MUHASEBAT KONTROLÖRLERİ DERNEĞİ YAYINIDIR
Yayın No: 10

GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ İÇİN

DEVLET MUHASEBESİ

Hamdi GÜLŞEN
Erkan KARAARSLAN
Eyüp KIZILKAYA
Mesut HASTÜRK
Baki KERİMOĞLU
Haydar KULAKSIZ

Ankara - 2006

www.mukder.org.tr

Bu kitabın tüm yayın hakları Muhasebat Kontrolörleri Derneği tarafından korunmuştur. Yazarların ve Yayıncının (Muhasebat Kontrolörleri Derneği) izni olmaksızın hiçbir amaçla çoğaltılamaz, kopya edilemez, manyetik ortama aktarılamaz.

Baskı: Nisan 2006

ISBN: : 975-93912-4-4

Tasarım : *İndeks İletişim 0312 230 67 01*

Baskı: *Ümit Ofset 0312 384 26 27*

ÖNSÖZ

Kamu mali yönetim ve kontrol sistemi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla yeniden düzenlenmiş bulunmaktadır. Kanun, kapsama dahil kamu idarelerince kamu kaynaklarının elde edilmesi, kullanılması, faaliyetlerin kaydedilip raporlanması ve uygulama sonuçlarının denetimi konularında ortak esaslar getirmiştir. Yeni kamu mali yönetim anlayışı çerçevesinde, elde edilen kamu kaynakları ve bu kaynakların nasıl kullanıldığı hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında önem taşımaktadır. Aynı zamanda kamu kaynağının elde edilmesi, yönetilmesi ve kullanılmasına yönelik kararların alınmasında, karar vericiler mali verilere ihtiyaç duyacaklardır.

Kanun kapsamına dahil olan genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması Haziran 2005 de Bakanlar Kurulu Kararıyla yayımlanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde ortaya konan muhasebe ve raporlama standart ve ilkelerine uygun olarak gerçekleştirilecektir.

Bilindiği üzere genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idarelerde uygulana gelen nakit esaslı muhasebe sistemi uygulamasının terk edilerek, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulamasına geçiş çalışmaları 1995 yılından bu yana sürdürülmektedir. Bu çerçevede 2004 yılında yayınlanan Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği ile bu değişimin önemli bir adımı atılmıştır. 5018 sayılı Kanunun tüm hükümleriyle yürürlüğe konulması ile birlikte genel yönetim muhasebe sistemi yeniden düzenlenmiş olduğundan, sistemin en önemli bileşeni olan genel bütçeli idareler muhasebesinin de yeniden düzenlenmesi gereği ortaya çıkmıştır. Bu çerçevede genel bütçeye dahil idarelerin muhasebe ve raporlama işlemleri de Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği ile ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş olup 01.01.2006 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır.

Ocak 2004 – Aralık 2005 döneminde uygulanan genel bütçe muhasebe sisteminde yapılan düzenlemelerin bütünsel bir yapıda açıklanmasını teminen hazırlanmış olan bu çalışmanın, başta muhasebe işlemlerini yürütmekle yükümlü olan personel olmak üzere, yönetim kademesinde yer alan tüm karar alıcılar ve idare faaliyetlerinin kontrol ve denetimini yapanlar için yararlı olacağını düşünmekteyiz.

Çalışmada öncelikle tahakkuk esaslı muhasebe konusunda açıklamalara yer verilmiş, hesap planında yer alan hesap tanımları ile hesaplara ilişkin işlemler açıklanmış ve hesaba ilişkin örnek uygulamalar yapılmıştır. Çalışmada

genel açıklamalarla yetinilmek zorunda kalındığından ve bazı örneklerde sadece örneğin özelliği nedeniyle ilgili hesaplara dikkat çekilmek istendiğinden kesintiler ihmal edilmek durumunda kalınmıştır.

Kitap çalışması nedeniyle kendilerine zaman ayıramadığımız ve ilgiden yoksun bıraktığımız ve buna rağmen her durumda desteklerini hissettiğimiz ailelerimize teşekkür ederiz.

Ankara, Nisan 2006

İÇİNDEKİLER

I. BÖLÜM 1
MUHASEBE, DEVLET MUHASEBESİ 1
VE DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI 1
A- MUHASEBE 3
1. GİRİŞ 3
2. MUHASEBENİN TANIMI 3
3. MUHASEBENİN KAPSAMI VE AMACI 4
5. MUHASEBE KURAMI 7
6. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI 7
7. GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE İLKELERİ 8
8. ÜLKEMİZDE MUHASEBE UYGULAMALARI 8
B- DEVLET MUHASEBESİ 9
1. TANIMI, ÖNEMİ VE AMACI 9
2. MUHASEBE KAYIT SİSTEMLERİ 10
3. DÜNYADA DEVLET MUHASEBESİ ALANINDAKİ GELİŞMELER 12
4. ÜLKEMİZİ DEVLET MUHASEBESİNDE TAHAKKUK ESASINA GEÇİLMESİNE ZORLAYAN NEDENLER : 14
5. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNDA DEVLET MUHASEBESİ 15
6. TÜRK DEVLET MUHASEBESİ MEVZUATI 17
7. DEVLET MUHASEBESİNİN VE GENEL BÜTÇE MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ 18
8. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ İLE MUHASEBE SİSTEMİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER 21
9. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMİ İLE NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMİ ARASINDAKİ BAŞLICA FARKLAR 26
10. ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMASI İLE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ ARASINDAKİ İLİŞKİ 29
C- DEVLET MUHASEBESİNDE KAVRAM, İLKE VE STANDARTLAR 33
1. TEMEL KAVRAMLAR 33
2. DEVLET MUHASEBESİNDE İLKELER 33
3. STANDARDIN TANIMI VE ÖNEMİ 34
4. DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI 35
D- GENEL BÜTÇE MUHASEBE SİSTEMİ 43
1. YEVMİYE SİSTEMİ VE AÇILIŞ KAYITLARI 43

2. DEVLET MUHASEBESİNDE BİLGİ VE BELGELERİN DERLENMESİ, MUHASEBELEŞTİRME BELGELERİ VE DEFTERLER. 44
3. HESAP PLANI SINIFLANDIRMASI VE GENEL BÜTÇE PLANI 45
4. YANSITMA İŞLEMİ VE KAYIT ÖNCELİĞİ 46

II. BÖLÜM 49
GENEL BÜTÇE HESAP PLANI 49
A- GENEL YÖNETİM ÇERÇEVE HESAP PLANI 51
B- GENEL BÜTÇE HESAP PLANI 51

III. BÖLÜM 59
DÖNEN VARLIKLAR 59
A- HAZIR DEĞERLER 61
1. 100- KASA HESABI 62
2. 101- ALINAN ÇEKLER HESABI 84
3. 102- BANKA HESABI 92
4. 103- VERİLEN ÇEKLER VE GÖNERME EMİRLERİ HESABI .. 103
5. 104- PROJE ÖZEL HESABI 108
6. 105- DÖVİZ HESABI 111
7. 106- DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ HESABI 118
8. 107- ELÇİLİK VE KONSOLOSLUK NEZDİNDEKİ PARALAR HESABI 121
9. 108- DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI 130
10. 109- BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR HESABI 135
B- MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR 137
1. HESAP GRUBUNA İLİŞKİN İŞLEMLER 137
2. 117- MENKUL VARLIKLAR HESABI 140
3. 118- DİĞER MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR HESABI 146
C- FAALİYET ALACAKLARI 148
1. 120- GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI 148
2. 121 GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HESABI 154
3. 122 GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR HESABI 158
D- KURUM ALACAKLARI 161
1. 130- DIŞ BORCUN İKRAZINDAN DOĞAN ALACAKLAR HESABI 161
2. 131-PARA PİYASASI NAKİT İŞLEMLERİ ALACAKLARI HESABI 165
3. 132- KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI 166
4. 137- TAKİPTEKİ KURUM ALACAKLARI HESABI 169
E- DİĞER ALACAKLAR 173

1. 140- KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI 173
F- STOKLAR 196
1. HESAP GRUBUNA İLİŞKİN İŞLEMLER 196
2. 150- İLK MADDE VE MALZEME HESABI 198
3. 157- DİĞER STOKLAR HESABI 200
G- ÖN ÖDEMELER 202
1. HESAP GRUBUNA İLİŞKİN İŞLEMLER 202
2. 160- İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI 209
3. 161- PERSONEL AVANSLARI HESABI 219
4. 162- BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI 225
5. 164- AKREDİTİFLER HESABI 230
6. 165- MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER HESABI 232
7. 166- PROJE ÖZEL HESABINDAN VERİLEN AVANS VE AKREDİTİFLER HESABI 234
8. 167-DOĞRUDAN DIŞ PROJE KREDİ KULLANIMLARI AVANS VE AKREDİTİFLERİ HESABI 237
H- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER ve GELİR TAHAKKUKLARI 240
1. 180- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HESABI 240
2. 181- GELİR TAHAKKUKLARI HESABI 241
I- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR 243
1. 194- TEYİTSİZ DOĞRUDAN DIŞ PROJE KREDİ KULLANIMLARI HESABI 243
2. 197- SAYIM NOKSANLARI HESABI 245
3. 198- DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR HESABI 246

IV. BÖLÜM 247
DURAN VARLIKLAR 247
A- MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR 249
1. 217- MENKUL VARLIKLAR HESABI 249
B- FAALİYET ALACAKLARI 254
1. 220- GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI 254
2. 222- GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR HESABI 257
C- KURUM ALACAKLARI 261
1. 230- DIŞ BORCUN İKRAZINDAN DOĞAN ALACAKLAR HESABI 261
2. 232- KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI 266
C- MALİ DURAN VARLIKLAR 270
1. 240 - MALİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER HESABI 270

2. 241- MAL VE HİZMET ÜRETEN KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER HESABI 274
3. 242- DÖNER SERMAYELİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER HESABI 279
C- MADDİ DURAN VARLIKLAR 282
1. HESAP GRUBUNA İLİŞKİN İŞLEMLER 282
3. 251- YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI 291
4. 252- BİNALAR HESABI 293
5. 253- TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI 300
6. 254- TAŞITLAR HESABI 305
7. 255- DEMİRBAŞLAR HESABI 310
8. 256- DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI 314
9. 257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI 316
10. 258- YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI 320
11. 259- YATIRIM AVANSLARI HESABI 326
E- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR 329
1.HESAP GRUBUNA İLİŞKİN İŞLEMLER 329
2. 260- HAKLAR HESABI 331
3. 264- ÖZEL MALİYETLER HESABI 334
4. 267- DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR HESABI 336
5. 268- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI 338
F- GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI 340
1. 280- GELECEK YILLARA AİT GİDERLER HESABI 340
2. 281- GELİR TAHAKKUKLARI HESABI 343
G- DİĞER DURAN VARLIKLAR 345
1. 294- ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI 345
2. 297- DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR HESABI 348
3. 299- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI 349

V. BÖLÜM 351
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR 351
A- KISA VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR 353
1. HESAP GRUBUNA İLİŞKİN İŞLEMLER 354
2. 302- PARA PİYASASI NAKİT İŞLEMLERİ BORÇLARI HESABI 355
3. 304- CARİ YILDA ÖDENECEK TAHVİLLER HESABI 358
4. 305- BONOLAR HESABI 361
5. 309- KISA VADELİ DİĞER İÇ MALİ BORÇLAR HESABI 366
B- KISA VADELİ DIŞ MALİ BORÇLAR 368
1. 310- CARİ YILDA ÖDENECEK DIŞ MALİ BORÇLAR HESABI 368

C- FAALİYET BORÇLARI 371
1. 320- BÜTÇE EMANETLERİ HESABI 371
2. 322- BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR HESABI 375
3. 323- BÜTÇELEŞTİRİLMİŞ BORÇLAR HESABI 377
D- EMANET YABANCI KAYNAKLAR 379
1. 330- ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI 379
2. 332- OKUL PANSİYONLARI HESABI 383
3. 333- EMANETLER HESABI 387
4. 337- MUTEMETLİK CARİ HESABI 390
5. 338- KONSOLOSLUK CARİ HESABI 392
6. 339- RİSK HESABI 394
F- ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER 397
1. 361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI 397
2. 362- FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN TAHSİLAT HESABI 402
3. 363- KAMU İDARELERİ PAYLARI HESABI 404
H- GELECEK AYLARA AİT GELİRLER ve GİDER TAHAKKUKLARI 407
1. 380- GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HESABI 407
2. 381- GİDER TAHAKKUKLARI HESABI 409
I- DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR 411
1. 397- SAYIM FAZLALARI HESABI 411

VI. BÖLÜM 413
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR 413
A- UZUN VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR 415
1. HESAP GRUBUNA İLİŞKİN İŞLEMLER 415
2. 404- TAHVİLLER HESABI 417
3. 409- UZUN VADELİ DİĞER İÇ MALİ BORÇLAR HESABI 421
B- UZUN VADELİ DIŞ MALİ BORÇLAR 424
1. 410- DIŞ MALİ BORÇLAR HESABI 424
F- GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI 433
1. 480- GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HESABI 433
2. 481- GİDER TAHAKKUKLARI HESABI 435

VII. BÖLÜM 437
ÖZ KAYNAKLAR 437
A- NET DEĞER 439
1. 500- NET DEĞER HESABI 439
B- DEĞER HAREKETLERİ 441
1. 510 NAKİT HAREKETLERİ HESABI 441

2. 511-MUHASEBE BİRİMLERİ ARASI İŞLEMLER HESABI 445
3. 512-PROJE ÖZEL HESABINDAN KULLANIMLAR HESABI ... 452
4. 513-DOĞRUDAN DIŞ PROJE KREDİ KULLANIMLARI BİLDİRİM HESABI 455
5. 519-DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HESABI 458
C- YENİDEN DEĞERLEME FARKLARI 459
1. 522-YENİDEN DEĞERLEME FARKLARI HESABI 459
D- GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI 461
1. 570- GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI 461
E- GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI 463
1. 580- GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI 463
F- DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI 465
1. 590- DÖNEM OLUMLU FAALİYET SONUCU HESABI 465
2. 591- DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUCU HESABI 466

VIII. BÖLÜM 467
FAALİYET HESAPLARI 467
A- GELİR HESAPLARI 469
1. HESAP GRUBUNA İLİŞKİN İŞLEMLER 470
2. 600- GELİRLER HESABI 471
B- GİDER HESAPLARI 480
1. HESAP GRUBUNA İLİŞKİN İŞLEMLER 480
2. 630- GİDERLER HESABI 481
C- FAALİYET SONUÇLARI 488
1. 690- FAALİYET SONUÇLARI HESABI 488

IX. BÖLÜM 491
BÜTÇE HESAPLARI 491
A- BÜTÇE GELİR HESAPLARI 493
1. HESAP GRUBUNA İLİŞKİN İŞLEMLER 494
2. 800- BÜTÇE GELİRLERİ HESABI 495
B- BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADELER 507
1. 810- BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADELER HESABI ... 507
C- BÜTÇE GİDER HESAPLARI 512
1. HESAP GRUBUNA İLİŞKİN İŞLEMLER 512
2. 830- BÜTÇE GİDERLERİ HESABI 514
3. 831- ÖDENEĞİNE MAHSUP EDİLECEK HARCAMALAR HESABI 530
4. 833- BÜTÇEDEN MAHSUP EDİLECEK ÖDEMELER HESABI 534
5. 834- GEÇEN YIL BÜTÇE MAHSUPLARI HESABI 536
D- BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI 540

1. 895- BÜTÇE UYGULAMA SONUÇLARI HESABI 540

X. BÖLÜM 543
NAZIM HESAPLAR 543
A- ÖDENEK HESAPLARI 545
1. HESAP GRUBUNDA YER ALAN HESAPLAR 546
2. HESAP GRUBUNA İLİŞKİN İŞLEMLER 547
3. ÖDENEK HESAPLARIN İŞLEYİŞİNE İLİŞKİN ÖRNEKLER ... 551
B- NAKİT DIŞI TEMİNAT VE KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMET HESAPLARI 559
1. 910- TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI 559
2. 911- TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI 565
3. 912- KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMETLER HESABI 566
4. 913- KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMET EMANETLERİ HESABI 573
C- TAAHHÜT HESAPLARI 574
1. 920- GİDER TAAHHÜTLERİ HESABI 574
2. 921- GİDER TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI HESABI 578
D- VERİLEN GARANTİ HESAPLARI 579
1. 930- VERİLEN GARANTİLER HESABI 579
2. 931- VERİLEN GARANTİLER KARŞILIĞI HESABI 582
E- DEĞERLİ KAĞIT VE ÖZEL TAHAKKUK HESAPLARI 583
1. DEĞERLİ KAĞITLARA İLİŞKİN İŞLEMLER 583
2. 940 DEĞERLİ KAĞIT AMBARLARI HESABI 591
3. 942 ZİMMETLE VERİLEN DEĞERLİ KAĞITLAR HESABI 594
4. 944-YOLDAKİ DEĞERLİ KAĞITLAR HESABI 596
5. 945- DEĞERLİ KAĞIT İŞLEMLERİ HESABI 597
6. 946- ÖZEL TAHAKKUKLARDAN ALACAKLAR HESABI 598
7. 947- ÖZEL TAHAKKUKLAR HESABI 600
8. 948-BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAKLAR HESABI 601
9. 949- BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAK EMANETLERİ HESABI 603
F- DIŞ BORÇLANMA İLE İLGİLİ HESAPLAR 604
1. 950 KULLANILACAK DIŞ KREDİLER HESABI 604
2. 951 KREDİ ANLAŞMALARI HESABI 606
3. 954 RİSK HESABI ALACAKLARI HESABI 607
4. 955- RİSK HESABI ALACAKLARI KARŞILIĞI HESABI 609
5. 956- GENEL BÜTÇE DIŞI DAİRELER TEYİTSİZ DOĞRUDAN DIŞ PROJE KREDİ KULLANIMLARI HESABI 610
6. 957- GENEL BÜTÇE DIŞI İDARELER DOĞRUDAN DIŞ PROJE KULLANIMLARI BİLDİRİM HESABI 613

7. 958- DOĞRUDAN DIŞ PROJE KREDİLERİNDEN AÇILAN AKREDİTİFLER HESABI 614
8. 959- DOĞRUDAN DIŞ PROJE KREDİLERİNDEN AÇILAN AKREDİTİFLER KARŞILI HESABI 616

XI. BÖLÜM 617
DÖNEM SONU İŞLEMLERİ 617
A- BÜTÇE VE ÖDENEK HESAPLARI DÖNEM SONU İŞLEMLERİ 619
1. BÜTÇE HESAPLARI DÖNEM SONU İŞLEMLERİ 619
2. ÖDENEK HESAPLARI DÖNEM SONU İŞLEMLERİ 620
B- BÜTÇE VE ÖDENEK HESAPLARI DIŞINDAKİ DÖNEM SONU İŞLEMLERİ 622

XII. BÖLÜM 627
MALİ RAPORLAMA 627
A- TANIMI VE ÖNEMİ 629
B- RAPORLAMA BİRİMİ 629
C- MİZAN CETVELİ VE DÜZENLENECEK TEMEL MALİ TABLOLAR 629
1. Mizanlar 630
2. Bilanço 630
3. Faaliyet Sonuçları Tablosu 630
4. Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu 630
5. Nakit Akım Tablosu 630
6. Mali Varlık ve Yükümlülükler Değişim Tablosu 631
7. İç Borç Değişim Tablosu 631
8. Dış Borç Değişim Tablosu 631
9. Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu 631
10. Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu 631
11. Giderlerin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu 631
12. Giderlerin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu 631
13. Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu 632
14. Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu 632
15. Bütçe Giderlerinin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu 632
16. Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu 632
17. Bütçe Giderlerinin Finansal Sınıflandırılması Tablosu 632
18. Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu 632
19. Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu 633

D- DEVLET MUHASEBESİNDE RAPORLAMA VE DEVLET MUHASEBESİ İLE HESAP VERME SORUMLULUĞU, ŞEFFAFLIK VE ORTA VADELİ HARCAMA PROGRAMI ARASINDAKİ İLİŞKİ 633
1. Devlet Muhasebesinde Raporlama 633
2. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Hesap Verme Sorumluluğu 634
3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Mali Saydamlığa Katkıları 635
4. Devlet Muhasebesi İle Orta Vadeli Harcama Programı Arasındaki İlişki 636

I. BÖLÜM
MUHASEBE, DEVLET MUHASEBESİ VE DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI

A- MUHASEBE

1. GİRİŞ

Muhasebe, pazar için mal ve hizmet üreten kâr amaçlı kuruluşlar yanında, kâr amacı olmamasına karşın temel kamu hizmetlerinin yürütülebilmesi için toplumun ortak kaynaklarını kullanan örgütler için de temel bir yönetim aracıdır. Devletin esas faaliyet alanı, KİT'ler, BİT'ler gibi mal ve hizmet üreten mali ve mali olmayan kuruluşları bir kenara bırakırsak, sağlık, savunma, adalet, bayındırlık ve eğitim gibi temel kamu hizmetlerinin üretimidir. Bilindiği üzere Devlet, temel kamu hizmetlerini vergiler ile finanse etmektedir. Devlet muhasebesi temel kamu hizmetlerini finanse eden topluma karşı, Devletin hesap verme ve saydam olma yükümlülüğünün yerine getirilebilmesinde önemli bir dayanaktır. Kamu hizmetleri merkezi ve yerel yönetimler tarafından yerine getirilmektedir. Böyle olunca, devlet muhasebesinin kapsamına merkezi yönetim yanında, belediyeler, il özel idareleri, eğer merkezi yönetim içinde sınıflandırılmamışlarsa, sosyal güvenlik kuruluşları ile kamu kaynakları ile finanse edilen fonlar da girmektedir. Bu kitapta, muhasebe hakkında çok kısa bazı bilgiler verildikten sonra; bir ihtisas muhasebesi olan "Devlet Muhasebesi" teorisi ve bunun özellikle genel bütçe kapsamındaki idarelerdeki uygulaması ele alınmıştır.

2. MUHASEBENİN TANIMI1

Bir kuruluşun mali nitelikli verilerinin düzenli bir şekilde kaydedilerek belli dönemler itibariyle raporlanmak suretiyle ilgili kişi ve grupların bilgi ve yararlanmasına sunulması gerekir. Bu görevi yerine getiren sisteme-organizasyona muhasebe denilmektedir.

Muhasebe; en genel anlamda mali nitelikli işlemlerin ve olayların ulusal para birimi cinsinden kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması ve bu raporların yorumlanması bilim ve sanatıdır.

Diğer bir tanıma göre de muhasebe; hitap ettiği örgütün varlıklarını, bu varlıkların kaynaklarını, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün belli bir dönemde yaptığı faaliyetleri sonucu varlık veya kaynaklarında meydana gelen artış veya azalışları açıklayan bilgileri ortaya koyan ve bunları ilgili kişi ve kurumlara bilgi ihtiyaçları düzeyinde ileten bilgi sistemidir.

Muhasebe tanımlarında yer alan temel kavramlar aynı zamanda muhasebenin işlevlerini de ortaya koyar ki, bunlar kısaca aşağıdaki gibi açıklanabilir.

Kaydetme: Muhasebe uygulamalarında temel ilkelerden biri "muhasebe bir kayıt nizamıdır, öyleyse muhasebe olanı kaydetmelidir" şeklinde ifade edilir. Bu ifade, muhasebenin para ile ifade edilebilir nitelikli işlem ve olayları

1 Sevilengül Orhan, Genel Muhasebe, IV Baskı, Ankara 1995, s.9.

derleyip kendi kuralları çerçevesinde ve sadece gerçekleşen olayları kaydetmesi anlamına gelir. Para ile ifade edilemeyen işlem veya beklentilerin kaydı mümkün değildir.

Sınıflandırma: Derlenen ve belli bir sıraya göre kaydedilen bilgiler niteliklerine göre sınıflandırılır. Örneğin varlıkları oluşturan değerler öncelikle dönen değerler şeklinde: dönen değerler daha ayrıntıda hazır değerler şeklinde, hazır değerler ise nakdin kasa veya bankada olmasına göre belli bir standart içinde gittikçe detaylandırılarak sınıflandırılır.

Rapor Etme: Bir bilgi sistemi olan muhasebeden üretilen bilgilerin, her yerde ve herkesçe kabul edilen ve anlaşılır bir şekilde kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarına uygun olarak sunulması raporlama işlemidir. Raporlama tanımındaki en önemli vurgu "kullanıcılardır". Kullanıcılar, bir işletme için yöneticiler ve/veya şirket ortakları gibi şirketle organik bağı olanlar olabileceği gibi, vergilendirme açısından Devlet de kullanıcılar kapsamına girmektedir. İhtiyaçlar yönünden ise bir şirketin genel müdürü için özet bilgileri veren temel mali tablolar yeterli iken, şirketin muhasebe müdürü en detaylı bilgileri verecek raporlara ihtiyaç duyar. Devlet için ise şirketin vergilendirme yönü öncelikli olduğundan kar/zarar tablosu ihtiyaç duyacağı öncelikli rapordur.

Yorumlama: Muhasebe raporlarında yer alan bilgilerin anlamının olaylar ile sonuçları arasındaki ilişkinin araştırılması yorumlama boyutudur. Yönetim fonksiyonu da bulunan muhasebenin nihai işlevi, raporların yorumlanması yoluyla alınacak kararlara destek olması ve böylece hem geçmişin hesabı verilirken hem de geleceğin sağlıklı bir şekilde planlanmasıdır. Muhasebe ile uğraşan ve ilgilenenlerin en fazla zorlanacakları, bilgi ve yeteneklerini gösterecekleri alan kaydedilip, sınıflandırılan ve rapor edilen hususları yorumlayabilmektir. O nedenle muhasebede mali işlemlerin hesaplar şeklinde sınıflandırılması ve aynı nitelikteki işlemlerin aynı hesaba kaydedilmesi raporların sağlıklı bir şekilde yorumlanabilmesi için önemlidir.

3. MUHASEBENİN KAPSAMI VE AMACI

Şüphesiz kapsam ve amaç birbirine sıkı sıkıya bağlı iki unsurdur. Bir işlemin amacı belirlendiğinde kapsamı da belirlenmiş olmaktadır. Muhasebe ilk bakışta ilgili olduğu organizasyon merkezli bir işlem olmakla birlikte, diğer birimlerle de bağlantısı ve etkileşimi söz konusudur. Bir bilgi sistemi olan muhasebe, bir yönetim biriminde kendisinden beklenene bağlı olarak değişen boyutlarda fonksiyon üstlenir. Bir kısım işletmelerde vergi matrahının belirlenmesi ve borç ve alacakların izlenmesi yeterli bulunurken, bazı işletmelerde ise muhasebeden tüm ilgi gruplarının (işletmenin yöneticileri, ortakları, çalışanları, vergi idaresi gibi) ihtiyacına cevap verecek bilgilerin (yöneticilerin işletmenin yönetiminde karar geliştirebilmeleri, işletmede payı olanların verimlilik ve karlılık durumunu izlemeleri, vergi idaresinin vergilemeyi izlemesi gibi) üretilmesi ve raporlanması beklenir.

Diğer taraftan ilgili yönetim biriminin niteliğine uygun olarak organize edilmiş bir muhasebe, yönetimde etkinlik sağlar. Çünkü muhasebe:

-Bilgi aracıdır. Geçmiş işlemleri kaydederek yazılı bir bellek oluşturur.

-Kontrol aracıdır. Sorumluların işlemlerinin derece derece kontrolü yanında, bütçe veya standartlarla gerçekleşmeleri karşılaştırıp sapmaları ortaya çıkarır.

-Öngörme aracıdır. Ürettiği bilgiler ile geleceğe ait tahminlerde bulunmaya ve planlamaya yardımcı olur.

Kısaca, kontrol ve yönetim fonksiyonlarına sahip muhasebenin kapsamını muhasebenin ilgili olduğu organizasyonla ilişkili grupların bilgi ihtiyaçları belirlemektedir.

Günümüzde görev ve yetkileri giderek artan kamu idarelerinin başarılı bir şekilde yönetilebilmesi için bazı yönetim bilgi ve tekniklerini kullanmak zorunlu hale gelmiştir. Artık pek çok yönetim biriminin ekonomik ve mali yapısına ilişkin muhasebe verileri olmadan ve bu temelde karar geliştirmeden bu birimleri yönetme imkanı zorlaşmaktadır. İçinde bulunduğumuz çağda, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması, kendilerine kamu kaynaklarını kullanma yetkisi verilen kamu görevlilerinin hesap verme sorumluluğu ve devlet faaliyetlerinde saydamlık gibi kavramlar modern kamu mali yönetim sistemlerinin temel unsurlarıdır. Devlet muhasebesi kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığı, kamu görevlilerinin hesap verme sorumluluklarının yerine getirilmesi ve devlet faaliyetlerinde saydamlığın sağlanmasında en önemli araç haline gelmiştir.

4. DEVLET MUHASEBESİNİN SINIFLANDIRILMASI

Devlet muhasebesi kavramını kullandığımızda asıl olarak mali muhasebeyi anlarız. Ancak genel yönetim sektöründe uygulanabilecek muhasebe türleri mali muhasebe, bütçe muhasebesi ve yönetim muhasebesi olmak üzere üçe ayrılır.

Mali muhasebe (financial accounting) mali varlıklar, yükümlülükler, net değer hesapları, faaliyet gelir ve giderleri ile koşullu yükümlülüklere ilişkin mali işlemlerin muhasebesi ve raporlanmasıdır. Genel yönetim sektöründe mali muhasebeden çok farklı olmayan, hatta nakit esasına dayalı muhasebe sistemi uygulayan kurumlarda iç içe geçmiş bütçe muhasebesi vardır.

Bütçe muhasebesi (Budgetary accounting), hem merkezi yönetim birimlerinde ve hem de yerel yönetim birimlerinde yetkili organlarca kabul edilen bütçe kanunu veya belgelerinin, ilgili mali yıl içinde uygulanmasına ilişkin işlemlerin kaydedilmesi, sonuçların raporlanması, kesin hesabın çıkarılması ve aklanmak için gerekli doküman ve belgelerin ilgili meclislere sunulmasıdır. Bütçe muhasebesinde varlık ve yükümlülüklere ilişkin hesaplar kesin hesaba dahil edilmezler. Ancak bunlara ilişkin raporların ilgili meclis denetimine sunulması konusunda yasal düzenleme varsa, bütçe kesin hesap

raporlarına ilave olarak, bunlar da ilgili meclis denetimine sunulabilir. Bütçe muhasebesinin yönetimi kolaydır; asıl olarak nakit işlemlerine dayanır; bütçe uygulama sonuçlarına ve kesin hesabın çıkarılmasına odaklanır; maddi varlıkların sadece satın alındığında bütçe gideri olarak kaydedilmesinde olduğu gibi mali işlemlerin hepsini kapsamaz.

Tablo- Mali muhasebe ve yönetim muhasebesinin farkları	
Mali muhasebe	Yönetim muhasebesi
Geçmişe yöneliktir: geçmişteki performansı paydaşlara raporlar.	Geleceğe yöneliktir: geleceğin planlanması ve karar alma mekanizmalarının desteklenmesine katkı sağlar.
Önceden belirlenmiş standartlarla yönetilir.	Yönetim biriminin yapısına ve ihtiyacına bağlı olarak çeşitli bilimsel sistem ve kaynaklardan derlenmiş yöntemlerle yönetilir.
Somut rakamlarla kullanılır.	Çeşitli tahminler ve geliştirilmiş modeller kullanılabilir.
En iyi muhasebeciler tarafından uygulanır ve anlaşılır	Yönetim sorumluluğu taşıyan herkes tarafından anlaşılabilir.
Sadece parasal değere dayanır.	Parasal değerler dışında verileri de içerebilir.

Yönetim muhasebesi (managerial accounting) yönetim biriminin gelecekte daha güçlü olabilmesi ve hizmet kalitesinin artırılabilmesi için yöneticilerin geleceği planlamak ve doğru karar alabilmelerine dayanak sağlayacak bilgi ve verilerin raporlanması amacıyla tutulur. Tabloda da gösterildiği üzere yönetim muhasebesi mali muhasebeden pek çok açıdan farklıdır. Modern kamu yönetim birimlerinin bu üç muhasebe sistemini de kendi yönetim yapıları ve ihtiyaçları çerçevesinde kullanmaları gereklidir. Çünkü kendilerine kamu kaynağını kullanma yetkisi verilen kamu yöneticilerinin hem kamuoyuna ve hem de dış denetime karşı hesap verme sorumlulukları vardır. Bu hesap verme sorumluğu, etkin kamuoyu ve dış denetimin olduğu gelişmiş ülkelerde kamu yöneticilerini önemli bir yükümlülük altına sokmaktadır. Kamu yöneticilerin bu yükümlülüğü, yerel yönetimler dahil, genel yönetim kapsamına dahil bütün kamu idarelerinde vardır.

5. MUHASEBE KURAMI

Muhasebe düşünülüp, oluşturulduktan sonra uygulamaya konulmuş bir kurama dayanmaz. Aksine mevcut uygulamanın dayandığı düşünce biçimini araştırarak uygulamanın neden öyle olduğunu ve neden başka türlü olmaması gerektiğini ortaya koyar. Bu yolla mevcut uygulamanın daha iyi anlaşılmasını sağlarken, onun gelişmesini mümkün kılacak bilgi alanını da oluşturur.

Gelinen noktada tam olarak bir bilim-disiplin olarak henüz kabul edilmeyen muhasebe, bir disiplin olma yönünde mesafe almaktadır. Bu bağlamda muhasebeye özgü kavramlar, genel kabul görmüş ilkeler, standartlar ve bilimsel yaklaşımlar ortaya çıkmış bulunmaktadır.

6. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

Kavramlar, gözlemleri düzene koymanın ve anlayabilmenin araçları olup bilgiler arasında ilgi kurulmasını sağlarlar. Kavramlar, ilgili bilim veya pratiğin ortak dili olup, aynı zeminde ortak paydayı oluştururlar.

Muhasebenin temel kavramları da muhasebe ilkelerinin, dolayısıyla, muhasebe uygulamalarının dayanağını oluşturan, gözleme dayalı temel düşünce ve çıkış noktalarıdır. Bunlar her yönetim biriminde amaca en uygun bilgi sistemini oluşturmak için geliştirilmişlerdir.

Muhasebenin temel kavramları, muhasebe ilkelerine göre daha evrensel olmalarına karşın, bunların sayıları ve bazen de tanımları konusunda yazarlar arasında farklı yaklaşımlar vardır. Bunlar bazen temel varsayım olarak da nitelendirilmektedir. Temel kavram veya varsayım olarak nitelendirilmesi yalnızca bir niteleme sorunudur. Fakat bu kavramlar muhasebe teorisi ve uygulamalarının temel taşlarıdır. Muhasebe öğrenmeye bu kavramlardan başlanmalıdır. Bu kavramları özümsemeksizin yapılan bir eğitim yetersizdir. Çünkü sistemin temel özellikleri anlaşılmadığında, verilenin dışında karşılaşılan bir soruna temel esaslar çerçevesinde yorumlar ve çözümler getirmek mümkün olmayabilir.

Türkiye'de muhasebe uygulamalarına Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile giren kavram uygulaması; son olarak Maliye Bakanlığınca yayınlanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğinde de yer almış ve Tebliğde 12 adet temel muhasebe kavramına yer verilmiştir. Özellikle ticari muhasebeye yönelik olarak belirlenen bu kavramlar aşağıda sıralanmıştır.

- Sosyal Sorumluluk,
- Kişilik,
- Süreklilik,
- Dönemsellik,
- Parayla Ölçülme,
- Maliyet Esası,
- Tarafsızlık ve Belgelendirme,

- Tutarlılık,
- Tam Açıklama,
- İhtiyatlılık,
- Önemlilik,
- Özün Önceliği.

İşletmeler için belirlenen bu kavramların evrensel boyutu da vardır. Bu yönüyle muhasebenin her yerde aynı esaslar etrafında şekillenip uygulanmasına imkan verirler. Her ne kadar genel muhasebe sistemi ve işletmelerin bilgi ihtiyaçları esas alınarak belirlenmiş olsa da, bu kavramlar kamu muhasebesi düzenlemelerinde de yer almaya ve uygulamalarına yön vermeye başlamıştır. Dünyadaki kamu muhasebe uygulamaları bu kavramlar çerçevesinde şekillenmeye başlamıştır.

7. GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE İLKELERİ

Muhasebenin temel kavramları çerçevesinde oluşan muhasebe ilkeleri, muhasebe uygulamasının kuramsal dayanaklarıdır. İlkeler, bir bakıma temel kavramların uygulamaya yansımasını sağlayan araçlardır. Muhasebe ilkeleri de her yerde ve her zaman geçerli nitelikte kurallar değildir. Ülkelerin özelliklerine ve zaman içindeki gelişmelere göre değişiklikler gösterebilir. Bir diğer ifadeyle kavram daha evrensel bir nitelik kazanmış olmasına rağmen, aynı şey ilkeler için henüz söz konusu değildir. Bu konuda da bir standartlaşma eğilimi vardır.

Ülkemizde muhasebe ilkeleri uygulaması, Maliye Bakanlığı Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğinde temel mali tablolar bağlamında "Gelir Tablosu İlkeleri" ve "Bilanço İlkeleri" olarak belirlenmiştir. Bu ilkeler işletmelerin bu tabloları düzenlemede uyacakları esasları belirlemektedir. Bu ilkelerin devlet muhasebesine uyarlanmış tanımlamalara Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yer verilmiştir.

8. ÜLKEMİZDE MUHASEBE UYGULAMALARI

Ülkemizdeki muhasebe uygulamaları özel kesim açısından Maliye Bakanlığınca yayımlanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması Tebliği ile belli bir yeknesaklığa ulaşmıştır. Son yıllarda Maliye Bakanlığı ile ilişkili bir kurul olarak Sermaye Piyasası Kanununa eklenen bir madde ile kurulan "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" ile muhasebe alanında dünyada özel sektöre yönelik olarak geliştirilen muhasebe standartlarının ülkemize uyarlanması suretiyle, bu alandaki muhasebe uygulamalarına bir düzen ve istikrar getirilmiştir. .

Kamu kesimi muhasebe uygulamaları açısından ise, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmeden önce ülkemizde genel yönetim kapsamına dahil kamu idarelerinde farklı muhasebe uygulamaları vardı. Bu farklı uygulamalar aşağıda ayrıntısı verilen kayıt esası başta olmak üzere, kayıt yöntemi bakımından çift ve tek taraflı kayıt yöntemine kadar

birbirinden çok farklı yöntem ve ilkeler dolayısıyla genel yönetim kapsamına dahil kamu idarelerinin hazırladıkları raporlar konsolidasyona uygun değildi.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile genel yönetim kapsamına dahil kamu idarelerinde ortak standartları olan ve birbiriyle paralel ve konsolide edilebilir bir muhasebe sistemi kurulması yönünde önemli bir adım atılmıştır.

B- DEVLET MUHASEBESİ

1. TANIMI, ÖNEMİ VE AMACI

Muhasebe, işletme faaliyetlerinin tamamen veya kısmen mali nitelik taşıyan ve para ile ifade edilebilen işlemlerine ait bilgileri anlamlı ve güvenilir olacak şekilde toplamak, kaydetmek, tasnif etmek ve analiz edip yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumların bilgi ihtiyacına yönelik raporlar üretip sunan bir bilgi sistemi olarak tanımlanmıştı. Bu tanımdan hareketle Devlet Muhasebesini; kapsama giren idarelerinin yürüttükleri devlet faaliyetlerine ilişkin olarak meydana gelen mali nitelikteki işlemlere ait bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve analiz edilip yorumlanması suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemi olarak tanımlamak mümkündür. Tanımda ifade edilen ilgili kişi ve kurumlar hükümet bünyesinde politika oluşturan kişi ve kurumlar ile yerli-yabancı yatırımcılar, akademisyenler, bütçe hakkı gereği halk ve benzerleridir.

Devlet muhasebesinin temel amacı, kapsama giren idare ve kurumların bir mali yıla ait faaliyetleri ile gelir ve giderlerinin yönetim ve kontrolüne yardımcı olmaktır. Devlet muhasebesi bu amaca yönelik olarak mali yıl içerisinde gerçekleşen gelir ve giderlerdeki değişimleri tespit ve kayıt ederek sonuçlarını raporlar şeklinde ortaya koyar.

Devlet muhasebesinin diğer bir amacı ise, genel yönetim birimlerine ait varlık ve kaynakları (ilerde hüküm ifade edecekler dahil) en iyi şekilde izlemek ve dönem sonlarında ilgililere ihtiyaçlarına uygun bir şekilde raporlamaktır.

Devlet muhasebesinin mali yönetim aracı olma yönündeki bir diğer amacı ise, devletin gerçekleştirdiği hizmetlerin maliyetlerini ortaya koyarak, etkinlik, etkililik ve verimlilik analizlerine temel oluşturmaktır. Başka bir deyişle, devletin icra ettiği faaliyetlerin rasyonel olup olmadığını tespit etmektir.[2] Bu kapsamda devlet muhasebesi kamu idarelerinin performans kriterlerini gerçekleştirip gerçekleştiremediklerine yönelik olarak yapılacak denetim ve değerlendirmelere de sayısal veriler üretir.

Muhasebe, kamu mali yönetiminde kilit bir rol oynar. Kamu yönetimlerini yeniden yapılandırma çabası içerisindeki ülkelerin, reform çalışmalarına muhasebe sistemlerini düzeltmekle ve daha doğru, daha zamanlı, daha güvenilir bilgi üretebilir hale getirmekle başlamaları rastlantı değildir.

2 Gıyas Akdeniz, Türk Devlet Muhasebesinin Islahı, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, No: 1952- 53, Ankara-1952, s.15.

Devlet muhasebesi hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutar ve raporlar. Bu nedenle, devlet muhasebesi mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın en önemli unsurlarındandır.

Muhasebe, kamu kaynaklarının nerelerde ve nasıl kullanıldığının hesabını tutmayı kolaylaştıran ve bu suretle kamu fonlarını ellerinde bulunduran yöneticilerin bunları kendilerine verilen izinler çerçevesinde ve rasyonel olarak kullanıp kullanmadıklarının hesabını verebilmelerine olanak sağlayan önemli bir enstrümandır.

Kamu kesiminin ihtiyaç duyacağı tüm mali verilerin günü gününe, doğru, güvenilir bir şekilde kaydedilip saklanması; bunların değerlendirilerek analiz edilmesi ve böylece üretilen yönetim bilgileri ile mali bilgilerin karar verme durumundaki yöneticilerin kullanımına zamanında 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 ve gerekli raporları üretir. Böylece yöneticilerin etkili, zamanında ve doğru kararlar almalarına yardımcı olurken, onların hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerinde vazgeçilmez bir rol oynar.

2. 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. Dünyadaki Devlet muhasebesi uygulaması, değişik versiyonları olsa bile esas olarak, nakit esaslı, uyarlanmış nakit esaslı, uyarlanmış tahakkuk esaslı ve tahakkuk esaslı olmak üzere dörde ayrılmaktadır.

2.1. 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 yükümlülüklere ilişkin fiyat ve miktar değişmelerini tam olarak 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 verilebilirlilik amaçlarına fazla hizmet etmez.

2.2. Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Bu muhasebe sisteminde işlemler nakit esasında olduğu gibi 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 itibariyle 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, nakit esasından tek fazlası mali işlemlerin ait oldukları mali yılın muhasebe kayıtlarına dahil edilmesi ve ilgili dönemde raporlanmasıdır.

2.3. 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 yansıtırlar.

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 üretilecek 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 esasından farklı olarak hesaplanan

bu göstergeler hükümetin ekonomik ve mali politikalarının etkilerini ve sonuçlarını raporlayarak devlet hesaplarında saydamlığın ve kamu kaynaklarını kullananların hesap vermelerinin temelini oluşturur.

2.4. 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 esası 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.

3. 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. 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 uyguluyorlarsa bunlara ilişkin birleştirilmiş mali rapor üretmek mümkün değildir. Yine aynı şekilde, örneğin, Avrupa Birliği içinde üye devletler farklı muhasebe standartları uyguluyorlarsa 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 başlıca çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

3.1. 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.

3.2. 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.

3.3. Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA95)

Avrupa Birliğinin istatistik alanında çalışmalar yapan alt kuruluşu olan EUROSTAT tarafından hazırlanan ve Birliğe üye ve aday ülkelerde aynı tabandan karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler oluşturulmasını amaçlayan bir çalışmadır. Kapsamı ve düzenlediği hususlar itibariyle SNA93 ile paralellikler taşımaktadır.

3.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IFAC-IPSASB)

IFAC'ın devlet muhasebesi alanında çalışan bir alt komitesi olan "Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu" dünyada ortak devlet muhasebe ve raporlama standartları oluşturulmasına yönelik olarak çalışmalar yapmaktadır. Bu çalışmalar uluslararası mali kuruluşlar, bölgesel

ekonomik ve siyasi birleşmelerce uygulanmakta ve ayrıca pek ülke bu Kurul tarafından yapılan çalışmaları yakından izlenmektedir.

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

4. ÜLKEMİZİ DEVLET MUHASEBESİNDE TAHAKKUK ESASINA GEÇİLMESİNE ZORLAYAN NEDENLER :

Türkiye'de devlet muhasebesi alanındaki en önemli sorunlardan birisi uygulamadaki dağınıklıktı. Genel yönetim içinde yer alan kurumların bütününe yönelik çalışmalar yapmak, standartlar ve kurallar oluşturmak üzere yetki verilmiş bir kurum mevcut değildi. Devlet muhasebesinde standartların ve kuralların oluşturulamamasının en önemli nedeni budur. Ayrıca devletin resmini tam olarak görme konusunda bir talebin veya ilginin de olmaması bu dağınıklığın sürdürülmesinde rol oynamaktaydı. Uluslararası mali kuruluşlarca Türkiye'ye yöneltilen eleştirilerin başında da genel yönetime ait mali istatistiklerin oluşturulamaması gelmektedir. Bu eleştiriye katılmamak mümkün değildir. Gerçekten de ilke olarak, "hakim olamadığınız bir şeyi yönetemezsiniz".[3]

Mali ve ekonomik politikalara ilişkin olarak karar alıcı konumunda olanların ihtiyaç duyacakları en önemli veri, devletin bütününe ilişkin olarak oluşturulacak mali istatistiklerdir. Devletin mali faaliyetlerinin kavranabilmesi ve resminin tam olarak çıkarılabilmesi için genel yönetim tanımına dahil bütün kurumlarını kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartlarına ve birleştirilebilir bir hesap planının hazırlanmasına ihtiyaç vardır. Yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı üzere dünyada devlet muhasebesinde nakit esasından tahakkuk esasına doğru bir eğilim vardır. Çünkü nakit esasına dayalı bir muhasebe sistemi, ilgililere karar almada veya ileriye yönelik tahmin yapmada yeterli veri sağlayamamaktadır. Bu durum bir ulusal ekonomide yer alan herkes adına mali kararları alanların ve kamu kaynaklarını yönetenlerin yeterince saydam olmamaları ve hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmemeleri sonucunu doğurmaktadır.

Devlet Muhasebesinde uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik çalışmaların amacı, devlet mali istatistiklerini kullananlara, politika oluşturulurken veya ileriye yönelik kararlar alınırken veya tahminlerde bulunulurken, başvuracakları sağlam bir veri tabanı oluşturmaktır. Bunun doğal sonucu da kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirliğin ve kamu mali yönetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanmasıdır.

3 Baki Kerimoğlu, "Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenlenme İhtiyacı," Mali Kılavuz Dergisi, No.1 (Nisan 1998): 17.

Devlet muhasebesinde reform gereksinimine ihtiyaç duyulmasının nedenlerini aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

-Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak devlet muhasebe standartları yoktur.

-Devlet muhasebesinin kapsamı dardır ve kamuda muhasebe birliği yoktur.

-Kayıtlar nakit esasına göre tutulmaktadır.

-Mevcut muhasebe sistemi bütçe odaklıdır. Devlet faaliyetlerinden bir kısmı ve maddi duran varlıklar sistem tarafından kapsama alınamamakta ve raporlanamamaktadır.

-Hesaplar yeterli detayda değildir.

-Hesaplar muhasebe mantığı içinde sınıflandırılmamıştır.

-Devlet muhasebesinde süreklilik yoktur.

-Devlet muhasebesi ödenek ve nakit planlamasında kullanılabilecek sağlıklı veriler sağlamamaktadır.

-Devlet borçlarının muhasebe kayıtlarında tam olarak ve sağlıklı bir biçimde görülmesi mümkün değildir.

-Devlet muhasebesinin bütçe hazırlık çalışmalarına bir katkısı bulunmamaktadır.

-Muhasebe bilgilerinden doğrudan "Kesin Hesap Kanun Tasarısı" elde edilememektedir.

-Kurumsal mali tablolar üretilememektedir.

-Devlet muhasebesi uluslararası standartlara uygun mali raporları üretecek sağlıklı bir veri tabanı sunmamaktadır.

5. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNDA DEVLET MUHASEBESİ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ülkemizde kamu mali yönetim sistemini yeniden düzenlemekte; özellikle kamu mali yönetiminin sınırlarının çizilmesi, ortak terminoloji oluşturulması, devlet muhasebesi, mali raporlama ve devlet mali istatistiklerinin hazırlanması, merkezi yönetim bütçesinin kapsamı, hazırlanması ve uygulanması gibi konularda uluslararası gelişmelere uygun olarak, yeni yaklaşımlar getirmektedir.

Kamu mali yönetim sisteminin iyileştirilmesi çalışmaları çerçevesinde mali kararların sağlam mali istatistiklere dayanılarak geleceğin daha sağlıklı planlanması, saydamlık ve hesap verilebilirlik gibi modern kavramların daha iyi işleyebilmesi için ihtiyaç duyulan altyapının ancak sağlam ve gelişmiş, tahakkuk esasına dayalı bir muhasebe sistemi ile kurulabileceğinin anlaşılması, dikkatleri devlet muhasebesi üzerinde toplamış ve bu konuda uluslararası çalışmaların yoğunlaşmasına neden olmuştur.

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemine göre üretilen mali raporlar, gelirleri, giderleri (amortisman giderleri dahil), varlıkları (mali varlıklar, fiziksel varlıkları, sermaye varlıkları), yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içerir. Tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe, amortisman giderleri dahil, program maliyetlerinin tamamını hesaplar ve raporlar. Bu yönü ile kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını, kamu yöneticilerinin performanslarını, diğer bir ifade ile yani iyi bir yönetici olup olmadıklarının ölçümünde sağlam bir alt yapı oluşturur.

Yukarıda açıklanan özellikleri dolayısıyla tahakkuk esaslı devlet muhasebesi modern kamu mali yönetim sistemlerinde ihtiyaç duyulan ve yakın gelecekte, bütün ülkelerde yaygınlaşması beklenen bir sistemdir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun devlet muhasebesine ve devlet mali istatistiklerinin oluşturulmasına yaklaşımı Kanununun 49 uncu maddesinde açık olarak ortaya konulmuştur. Maddeye göre devlet muhasebe sistemi, mali raporların düzenlenmesi ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak ve karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde kurulup, yönetilecektir. Maddede devlet muhasebesinin saydamlık, hesap verilebilirlik, kesin hesap dolayısıyla parlamento denetimi gibi modern kamu mali yönetim anlayışında yer alan temel anlayışların ve kavramların esası olduğuna vurgu yapılmaktadır. Bu durum, günümüze kadar özel sektörde de olduğu gibi, devlette de muhasebeye olan eksik veya olumsuz bakış açısının pozitif, yani olması gerektiği yönde değiştiği anlamına gelmektedir.

Muhasebe sisteminin temel esasları ve sistemin işleyişi ile ilgili merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; standartları belirlenmiş bir muhasebe sistemi kurulması ve uygulaması ile muhasebe sisteminin;[4]

-KİT'ler hariç tüm kamu idarelerini ve tüm mali işlemleri kapsaması,

-Standart ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olması,

-Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların hesap vermelerini ve kontrol edilmelerini mümkün kılması,

-Yöneticilerin yönetim ihtiyaçlarına uygun bilgi üretilebilmesi için yeterli detayda olması,

-Mali raporların düzenlenmesine ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak ve karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde olması,

4 Eyüp Kızılkaya, "Kamuda Muhasebe Birliği Çalışmaları," Mali Kılavuz Dergisi, no.25, (Temmuz 2004): 120.

-Nakit ve tahakkuk esasına göre kayıt yapılmasına uygun olması ve bütçe gelir ve giderlerinin nakit, tüm mali işlemlerin tahakkuk esasına göre kaydedilmesi,

-Muhasebe ve raporlama standartlarının uluslararası standartlara uygun olarak Kanunda belirtilen idarelerden temsilcilerin katılımıyla oluşturulacak Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenmesi,

-Çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerinin ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca hazırlanıp, Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulacak Yönetmelikle belirlenmesi,

-İdarelerin hesap planlarına muhasebe kayıt ve işlemlerine ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak hususları düzenleyen uygulamaya yönelik düzenlemeleri, genel yönetmeliğe aykırı olmamak üzere yapmaları,

-Mizanlardan başlayarak, mali raporların ve bunlardan üretilecek mali istatistiklerin, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanışlılık, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanması Kanunla hüküm altına alınmıştır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu sektöründe ulusal ekonominin yeni sektörel sınıflandırmadaki genel bütçe, özel bütçe, düzenleyici ve denetleyici kurumlardan oluşan merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları ve belediyeler, il özel idareleri ve mahalli idare birliklerinden oluşan mahalli idarelerden oluşan genel yönetim sektöründe de özel kesimdeki benzeri tekdüze bir muhasebe sistemi kurulmuş ve 1.1.2006 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur. Döner sermayeler ve fonlarda da genel yönetim sektöründe uygulamaya başlanan yeni muhasebe sistemi 1.1.2007 tarihi itibariyle uygulanmaya başlanacaktır.

6. TÜRK DEVLET MUHASEBESİ MEVZUATI

Kamuda bütün uygulamaların Anayasadan başlayarak kanun, tüzük ve yönetmelik, tebliğ, yönerge ve genelge şeklinde sıralanan yasal dayanakları vardır. Bu kapsamda, Devlet muhasebesinin dayandığı temel Kanun 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunun yerini alan ve 1.1.2006 tarihi itibariyle bütün hükümleri ile yürürlüğe giren 24.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunudur.

Yukarıdaki bölümlerde belirtilen genel kabul gören muhasebe kavramları dışında, ülkemizde uygulanan ticari muhasebenin temel esaslarının Vergi Usul Kanunu ve Ticaret Kanunuyla belirlenmesinde olduğu üzere, devlet muhasebesinin temel esasları da Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda belirlenmiştir. Kanunda kamu gelir ve giderlerinin tanımı, mali işlemlere ilişkin ilke ve standartlar, kayıt zamanı, sınıflandırma esası, özellikli muhasebeleştirme işlemleri gibi hususlar hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, münhasıran muhasebe sistemi ve idari düzenlemelere yönelik olarak da; Kanunun (24.12.2005 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5436 sayılı Kanunla değişik) 49 uncu maddesinde; devlet muhasebesi uygulamalarına esas teşkil edecek muhasebe ve raporlama standartlarını belirlemek üzere Maliye Bakanlığı bünyesinde Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu kurulması öngörülmüştür. Bu kurul kurulup standart oluşturuncaya kadar yeni muhasebe sistemine yön verecek muhasebe ve raporlama standartları ile bu standartları da dikkate alarak kamunun tümünde uygulanacak çerçeve bir hesap planı oluşturulması, idarelerce düzenlenecek raporların şekil ve süreleri, ortak uygulama esasları ve detaylı hesap planlarının hazırlaması usul ve esaslarının Maliye Bakanlığınca hazırlanıp Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenmesi öngörülmüştür. Belirtilen kapsamda Maliye Bakanlığınca Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hazırlanmış ve 3 Mayıs 2005 tarih ve 2005/8844 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla 8 Haziran 2005 tarih ve 25839 sayılı Resmi Gazete yayımlanmıştır.

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

Bu çerçevede, genel bütçeli idarelerin muhasebe işlemlerine ilişkin Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği 31 Aralık 2005 tarih ve 26040 sayılı 3 ünci Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanmış olup, yürürlüktedir. Kanunun 5436 sayılı Kanunla değişik 49 uncu maddesine göre Merkezi Yönetim Kapsamına giren idare ve kurumlar için hazırlanması gerek "merkezi yönetim muhasebe yönetmeliği" yürürlüğe girinceye kadar muhasebe kayıt ve işlemleri bu yönetmeliğe göre gerçekleştirilecektir. Aynı şekilde Genel bütçeye dahil idareler için muhasebe kayıtlarına esas "Detaylı Hesap Planı" da hazırlanmıştır.

7. DEVLET MUHASEBESİNİN VE GENEL BÜTÇE MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Genel bütçe muhasebe uygulamalarının tarihi, aşağıda ayrıntılarına yer verileceği üzere, Devlet muhasebesi uygulamalarının da tarihidir.

Osmanlı İmparatorluğunun daha önceki dönem uygulamaları bir tarafa bırakıldığında, 1839 yılında kurulan Maliye Bakanlığı tarafından 1882 yılında

mal sandıkları için " Tensiki (düzene koyma) Kayıt Talimatnamesi" hazırlanmıştır. Sözkonusu Talimatnameye göre sandık (kasa) defteri, genel tahsilat defteri, genel ödemeler defteri, müfredat ve icmal defteri tutulmuş, gelirlerin tahakkuk ve tahsilatı haliya (şimdiki) ve sabıka (geçmiş) olarak ayrı ayrı gösterilmiştir. Sözkonusu Talimatname ile düzenlenen kayıt sistemi kameral muhasebe sistemidir (Kasa muhasebesi).

İkinci Meşrutiyetten sonra Genel Muhasebe Yasası ve "Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiyeye Dair Talimatname" çıkarılmıştır. Aynı yıllarda Muhasebat Genel Müdürlüğü kurulmuştur.

Adı geçen Talimatnameye göre, hesaplar ikili kayıt (muzaaf) usulüne göre tutulmaktaydı. Ancak getirilen sistemi uygulayacak yetişmiş eleman yetersizliğinden Talimatnamenin ilk olarak uygulandığı 1911 yılının hesabı 1918 yılında alınabilmiştir. Sözkonusu Talimatnameye göre vezne, muvazene, tahsisat, masraf, müfredat, gelir müfredat ve esas defterleri tutulmaktaydı. Bu sisteme göre Sayıştaya hesap verme görevi defterdarlara aitti. İlçe malmüdürleri hesaplarını defterdarlara verirlerdi.

1925 yılında muhasebe sisteminde değişiklik yapılarak, Amerikan usulüne (defteri kebirli yevmiye) benzer bir sistem kabul edilmiştir.1928 yılında "Hazine Usulü Hesabiyesine Dair Talimatname" yürürlüğe girmiştir.

Yeni Talimatname ile hesaplar daha basitleştirilmiş, esas defteri yerine "Tasnif Yevmiyesi" kurulmuştur. Eski Talimatnamedeki genel gelirler, ödenek, havale, gider tahakkukları, hazine cari hesapları kaldırılmış, diğer sandıklar adına tahsilat ve mehuzat (alınan para) hesapları, hazine ve şubelerinden mehuzat ve hazine şubelerinden irsalat hesapları yürürlüğe konmuştur.

Bu Talimatname ile hesapların sayısı azaltılmış, bütçe gelirleri ve giderlerinin tahakkukuna ait hesaplar kaldırılmış, kayıtların çift taraflı kayıt usulü ile kontrolü yerine yardımcı defterlerle kontrolü yoluna gidilmiştir. Diğer bir ifadeyle bu Talimatname ile muzaaf kayıt sistemi ile kameral muhasebe sistemi birleştirilerek kendine özgü bir sistem oluşturulmuştur.

Ancak, bu muhasebe sistemi gelir ve gider tahakkuklarını ve Hazinenin gerçek durumunu göstermemesi, irsalat hesaplarının tam bir kontrolünün sağlanamaması üzerine değiştirilerek 1948 yılından itibaren Devlet Muhasebesi Genel ve Devlet Muhasebesi Muamelet Yönetmelikleri yürürlüğe konulmuştur.

1928 tarihli Talimatnamedeki tasnif yevmiyesi yerine, föy volan halinde "Yevmiye Defteri" uygulamasına geçilmiş ve yardımcı defterlerde esaslı değişiklikler yapılmıştır. Sözkonusu yönetmeliklerde belli başlıcaları 1.5.1953, 23.5.1974, 31.5.1974, 13.1.1975, 19.12.1977, 22.6.1981, 3.3.1986, 20.8.1986, 2.1.1987, 30.12.1987 ve 27.1.1989 tarihlerinde olmak üzere bazı değişiklikler ve ilaveler yapılmış, hesap sayısı artırılmış, taahhüt ve tahakkuk hesaplarına yer verilmiş ve nazım hesapların sayısı artırılmıştır.

Mal muhasebesini ve dönem sonu işlemlerine yer vermek gibi önemli unsurlara sahip olmasına rağmen; yönetmelikler yukarıda sayılan ek ve değişiklerin yapılması ile iyice karmaşık bir hale gelerek, dili de yeni kuşak görevlileri zorlamaya başlamıştı.

Bu nedenle, Devlet muhasebesinin günün şartlarına ve değişen mevzuata uygun hale getirilmesi, iki ayrı yönetmelik halinde düzenlenen işlem ve muhasebe kayıtlarının tek yönetmelikte bir araya getirilmesi, defter, cetvel ve belgelerin bilgisayar aracılığıyla düzenlenmesine olanak sağlayacak yapıya kavuşturulması, hesap sayısının azaltılması ve işlemlerin basitleştirilmesi amacıyla her iki yönetmelik birleştirilip, 14.1.1990 tarih ve 20402 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1.1.1990 tarihinden itibaren " Devlet Muhasebesi Yönetmeliği " adı altında yürürlüğe girmiştir.

1990 yılında yapılan bu değişiklik yeni bir muhasebe sistemi oluşturma olmayıp, bir anlamda sadeleştirme ve revizyondu. Dünyadaki serbest piyasa ekonomisi eğilimleri devlet yönetim ve kurallarında da özel sektör sistem ve işleyişlerine yönelimleri tetiklemiştir. Bu kapsamda özel sektör muhasebe uygulamaları devletlerin muhasebe uygulamalarına yön vermeye başlamış ve devlet muhasebesi ticari muhasebenin etkisine girmiştir. Böylelikle devlet muhasebesinde temel bir değişiklikle nakit esasından tahakkuk esasına geçişler başlamıştır.

Ülkemiz de sözkonusu değişimin dışında kalmamıştır. Bu kapsamda, 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 ilk uygulama başlatılmıştır.

Proje kapsamında genel ve katma bütçeli idareler için nakit ve tahakkuk esasına göre dizayn edilen yeni muhasebe sisteminin manuel ortamda yürütülmesi zorluğu dikkate alınarak, öncelikle bilgi işlem alt yapısı kurulması planlanmış ve muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında takip edilerek sonuçlarının konsolide edilebilmesini sağlayan say2000i projesinin uygulamaya konulması çalışmalarına öncelik verilmiştir.

1050 sayılı Kanunda açıkça tahakkuk esasına yönelik bir vurgu olmamakla birlikte, yukarıda açıklanan süreç sonucunda, tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçilebilmesi amacıyla, genel yönetim kapsamına dahil birimler için muhasebe ve raporlama standartları ile hesap grubu düzeyinde çerçeve hesap planını içeren "Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği" hazırlanmış ve 19 Kasım 2003 tarihli Resmi Gazetede 2003/6334 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yayımlanmıştır. Bu Yönetmelikte belirlenen esaslara uygun olarak, genel ve katma bütçeli idareler için, tahakkuk esasına dayalı "Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği" hazırlanmış ve 2004 yılı başından itibaren yürürlüğe konulmuştur.

İç ve dış dinamikler ülkeyi 2001 kriziyle mali sistemde önemli yasal ve yapısal dönüşümleri zorlamış ve yıllardır gündemde olan bir çok konu kriz sürecinin sonunda gözden geçirilmiş ve bazıları yasal düzenlemelere konu olmuştur. Bu çerçevede, mali yönetim ve kontrol sistemini, deyim yerindeyse, tamamen değiştiren 24.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmıştır. Kanun muhasebe kayıt ve işlemlerinin KİT'ler hariç kamunun tümünde tekdüze bir plana ve tahakkuk esasına göre yürütülmesini hükme bağlamıştır.

Kamu mali yönetiminde köklü bir değişim getiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uygulamaya geçiş için bir yıllık bir hazırlık süreci öngörülerek 2005 yılında yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. Ancak, Kanunun öngördüğü idari düzenlemeler (ikincil ve üçüncül mevzuat) tamamlanamadığından uygulamaya geçiş bir yıl daha ertelenmiştir. Bu süreçte yeni muhasebe sisteminin temel düzenlemesi olan "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" 8 Haziran 2005 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Kapsama dahil idareler bu yönetmelik hükümlerini dikkate almak suretiyle kendi idari düzenlemelerini yapmışlardır.

Bu çerçevede Genel Bütçe muhasebe işlemlerine ilişkin olarak hazırlanan Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği 31 Aralık 2005 tarih ve 26040 sayılı 3 ünci Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu Yönetmelik genel yönetim sektörünün çok geniş bir kesimini oluşturan, en fazla gelir elde eden ve harcama yapan, aynı şekilde borç alan ve ödeyen, yine en fazla varlık ve kaynağı yöneten Genel Bütçe kapsamındaki idarelerin muhasebe işlemlerine ilişkin uygulamaları tahakkuk esasına göre açıklayan bir düzenlemedir. Bu Yönetmeliğin önemli bir özelliği de kapsama giren diğer idareler muhasebe düzenlemelerinde hüküm bulunmayan hallerde bu Yönetmelik hükümlerinin uygulanacağına ilişkin hükümlere yer vermişlerdir ki, bu yönüyle Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği genel yönetim kapsamına giren idarelerin muhasebe uygulamalarına yön vermektedir.

8. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ İLE MUHASEBE SİSTEMİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

8.1. Kayıtlar Tahakkuk Esasına Göre Tutulmaya Başlanmıştır

Ülkemizde muhasebe sistemi, mali raporlama açısından önem taşıyan pek çok bilginin kaydedilmemesine ve kaybolmasına neden olan nakit esasına dayanmaktaydı. Yürürlüğe konulan tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde ise, bütçe işlemleri açısından nakit esasına göre, faaliyetler açısından ise tahakkuk esasına göre kayıt yapılmaktadır. Yeni devlet muhasebe sisteminin en önemli özelliklerinden biri, nakit esasına dayalı bütçe uygulama sonuçları ile tahakkuk esasında faaliyet sonuçlarını birlikte üretebilecek şekilde düzenlenmesidir.

Yeni muhasebe sisteminde, alınan mal ya da yaptırılan hizmet karşılığı doğmuş olan bir devlet borcu gerçekleştiğinde gider; gelirler ise tahakkuk ettiğinde gelir kaydedilmekte ve böylece devletin mali faaliyetleri tam ve

zamanında kayıt altına alınmaktadır. Buna ilave olarak devletin varlık ve yükümlülüklerindeki değişmeler de muhasebe sisteminde kaydedilmekte ve varlık ve yükümlülüklerdeki değişiklikler raporlanabilmektedir.

8.2. Devletin Tüm Mali Faaliyetleri Kayıt Altına Alınmaktadır

Nakit esaslı muhasebe sistemi tamamen bütçe işlemlerinin muhasebeleştirilmesine odaklanmaktaydı. Muhasebe sisteminin bütçe odaklı olması, mali mevzuat veya idari kararlarla oluşturulan ve bütçe hesaplarıyla ilişkilendirilmeyen işlemlerin muhasebeye yansımaması ile sonuçlanmakta ve Devletin gerçek faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olunamamaktaydı.

Kayıt dışı bütçe işlemleri "mahsup borçlanma", "nakit dışı borçlanma" ve "yarı mali işlemler" olarak üçe ayrılabilir. Sayıştay Başkanlığının Hazine işlemleri raporlarında kayıt dışı bütçe işlemleri üzerinde önemle durulmaktadır. Sözkonusu raporlarda kayıt dışı bütçe işlemlerinin, genellikle bütçe kanunlarında yer alan hükümlerden kaynaklandığı belirtilmektedir. Gerçekten de bütçe kanunlarında yapılan çok sayıda düzenleme ile bir takım giderlerin doğrudan bütçe dışında izlenmesine yetki verilmektedir. Bunun yanı sıra bazı giderlerin, özel tertip devlet iç borçlanma senedi verilerek karşılanması öngörülmektedir. Bu işlemler de kayıt dışı kalmaktadır.

Genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerini kapsayan yeni devlet muhasebesi çalışmalarının başlangıcındaki temel amaçlardan biri, devlet hesaplarında saydamlığın sağlanabilmesiydi. Modern kamu yönetiminde tüm kullanıcılar ile Devletin finansmanını sağlayan vergi verenlerin, Devlete ilişkin bütün mali bilgileri, muhasebeden açık, doğru ve net bir şekilde öğrenme hakları vardır. Bu durum demokratik ve çağdaş bir devlet olmanın da en temel gereğidir. Yeni devlet muhasebesi bu gereği yerine getirebilmek için bütçe odaklı bir muhasebe sisteminin dışına çıkarak bütçe tarafından kavranmayan, maddi ve maddi olmayan tüm duran varlıkların yanı sıra kayıt dışı bütçe işlemlerini ve devletin muhtemel yükümlülüklerini kavrayarak muhasebeleştirmektedir. Böylelikle muhasebeden elde edilen raporlarda geçmişten farklı olarak devletin faaliyet ve performansını doğrudan etkileyen işlemler görülebilmektedir.

8.3. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kayıt Altına Alınmaktadır

Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmemesi, bunlara yapılan harcamaların tamamının o yılın bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir. Oysa, bir mali yıl içinde alınan bir araç, yapılan bir bina ödenen bir hak sonraki yıllarda da kullanılmaktadır. Bu nedenle maddi duran varlıkların kullanımı sonucu ortaya çıkan yıpranma payları, varlıkların kullanıldıkları yıllar itibarıyla gider yazılmalıdır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, bu eleştirileri karşılayacak şekilde, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesini ve raporlamasını kapsamaktadır. Üretilecek mali tablolarda maddi duran varlıklar, amortisman giderleri ve yıl

sonlarında yeniden değerleme uygulamaları ile duran varlıklar, raporlama tarihindeki piyasa değerleri ile raporlanacaktır. Böylelikle maddi duran varlık edinimiyle veya elden çıkarılmasıyla giderlerin ve gelirlerin dönemsel olarak artması ya da azalması sözkonusu olmayacaktır.

Maddi duran varlıklardan, elden çıkarılacak olanlar ayrı hesaplarda izlenecektir. İlgili hesaplar aracılığıyla tüm kamunun elindeki elden çıkarılacak hurda vb. tüm maddi duran varlıkların görülmesi bunların kurumlar itibarıyla raporlanması sağlanacak ve maddi duran varlıkların ne kadarının aktif olarak kullanıldığı raporlanabilecektir.

Ayrıca, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi çalışmalarında, devletin sahip olduğu arsa, bina, makine ve teçhizatın dökümü ve değerlemesi konusunda çeşitli sorunlarla karşılaşılsa da, kamu kesiminin sahip olduğu varlıkların ayrıntısının bilinmesi açısından bir fırsat olarak kullanılabilmelidir.[5]

8.4. Ödenek ve Nakit Planlaması ile Bütçeler ve Orta Vadeli Harcama Programlarının Hazırlanmasına Destek Sağlamaktadır

Devletin mali işlemlerinin kaydedildiği nakit esaslı muhasebe sisteminde, ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş borçlar ve girişilen taahhütler muhasebe sisteminde kaydedilmediği için ödenek ve nakit dağılımı sağlıklı bir şekilde planlanıp gerçekleştirilememektedir.

Tahakkuk esaslı yeni devlet muhasebe sistemiyle birlikte getirilen üç yeni hesaptan bahsetmek yararlı olacaktır: Birincisi "Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı"dır. Bu hesap, Devlet adına bütçe kanunu veya özel bir kanunla yapılması öngörülen bir hizmet veya mal karşılığı olmak üzere devlet zimmetinde gerçekleştiği halde, ödeneği bulunmayan ve kanunen ödenek üstü sarfiyata da izin verilmediğinden, verile emrine bağlanamayan borçların izlenmesi için kullanılmaktadır. İkincisi "Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı"dır. Bu hesap bütçede ödeneği olmakla birlikte yer ve zaman farklılığı nedeniyle ödenek temin edilemediği durumlarda, gerçekleşen giderlerin, bütçe gideri şeklinde tahakkuk ettirilmesinden doğan borçların kaydı için kullanılmaktadır. Bu hesaba kaydedilen tutarlar en geç yıl sonuna kadar ödeneği temin edilerek haksahiplerine ödenecektir. Üçüncüsü ise "Taahhütler Hesabı"dır. Nazım hesaplar grubu içerisinde yer alan "Taahhütler Hesabı" ile girişilen taahhütler, muhasebe sistemi tarafından izlenebilmekte ve bunların bütçedeki ödeneklerle ilişkisi kurulabilmektedir. Bütçenin hazırlanması ve uygulanmasına destek sağlayacak bir taahhüt izleme sisteminin bulunması ile birlikte, özellikle yıllara sari işler için sağlıklı ödenek planlaması yapılabilecektir.

Yukarıda sıralanan hesaplar başta olmak üzere tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ve detaylı bir hesap planı olmadığından yeni muhasebe sistemine

5 Dünya Bankası, Kamu Harcamaları ve Kurumsal Yapının Değerlendirilmesi (Ankara: Başbakanlık Basımevi, 2001), 8.

geçinceye kadar bütçe uygulamasında, bütçenin hazırlık çalışmalarında muhasebe bilgilerinden pek yararlanılamamıştır. Bunun yerine, bütçe ödenekleri kurumlara pazarlık süreçleri sonunda, birtakım alışkanlıklar ve basit istatistiksel yöntemler kullanılarak verilmiştir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin yürürlüğe girmesi ile birlikte ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş devlet borçları ile girişilen taahhütlerden yıllara sari olanlar muhasebe disiplini içine kaydedilecek ve kurumlar itibarıyla detaylı bir biçimde raporlanabilecektir.

Böylelikle ödenek ve nakit planlaması ile bütçenin hazırlanmasına destek sağlayacak bir borç ve taahhüt izleme sistemi kurulacak, devlet sektörünün hangi zaman dilimlerinde hangi yükümlülüklerle karşılaşabileceği tespit edilebilecek ve orta-uzun vadeli planlar muhasebeden elde edilen bilgilerle yapılabilecektir.[6]

8.5. Devlet Borçlarının Mali Raporlarda Görülmesi Sağlanılacaktır

Aksak işleyen bir nakit yönetimi ile bütçenin hazırlanması, uygulanması ve gözetimi süreçlerindeki rasyonelliğin yitirilmesi kamu kesiminin borçlanma ihtiyacını daha da artırmıştır. İç ve dış borçlarımızın alabildiğine büyümesi, son yıllarda kamuoyunun dikkatlerinin borç yönetimimize çevrilmesine neden olmuştur.

Kamuoyunun dikkatlerinin devlet borçlarının rakamları üzerine yoğunlaştığı bugünlerde, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçilmesi ile birlikte tüm borçların, vade yapıları dahil bir çok detayının devlet hesaplarında görülmesinin sağlanması hedeflenmektedir.

8.6. Kesin Hesaba İlişkin Bilgiler Muhasebeden Elde Edilecektir

Kesinhesap kanunu, literatürde bütçenin denetlenmesi ve hesap verme araçlarından en önemlisi olarak ifade edilir. Mevcut muhasebe sistemi kesin hesap kanun tasarısının hazırlanmasına destek sağlamakla birlikte, birçok noktada yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle kesin hesaba ilişkin bilgiler muhasebe dışı çalışmalar sonucunda elde edilebilmektedir.

Yeni muhasebesi sistemi ile birlikte, "90- Ödenek Hesapları Grubu"nda yer alan ödenek hesaplarının yardımcı hesap kodları aracılığıyla ve tüm bütçe uygulamalarına ait sonuçların, ekonomik, kurumsal, finansal ve fonksiyonel ayrımının da gösterildiği bütçe hesapları yardımıyla, kesin hesap düzenlemelerine ilişkin bütün bilgiler bugün olduğunun çok ilerisinde ve anlık olarak muhasebeden elde edilebilecektir.

6 Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2005 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, (Ankara: 2001 Ekim), 73.

8.7. Bütçe Muhasebesi Aracılığıyla Tüm Bütçeleştirme İşlemleri Muhasebe Tarafından Kavranacaktır

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

Merkez muhasebe birimlerince ödenek hareketlerine ilişkin aşağıda belirtilen işlemler, yardımcı hesaplar itibarıyla muhasebe kayıtlarına alınacaktır;

1) Bütçe kanunu ile verilen ödenekler,

2) Varsa bütçe kanunu ile yapılan kesintiler,

3) Geçen yıldan devredip ilgili kamu idarelerince ödenek kaydedilmesi bildirilen tutarlar,

4) Yılı içinde yapılan kurum içi ve kurum dışı ödenek aktarmaları ile yedek ödenekten yapılan ödenek aktarmalarından doğan ekleme ve düşmeler,

5) Yılı içinde eklenen veya iptal edilen ödenekler,

6) Yılı içinde özel gelirler ile şartlı bağış ve yardımlardan dolayı tahsis edilen özel ödenekler,

7) Kamu idareleri merkez birimlerinde kullanılan ödenekler ile merkez dışı birimlerde kullanılmak üzere gönderilen ödenekler,

8) Yılı içinde veya yılsonunda muhasebe birimlerinde kullanılmayarak tenkis edilen ödenekler ile mevzuatı gereğince ertesi yıla devreden ödenekler,

9) Yılı içinde kullanılmadığı için iptal edilen ödenekler.

8.8. Vergi Harcamaları Raporlanabilecektir

Vergi harcamaları, aslında vergiye tabi olması gerekirken devletin çeşitli ekonomik ve sosyal nedenlerle vergi istisna ve muafiyetleri vb. uygulamaları yoluyla vazgeçtiği vergi gelirlerini ifade etmektedir. Vergi harcamaları hükümetlerin belirli gruplara yapılan transfer politikasının önemli araçlarından birisidir. Gelirin yeniden dağıtılması anlamına da gelen vergi harcamalarının esasında bir devlet gideri olması nedeniyle raporlanması saydamlığın bir gereğidir. Mevcut sistemde, vergi harcamaları özel durumlar dışında tam olarak hesaplanıp raporlanamadığından, kamu yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanmasını engelleyen uygulamalar arasında yer almaktadır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulamasıyla birlikte vergi harcamalarının, muhasebe sistemi içinde raporlanmasına ilişkin ilk adımlar

atılmaktadır. Giderler hesabının altına formüle edilen vergi harcamaları (fazla ve yersiz tahsilatlar dışında vergiden yapılan her türlü indirim ve iadeler) belirli dönemler itibarıyla detaylı bir biçimde raporlanabilecektir. Ancak, esnaf ve küçük çiftçi muaflığı gibi uygulamanın hiçbir aşamasında muhasebeye konu edilemeyen vergi harcamaları ise yine muhasebe bilgileri ile raporlanamayacaktır. Ancak uzun dönemde vergiye konu bütün ekonomik faaliyetlerin ölçülmesi ve bundan sonra istisna ve muafiyetlerin muhasebeleştirilmesi suretiyle bütün vergi harcamalarının muhasebeleştirilmesi imkan dahilindedir. Sistem buna olanak vermekle birlikte, uygulama zorlukları sözkonusudur.

9. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMİ İLE NAKİT ESASLI DEVLET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMİ ARASINDAKİ BAŞLICA FARKLAR

9.1. Hazine Malı Menkul Kıymetler ile Kişilere Ait Menkul Kıymetlerin İzlendiği Hesaplar Ayrılmıştır

Eski muhasebe sisteminde yer alan nazım hesap niteliğindeki menkul kıymetler hesabına hem kişi hem de hazine malı olarak muhasebe birimlerine intikal eden her türlü menkul kıymetler kaydedilmektedir. TEMS ise hazine malı olarak muhasebe birimine intikal eden menkul kıymetler, 117 ve 217 hesap numaralı menkul varlıklar hesabına, kişilere ait olan menkul kıymetler ise nazım hesaplar grubunda yer alan "912- Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı" ve "913- Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı"na karşılıklı olarak kaydedilmektedir. Böylece, kişilere ve hazineye ait menkul kıymetler ayrı olarak izlenebilmektedir.

9.2. Hesaplar Vade Yapılarına Göre Ayrılarak İzlenmeye Başlanmıştır

Eski muhasebe sistemine getirilen eleştirilerin bir tanesi de hem alacakların hem de borçların vade yapılarına göre sınıflandırılarak izlenememesiydi. TEMS bu eleştiriyi bertaraf edecek şekilde oluşturulmuştur. Örneğin tecilli ve tehirli borçlular hesabına kaydedilen tutarlar, TEMS'de, vadelerine göre "122- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı" ve "222- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı" şeklinde ikiye ayrılmıştır. Bu düzenleme ile tecil veya tehir edilen alacakların ne zaman tahsil edilmesinin beklendiği belirlenmiştir. Böylece, alacaklar vadelerine uygun olarak izlenmekte ve nakit planlamasına katkıda bulunulmuş olmaktadır.

Aynı durum gelirlerden alacakların "120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı" ve "220- Gelirlerden Alacaklar Hesabı" şeklinde vade yapısına göre ikiye ayrılmasında; Menkul varlıkların "117 Menkul Varlıklar Hesabı" ve "217 Menkul Varlıklar Hesabı" şeklinde vade yapılarına göre ikiye ayrılmasında; Diğer menkul kıymet ve varlıkların "118 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı" ve "218 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı" şeklinde ikiye ayrılmasında da görülmektedir.

9.3. Dönem Ayırıcı Hesaplar İhdas Edilmiştir

Eski muhasebe sisteminde, TEMS'de yer alan "280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı" ile "180- Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı" bulunmamaktadır. Dolayısı ile yapılan harcamalardan gelecek dönemlere ait olanların gelecek dönem gideri olarak izlenmesine olanak bulunmamaktaydı.

Aynı şekilde, eski sistemde, TEMS'de bulunan gider tahakkukları hesapları bulunmamaktadır. Dolayısıyla içinde bulunulan dönemde tahakkuk etmiş, ancak ödemesi gelecek dönem veya dönemlerde yapılacak olan giderlerin izlenmesi mümkün olamamaktadır. Bu uygulama, gelecek dönem veya dönemlerde yapılacak olan ödemelerin muhasebede izlenememesine yol açmaktadır. Dolayısıyla nakit planlamasında muhasebe kayıtlarından faydalanılması mümkün olmamaktaydı. TEMS ise, bu tür durumlar için, şayet ödeme bir sonraki takvim yılı içerisinde yapılacaksa 381-Gider Tahakkukları Hesabına, gelecek takvim yılından sonraki yıllarda ödenecekse de 481-Gider Tahakkukları Hesabına kaydedilmektedir. Bu uygulama, tahakkuk eden giderlerin ödeme zamanının muhasebe kayıtlarından tespit edilmesine olanak vererek nakit planlamasının sağlıklı bir şekilde yapılmasına katkıda bulunmaktadır.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemiyle birlikte 18, 28, 38 ve 48 nolu hesap gruplarında **dönem ayırıcı hesaplar** öngörülmüştür. Böylelikle, tahakkuk esaslı muhasebe için çok önemli olan gelir ve gider tahakkukları ile gelecek dönemleri ilgilendiren gider ve gelirlerin izlenmesine olanak sağlanmıştır.

9.4. Ödenek Yokluğu Nedeniyle Ödenemeyen Borçlar İzlenmeye Başlanacaktır

Bir mal veya hizmet karşılığı devlet zimmetinde gerçekleştiği halde ödeneği bulunmadığından verile emrine bağlanamayan tutarlar için, nakit esaslı muhasebe sisteminde herhangi bir kayıt yapılmamaktaydı. TEMS ise, bütçe kanunu veya özel bir kanunla yapılması öngörülen bir hizmet ve husus karşılığı olmak üzere gerçekleştiği halde; ödeneği bulunmaması veya kanunen ödenek üstü sarfiyata izin verilmemesi gibi nedenlerle verile emrine bağlanamayan borçlardan, bütçe giderlerinin ekonomik ayrımlarındaki "3- Mal ve hizmet alım giderleri" ile ilgili olanların kaydını yapabilmek için "322- Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı" oluşturulmuştur.

Böylelikle, ödenek dağıtımı ve nakit planlaması muhasebeden elde edilen bilgilerle sağlıklı bir şekilde yapılmakta, sarf evraklarının yıl sonlarında muhasebe birimlerinde yığılması engellenmekte, güçlü bir maliye politikasına zemin oluşturulmaktadır.

9.5. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebe Kayıtlarına Alınması Sağlanacaktır

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, "Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu" ve "Maddi Olmayan Duran Varlık Hesap Grubu" düzenlenmiştir. Nakit

esaslı muhasebe kayıt sisteminde maddi ve maddi olmayan duran varlıklar muhasebe kayıtlarından izlenmemektedir. Dolayısıyla maddi ve maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedellerini muhasebe kayıtlarında görmek mümkün değildir.

Devletin maddi duran varlıklarının muhasebe dışı bırakılması, bunlara yapılan harcamaların tamamının o yılın bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir. Oysa, bir bütçe yılında alınan bir araç, yapılan bir bina sonraki yıllarda da kullanılmaktadır. Bu nedenle maddi duran varlıkların maliyeti kullanıldıkları yıllar itibari ile gider yazılmalıdır.

Hazırlanan muhasebe standartları ve detaylı hesap planı bütün bu eleştirileri bertaraf edecek şekilde maddi duran varlıklara ilişkin hesap ve işlemleri içermektedir. Üretilen mali tablolar maddi duran varlıkları kapsayacak, amortisman ve yeniden değerleme uygulamaları ile duran varlıklar, raprlama tarihindeki piyasa değerleri ile raporlanacaktır. Aynı şekilde maddi duran varlıkların değerini, bunlardan elde edilen faydayı veya kullanım süresini artırangiderler maddi duran varlığın kullanım süresine dağıtılacaktır. Böylelikle maddi duran varlık edinimiyle giderlerin dönemsel olarak artması ya da azalması sözkonusu olmayacaktır.

9.6. Amortismanlar Kaydedilmeye Başlanacaktır

TEMS, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman paylarının ve değer artış veya azalışlarının kaydedildiği hesaplar düzenlenmiştir. 2006 yılı sonunda duran varlıklardan amortismana tabi olanlar için amortisman uygulaması yapılacaktır. Böylelikle bu varlıkların maliyetlerinin yararlanma dönemlerine dağılımı ve o dönemlerin faaliyet giderlerine yansıtılarak performans ölçüm ve değerlendirmelerine sağlam bir zemin oluşturacaktır.

9.7. Bütçe ve Faaliyet Hesapları Birlikte İzlenmeye Başlanacaktır

Eski muhasebe sistemi, sadece bütçe açısından gelir ve gider sayılan akımlar için muhasebe kayıtları yapılırken, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde hem bütçe açısından, hem de tahakkuk esaslı muhasebe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar kaydedilmektedir.

Bütçe ile ilişkili giderler, hem bütçe giderleri hesabına hem de gider yansıtma hesabı aracılığı ile giderler hesabına veya ilgili hesaba kaydedilmektedir. Yalnızca muhasebe açısından gider sayılan unsurlar ise bütçe giderleri ile ilişkilendirilmeden “Giderler Hesabı”na kaydedilmektedir.

Bütçe ile ilişkili gelirler ise bir yandan bütçe gelirleri hesabına, diğer yandan da gelir yansıtma hesabı aracılığı ile gelirler hesabına veya ilgili hesaba kaydedilmektedir. Yalnızca muhasebe açısından gelir sayılan unsurlar (değer ve miktar değişimleri gibi) ise “ Gelirler Hesabı”na kaydedilmektedir.

Böylece, gelir ve giderlerin bu şekilde kaydedilmesi, hem nakit esasında bütçe uygulama sonuçlarının alınmasını hem de içinde bulunulan döneme ait

faaliyet sonucunun tahakkuk esasına uygun şekilde tespit edilmesini mümkün kılmaktadır.

9.8. Gider Taahhütleri İzlenmeye Başlanacaktır

Bir mal veya hizmetin temini için üçüncü şahıslarla yapılan gider taahhüdü yaratan sözleşmelerin muhasebede izlenmesini sağlayacak işlemlerin önemli bir kısmı ise muhasebe dışı kayıtlarda izlenmektedir. Bir mal veya hizmetin temini için taahhüde girişilmesi halinde sözkonusu taahhüt tutarları, nazım hesaplar içinde düzenlenmiş olan "Gider Taahhütleri Hesabı"na kaydedilmek suretiyle izlenecektir.

9.9. Mali İşlemler Her Aşamada Kayıt Altına Alınmaktadır

Yeni muhasebe sisteminde, varlıklar ve yükümlülüklerdeki her türlü hareket (gönderme, getirme, vs.) yardımcı hesaplar aracılığıyla izlenmektedir. Örneğin alınan çeklerin bankaya gönderilmesi, menkul varlıkların müzeye gönderilmesi, dövizlerin vezneden bankaya gönderilmesi, teminat mektuplarının ve kişilere ait menkul kıymetlerin bankaya gönderilmesi gibi birçok işlem yardımcı hesaplar aracılığıyla kaydedilerek izlenmektedir.

9.10. Yılsonu Kapatma Kayıtları Yapılarak Faaliyet Sonuçları Çıkarılacaktır

Eski muhasebe sisteminde, yıl sonlarında hesaplar kapatılmamaktaydı. Bunun yerine bazı hesaplar dönem sonunda hiç işlem yapılmaksızın ertesi yıla devir verir, bazı hesaplar ise devir vermez, bir başka hesaba da aktarılmaz, olduğu gibi bırakılırdı. Devir veren hesaplar düzenlenen bir devir listesi aracılığıyla yeni mali yıla devrettirilmekteydi. Bu işlemlerin sonucunda herhangi bir faaliyet sonucu da çıkarılmaz, denge tutarı olarak hesaplara alınan tutara bir anlam yüklenemezdi. TEMS ise, dönem sonu işlemleri adı altında çok sayıda işlem tanımlanmıştır. Hesaplardan kapatılması gerekenler dönem sonu işlemleri içerisinde kapatılmakta ve bir faaliyet sonucu çıkarılmaktadır.

10. ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMASI İLE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

10.1. Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Tanımı ve Önemi

Kökeni Fransızca olan analitik kelimesi çözümlemeli, çözümlemeye dayanan, çözümle ilgili, tahlil anlamlarında kullanılmaktadır.

Bütçenin mali politika aracı olarak kullanılmaya başlanmasıyla birlikte, sosyo-ekonomik gereksinimleri karşılayacak çeşitli bütçe kuramları (bütçe teorisi) ortaya çıkmıştır.[7] Devri bütçe, telafi edici bütçe, sıfır tabanlı bütçe, performans bütçe ve program bütçe en çok bilinen bütçe kuramlarıdır. Bu kuramlar, önemli addedilen herhangi bir konuyu veya konuları öne çıkarmak

7 Gülay Coşkun, Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi, Ankara, Turhan Kitabevi, 2000, s. 22.

suretiyle bir bütçeleme politikası oluşturmakta ve bu politikanın da esaslarını ortaya koymaktadır.

1995 yılında başlatılan Kamu Mali Yönetim Projesi çerçevesinde yapılan çalışmalarda, devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkisinin ölçülebilmesine imkan tanıyacak bir bütçe kod yapısına ihtiyaç duyulmuştur. Böylece, yeni bir bütçe kod yapısı oluşturulması; bunu yaparken de uluslararası geçerliliği olan ve genel kabul görmüş esaslardan faydalanılması benimsenmiştir. IMF tarafından geliştirilen GFS (Government Finance Statistics - Devlet Mali İstatistikleri) esasına dayalı bir sınıflandırmanın bütçe sistemine uyarlanması kararlaştırılmıştır. 2002 yılında ABS (Analitik Bütçe Sınıflandırması) ve TEDM (Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi) birkaç kurumda pilot uygulaması yapılmıştır. 2003 yılı bütçesi ise bütün genel ve katma bütçeli idarelerde her iki sınıflandırma esası dikkate alınarak hazırlanmış ve her bir kurumun seçilen bir biriminde ABS uygulanmıştır. Nihayet 2004 Mali Yılı Bütçe Kanunu, tamamen ABS esasına göre hazırlanmış ve 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Analitik Bütçe Sınıflandırması (ABS) gerekçe, ödeneklendirme, sınıflandırma ve program analizi olmak üzere dört unsurdan oluşan program bütçenin sadece sınıflandırma kısmını değiştirmiştir.

ABS sadece bir bütçe sınıflandırma modelidir. Dolayısıyla, ABS'nin bütçe kuramlarının amaçlarına benzer amaçları ve politikaları yoktur. Sözkonusu kuramlardan beklenen faydaları ABS'den beklememek gerekir.[8]

10.2. Analitik Bütçe Sınıflandırması

-Kurumsal Sınıflandırma (Dört düzey, sekiz hane),

-Fonksiyonel Sınıflandırma (Dört düzey, altı hane),

-Finansman Tipi Sınıflandırma (Bir düzey, bir hane),

-Ekonomik Sınıflandırma (Dört düzey, altı hane),

olmak üzere dört farklı kod grubu ve on üç düzeyden oluşmaktadır. Her bir düzey ise bir veya iki haneli koddan oluşmaktadır.

Burada sınıflandırmanın son düzeyi olan ekonomik sınıflandırma aynı zamanda hesap planının da ayrılmaz bir parçasıdır. Çağdaş bütçe işlevleri açısından fonksiyonel sınıflandırma gibi önemli bir yere sahip olan ekonomik sınıflandırma, dört düzeyli ve altı haneli bir kod grubundan oluşmaktadır. Devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkilerinin gruplandırılması hedeflenerek oluşturulmuş olan bu sınıflandırmada ayrılabilen ve izlenmesi anlamlı olan bütün maliyetlerin ayrı tertiplerde bütçelenmeleri gerekmektedir.

8 Bilal Kocabaş, "Analitik Bütçe Sınıflandırması," Mali Kılavuz Dergisi, no.26 (Ekim 2004): 65.

Diğer üç sınıflandırma (kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi) sadece gider bütçesi ile ilgili iken, başka bir ifadeyle bütçe kanunlarının (A) işaretli cetveli ile verilen ödeneklerin kodlanmasında kullanılırken, ekonomik sınıflandırma,

- Harcama ve borç vermenin sınıflandırılmasında,

- Gelirlerin sınıflandırılmasında,

-Finansmanın (gelir gider farkının) sınıflandırılmasında, kullanılmaktadır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile analitik bütçe sınıflandırması birbirinin ayrılmaz parçasıdır. Analitik bütçe sınıflandırmasının yukarıda belirtilen sınıflandırmasının tamamına tertip denilmektedir. Hesap planında ise üç basamaklı bir hesap kodu (büyük defter hesabı) ve hesabın yeterince ayrıntısı mevcuttur.

10.3. Analitik Bütçe Sınıflandırması ve Muhasebe Kayıtları[9]

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

"Fasıl ve bölüm" deyimleri, fonksiyonel sınıflandırmanın birinci düzeyini, "Kesim" deyimi, fonksiyonel sınıflandırmanın ikinci düzeyini, "madde" deyimi, fonksiyonel sınıflandırmanın üçüncü düzeyini, "tertip" deyimi, “kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi kodların bütün düzeyleri ile ekonomik sınıflandırmanın ilk iki düzeyini” ifade eder.

Tahakkuk ettirilen giderler devlet muhasebesi kayıtlarında ekonomik sınıflandırmanın dördüncü düzeyini de kapsayacak şekilde gösterilir. Kesinhesap kanunu ise ikinci düzeyde hazırlanır.

Aşağıdaki hesaplara kayıt yapılırken bütçe kodlamasında 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

---

9 Erkan Karaarslan, “Mahalli İdarelerde Bütçe ve Muhasebeleştirme Anlayışı Değişti,” Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, cilt 11 sayı..2 (Şubat 2006): 65.

167 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans ve Akreditifleri Hesabı

180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı

240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

250 Arazi ve Arsalar Hesabı

251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı

252 Binalar Hesabı

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı

254 Taşıtlar Hesabı

255 Demirbaşlar Hesabı

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı

257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı

259 Yatırım Avansları Hesabı

260 Haklar Hesabı

264 Özel Maliyetler Hesabı

268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı

294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı

299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı

323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı

381 Gider Tahakkukları Hesabı

481 Gider Tahakkukları Hesabı

630 Giderler Hesabı

830 Bütçe Giderleri Hesabı

831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar hesabı

833 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler 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

920 Gider Taahhütleri Hesabı

921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı

C- DEVLET MUHASEBESİNDE KAVRAM, İLKE VE STANDARTLAR[10]

1. TEMEL KAVRAMLAR

Temel kavram uygulamasının tanımı, önemi ve fonksiyonuna yukarıda muhasebe hakkında yapılan genel açıklamalar kısmında yer verilmişti. Bu kapsamda, temel kavramlara devlet muhasebesi ile ilgili ana düzenleme olan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yer verilmiştir. Genel yönetim muhasebesi, muhasebe ilke ve kurallarının dayanağını oluşturan ve aşağıda belirtilen kavramlara göre yürüteceklerdir. Muhasebe işlemlerini yürütenler muhasebe kayıt ve işlemlerinde bu kavramları esas alacaklardır.

- Süreklilik,
- Dönemsellik,
- Parayla ölçülme,
- Maliyet esası,
- Belgelendirme,
- Tutarlılık,
- Tam açıklama,
- Önemlilik,
- İhtiyatlılık.

2. DEVLET MUHASEBESİNDE İLKELER

Kamu muhasebeleri; kavram konusunda olduğu gibi ilkeler konusunda da genel muhasebe teori ve uygulamalarından etkilenme ve yönelme sürecine girmişlerdir. Muhasebenin kuralları gelişip, evrensel hale geldikçe, kamu muhasebesi kural ve uygulamaları da bu gelişmeden etkilenerek, ilke bazında ortak uygulamalara ulaşacaktır. Çünkü günümüzde klasik Devlet yönetim anlayışından uzaklaşılarak, devletin de bir şirket gibi yönetilmesine doğru fikri ve fiili bir akım vardır ki, kamu muhasebeleri de bundan etkilenmektedir. Bu çerçevede, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde "faaliyet sonuçları tablosu, bütçe uygulama sonuçları, bilanço, varlıklar, yabancı kaynaklar, öz kaynaklar ve nazım hesaplar" başlıkları altında düzenlenmiş ilkelere yer

10 Erkan Karaarslan, Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları, Ankara, Turmob Yayınları, Yorum Matbaası, 2005, S.43.

verilmiştir. Muhasebe kayıt ve işlemleri ile raporlama bu ilkelere göre işlem yapılacaktır

3. STANDARDIN TANIMI VE ÖNEMİ

Muhasebe uygulamalarında farklılıklar olması, ülke içindeki uygulamalarda bile olası bir durumdur. Ancak, dünyanın hızla küreselleştiği bir dönemde ülke içindeki farklılıklar o ülke için büyük bir olumsuzluktur. Dünya artık her ülkenin benimseyeceği standartların oluşturulması için çaba sarf etmekte, bu amaç için kurumsallaşmaktadır (IASC'de olduğu gibi). Standartlara olan ihtiyaç, ilk olarak ülke içinden geldiği için öncelikle ülke içindeki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları gidermek gereklidir. IFAC/PSASB uluslararası devlet muhasebe standartları oluşturmaya çalışmaktadırlar. Bir ülkede genel yönetim sektörünün konsolide edilmiş güvenilir ve sağlıklı mali rapor ve tablolarının hazırlanabilmesi için ortak muhasebe standartları geliştirmek ve bütün kamu idarelerinde uygulanmasını sağlamak büyük önem arz etmektedir.

Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacın gerekçeleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,

- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,

-Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,

-Kamu idaresiyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,

-Uluslararası alanda genel yönetim sektörü için ortak mali bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak.

Devlet, muhasebe sisteminden edinilen verilerle ilgili olarak, diğer kullanıcıların kullanımı için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmeli ve kamu idarelerinin faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmelidir. Bunun için muhasebe; benzer olayları benzer şekilde ifade etmeli, ürettiği bilgiler doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmalı, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki mali tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılmalıdır. Bu ihtiyacın açıkça kendini gösterdiği ve uygulamasının istikrar kazandığı, sermaye piyasalarında kamunun aydınlatılması, yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi de kaliteli "muhasebe standartları" oluşturulması ve uygulanması ile sağlanabilmektedir.[11] İlgililerin muhasebeden yararlanarak yönetim ve kontrol ihtiyaçlarını karşılama bir tarafa; yalnızca bütçe hakkı

11 Saim Üstündağ, "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci," Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Cilt: 3 Sayı: 1 (Haziran 2002): 50.-

noktasından bakıldığında dahi kamu kaynak ve varlıklarının hesabında aynı düzey ve tutarlığın sağlanmasının gerekliği tartışılmazdır.

4. DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI

5018 sayılı Kanunun 49 uncu maddesinde genel yönetim için muhasebe ve raporlama standartları belirlemek üzere "Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu" oluşturulması hüküm altına alınmıştır. Sözkonusu Kurul kurulma aşamasında olup, dünya uygulamalarını ve ülke ihtiyaç ve imkanlarını gözönünde tutan yeni ve mevcutların değiştirilmesi suretiyle yeni standartlar belirleyecek ve banlar belli bir yoğunluğa ulaştığında yürürlüğe konulacaktır. Kurul tarafından belirleme yapıncaya kadar Kanunun geçici üçüncü maddesindeki yetkiye istinaden ülkemiz ve dünya uygulamalarını ve istikrar kazanan hususları gözönünde bulundurmak suretiyle Maliye Bakanlığınca Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde ayrıntısı yer alan ve aşağıda bir kısmına yer verilen standartları belirlemiştir ki, bu standartlar yeni muhasebe sisteminin uygulamasına yön verecektir. Sözkonusu standartlar aşağıda özetlenmiştir;

4.1. Muhasebe İşlemi

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

Muhasebe işlemi;

a)Karşılıklı yükümlülük doğuran mübadele ilişkisi,

b)Bir mal veya hizmetin karşılıksız olarak başka bir kuruma veya diğer üçüncü kişilere devri,

c)Kamu idaresinin kendi içinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilmesi gereken ve para cinsinden ifade edilebilen amortisman hesaplanması, yeniden değerleme yapılması, stokların kullanılması, vb. şekillerde gerçekleşir.

4.2. Muhasebe Kayıt Standartları

4.2.1. Çift Taraflı Kayıt Sistemi

Devlet muhasebe sisteminde her türlü muhasebe işlemi çift taraflı kayıt sistemine göre kaydedilir. Bir hesaba borç veya alacak kaydedilen tutar, başka hesap ya da hesaplara alacak veya borç kaydedilir.

4.2.2. Kayıt Düzeni ve Kayıt Düzeltmesi

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.

4.2.3. Kayıt Zamanı

Bir ekonomik değer; yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir.

Kamu hesapları mali yıl esasına göre tutulur. Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilir. Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir.

4.3. İşlemlerin Belgeye Dayanması Zorunluluğu

Bütün muhasebeleştirme işlemleri kanıtlayıcı belgelere dayandırılmak zorundadır. Kanıtlayıcı belgeler, muhasebeleştirme belgesinin hazırlanmasını gerektiren ve ilgili mevzuatında belirtilen belgelerden oluşur.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebeleştirme belgesi olarak Genel Yönetim Muhasebe Yönetmelik eki ödeme emri belgesi (Örnek: 1) ve muhasebe işlem fişi (Örnek: 2) kullanılır. Kapsama giren idareler asgari bu belgelerde yer alan bilgileri taşıması kaydıyla, muhasebeleştirme belgelerini kendi düzenleyici metinlerinde farklı içerik ve şekilde ayrıca belirleyebilirler.

4.4. Yabancı Para Cinsinden Yapılan İşlemler ve Kur Değişiklikleri

Yabancı para cinsinden yapılan işlemler; fiyatı yabancı para cinsinden belirlenen mal ve hizmetlerin alım ve satımları, yabancı para cinsinden borç temin edilmesi veya borç verilmesi, yabancı para birimine dayalı bir anlaşmaya taraf olunması, yabancı para cinsinden bir varlığın elde edilmesi veya elden çıkarılması veya yabancı para cinsinden bir yükümlülüğün oluşması veya yerine getirilmesi gibi işlemlerdir.

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

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

Yabancı para cinsinden yapılan parasal bir işlemin ilk kayda alındığı gün ile değerleme günü ya da ödeme günü veya tahsilat yoluyla kayıtlardan çıkarıldığı gün arasındaki kurlarda değişme olduğunda ortaya çıkan kur farkları, oluştukları dönemlerde gelir, gider veya emanet olarak kaydedilir. Öz kaynaklarda meydana gelen değişmenin ne kadarının kur farklarından kaynaklandığı ve kur farklılıklarının raporlara etkileri raporların dipnotlarında belirtilir.

4.5. Varlıkların Sınıflandırılması

4.5.1. Mali Varlıklar

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

4.5.2. Mali Olmayan Varlıklar

Mali olmayan varlıklar, bir üretim süreci sonunda ortaya çıkan ve zaman içinde tekrarlanarak bir yıldan fazla kullanılabilen binalar ve yapılar, yeraltı ve yerüstü düzenleri, makine ve teçhizatlar, taşıtlar, demirbaşlar ve diğer maddi duran varlıkları kapsayan maddi duran varlıkları; üretim veya yönetim hizmetlerinde kullanılmak veya satış amacıyla edinilen stoklar ile madde ve malzemeler, üretim aşamasında veya üretim aşamaları tamamlanmış olan ve satılmak veya tüketilmek üzere elde bulundurulan mallar gibi diğer varlıkları kapsayan stokları; değerli taşlar ve metaller, sanat eserleri, antikalar ve mücevherat gibi öncelikli amacı üretim sürecinde kullanılmak veya tüketilmek olmayan taşınır varlıkları; arsa, arazi, yeraltı varlıkları, diğer doğal olarak ortaya çıkan üretilmemiş maddi duran varlıklar ile patent hakkı gibi üretilmemiş maddi olmayan duran varlıkları ifade eder.

4.6. Yatırım Amaçlı Varlık Edinimlerinin Kaydedilmesi

Kira veya sermaye geliri ya da bunların her ikisini elde etmek amacıyla edinilen ve kısa dönemde satış veya diğer işlemlere konu edilmesi düşünülmeyen yatırım amaçlı varlıklar, maliyet bedeliyle kaydedilir.

4.7. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçin Öngörülen Standartlar

4.7.1. Maddi Duran Varlıkların Kayıt Değerleri

Gerek yatırım ve gerekse kullanım amacıyla edinilen maddi duran varlıklar maliyet bedeliyle muhasebeleştirilir. Maddi duran varlıkların maliyet bedeli, alış bedeline, vergi, resim ve harçlar ile diğer doğrudan giderlerin ilave edilmesi suretiyle bulunur. Ancak, katma değer vergisi mükellefi olan kamu idarelerinin, edindikleri maddi duran varlıklar için ödedikleri katma değer vergisi tutarları, maliyet bedeline dahil edilmez. Alım işlemlerinde yapılan indirimler veya herhangi bir nedenle alış bedeli üzerinden yapılan iadeler, alış bedelinden düşülür. Genel yönetim giderleri ve varlığın elde edilmesi veya kullanılabilir duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilmeyen giderler, maliyet bedeline ilave edilmez.

Maddi duran varlıkların bütünleyici parçaları ve eklentileri, ilgili maddi duran varlıkla birlikte değerlendirilir.

Herhangi bir maliyet yüklenilmeksizin edinilen maddi duran varlıklar, rayiç değeriyle muhasebeleştirilir. Varlığın rayiç değeri bilinemiyorsa idarece tespit edilen değeri esas alınır.

Sanat eserlerinden hesaplara alınmasına karar verilenler, sigorta değerleri veya takdir edilen değerleriyle, sigortalanmamaları veya değer takdir edilememesi durumunda ise iz bedeliyle muhasebeleştirilir.

Kullanım değeri kalmayan ve kullanımı veya satışından herhangi bir ekonomik fayda beklenmeyen maddi duran varlıklar, kayıtlı bulundukları maddi duran varlık hesabından çıkarılarak, elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabına alınır.

4.7.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Kayıt değerleri

Maddi olmayan duran varlık ise, mal veya hizmet üretiminde veya ediniminde kullanılmak, üçüncü kişilere kiraya verilmek veya idari amaçlar için kullanılmak üzere elde tutulan marka, isim, bilgisayar yazılımı, telif, patent, sınai ve işletme hakları gibi kalemlerdir. Maddi olmayan bir duran varlığın maliyeti, o varlığın satın alındığı veya üretildiği sırada yapılan nakit veya nakit benzeri harcama veya varlığın elde edilmesi için verilen kıymetlerin rayiç değeridir. Maddi olmayan bir duran varlık elden çıkarıldığı, kullanımı veya satışından hiçbir ekonomik fayda beklenmediği zaman hesaplardan çıkarılır.

4.7.3. Maddi Duran Varlıklar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamalar

Maddi duran varlıklar için sonradan yapılan ve o varlığın değerini, kullanım süresini, ürün ve hizmet kalitesini, sağlanan faydayı artıran veya üretilen mal veya hizmetlerin üretim maliyetini azaltan her türlü maliyet, ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değerine ilave edilir ve amortisman hesaplamasında dikkate alınır. Bunların dışında maddi duran varlıklar için yapılan her türlü normal bakım ve onarım harcamaları gider olarak kaydedilir.

4.7.4. İç İmkânlarla Üretilen Maddi Duran Varlıklar

Devlet muhasebesi uygulayan kamu idarelerinin bizzat kendi imkânlarıyla ürettikleri maddi duran varlıkların üretimi için yapılan giderler, işlem tarihindeki maliyet bedeli üzerinden ilgili varlık hesaplarına kaydedilir.

4.7.5. Amortisman ve Tükenme Payı Uygulaması

Duran varlıklardan; arazi ve arsalar, yapım aşamasındaki sabit varlıklar, varlıkların elde edilmesi için verilen avans ve krediler ile sanat eserleri dışındakilerden hangilerinin amortisman ve tükenme payına tabi tutulacağı ve bunlara ilişkin esas ve usuller ile uygulanacak amortisman ve tükenme payının süre, yöntem ve oranları duran varlık çeşitlerine göre Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünce belirlenir.

Bir duran varlığın amortisman ve tükenme payına tabi değeri, varlığın yararlanma ya da itfa süresine sistemli bir biçimde dağıtılır. Amortisman ve tükenme payı tutarı gider olarak muhasebeleştirilir. Duran varlıkların ilk defa

amortisman ve tükenme payı ile yeniden değerlemeye esas alınacak değeri maliyet bedelidir. Ancak, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan varlıklar için amortisman ve tükenme payı hesaplamasına esas alınacak değer, yeniden değerleme sonucu ortaya çıkan değerdir. Bir varlık için yapılan harcamaların, varlığın iyileştirilmesi, ömrünün uzatılması veya veriminin artırılması sonucunu doğurması durumunda, amortisman ve tükenme payı hesaplaması varlığın yeni değeri üzerinden yapılır.

Bir varlığın kullanımından elde edilebilecek ekonomik fayda tüketildikçe, bu tüketimi yansıtabilmek amacıyla ayrılan amortismanların birikmiş tutarı ile tükenme paylarının birikmiş tutarı, varlığın defter değeri altında eksi değer olarak gösterilir.

4.7.6. Amortismana tabi varlıkların kullanım sürelerinin değişmesi

Amortismana tabi varlıkların ekonomik ömürleri belli aralıklarla yeniden gözden geçirilir ve eğer kullanım süreleri başlangıçta yapılan tahminden kayda değer şekilde farklı ise, amortisman hesaplama süresi mevcut ve gelecek dönemleri içerecek şekilde yeniden belirlenir.

4.7.7. Yeniden Değerleme Uygulaması

Devlet muhasebesi uygulayan birimlerin, bilançolarına dahil amortismana tabi varlıkları ve bu varlıklar üzerinden ayrılmış olup bilançolarında gösterilen amortismanları, son üç yıllık fiyatlar genel düzeyindeki değişim toplamı %25'i geçerse, her hesap dönemi sonu itibarıyla aşağıdaki şekilde yeniden değerlemeye tabi tutulur:

a)Bilanço varlıkları ve bu varlıklar için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanlar, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait oran ile çarpılmak suretiyle yeniden değerlenir.

b)Yeniden değerleme neticesinde doğacak değer artış ve azalışları, ilgili maddi duran varlık hesabına kaydedilirken, karşılıkları da yeniden değerleme farkları hesabına kaydedilir. Değer artış veya azalışı, amortismana tabi varlıkların yeniden değerlemesinden önceki net bilanço varlık değerlerinin, bu kıymetlere yeniden değerleme oranının tatbikinden sonra bulunacak net bilanço varlık değerlerinden indirilmesi suretiyle bulunur. Net bilanço varlık değeri, varlıkların bilanço varlıklarında yazılı değerlerinden, birikmiş amortismanın düşülmesi suretiyle bulunan miktarı ifade eder.

c)Bir hesap dönemi sonu itibarıyla yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerleme oranı, Muhasebat Genel Müdürlüğünce belirlenir.

d)Hesap dönemi içinde edinilen amortismana tabi varlıklar için edinildiği dönem için yeniden değerleme yapılmaz.

e)Değerleme, mali yıl sonu itibarıyla yapılır.

f)Bir varlığın yeniden değerlemesi sonucunda ortaya çıkan artış tutarı, öz kaynaklar ana hesap grubu içindeki yeniden değerleme farkları hesabına ilave edilir. Bir varlık herhangi bir nedenle elden çıkarılmışsa yeniden değerleme

artışı da hesaplardan çıkarılır. Yeniden değerleme farkları hesabına kaydedilmiş tutarlar ilgili varlık tamamen amorti edildikten sonra net değer hesabına aktarılabilir.

4.8. Emanet Hesapları

Malî yıl içinde ödeme emri belgesine bağlandığı halde, hak sahibinin talep etmemesi veya başka nedenlerle ödenemeyen tutarlar, bütçeye gider yazılarak emanet hesaplarına alınır ve buradan ödenir.

Ancak, malın alındığı veya hizmetin yapıldığı malî yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar talep edilmeyen emanet hesaplarındaki tutarlar bütçeye gelir kaydedilir. Gelir kaydedilen tutarlar, mahkeme kararı üzerine ödenir[12].

İlgili olduğu malî yılın sonundan başlayarak beş yıl içinde alacaklıları tarafından geçerli bir mazerete dayanmaksızın, yazılı talep edilmediğinden veya belgeleri verilmediğinden dolayı ödenemeyen borçlar zamanaşımına uğrayarak kamu idareleri lehine düşer.

4.9. Değer ve Miktar Değişimleri

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

4.10. Mübadele İşlemlerinden Sağlanan Gelirler

Mal ve hizmetlerin takas yoluyla satışı işlemlerinden sağlanan tutarlar, işlem günündeki rayiç değerleriyle kaydedilir. Bu işlemler sırasında mübadeleye konu mal ve hizmetler arasında parayla ölçülebilen farklılıklardan doğan kazanç ve kayıplar da işlem günündeki rayiç değerleriyle kaydedilir.

4.11. Borçlanma ve Borçlanma Maliyetleri

Devlet muhasebesi uygulayan kamu idarelerine ait borçlar, muhasebe sistemi içinde izlenir. Borçlanma bir gelir olmadığı için, borçlanma yoluyla elde edilen varlıkların karşılığı ilgili yükümlülük hesaplarına kaydedilir. Borçlanma maliyetleri ilgili oldukları dönemde gider, nakden veya mahsuben ödendikleri zaman bütçe gideri olarak kaydedilir. Borçlanmanın direkt olarak bir varlığın satın alınması karşılığı yapılması ve borçlanma suretiyle alınan varlığın bedelinin düzenli taksitler halinde ödenmesi durumunda, tahakkuk ettirilen faizler ilgili döneme faiz gideri olarak kaydedilir. Bu halde alınan varlık, taksit

12 Burada yer alan standart hükümle Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 30/2 maddesinde yer alan hüküm farklıdır. Standarda esas hüküm, 5018 sayılı Kanunun 34 üncü maddesinde 5436 sayılı Kanunla yapılan değişiklik doğrultusunda buraya alınmıştır.

faizlerinden arındırılmış olarak kayda alınma tarihindeki gerçek maliyet değeriyle varlık hesaplarına kaydedilir.

Borçlanma sözleşmelerinde yapılan değişiklikler, borçların vadelerinin değiştirilmesi, başka bir alacaklıya devri gibi değişikliklerin ekonomik sonuçları da kaydedilir. Borçlara ilişkin yükümlülüğün, alacaklıların alacağından vazgeçmesi gibi tek yanlı tasarruflarla ortadan kalkmasına veya azalmasına neden olan işlemlerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar miktar değişimleri olarak hesaplara yansıtılır.

Borçlanma araçlarının üzerlerinde yazılı değerden daha düşük veya yüksek bir değer ile satılması durumunda; satış değeri ile üzerlerinde yazılı değer arasındaki fark bütçe geliri veya bütçe gideri, ilgili oldukları faaliyet dönemlerinde de tahakkuk ettirilerek faiz gideri veya faiz geliri olarak kaydedilir. Borçlanma araçlarının elde edilmesi veya elden çıkarılması için yapılan her türlü ücret, komisyon, servis ücreti, vergi ve benzeri giderler, borç hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin gider ve bütçe gideri olarak kaydedilir.

4.12. Faiz Giderleri ve Faiz Gelirleri

Devlet muhasebesi uygulanan kamu idarelerinin başka kamu idarelerinden, yurt içindeki veya yurt dışındaki mali kuruluşlardan ya da devletlerden yaptıkları borçlanmalar dolayısıyla tahakkuk eden faizler, ilgili oldukları dönemlere gider yazılır. Kamu idarelerinin başka kamu idarelerine, yurt içinde veya yurt dışındaki mali kuruluşlara yahut devletlere verdikleri borçlar dolayısıyla tahakkuk eden faizler, ilgili oldukları dönemlere gelir kaydedilir.

4.13. Sübvansiyonlar ve Transferler

Sübvansiyon, kamu idareleri tarafından mal ve hizmet üreten işletmelere üretim miktarı, birimi veya mal ve hizmetin değeri esas alınarak yapılan karşılıksız cari ödemelerdir. Transfer ise kamu idarelerince diğer kamu idarelerine veya diğer kişilere nakit, mal, hizmet veya diğer bir varlık şeklinde karşılıksız olarak yapılan ödemelerdir.

Devlet muhasebesi uygulayan kamu idarelerince, mal ve hizmet üreten işletmelere üretim, satış, ithalat, ihracat veya üretim aşamalarında yapılan sübvansiyonlar ile bir kamu idaresinden doğrudan hane halkına veya kar amacı olmayan kuruluşlara, diğer kamu idarelerine, başka devletlere veya uluslararası kuruluşlara yapılan cari transfer veya sermaye transferleri, bu transferlerden yararlanan kişi veya kuruluşları gösterecek şekilde faaliyet hesapları içinde bu amaçla açılacak hesaplara kaydedilir ve raporlanır.

4.14.Sosyal Yardımlar

Devlet muhasebesi uygulayan kamu idareleri tarafından nüfusun tamamını veya belli bir kesimini sosyal risklerden korumak amacıyla yapılan sağlık hizmetleri ödemesi, işsizlik ödeneği, hastalık ve malullük yardımları, aile ve çocuk yardımı, emeklilik aylığı veya ölüm yardımı gibi belli bir sosyal

güvenlik şemsiyesi altında veya dışında yapılan nakdi ve ayni yardımlar faaliyet hesaplarına kaydedilir ve raporlanır.

4.15. Gayrisafilik İlkesi

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

4.16. Taahhütler İle Garantilerin Kaydı Ve Değerlemesi

Devlet muhasebesi uygulayan kamu idarelerinin taahhütleri ile adlarına verdikleri garantiler nazım hesaplarda izlenir ve bunlara ilişkin kayıt sistemi oluşturulur. Verilen garantiler, raporlama dönemlerinde değerlemeye tabi tutulur ve bilanço dipnotlarında gösterilir.

4.17. Şartlı Bağış ve Yardımlar

Şartlı bağış ve yardımlar alındıklarında, tahsis amacına uygun olarak kullanılmak üzere ilgili hesaplara kaydedilir. Bunların kullanılması sonucu kamu idaresi adına kaydı gereken bir varlık üretilmiş ise sözkonusu varlık, maliyet bedeliyle muhasebeleştirilir.

Bağış ve yardımlar, kullanılmadığı veya amaç dışı kullanıldığı için geri istenildiği takdirde, bütçeye gider kaydıyla ilgisine geri verilir.

4.18. Diğer İdare, Kurum ve Kuruluşlara Verilecek Paylar

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin topladığı vergi, resim, harç ve benzeri gelirlerden diğer idare, kurum ve kuruluşlara verilecek payların, geliri toplayan kamu idaresince transfer gideri olarak kaydedilir.

4.19. Bütçe Ödenek İşlemleri ve Kesin Hesap

Devlet muhasebesi uygulanan birimlerin bütçe ödeneklerine ilişkin her türlü muhasebe işlemi, bütçelerindeki sınıflandırmaya uygun olarak muhasebe sisteminde nazım hesaplar ana hesap grubu içindeki hesaplarda izlenir.

Bu birimlerin bütçe uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesapları, bütçelerindeki sınıflandırmaya uygun olarak muhasebe kayıtlarından çıkarılır.

4.20. Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler

Muhasebe politikaları, dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır. Ancak bu politikalar, yeni düzenlemelerin gerektirmesi veya işlemlerin ve olayların daha sağlıklı sunulmasını sağlamak amacıyla değiştirilebilir.

Devlet muhasebesinin uygulanmasına ilişkin ilkeler, esaslar, kurallar ve raporlamaya ilişkin yeni uygulamaya konulacak politikalar önceden uygulayıcılara ve kullanıcılara duyurulur ve değişikliklerin mevcut muhasebe politikaları ve raporlarını nasıl etkileyeceği açıklanır.

4.21. Temel Yanlışlıklar

Temel yanlışlık, içinde bulunulan faaliyet döneminde fark edilen ve faaliyet sonuçları üzerindeki önemli etkisi dolayısıyla geçmiş dönemlerde yayımlanmış olan mali tabloların güvenilirliğini etkileyen yanlışlıklardır.

Önceki dönemlerle ilgili olarak, süregelen herhangi bir temel yanlışlık, faaliyet sonuçlarının yeni dönem açılış kayıtlarında düzeltilir. Karşılaştırmalı bilgiler, eğer yanlışlık açıklamaya değecek kadar önemli görülürse düzeltilir ve aşağıdaki hususlar ayrıca açıklanır:

a)Temel yanlışlıkların niteliği,

b)İçinde bulunulan faaliyet dönemi ve geçmiş faaliyet dönemleri için yapılan düzeltmeler,

c)Karşılaştırmalı mali tablolarda yer alan önceki faaliyet dönemlerine ilişkin düzeltilmiş tutarlar,

d)Düzeltmenin karşılaştırmalı bilgiyi içerecek şekilde yapıldığına ilişkin hususlar.

D- GENEL BÜTÇE MUHASEBE SİSTEMİ

1. YEVMİYE SİSTEMİ VE AÇILIŞ KAYITLARI

Önceki uygulamada işlemler her bir hesap için açılan yapraklara kaydedilmekte ve bunların aylık birleştirilmesinden oluşan deftere yevmiye defteri denilmekte, ayrıca bir büyük defter kaydı yapılmamaktaydı.

Genel bütçede tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi ile birlikte yevmiye sistemi de tamamen değişmiştir. Yeni muhasebe sistemiyle hesap planı, kayıt esası, yevmiye ve defterlere kayıt sistemi de değiştirilmiştir. Yeni sistemde, işlemler ticari muhasebe uygulamalarında olduğu gibi, yevmiye tarihi ve müteselsil sıra numarasına göre maddeler halinde önce yevmiye defterine kaydedilir; buradan da büyük defter ve yardımcı hesap defterlerine sistemli bir şekilde dağıtılır.

Muhasebeleştirme belgelerinin yevmiye tarih ve numarası sütunlarına, gerçekleşen işlemlerin kayda geçirildikleri tarih ile hesap döneminin başında "1" den başlayıp, hesap döneminin sonuna kadar devam eden birer numara verilir. Yevmiye defteri, büyük defter ve yardımcı hesap defterleri kayıtlarında bu yevmiye tarih ve numaraları esas alınır.

Mali yılın başında, bir önceki hesap dönemi kapanış bilançosu ve dipnotları esas alınarak açılış bilançosu düzenlenir. Açılış bilançosuna dayanılarak, açılış yevmiyesinin kayıtlarını kaydetmek üzere bilançodaki tutarlar, düzenlenecek "1" yevmiye numaralı muhasebe işlem fişiyle ilgili hesaplara borç ve alacak kaydedilir. Açılış kaydına ilişkin muhasebe işlem fişine, açılış bilançosunun bir nüshası eklenir. Açılış kaydına esas tutarlar, ilgili hesaplar için açılacak büyük defter ve yardımcı hesap defterlerine aktarıldıktan sonra yılı işlemlerinin kaydına başlanır.

2. DEVLET MUHASEBESİNDE BİLGİ VE BELGELERİN DERLENMESİ, MUHASEBELEŞTİRME BELGELERİ VE DEFTERLER

Devlet muhasebesinde muhasebeye konu bilgi ve belgeler iki şekilde derlenir. Birinci durumda, harcama birimlerinden (tahakkuk dairelerinden) bir ödeme emri belgesi veya muhasebe işlem fişine ekli olarak maaş bordrosu, yolluk bildirimi gibi veya diğer resmi ve özel kişilerden ilam, rapor, yazı, vergi beyannameleri gibi bir belge veya bilgi şeklinde muhasebe birimlerine ulaşır.

İkinci durumda ise, muhasebe birimlerinin kendileri muhasebeye konu bilgileri tespit ederek (hesaplardaki dövizin değerlemesi, nakit hareket cetvelinin düzenlenmesi gibi) belgesini tanzim ederler.

Gerçekleşen işlemler muhasebeleştirme belgeleriyle kaydedilir. Her muhasebeleştirme belgesinin mutlaka bir maddi dayanağı olmalıdır. Bu maddi dayanak bir belgedir.

Belge olmadan kayıt yapılmaz. Gerçekleşen işlemler, Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliğinde(Yönetmelik) ilgili hesabın işleyişinde belirtildiği şekilde hesaplara kaydedilir. Hesabın işleyişi bölümlerinde yer almayan işlemler ise bu Yönetmelikte belirtilen hesapların niteliğine uygun bir biçimde kaydedilmekle birlikte Bakanlığa bilgi verilir. Bir hesabın borcuna kaydedilen tutar mutlaka başka bir hesap ya da hesapların alacağına kaydedilir. Yevmiye defterinde her zaman borç-alacak eşitliği bulunur.

Bütçeden nakden veya mahsuben yapılan harcamalar (geçen yıl bütçe mahsupları hesabının borç çalıştığı işlemler dahil) ile okul pansiyonları hesabına ilişkin işlemler Yönetmelik eki "Ödeme Emri Belgesi" (Örnek: 1/A), diğer işlemler ise "Muhasebe İşlem Fişi" (Örnek: 2) ile muhasebeleştirilir. Devlet Borçları Muhasebe Birimince bütçeden nakden veya mahsuben yapılan harcamalarda muhasebeleştirme belgesi olarak "Ödeme Emri Belgesi" (Örnek:1/B) kullanılır.

Genel Bütçe muhasebe kayıt ve işlemlerinde aşağıdaki defterler kullanılır.

-Yevmiye defteri (GBMY:Örnek No: 3)

- Büyük defter (GBMY:Örnek No: 3)

- Kasa defteri (GBMY:Örnek No: 3)

- Yardımcı hesap defterleri.

Yevmiye Defteri: Kayda geçirilmesi gereken işlemlerin yevmiye tarihi ve müteselsil numara sırasıyla ve maddeler halinde düzenli olarak yazıldığı defterdir. Yevmiye defterine açılış kaydı yapıldıktan sonra, günlük işlemler muhasebeleştirme belgelerine dayanılarak kaydedilir.

Büyük Defter: Yevmiye defterinde kayda geçirilmiş olan işlemleri usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan

defterdir. İşlemler yevmiye tarih ve numara sırasına göre yevmiye defterine kaydedildikten sonra, aynı yevmiye tarih ve numarası ile her bir hesap için açılan büyük defterin ilgili sayfalarına tasnifli olarak kaydedilir.

Kasa Defteri: Kasa işlemlerine ait büyük defter, diğer büyük defterlerde yer alan bilgilere ilaveten, günlük kasa sayımına ilişkin bilgiler ile muhasebe yetkilisi ve veznedar tarafından durumun tespitine ilişkin açıklamaları ihtiva edecek şekilde düzenlenir.

Yardımcı Hesap Defterleri: Detaylı hesap planında yer alan hesaplara ait bilgilerin ayrıntı bazında kaydına mahsus olarak tutulan defterlerdir. Bu defterlere Yönetmelikte ek olarak yer verilmemiştir. Dolayısıyla mevzuatta açık ve net olarak belirlenmiş şekli yoktur. Bilgi işlem kayıtlarında yapılan kayıtlar doğrultusunda belirlenmiş formatları vardır. Bununla birlikte yeni muhasebe kayıt sisteminin en önemli aracıdırlar. Yardımcı hesaplar ve defterleri olmaksızın hesap planından bilgi alınamaz, alınan bilgilerde yeterli bilgi vermez.

3. HESAP PLANI SINIFLANDIRMASI VE GENEL BÜTÇE PLANI

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçmeden önce devlet muhasebe sistemine yöneltilen temel eleştirilerden birisi belli bir kodlama sistematiğinin olmaması ve sistematik bir kodlamaya göre kaydedilmeyen mali işlemlerin konsolide edilememesi ve yönetime yeterli, anlamlı ve karşılaştırılabilir bilgi sunulamamasıydı.

Yeni sistemde bu eleştiri de dikkate alınarak hesap planı genel kabul gören muhasebe sınıflandırmasına uygun olarak sınıflandırılmıştır. Hesap planı ondalık (desimal) kod sistemine göre sınıflandırılmıştır. Yardımcı hesaplar ise yukarıdaki bölümde ayrıntılarına yer verildiği üzere analitik bütçe kod sistemiyle uyumlu olarak dört düzeyde ve her düzeyi iki haneden oluşmak üzere kodlanmıştır. Yardımcı hesapların değiştirilmemesi esas olmakla birlikte, özellikle bütçe işlemlerine ilişkin olarak ekonomik kodlar dolayısıyla yardımcı hesaplar yılı merkezi yönetim bütçelerine göre değişebilecektir.

Aşağıda hesap planlarının sınıflandırması ve bunların detaylarına yer verilmiştir.

X	Ana Hesap Grubu
XX	Hesap Grubu
XXX	Hesap (Büyük Defter Hesabı)
XXX. XX	1 inci Düzey Yardımcı Hesap
XXX. XX. XX	2 nci Düzey Yardımcı Hesap
XXX. XX. XX. XX	3 üncü Düzey Yardımcı Hesap
XXX. XX. XX. XX. XX	4 üncü Düzey Yardımcı Hesap

Çerçeve hesap planı; Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirtilen ana hesap grupları, hesap grupları ve hesapların tamamından

oluşmaktadır. Bu hesap planı genel yönetim sektörünün tamamı için geçerli olup, kapsama giren idareler hesap planlarını buna göre oluşturmak zorundadırlar.

Hesap planı; Ana hesap grupları, hesap grupları ve hesaplardan oluşur.

Detaylı hesap planı; Ana hesap grupları, hesap grupları ve hesapları içeren hesap planı ile dört düzeyli ve her bir düzeyi iki haneli yardımcı hesaplardan oluşur.

Genel bütçe hesap planı; Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yer alan çerçeve hesap planından genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin ihtiyacı olarak seçilen hesaplar ile çerçeve hesap planında yer almamakla birlikte özelliği nedeniyle yalnızca Genel Bütçede bulunan işlemler için ihdas edilip (323-Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı, 833- Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı, nazım hesaplar grubundaki değerli kağıt hesapları gibi) hesap planına eklenen hesapların toplamından oluşur.

Genel Bütçe detaylı hesap planı; Genel Bütçe hesap planına, genel yönetim sektörüne dahil tüm kurum ve idareler tarafından kullanılmak zorunda olan ortak yardımcı hesaplar[13] ile Genel Bütçe ihtiyaçlarına göre açılan yardımcı hesaplar toplamından oluşur.

4. YANSITMA İŞLEMİ VE KAYIT ÖNCELİĞİ

Yukarıdaki bölümlerde ayrıntılarına yer verildiği üzere, nakit esasına dayalı bütçe uygulamasında bütçe gelirleri tahsil edildiğinde; bütçe giderleri ise ödendiğinde muhasebeleştirilir. Buna karşın Devletlerin mali işlemleri bütçeleriyle sınırlı olmadığı gibi, 5018 sayılı Kanunun 50 nci maddesinde de, "Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir" hükmü ile mali işlemlerin muhasebeleştirilmesinde tahakkuk esası benimsenmiştir.

Buna göre, Kanunda temelde bütçe işlemlerine endeksli ve istisnaları hariç nakit esasına göre kayıt yapılan bütçe muhasebesi ile tüm mali işlemleri kapsayan ve tahakkuk esasına göre kaydı da öngören ikili bir kayıt öngörülmüştür. Tahakkuk esasına göre yapılan muhasebe kayıtları ile nakit esasına göre kaydedilen bütçe muhasebesi kayıtları arasında geçişi sağlamak üzere hesap planında "yansıtma tekniği" kullanılmıştır.

Tam tahakkuk esası gereği, tüm mali işlemlerin öncelikle genel kabul görmüş muhasebe kurallarına uygun olarak bilanço ve faaliyet hesaplarına kaydedilmesi ve bu işlemlerden bütçe gelir ve giderlerini ilgilendirenlerin ise

---

13 (17/7/2005 tarihli ve 25878 sayılı Resmi.Gazetede yayımlanan Kamu İdareleri Detaylı Hesap Planları ve Ortak Yardımcı Hesaplar konulu 24 sıra nolu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği

yansıtma hesapları aracılığıyla bütçe gelir ve bütçe gider hesaplarına kaydedilmesi gerekmektedir.

Ancak, Genel Bütçede işlem süreçlerindeki ve detaylardaki yoğunluk nedeniyle geçiş sürecinde kayıt önceliği geçici olarak bütçe hesaplarındadır. Diğer bir ifadeyle bir mali işlemin kaydı sırasında eğer bu işlemin bütçe hesapları ile ilişkisi varsa öncelikle niteliğine göre bütçe hesaplarına borç ve alacak kaydı yapılıp, ilgili bilanço hesaplarına kayıt verildikten sonra, bu işlemin faaliyet hesapları (gelirler veya giderler) ile ilgisi varsa bu ilgi yansıtma hesabı aracığıyla kurulmaktadır. Aşağıda Genel Bütçe uygulamaları bakımından hesapların işleyişlerine ilişkin bölümde ayrıntılı kayıtlara yer verilmiştir.

Buna karşın Genel Bütçe dışında kalan genel yönetim sektörüne dahil diğer idare ve kurumlarda kayıt önceliği faaliyet hesaplarındadır. Faaliyet hesaplarına kaydedilen bir işlemin bütçe hesapları ile ilişkilendirilmesi gerekiyorsa bu ilişkilendirmede yansıtma hesapları kullanılacaktır.

II. BÖLÜM
GENEL BÜTÇE HESAP PLANI

A- GENEL YÖNETİM ÇERÇEVE HESAP PLANI

Genel yönetim çerçeve hesap planı; bilanço hesapları, faaliyet hesapları, bütçe hesapları ve nazım hesaplar ana bölümlerine ayrılır. Bilanço hesapları bölümü, 1 numaradan 5 numaraya kadar olan ana hesap gruplarından; faaliyet hesapları bölümü, 6 numaralı ana hesap grubundan; bütçe hesapları bölümü, 8 numaralı ana hesap grubundan; nazım hesaplar bölümü ise, 9 numaralı ana hesap grubundan oluşur. 7 numaralı ana hesap grubu kamu idarelerinin yönetim ve maliyet muhasebesi ihtiyaçları için kullanılır.

Genel yönetimi oluşturan merkezi yönetim (genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler ve düzenleyici denetleyici kurumlar), sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler için ilgili idarelerce belirlenmiş çerçeve hesap planında yer alan hesaplardan kamu idaresince kullanılacak olanlar tespit edilerek kamu idaresi hesap planını hazırlayacaklardır.

Genel yönetim için belirlenen ana hesaplar, Maliye Bakanlığınca belirlenen çerçevede yardımcı hesaplara ayrılmış ve genel bütçenin tahakkuk esaslı muhasebe uygulaması kapsamında detaylı hesap planı ortaya konmuştur.

B- GENEL BÜTÇE HESAP PLANI

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerine ait hesap planı aşağıdaki ana hesap grupları, hesap grupları ve hesaplardan oluşur:

Aktif Hesaplar

1-Dönen Varlıklar

10 Hazır Değerler

100 Kasa Hesabı

101 Alınan Çekler Hesabı

102 Banka Hesabı

103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)

104 Proje Özel Hesabı

105 Döviz Hesabı

106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)

107 Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı

108 Diğer Hazır Değerler Hesabı

109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı

11 Menkul Kıymet ve Varlıklar

117 Menkul Varlıklar Hesabı

118 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı

12 Faaliyet Alacakları

120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı

121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı

122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

13 Kurum Alacakları

130 Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesabı

131 Para Piyasası Nakit İşlemleri Alacakları Hesabı

132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabı

14 Diğer Alacaklar

140 Kişilerden Alacaklar Hesabı

15 Stoklar

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı

157 Diğer Stoklar Hesabı

16 Ön Ödemeler

160 İş Avans ve Kredileri Hesabı

161 Personel Avansları Hesabı

162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı

164 Akreditifler Hesabı

165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı

166 Proje Özel Hesabından Verilen Avans ve Akreditifler Hesabı

167 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans ve Akreditifleri Hesabı

18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı

181 Gelir Tahakkukları Hesabı

19 Diğer Dönen Varlıklar

194 Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı

197 Sayım Noksanları Hesabı

198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Hesabı

2-Duran Varlıklar

21 Menkul Kıymet ve Varlıklar

217 Menkul Varlıklar Hesabı

22 Faaliyet Alacakları

220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı

222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

23 Kurum Alacakları

230 Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesabı

232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

24 Mali Duran Varlıklar

240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

25 Maddi Duran Varlıklar

250 Arazi ve Arsalar Hesabı

251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı

252 Binalar Hesabı

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı

254 Taşıtlar Hesabı

255 Demirbaşlar Hesabı

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı

257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı

259 Yatırım Avansları Hesabı

26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

260 Haklar Hesabı

264 Özel Maliyetler Hesabı

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı

268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı

281 Gelir Tahakkukları Hesabı

29 Diğer Duran Varlıklar

294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı

297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesabı

299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

Pasif Hesaplar

3-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

30 Kısa Vadeli İç Mali Borçlar

302 Para Piyasası Nakit İşlemleri Borçları Hesabı

304 Cari Yılda Ödenecek Tahviller Hesabı

305 Bonolar Hesabı

309 Kısa Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı

31 Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar
310 Cari Yılda Ödenecek Dış Mali Borçlar Hesabı
32 Faaliyet Borçları
320 Bütçe Emanetleri Hesabı
322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı
323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı
33 Emanet Yabancı Kaynaklar
330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı
332 Okul Pansiyonları Hesabı
333 Emanetler Hesabı
337 Mutemetlikler Cari Hesabı
338 Konsolosluk Cari Hesabı
339 Risk Hesabı
36 Ödenecek Diğer Yükümlülükler
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı
362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı
363 Kamu İdareleri Payları Hesabı
38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı
381 Gider Tahakkukları Hesabı
39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
397 Sayım Fazlaları Hesabı
4-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
40 Uzun Vadeli İç Mali Borçlar
404 Tahviller Hesabı
409 Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı
41 Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar
410 Dış Mali Borçlar Hesabı
48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı
481 Gider Tahakkukları Hesabı
5-Öz Kaynaklar
50 Net Değer
500 Net Değer Hesabı
51 Değer Hareketleri

510 Nakit Hareketleri Hesabı
511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı
512 Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı
513 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı
519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı
52 Yeniden Değerleme Farkları
522 Yeniden Değerleme Farkları Hesabı
57 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları
570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı
58 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları
580 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (-)
59 Dönem Faaliyet Sonuçları
590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı
591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı (-)
6-Faaliyet Hesapları
60 Gelir Hesapları
600 Gelirler Hesabı
63 Gider Hesapları
630 Giderler Hesabı
69 Faaliyet Sonuçları
690 Faaliyet Sonuçları Hesabı
8-Bütçe Hesapları
80 Bütçe Gelir Hesapları
800 Bütçe Gelirleri Hesabı
805 Gelir Yansıtma Hesabı
81 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları
810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı
83 Bütçe Gider Hesapları
830 Bütçe Giderleri Hesabı
831Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı
833 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı
834 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı
835 Gider Yansıtma Hesabı
89 Bütçe Uygulama Sonuçları
895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı

9-Nazım Hesaplar

90 Ödenek Hesapları

900 Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı

901 Bütçe Ödenekleri Hesabı

902 Bütçe Ödenek Hareketleri Hesabı

903 Kullanılacak Ödenekler Hesabı

904 Ödenekler Hesabı

905 Ödenekli Giderler Hesabı

906 Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabı

907 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı

91 Nakit Dışı Teminat ve Kişilere Ait Menkul Kıymet Hesapları

910 Teminat Mektupları Hesabı

911 Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı

912 Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı

913 Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı

92 Taahhüt Hesapları

920 Gider Taahhütleri Hesabı

921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı

93 Verilen Garanti Hesapları

930 Verilen Garantiler Hesabı

931 Verilen Garantiler Karşılığı Hesabı

94 Değerli Kağıt ve Özel Tahakkuk Hesapları

940 Değerli Kağıt Ambarları Hesabı

942 Zimmetle Verilen Değerli Kağıtlar Hesabı

944 Yoldaki Değerli Kağıtlar Hesabı

945 Değerli Kağıt İşlemleri Hesabı

946 Özel Tahakkuklardan Alacaklar Hesabı

947 Özel Tahakkuklar Hesabı

948 Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabı

949 Başka Birimler Adına İzlenen Alacak Emanetleri Hesabı

95 Dış Borçlanma ile İlgili Hesaplar

950 Kullanılacak Dış Krediler Hesabı

951 Kredi Anlaşmaları Hesabı

954 Risk Hesabı Alacakları Hesabı

955 Risk Hesabı Alacakları Karşılığı Hesabı

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

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

958 Doğrudan Dış Proje Kredilerinden Açılan Akreditifler Hesabı

959 Doğrudan Dış Proje Kredilerinden Açılan Akreditifler Karşılığı Hesabı

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine aykırı olmamak üzere; detaylı hesap planını hazırlamaya ve ihtiyaç duyulduğunda yeni hesaplar açmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

III. BÖLÜM
DÖNEN VARLIKLAR

Dönen varlıklar ana hesap grubu, nakit olarak veznede veya bankada tutulan değerler ile normal koşullarda en fazla bir yıl veya faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi, tüketilmesi veya tahsil edilmesi öngörülen varlık ve alacak unsurlarını kapsamaktadır.

Dönen varlıklar ana hesap grubu;

-Hazır Değerler,

-Menkul Kıymet ve Varlıklar,

-Faaliyet Alacakları,

-Kurum Alacakları,

-Diğer Alacaklar,

-Stoklar,

-Ön Ödemeler,

-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları,

-Diğer Dönen Varlıklar,

hesap grupları şeklinde bölümlenmektedir.

A- HAZIR DEĞERLER

Hazır değerler hesap grubu, nakit olarak veznede veya bankada bulunan değerler ile istenildiği zaman değer kaybına uğramadan paraya çevrilme imkanı bulunan varlıkları kapsamaktadır.

Hazır değerler, aşağıdaki hesaplardan oluşur:

100 Kasa Hesabı

101 Alınan Çekler Hesabı

102 Banka Hesabı

103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)

104 Proje Özel Hesabı

105 Döviz Hesabı

106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)

107 Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı

108 Diğer Hazır Değerler Hesabı

109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı

Bu kitapta yer alan vergi ve diğer kesinti örnekleri ile çeşitli oranlar muhasebeleştirme ile ilgilidir.

Herhangi bir olayın muhasebeleştirilmesi yükümlülük yaratmadığı gibi var olan bir yükümlülüğü de ortadan kaldırmaz.

Her ne kadar birçok muhasebeleştirme işleminde yasal kesintilerden bahsedilmiş ve bu kesintiler muhasebeleştirilmiş olsa da, özellikle muhasebeleştirme işlemlerine konsantre olunan işlemlerde damga vergisi kesintisi gibi bazı kesintilerle ilgili kayıtlar ihmal edilmiştir.

Bu örneklerin uygulanmasında, yasal hükümler doğrultusunda yapılacak kesintilerin dikkate alınması gerektiği unutulmamalıdır.

1. 100- KASA HESABI

1.1. Hesabın Tanımı

Kasa hesabı, muhasebe birimi veznelerince, kanuni dolaşım niteliğine sahip ulusal paraların alınması, verilmesi ve saklanmasına ilişkin işlemlerin izlenmesi için kullanılır.

Muhasebe birimlerine döviz olarak her ne şekilde olursa olsun intikal eden tutarlar bu hesapla ilişkilendirilmez.

1.2. Hesaba İlişkin İşlemler

1.2.1. Kasadan Yapılacak Ödemeler ve Düzenlenecek Belgeler

Bütün ödemelerin ilgilinin banka hesabına aktarma suretiyle yapılması esastır. Ancak, ilgililerin talepleri halinde aşağıdaki ödemeler muhasebe birimlerince, kasadan veya çek düzenlenmek suretiyle bankadan yapılabilir:

1-Alındığı gün iade edilen teminat ve depozito niteliğindeki ödemeler,

2-Maliye Bakanlığınca belirlenen limit[14] dahilindeki harcama yetkilisi mutemedi avansları ve emanet niteliğindeki (bütçe emanetleri hesabında kayıtlı tutarlar hariç) diğer ödemeler ile elektrik ve su bedeli ödemeleri,

3-Er ve erbaşlara yapılacak münferit ödemeler ile banka şubesi bulunmayan yerlerde kasa limiti dahilindeki ödemeler,

4-Maliye Bakanlığınca, kasadan yapılması bildirilen diğer ödemeler.

14 Kasa, banka, avans vb. hususlara ilişkin limitler genellikle yıllık olarak bir tebliğle belirlenir. Konuya ilişkin son Muhasebat genel Müdürlüğü Genel Tebliği ../../.... tarih ve ..... sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

1.2.2. Kasa Tahsilatının Bankaya Yatırılması

Muhasebe birimlerince bir gün içerisinde tahsil edilen paralardan, ertesi gün kasadan yapılacak ödemeler için Maliye Bakanlığınca tespit edilerek duyurulan tutarlar alıkonularak fazlası, düzenlenecek "Teslimat Müzekkeresi" ile bankaya yatırılır. Kasa fazlası tutarın, kasa varlığından çıkarılarak teslimat müzekkeresi ile bankaya yatırıldığı, yatırılma belgesinden veya banka hesap özet cetvelinden anlaşıldığında, bu tutar ilgili hesaplara kaydedilir. Bu işlemlerin gerçekleştirilmesi sırasında yapılacak kayıtlara ilişkin örneklerdir.

Genel bütçeye kapsamındaki bir muhasebe birimi veznesince bir gün içerisinde tahsil edilen paralardan, ertesi gün kasadan yapılacak ödemeler için **Maliye Bakanlığınca** belirlenen limit alıkonularak, artan 3.000- YTL, düzenlenen teslimat müzekkeresi ile bankaya yatırılmıştır.

108.01- Diğer Hazır Değerler Hesabı	3.000.-	
100- Kasa Hesabı		3.000.-

Ardından, söz konusu tutarın bankaya yatırıldığı, bankadan gelen yatırılma belgesinden ya da banka hesap özet cetvelinden anlaşılmıştır.

102.01- Banka Hesabı	3.000.-	
108.01- Diğer Hazır Değerler Hesabı		3.000.-

1.2.3. Veznedarın Kasa İhtiyacı İçin Bankadan Alacağı Paralar

Kasa mevcudunun yapılacak ödemeleri karşılayamayacağı anlaşıldığı takdirde, o günkü ödemeye yetecek tutarda para, veznedar adına düzenlenecek çekle bankadan alınarak kasaya konulur ve veznedar adına bir alındı düzenlenir. Hem veznedar adına çek düzenlendiğinde hem de bankadan alınan para kasaya konulduğunda ilgili hesaplara kayıt yapılır.

Muhasebe yetkilileri de dahil olmak üzere, veznedarlardan başka hiçbir kimse bankadan para alamayacağı gibi, muhasebe yetkilileri kefalete tabi olmadıklarından fiilen tahsilat ve ödeme yapamazlar ve veznedarlara vekalet edemezler.

Veznedarın kasa ihtiyacı için bankadan para almasının kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Muhasebe birimince vezneden yapılacak ödemeler için kasa mevcudunun yeterli olmadığının anlaşılmış ve veznedar adına 1.000.-YTL tutarında çek düzenlenmiştir.

108.02- Diğer Hazır Değerler Hesabı	1.000.-	
103.01- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		1.000.-

Veznedar tarafından bankadan alınan para kasaya konulması kaydı;

100- Kasa Hesabı	1.000.-	
108.02- Diğer Hazır Değerler Hesabı		1.000.-

Bankadan gelen banka hesap özet cetvelinden sonra yapılacak olan kayıt

103.01- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı	1.000.-	
102.01- Banka Hesabı		1.000.-

1.2.4. Tahsilat / Tahakkuk bordrosu

Bir gün içinde nakden tahsil olunan her türlü vergi, resim, harç ve fon gibi gelirler ile diğer tahsilat yardımcı hesaplar itibarıyla tahsilat bordrosuna kaydedilir.

Tahsilat/Tahakkuk bordrosu, Maliye Bakanlığınca belirlenen muhasebe birimlerinde ve her tahsilat veya tahakkuk işlemi için ayrı bir muhasebe işlem fişi düzenlendiği durumlarda kullanılmaz.

Tahsilat bordrosu, bağlı vergi dairelerinde muhasebe ve gelir servisleri ya da bağımsız vergi daireleri ile bağlı vergi dairelerinin normal, takipli, tecilli ve tehirli alacak tahsilatı itibarıyla ayrı ayrı düzenlenir. Birden fazla veznesi olan muhasebe birimlerinde her vezne için bu bordrolar ayrı ayrı düzenlenir. Mahsuben yapılan tahsilat için de ayrı tahsilat bordrosu düzenlenir. Vergi daireleri adına bankalarca yapılan tahsilat için, vergi tahsil alındıları günlük icmal cetvelleri esas alınarak ayrı tahsilat bordrosu düzenlenir.

Vezne sayısı birden fazla olan muhasebe birimlerinde, tahsilat bordrolarının alındılarla uygunluğu sağlandıktan sonra günlük tahsilat tutarı, diğer veznedarlarca, muhasebe yetkilisi tarafından görevlendirilen sorumlu veznedara teslim edilir.

Bir gün içerisinde başka muhasebe birimleri adına tahsil edilen tutarlar, kişi bazında her bir tahsilat için ayrı bir muhasebe işlem fişi düzenlenmek ve yevmiye numarası verilmek suretiyle hesaplara kaydedilir. Ancak, bir gün içerisinde başka muhasebe birimleri adına tahsil edilen tutarlardan aynı muhasebe birimi adına yapılan vergi ve benzeri tahsilat bir muhasebe işlem fişi ile hesaplara kaydedilebilir.

İki nüsha olarak düzenlenen tahsilat bordrolarının birinci nüshası veznede, ikinci nüshası ise muhasebe servisinde saklanır.

Tahakkuk servislerince günlük olarak düzenlenip tahakkuk kaydının yapılması için muhasebe servisine verilen tahakkuk bordroları iki nüsha düzenlenir. Birinci nüshası muhasebe servisinde, ikinci nüshası ilgili tahakkuk servisinde saklanır.

1.2.5. Alındılar

Muhasebe birimlerince yapılacak tahsilat ve veznelere teslim edilen değerler karşılığında aşağıda belirtilen alındılar kullanılır.

- Alındı belgesi; Vergi dairelerince yapılan vergi tahsilatları dışında, muhasebe birimlerince nakden veya çekle yapılan her türlü tahsilat, veznelere teslim edilen tahvil, hisse senedi ve hazine bonosu gibi menkul kıymet ve varlıklar ve kıymetli ayniyat, banka teminat ve garanti mektubu ile şahsi kefalete ilişkin belgeler karşılığında iki nüsha "Alındı Belgesi" düzenlenir. Alındı belgesinin asıl nüshası para, çek veya diğer değerleri teslim edene verilir. İkinci nüshası ise veznede muhafaza edilir.

Menkul kıymetler, banka teminat ve garanti mektubu ile şahsi kefalete ilişkin belgeler ilgilisine geri verildiğinde, teslim alınışında verilmiş olan alındı belgesi geri alınarak muhasebe işlem fişine bağlanır.

- Vergi dairesi alındısı; Vergi dairelerinin, tahakkuk belgelerine dayanarak kendi adlarına veya başka muhasebe birimleri adına yaptıkları vergi ve benzeri tahsilat karşılığında "Vergi Dairesi Alındısı" düzenlenir. Vergi dairesi alındıları iki nüshalıdır. Alındılar, düzenleyen ve yetkili memur tarafından imzalandıktan sonra tahsil için tahakkuk belgesi ile birlikte vezneye verilir. Alındının aslı, parayı teslim eden kişiye verilir.

Vergi dairesi alındısının düzenlenmesi sırasında;

-Borçlunun adı, soyadı ve vergi kimlik numarası ile takibe alınan alacaklardan yapılan tahsilatta, takip numarasının doğru olarak yazılmasına,

-Borcun türü, vergilendirme dönemi, vergi kanunlarındaki ödeme süresine göre yılı ve taksidi ile tahakkuk belgesinin seri ve sıra numarasının belirtilmesine,

-Posta havalesi ve çeki ile yapılan ödemeler üzerine düzenlenen vergi dairesi alındılarına "PTT ile gönderilmiştir", banka çeki ile yapılan tahsilat için düzenlenen alındılara ise "Çekle tahsil edilmiştir" kaşesinin basılmasına,

-Başka muhasebe birimleri adına yapılan tahsilatta, adına tahsilat yapılan muhasebe biriminin kodu ve adının yazılmasına,

-Haczedilen malların satılması ve satış bedelinin alıcı tarafından yatırılması halinde, hesap pusulasına dayanılarak takip masrafları, takip edilen amme alacağı ile bu tutarlar düşüldükten sonra emanet olarak tahsil edilmesi gereken tutarın ayrı ayrı gösterilmesine,

-Damga vergisi ile harçların tahsilinde, yapılan tahsilatın tablo veya tarifelere göre hangi işlemlerle ilgili olduğunun belirtilmesine,

dikkat edilir.

- Mahsup alındısı; Vergi dairelerinde mükellefler adına emanete alınmış tutarlardan vergi veya diğer borçlarına mahsubu gerekenler ve mahsuben yapılan diğer tahsilat için "Mahsup Alındısı" düzenlenir.

Vergi daireleri dışındaki muhasebe birimlerince bütçe emanetleri hesabına alınan paralar ile yüklenici istihkaklarından yapılan vergi, fon, icra, teminat ve diğer kesintiler karşılığında, hak sahibinin istemesi halinde, mahsup alındısı yerine geçmek üzere muhasebeleştirme belgesinin onaylı bir nüshası verilir.

1.2.6. Kasaların Kapanması, Kontrolü, Sayımı ve Mevcudunun Müşterek Muhafaza Altına Alınması

Kasa, günlük resmi çalışma süresinin bitiminden bir saat önce kapatılır.

Ancak, Gelir İdaresi Başkanlığınca tahsilata ilişkin yapılan düzenlemelerde belirtilen saatin bitimine ve muhasebe yetkililerinin gerekli gördüğü hallerde mesai saati bitimine kadar tahsilata devam edilir.

Kasa defteri günü gününe işlenerek, o günkü kasa mevcudunun tamam olup olmadığı veznedar tarafından sayılır ve defterin "Açıklama" bölümüne "Borç" ve "Alacak" genel toplamları ile kasa mevcudunu gösteren aradaki fark yazılarak muhasebe yetkilisi ve sorumlu veznedar tarafından imzalanır.

Bilgisayar ortamında tutulan yardımcı defterlerde bu işlemler, yardımcı defterlerin bilgisayardan alınan son sayfalarının dökümü üzerinde yapılır ve muhasebe yetkilisi ile değerlerden sorumlu veznedar tarafından imzalanarak muhasebe biriminde saklanır.

Çeşitli nedenlerle aynı gün paranın bankaya yatırılmasının mümkün olmaması veya banka gişelerinin kapanmasından sonra yapılan tahsilat dolayısıyla kasada biriken para, Maliye Bakanlığınca tespit edilip duyurulan tutarı aştığı takdirde, ertesi gün kasa fazlası bankaya yatırılmak üzere, muhasebe yetkilisi ve sorumlu veznedar tarafından müşterek muhafaza altına alınır.

Müşterek muhafaza işlemi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 61 inci maddesinde belirtilen "Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin

Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik"[15] hükümlerine göre yapılır. Bu Yönetmeliğe göre kasaların kapanması, kontrolü, sayımı ve mevcudunun müşterek muhafaza altına alınması işlemleri aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

- Kontrol görevi; Muhasebe yetkilileri, muhasebe birimlerinin kasa işlemlerini her günün sonunda kontrol eder. Muhasebe yetkilisinin görevi başında bulunamadığı durumlarda kontrol görevi vekili tarafından yerine getirilir. Kontrol yetki ve sorumluluğunun yardımcılara devredilmiş olması halinde ise bu görev yardımcılar tarafından yapılır.

Muhasebe yetkilileri, özel mevzuatında aksine bir hüküm bulunmadığı sürece;

a) Muhasebe biriminin vezne ve ambarlarında para ve değerleri alıp veren muhasebe yetkilisi mutemetlerini her onbeş günde en az bir defa, belirsiz günlerde,

b) Muhasebe birimi dışında bir günden fazla süreyle görev yapan tahsildarlar ile icra memurlarını her iki ayda en az bir defa ve her tahsilattan dönüldüğü günü takip eden on gün içinde,

kontrol etmek zorundadır.

Muhasebe yetkililerinin hesap ve mali işlemlerini denetim görev ve yetkisine sahip olan denetim elemanları, muhasebe yetkilisi mutemetlerinin tahsilat tutarlarının sayımı dahil, tüm hesap ve mali işlemlerini denetleyebilir.

- **Kasanın günlük kontrolü ve kasa limiti;** Kasa defteri günü gününe işlenir. Her günün sonunda kasa defterinin açıklama bölümüne borç ve alacak sayfaları toplamı ile ikisi arasındaki farkı yazılır. Kasa mevcudu veznedar tarafından sayılır ve muhasebe yetkilisince kontrol edilir. Kasa mevcudunun defter ve kayıtlara uygunluğu görüldükten sonra kasa defterinin açıklama bölümü sorumlu veznedar ve muhasebe yetkilisi tarafından imzalanır.

Veznede satılan değerli kâğıtların satış hâsılatı, ayrı bir zarf veya torba içerisinde kasada saklanır.

Kasada bulundurulacak azami para miktarı, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığınca, belirlenerek duyurulur. Kasa mevcudunun belirlenen tutarı aşması halinde aşan kısım bankaya yatırılır.

- Kasa mevcudunun müşterek muhafazaya alınması; Kasa limitini aşan tutarın çeşitli nedenlerle aynı gün bankaya yatırılamaması veya banka gişelerinin kapanmasından sonra yapılan tahsilat dolayısıyla kasada bulunan para miktarının belirlenen kasa limitini aşması halinde; kasa fazlası para ertesi gün bankaya yatırılmak üzere, muhasebe yetkilisi ve kasa defterini tutmakla sorumlu veznedar tarafından müşterek muhafaza altına alınır.

---

15 31/12/2005 tarihli ve 26040 sayılı 3.Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Müşterek muhafaza işlemi aşağıda açıklandığı şekilde yapılır ve durum kasa defterinin açıklama bölümüne yazılarak muhasebe yetkilisi ve veznedar tarafından imzalanır.

Veznede bir adet kasa var ve tek gözlü, tek kilitli ise; veznedar tarafından kilitlenir ve anahtarını veznedar muhafaza eder. Kasanın iki kilidi varsa; anahtarlardan birini muhasebe yetkilisi, diğerini veznedar muhafaza eder. Kasa bir adet ve iç gözü varsa; müşterek muhafaza altına alınacak para iç göze konularak iç gözün anahtarı muhasebe yetkilisince, kasanın anahtarı ise veznedar tarafından muhafaza edilir.

Kasa sayısı birden fazla ise; müşterek muhafaza altına alınacak para, kasalardan birisine konularak kasanın özelliğine göre yukarıdaki açıklamalara göre işlem yapılır.

Müşterek muhafaza altına alınan kasa, ertesi gün muhasebe yetkilisi ve veznedar tarafından birlikte kontrol edilerek açılır ve kasa mevcudu sayılır.

- Vezne ve ambarların kontrolü; Kasanın günlük kontrolü dışında, vezne ve ambarlarda bulunan para ve değerler; özel mevzuatında aksine bir hüküm yoksa ayda iki defadan az olmamak üzere onbeş günde en az bir kez, belirsiz günlerde kontrol edilir. Bu kontroller, kasa mevcudu sayılmak; kasaca yapılan tahsilat ve ödemeler karşılığında düzenlenen belgeler ile kasa defteri ve diğer değerlere ilişkin defter kayıtları karşılaştırılmak ve toplamlarına bakılmak suretiyle yapılır.

Yapılan kontrol ve denetimlere ilişkin açıklamalar, kasa defterinin açıklama bölümü ile en son kullanılmış alındı nüshasının arkasına ve diğer değerlere ait yardımcı defterlere yazılarak muhasebe yetkilisi ve değerlerden sorumlu veznedar tarafından imzalanır. Bilgisayar ortamında tutulan yardımcı defterlerde bu işlemler, yardımcı defterlerin bilgisayardan alınan son sayfalarının dökümü üzerinde yapılır ve muhasebe yetkilisi ile değerlerden sorumlu veznedar tarafından imzalanarak muhasebe biriminde saklanır.

Birden fazla veznedarın görev yaptığı muhasebe birimlerinde her veznedarın sorumluluk alanı, veznedarların müşterek sorumluluğuna yer vermeyecek şekilde muhasebe yetkilisi tarafından belirlenir.

1.2.7. Belgelerin Muhasebe Servisine Verilmesi

Tahsilat ve ödemelere ait belgeler günlük olarak, muhasebe yetkilisi tarafından tespit olunan sürelerde veznedarca muhasebe servisine verilir.

1.2.8. Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmesi, Mutemetlerce Tahsil Olunacak Paralar, Düzenlenecek Alındı, Defter ve Belgeler

Veznedar, tahsildar, icra memuru gibi unvanlarla muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almak, vermek ve göndermek üzere görevlendirilenler muhasebe yetkilisi mutemedidir.

Muhasebe birimlerinin vezne ve ambarlarından zimmetle değerli kağıt alıp satmakla görevlendirilen yetkili memurlar ile elçilik ve konsolosluklarda harç ve değerli kağıt satış bedellerini ve emanet paraları tahsil etmekle görevlendirilenler de muhasebe yetkilisi mutemedidir.

Zorunluluk bulunması halinde yukarıda unvanları belirtilenler dışında, muhasebe yetkilisi adına para ve parayla ifade edilebilen değerleri almak, vermek, vezne ve ambarlarda muhafaza etmek üzere kamu idarelerinin görevli personeli arasından, ilgili muhasebe yetkilisinin de muvafakatı alınarak seçilen personel, harcama yetkilisi tarafından muhasebe yetkilisi mutemedi olarak görevlendirilebilir. Ayrıca, özlük hakları ödemelerinin yapıldığı muhasebe biriminin bulunduğu yer dışında bulunan birimlerde görev yapan personelin, görev yapılan yerdeki aynı bütçeli diğer idarelere hizmet veren muhasebe yetkilisine bağlı mutemet olarak görevlendirilmesi de mümkündür.

Muhasebe yetkilisi mutemedi olarak seçilen görevlinin;

-Adı soyadı,

-Görev yeri,

-Unvanı,

-İmza örneği,

-Görev ve yetkileri

İlk görevlendirmede muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilir.

Kanunlarda öngörüldüğü şekilde ve "Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" esaslarına göre yetkili kılınmamış hiçbir kimse kamu idaresi adına para tahsil edemez, değerleri alamaz, gönderemez ve ödeme yapamaz.

- Muhasebe yetkilisi mutemetlerinden kefalet aidatı kesilmesi ve teminat alınması; 2489 sayılı Kefalet Kanunu[16] kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe yetkilisi mutemetleri, aylıklarını tam olarak almaya başladıkları tarihten itibaren kefalete tabi tutulur. Kefalet Kanunu kapsamı dışında kalan kamu idarelerinin muhasebe yetkilisi mutemetleri özel mevzuatlarındaki hükümlere tabidir.

Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin görevlerinden geçici ayrılmalarında yerlerine, aylığından kefalet aidatı kesilen kişilerden görevlendirme yapılması esastır. Ancak, zorunluluk hallerinde Kefalet Kanununun ilgili hükümleri uygulanmak suretiyle diğer personelin de muhasebe yetkilisi mutemedi olarak görevlendirilmesi mümkündür.

16 6/6/1934 tarihli ve 2720 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Kefalete tabi tutulan muhasebe yetkilisi mutemetlerinin aylığından kesilen aidatlar mevzuatında öngörülen sürede ilgili kefalet sandığı hesabına ödenir.

- Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin yetki ve sorumlulukları; Muhasebe yetkilisi mutemetleri, muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olup, bu işlemlerinden dolayı doğrudan bağlı oldukları muhasebe yetkilisine karşı sorumludurlar.

Muhasebe biriminde görev yapan muhasebe yetkilisi mutemetleri, her ne adla olursa olsun tahsil ettikleri paraları ve kendilerine teslim edilen değerleri muhasebe biriminin veznesi ve ambarında muhafaza etmek zorundadır ve kayıplardan sorumludurlar.

Muhasebe birimi hizmet binası dışında veya muhasebe biriminin bulunduğu yerin belediye hudutları dışında görevlendirilen muhasebe yetkilisi mutemetleri tarafından yapılan tahsilatın, özel mevzuatında aksine bir hüküm bulunmadığı sürece, **miktarı ne olursa olsun en çok yedi, değerli kağıt satış hasılatının ise en çok onbeş günde bir ve her halde mali yılın son iş gününde** muhasebe biriminin veznesine veya banka hesabına yatırılması zorunludur. Söz konusu tahsilat, muhasebe biriminin veznesine belge ve defterlerle birlikte getirilir. Muhasebe birimince gerekli kontroller yapılıp yatırılması gereken tahsilat miktarı tespit edildikten sonra en son kullanılan alındı dip koçanının arkasına ve defterlerin ilgili sayfalarına gerekli şerhler konularak onaylanır.

Yukarıdaki süreler beklenmeksizin yatırılacak miktarı belirlemeye, Maliye Bakanı yetkilidir.

Muhasebe birimi dışında görev yapan muhasebe yetkilisi mutemetlerince çekle tahsilat yapılması durumunda, çekin en geç ertesi iş günü içinde muhasebe biriminin veznesine teslim edilmesi zorunludur. Muhasebe biriminin bulunduğu yer dışında görev yapan muhasebe yetkilisi mutemetleri Maliye Bakanlığınca izin verilen haller dışında çekle tahsilat yapamazlar.

- Muhasebe yetkilisi mutemetlerince tahsil olunan paralar ve teslim alınan değerler için düzenlenecek alındılar; Muhasebe yetkilisi mutemetlerince yapılan tahsilat ve alınan değerler karşılığında alındı düzenlenir.

Alındılarda;

- Alındı sıra numarası,

- Para veya değerin yatırıldığı/adına tahsilat yapıldığı muhasebe biriminin adı,

- Para veya değeri teslim edenin (banka kredi kartı ile yapılan tahsilatta kart sahibinin) adı, soyadı, unvanı, T.C. kimlik veya vergi kimlik numarası,

- Para veya değerin alındığı tarih, ne için alındığı ve tutarı,

- Alınan değerin cinsi, miktarı, ayarı ve belirtilmesi zorunlu olan diğer özellikleri,

gösterilir ve alındı, para veya değeri teslim alan muhasebe yetkilisi mutemedi tarafından adı, soyadı yazılarak imzalanır.

Banka kredi kartı ile yapılan tahsilâtta, kart sahibi ile hizmetten yararlananın farklı olması halinde, düzenlenen alındıda kart sahibi ile birlikte hizmetten yararlanan kişinin de adı ve soyadı ile T.C. kimlik veya vergi kimlik numarası bilgilerine yer verilir. Kredi kartı üye iş yeri sözleşmesinde yer alacak hükümler ile POS cihazı kullanılması, kredi kartlarının kabulü hususlarında Bakanlıkça yapılan düzenlemelere uyulması esastır.

Alındılar, Bakanlıkça verilen özel izinler dışında; veznece yapılan tahsilat ve teslim almalarda en az iki, vezne dışında yapılan tahsilat ve teslim almalarda üç nüsha olarak düzenlenir. Birinci nüshası para veya değeri teslim edene verilir. Üç nüsha düzenlenen alındıların ikinci nüshası dairesine verilir.

Bilgisayar ortamında düzenlenen alındıların muhasebe birimi veznesinde veya muhasebe yetkilisi mutemedinde kalması gereken nüshasının elektronik ortamda muhafaza edildiği durumlarda sayım ve kontroller, bilgisayardan alınacak alındıların dökümünü gösteren listelere dayanılarak yapılır, denetim ve kontrole ilişkin gerekli açıklamalar bu liste üzerine yazılarak imzalanır.

Muhasebe yetkilisi mutemetlerine, paranın yatırılacağı muhasebe birimi tarafından, kullanıldıkça kullanılmış olanlar geri alınmak suretiyle yenisi verilmek üzere, defterdarlarca tespit edilen sayıda muhasebe yetkilisi mutemedi alındısı cildi verilir.

Muhasebe yetkilisi adına tahsilat yapmaya yetkili mutemetlerce yapılan tahsilat ve teslim alınan değerler için ilgisine göre aşağıda belirtilen alındılar kullanılır:

Trafik para cezası muhasebe yetkilisi mutemedi alındısı**;** Trafik para cezası tahsil etmeye yetkili muhasebe yetkilisi mutemetlerince "Trafik Para Cezası Muhasebe Yetkilisi Mutemedi Alındısı" kullanılır. Alındı, birisi dip koçanı olmak üzere üç nüshalıdır. Bir nüshası parayı yatırana, bir nüshası ise alındıyı düzenleyen yetkilinin bağlı bulunduğu birime verilir.

Yurt dışı muhasebe yetkilisi mutemedi alındısı; Yurt dışındaki muhasebe yetkilisi mutemetlerince yapılan tahsilat ve teslim alınan değerler için "Yurt dışı Muhasebe Yetkilisi Mutemedi Alındısı" kullanılır. Alındı, birisi dip koçanı olmak üzere iki nüshalı olup bir nüshası para veya değerleri teslim edene verilir. Bu alındıların dip koçanları mahallinde saklanır.

Tahsildar alındısı; Tahsildar ve icra memurları tarafından yapılan tahsilat ve teslim alınan değerler için "Tahsildar Alındısı" kullanılır. Alındı, birisi dip koçanı olmak üzere üç nüshalı olup bir nüshası para veya değerleri teslim edene, bir nüshası ilgili servise verilir. Tahsildar ve icra memurlarınca başka

muhasebe birimleri adına yapılan tahsilatta alındının bir nüshası muhasebe işlem fişi ekinde adına tahsilat yapılan muhasebe birimine gönderilir.

Muhasebe yetkilisi mutemedi alındısı; Yukarıda belirtilen mutemet alındıları ile yapılan tahsilat ve teslim alınan değerler dışındaki muhasebe yetkilisi mutemedi tahsilat ve teslim alma işlemlerinde "Muhasebe Yetkilisi Mutemedi Alındısı" kullanılır. Alındı, birisi dip koçanı olmak üzere üç nüshalı olup bir nüshası parayı teslim edene, bir nüshası alındıyı düzenleyen yetkilinin bağlı bulunduğu birime verilir.

- Muhasebe yetkilisi mutemetlerince tutulacak defterler; Muhasebe yetkilisi mutemetlerince yapılan tahsilat, tarih ve alındı seri ve sıra numarasıyla "Muhasebe Yetkilisi Mutemetleri Kasa Defteri"ne işlenir. Bu defter iki nüshalı olup aslı zımbalı, nüshası sabit sayfalıdır. Defterde; tahsilatın tarihi, sıra numarası, kimden tahsil edildiği ve alındı seri ve sıra numaralarının kaydına ilişkin sütunlardan başka yapılan tahsilatın çeşidini göstermek üzere dört ayrıntı, bir "Toplam" ve bir "Genel Toplam" sütunu bulunmaktadır.

Muhasebe yetkilisi mutemetleri tarafından tahsil olunan paralar, bütçenin birkaç gelir türünü ilgilendirdiği takdirde, defterin "Yapılan tahsilatın çeşidi" başlığı altındaki sütunlarına ayrı ayrı işlenir. Toplam ve ayrıntı sütunlarına yapılan kayıtlar, tahsil olunan paraların muhasebe birimine teslim edildiği tarihe kadar devam eder. Para muhasebe birimine yatırıldığında, tutarı "Genel toplam" sütununa alınır, diğer sütunların altları çift çizgi ile kapatılır. Genel toplam sütununun toplamları mali yıl sonuna kadar devam eder.

Mutemetler tarafından yapılan tahsilat, tutarı ne olursa olsun en geç 7 günde bir ve her halde mali yılın son iş gününde muhasebe biriminin veznesine yatırılır. Muhasebe yetkilisi mutemetlerince çekle tahsilat yapılması durumunda, çek en geç ertesi iş günü içinde vezneye verilir.

Para, muhasebe birimine alındı dip koçanı ve muhasebe yetkilisi mutemetleri kasa defteriyle birlikte getirilir. Dip koçanlar ile defter kaydı karşılaştırılıp "Yapılan tahsilatın çeşidi" sütunları toplamı ile toplam sütunu kontrol edildikten sonra teslim edilecek para tutarı bulunur ve bu tutar defterin "Genel toplam" sütununa yazılır.

Defterin toplam sütunu karşısına ve alındı dip koçanının en son yaprağının arkasına "..... numaraya kadar olan ..... tahsilat teslim edilmiştir." açıklaması yazılarak muhasebe yetkilisi ve mutemet tarafından imza edildikten sonra muhasebe yetkilisi mutemetleri kasa defterinin zımbalı yaprakları koparılır ve alındı karşılığında kasaya teslim edilerek bu konuda düzenlenecek muhasebe işlem fişine eklenir. Veznedarlarca, tahsilata ilişkin verilen alındıların tarih ve numarası defterin ikinci nüshasına işlenir.

Kullanılmamış muhasebe yetkilisi mutemedi alındısı yaprağı bulunan cilt, mutemede geri verilir.

Tahsildar alındısı ile tahsilat yapan tahsildar ve icra memurlarınca, muhasebe yetkilisi mutemetleri kasa defteri yerine tahsildar ve icra memurları tahsilat bordrosu kullanılır.

- Muhasebe yetkilisi mutemetlerince tahsildar ve icra memurları tahsilat bordrosu düzenlenmesi; Tahsildar ve icra memurlarının yaptıkları tahsilat, "Tahsildar ve İcra Memurları Tahsilat Bordrosu" ile vezneye yatırılır. Üç nüsha olarak düzenlenen bordronun birinci nüshası, tahsilata ait alındılarla birlikte vezneye teslim edilerek muhasebe işlem fişine eklenir. Bordronun ikinci nüshası tahsildar ve icra memurlarının bağlı bulundukları servis şefine verilerek, tahsildar ve icra memurları adına açılacak dosyalarda tarih sırasına göre saklanır, üçüncü nüsha ise tahsilatı yapan icra memuru veya tahsildarda kalır.

- Muhasebe yetkilisi mutemetlerince yapılacak ay sonu ve yıl sonu işlemleri; Muhasebe biriminin bulunduğu yer dışında görev yapan muhasebe yetkilisi mutemetlerince nakden ve mahsuben yapılan tahsilat, iade ve göndermeler muhasebe yetkilisi mutemetleri kasa defterine kaydedilir. Ay sonlarında bu defterin bir nüshası tahsilat ve ödemelere ilişkin belgelerle birlikte bağlı bulunulan muhasebe birimine verilir. Muhasebe birimince, muhasebe yetkilisi mutemetleri kasa defteri muhteviyatının ekli belgelere ve muhasebe yetkilisi mutemedince tutulan diğer ilgili yardımcı defter kayıtlarına uygunluğu görüldükten sonra gerekli muhasebeleştirme işlemleri yapılır.

Elçilik ve konsolosluklardaki muhasebe yetkilisi mutemetlerince bir ay içinde tahsil edilen harç ve değerli kağıt satış hasılatı ile emanet niteliğindeki tahsilat ve bunlardan yapılan iade ve ödemelere ilişkin olarak düzenlenen hasılat cetveli, en geç ilgili olduğu ayı takip eden ayın 15 inci gününün sonuna kadar ilgili muhasebe birimine gönderilir.

Muhasebe birimlerinin vezne ve ambarlarında bulunan hazır değerler, değerli kağıtlar, menkul kıymet ve varlıklar ile teminat mektupları gibi değerler, mali yılın son günü itibarıyla muhasebe yetkilisinin veya yetki devrinde bulunduğu yardımcısının başkanlığı altında, ilgili muhasebe yetkilisi mutemedinin katılacağı ve en az üç kişiden oluşan kurul tarafından sayılır.

Elçilik ve konsolosluklardaki muhasebe yetkilisi mutemetlerinin mevcutlarının sayımı, konsolosluk şubesi bulunan elçiliklerde konsolosluk şubesi müdürü ya da elçilik katibi; konsolosluklarda ise konsolos veya yardımcı konsolos ya da kançılar tarafından yapılır.

Yıl sonunda yapılan sayımlarda; kasa ve bankada bulunan para mevcudu, alınmış ancak henüz tahsil edilmemiş çekler, kamu idaresine ve kişilere ait menkul kıymet ve varlıklar, teminat mektupları, değerli kağıtlar için ayrı ayrı olmak üzere tutanak düzenlenir ve sayım kurullarınca imzalanır. Elçilik ve konsolosluklardaki mutemetliklerde düzenlenen tutanakların iki nüshası yönetim dönemi hesabı cetvellerine bağlanmak üzere bağlı bulunulan muhasebe birimine gönderilir, bir nüshası ise mutemetlikte saklanır. Tutanaklarda

gösterilen sayım sonuçları, yardımcı defter ve muhasebe kayıtları ile karşılaştırılır.

- Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesaplarını başka mutemede devri; Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin görevlerinden geçici veya kesin olarak ayrılmalarında, ayrılan mutemet ile yeni mutemet arasında aşağıda açıklandığı şekilde devir işlemi yapılır.

a) İzin, hastalık gibi nedenlerle iki aydan daha kısa süreli ayrılmalarda, kasa defterinin günlük toplamı alınarak veznede bulunması gereken para, eski muhasebe yetkilisi mutemedi tarafından yeni muhasebe yetkilisi mutemedine devredilir ve deftere açıklama yapılarak, muhasebe yetkilisi ve muhasebe yetkilisi mutemedi tarafından imzalanır. Bu işlem veznede bulunan diğer değerler için de yapılır.

b) İki aydan daha uzun süreli geçici ayrılmalar veya kesin ayrılmalarda, kasa defteri ile vezne ve ambarlarda muhafaza edilen diğer değerlere ilişkin yardımcı defterlerin toplamı alınarak vezne ve ambarlarda bulunması gereken para ve değerler, yardımcı defterlerle birlikte eski muhasebe yetkilisi mutemedi tarafından yeni muhasebe yetkilisi mutemedine devredilir. Yapılan bütün devir işlemleri, kasa defteri ve diğer yardımcı defterlerin ilgili sayfasına gerekli açıklamalar yazılarak gösterilir ve ilgili yeni ve eski muhasebe yetkilisi mutemetleri ile muhasebe yetkilisi tarafından imzalanır. Ayrıca, yapılan devirler ayrıntılı olarak tutanağa kaydedilir ve ayrılan muhasebe yetkilisi mutemedine bu devir tutanağının onaylı bir örneği verilir.

Vezne ve ambarlarda muhafaza edilen kullanılmış alındı nüshaları ile kullanılmamış alındı ve çek ciltleri de yeni muhasebe yetkilisi mutemedine devredilir.

Devir işlemi, özel mevzuatında aksine bir hüküm belirtilmediği sürece iki gün içinde tamamlanır.

Görevinden kesin olarak ayrılacak olan muhasebe yetkilisi mutemedi, yukarıda belirtildiği şekilde muhasebe yetkilisine hesabını vererek ibra edilmedikçe görevinden ayrılamaz.

- Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin yetkisiz tahsil ve ödemede bulunması kamu zararına sebebiyet vermesi ve mutemetlik görevlerine son verilmesi; Yetkili kılınmamış hiçbir kimse kamu idaresi adına para tahsil edemez, değerleri alamaz ve ödeme yapamaz. Aksi halde, bunlar hakkında ilgili kanunlar uyarınca idari ve cezai yönden gerekli işlemler yapılır, Kontrol, denetim ve tahkikat sonucunda, görevini Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte ve diğer ilgili mevzuatta belirlenen usul ve esaslara göre tam ve zamanında yapmadığı tespit edilen muhasebe yetkilisi mutemetleri, muhasebe yetkililerince ilgilinin üst amirine yazılı olarak bildirilerek mutemetlik görevlerinden azledilir. Bunlardan hesabını veremediği anlaşılan veya tahsil

ettiği hasılatı süresinde yatırmayıp üzerinde tutanlar, bir daha mali sorumluluk gerektiren görevlerde çalıştırılmaz.

5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 247 nci maddesinde yazılı zimmet suçunu işleyen muhasebe yetkilisi mutemetleri hakkında uygulanacak cezai hükümler açısından 2489 sayılı Kefalet Kanunu hükümleri saklıdır.

1.3. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Maliye Bakanlığı Muhasebe Birimi veznesince, müteahhit (X)'den 500.- YTL geçici teminat tahsil edilmiştir.

100- Kasa Hesabı	500.-	
330- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı		500.-

2- Nevşehir Vergi Dairesi Müdürlüğünce 1.500.-YTL tutarında harç tahsil edilmiştir.

100- Kasa Hesabı	1.500.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		1.500.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	1.500.-	
600- Gelirler Hesabı		1.500.-

3- Çankaya Vergi Dairesince 2.500.-YTL tutarında daha önce tahakkuku yapılmış bütçe geliri tahsil edilmiştir.

100- Kasa Hesabı	2.500.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		2.500.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	2.500.-	
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		2.500.-

Bu örnekte, muhasebe birimince daha önce yapılan bir gelir tahakkukunun tahsilât kaydı yapılmaktadır. Bu kayıttan önce yapılan gelir tahakkukunun kaydı aşağıdaki gibidir.

120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı	2.500.-	
600- Gelirler Hesabı		2.500.-

4- Erenköy Gümrük Muhasebe Müdürlüğünce bir gün içerisinde tahsil edilen paralardan, ertesi gün kasadan yapılacak ödemeler için Maliye Bakanlığınca belirlenen limit alıkonularak, artan 21.000.- YTL, düzenlenen teslimat müzekkeresi ile bankaya yatırılmıştır.

108- Diğer Hazır Değerler Hesabı	21.000.-	
100- Kasa Hesabı		21.000.-

Ardından, söz konusu tutarın bankaya yatırıldığı, bankadan gelen banka hesap özet cetvelinden anlaşılmıştır.

102- Banka Hesabı	21.000.-	
108- Diğer Hazır Değerler Hesabı		21.000.-

5- Akçakoca Vergi Dairesi Müdürlüğü veznesinde yapılan sayım sonucunda 40.- YTL kasa fazlası tespit edilmiştir.

100- Kasa Hesabı	40.-	
397- Sayım Fazlaları Hesabı		40.-

Yapılan inceleme sonucunda, fazlalığın 35.- YTL'sinin tahsil edilen geçici teminatın kayda alınmamasından kaynaklandığı tespit edilmiştir. 5.- YTL fazlalığın ise nedeni tespit edilemediğinden gelir kaydedilmesine karar verilmiştir.

397- Sayım Fazlaları Hesabı	40.-	
330- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı		35.-
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		5.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	5.-	
600- Gelirler Hesabı		5.-

6- Yığılca Malmüdürlüğünce alınan 300.- YTL geçici teminat alındığı gün iade edilmiştir.

330- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	300.-	
100- Kasa Hesabı		300.-

7- Kaynaşlı Malmüdürlüğü veznesinde yapılan kasa sayımı sonucunda 30,09.- YTL noksanlık tespit edilmiştir.

197- Sayım Noksanları Hesabı	30,09.-	
100- Kasa Hesabı		30,09.-

Yapılan inceleme sonucunda, noksanlığın, 30.- YTL.lik kısmının geçici görev yolluğu avansı ödemesinin kayda geçirilmesinin unutulmasından kaynaklandığı tespit edilmiştir. Nedeni tespit edilemeyen 9 kuruş noksanlık ise sorumlu veznedar tarafından kasaya yatırtılmıştır.

161- Personel Avansları Hesabı	30,00.-	
100- Kasa Hesabı	0,09.-	
197- Sayım Noksanları Hesabı		30,09.-

8- Gümüşova Malmüdürlüğünce vezneden yapılacak ödemeler için kasa mevcudunun yeterli olmadığı anlaşılmış ve veznedar adına 5.000.-YTL tutarında çek düzenlenmiştir.

108- Diğer Hazır Değerler Hesabı	5.000.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		5.000.-

Veznedar tarafından bankadan alınan para kasaya konulmuştur.

100- Kasa Hesabı	5.000.-	
108- Diğer Hazır Değerler Hesabı		5.000.-

Bankadan gelen banka hesap özet cetvelinden, söz konusu tutarın veznedarca bankadan çekildiğinin anlaşılması halinde, yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı	5.000.-	
102- Banka Hesabı		5.000.-

9- Harcama yetkilisi mutemedine Gölyaka Malmüdürlüğünce, 300.- YTL tutarında, tüketime yönelik mal ve hizmet alımları ekonomik kodundan iş avansı ödemesi yapılmıştır[17].

160- İş Avans ve Kredileri Hesabı	300.-	
100- Kasa Hesabı		300.-

Mutemet ilk madde ve malzeme alımına ilişkin 177.- YTL tutarındaki (KDV dahil) mahsup evrakını ve artan parayı muhasebe birimine teslim etmiştir.[18]

17 Muhasebat Genel Müdürlüğünün 07.04.1992 tarih ve MUH:İŞLE=127252-4/20152 sayılı yazısı uyarınca, ita amiri mutemedi avanslarından ödeme sırasında damga vergisi kesilmez. Vergi, avans harcamaya dönüştükten sonra malın alınıp hizmetin alındığı kişiden nakden veya mahsuben tahsil edilerek alındı karşılığında avansın alındığı muhasebe birimine yatırılır.

18 Vergiler ihmal edilmiştir.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	177.-	
100- Kasa Hesabı	123.-	
160- İş Avans ve Kredileri Hesabı		300.-
150- İlk Madde ve Malzeme Hesabı	177.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		177.-

Stoklardan 45.- YTL tutarındaki kısmı kullanılmıştır.

630- Giderler Hesabı	45.-	
150- İlk Madde ve Malzeme Hesabı		45.-

10- Mükellef (G) Kadirli Vergi Dairesi Müdürlüğünde kayıtlı olan ödeme vadesi gelmemiş kurumlar vergisi borcuna karşılık, Çilimli Malmüdürlüğüne 4.000.- YTL ödeme yapmıştır

Çilimli Malmüdürlüğünün kaydı;

100- Kasa Hesabı	4.000.-	
511- Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı		4.000.-

Kadirli Vergi Dairesi Müdürlüğünün kaydı;

511- Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı	4.000.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		4.000.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	4.000.-	
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		4.000.-

11- Basımı yapılarak Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimi veznesine 1.000.000.- YTL madeni para teslim edilmiştir.

100- Kasa Hesabı	1.000.000.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		1.000.000.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	1.000.000.-	
409- Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı		1.000.000.-

12- Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimince, dolaşımdan kaldırılması nedeniyle 5.000.- YTL tutarındaki madeni para kasa varlığından ayrılmıştır.

108- Diğer Hazır Değerler Hesabı	5.000.-	
100- Kasa Hesabı		5.000.-

13- Akçakoca Malmüdürlüğünden maaşını alan İlçe Tarım Müdürlüğü memuru Bay (R), kendisine sehven fazla maaş ödenmesinden kaynaklanan ve kişilerden alacaklar hesabında izlenen 5,20.- YTL tutarındaki borcunu, borcun kendisine tebliğ tarihinde ödemiştir.

100- Kasa Hesabı	5,20.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		5,20.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	5,20.-	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		5,20.-

14- 210 sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu[19] kapsamında bulunan ve emniyet personelince satışı yapılan 500.- YTL tutarındaki motorlu araç trafik ve tescil belgesine ait satış hasılatı Düzce Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü Veznesine yatırılmıştır.

19 28.02.1963 tarih ve 11343 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

100- Kasa Hesabı	500.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		500.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	500.-	
600- Gelirler Hesabı		500.-

15- Osmaniye Vergi Dairesi Müdürlüğünce Mükellef (U) dan gelir vergisinin ilk taksiti olan 200.-YTL tahsil edilmiştir.

100- Kasa Hesabı	200.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		200.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	200.-	
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		200.-

16- Muhasebat Kontrolörü (HK) tarafından yapılan sayım sonucunda, Toprakkale Malmüdürlüğünün kasasında 20.- YTL fazlalık tespit edilmiştir.

100- Kasa Hesabı	20.-	
397- Sayım Fazlaları Hesabı		20.-

Yapılan denetim ve incelemeler sonucunda fazlalığın nedeni tespit edilememiştir.

397- Sayım Fazlaları Hesabı	20.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		20.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	20.-	
600- Gelirler Hesabı		20.-

17- Osmaniye Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğünce, Cumhuriyet Savcılığının yazısı üzerine davacı (F) den, Yurtdışı Tebligat ve İstinabe Taleplerinde Uyulması Gereken Usul ve Esaslara Dair Tebliğ[20] uyarınca Fransa'ya yapılacak tebligat için posta gideri olarak 22 YTL tahsilat yapılmıştır.[21]

100- Kasa Hesabı	22.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		22.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	22.-	
600- Gelirler Hesabı		22.-

18- Hasanbeyli Malmüdürlüğünce, 80.- YTL tayin bedeli ödemesinde bulunulmuştur.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	80.-	
100- Kasa Hesabı		80.-
630- Giderler Hesabı	80.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		80.-

19- Kadirli Malmüdürlüğünce ilçe harcama yetkilisi mutemedine 250.- YTL tutarında avans ödemesi yapılmıştır.

160- İş Avansları Hesabı	80.-	
100- Kasa Hesabı		80.-

20- Düziçi Malmüdürlüğü veznesinde yapılan sayımda kayıtlara göre 150.- YTL noksanlık tespit edilmiştir.

20 26.11.2004 Tarih ... Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

21 Mustafa Dişli, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Aralık 2004, s.32.

197- Sayım Noksanları Hesabı	150.-	
100- Kasa Hesabı		150.-

Daha sonra yapılan araştırmada 70.- YTL tutarında emanetler hesabından bir ödeme yapıldığı, ancak bunun kaydedilmediği anlaşılmış; noksanlığın artan 80.- YTL'lik kısmının ise sebebi bulunamamıştır.

333- Emanetler Hesabı	70.-	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	80.-	
197- Sayım Noksanları Hesabı		150.-

2. 101- ALINAN ÇEKLER HESABI

2.1. Hesabın Tanımı

Alınan çekler hesabı, muhasebe birimlerinin yapacakları her türlü tahsilât karşılığında muhasebe birimine hitaben düzenlenmiş banka çekleri ve özel finans kurumlarının çekleri ile muhasebe yetkilisi mutemetleri tarafından muhasebe birimine teslim edilen aynı nitelikteki çeklerin izlenmesi için kullanılır.

2.2. Hesaba İlişkin İşlemler

2.2.1. Çeklerin Kabul edilmesi ve Alındı Düzenlenmesi

Muhasebe birimlerinin ve muhasebe yetkilisi mutemetlerinin yapacakları her türlü tahsilat karşılığında, muhasebe birimine hitaben düzenlenmiş banka çekleri ve özel finans kurumlarının çekleri kabul edilir. Alınan çek, sol alt köşesinden sağ üst köşesine çizilen iki kalın paralel çizgi arasına muhasebe biriminin hesabının bulunduğu bankanın adı yazılarak, çizgili çek haline getirilir. Çekin (bloke edilenler hariç) muhasebe birimine verildiği ya da bundan en çok bir gün önceki tarihte düzenlenmiş olması gerekir.

Gümrük işlemlerinden dolayı alınan çeklerin karşılığının bloke edildiğinin muhatap banka tarafından onaylanmış olması gerekir. Muhatap banka başka yerde ise bloke işlemi muhasebe biriminin bulunduğu yerdeki şubesince de yapılabilir. Devlet sermayesiyle kurulmuş veya sermayesinde Devletin iştiraki bulunan idare ve kurumlar ile genel yönetim kapsamındaki idarelerin verecekleri çeklerde bloke onayı aranmaz. Hesap sahiplerinin nam ve hesabına bizzat ilgili banka ya da özel finans kurumu tarafından düzenlenerek, muhasebe birimlerine verilmiş olan çekler de blokeli çekler gibi kabul edilir.

Bankalarca bastırılacak çeklerin arkasında; matbu olarak bloke şerhine yer verilmiş ve bu şerhlerin şube yetkililerince imzalanmış olması durumunda söz konusu çekler de muhasebe birimlerince blokeli çek olarak kabul edilir. Bloke şerhinde gösterilen tutarın üzerinde keşide edilen çekler ise kabul edilmez.

Bu şekilde alınan çekler karşılığında alındı belgesi verilir ve alındı belgesinin üzerine "Çekle tahsil edilmiştir" kaşesi basılır. Muhasebe birimlerine veya muhasebe yetkilisi mutemetlerine verilen çekler düzenlenecek dört nüsha teslimat müzekkeresi ile tahsil için bankaya gönderilir. Tahsil için bankaya gönderilen çekler, bu hesabın yardımcı hesaplarına kaydedilerek izlenir.

2.2.2. Karşılıksız Çıkan Çeklerle İlgili Yapılacak İşlemler

Karşılıksız çıkan çeklerle ilgili olarak gerekli hesap düzeltmeleri aşağıdaki şekilde yapılmakla birlikte, ilgililer hakkında "3167 sayılı Çekle

Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun[22] hükümlerine göre işlem yapılması sağlanır.

Çekle 150.-YTL tutarında tahakkuksuz bir bütçe geliri tahsilâtı yapılmıştır.

101.01- Alınan Çekler Hesabı	150.-	
800.01.05.01.02- Bütçe Gelirleri Hesabı		150.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	150.-	
600.01.05.01.02- Gelirler Hesabı		150.-

Çek muhasebe biriminin hesabının bulunduğu bankaya tahsil için gönderilmiştir.

101.02- Alınan Çekler Hesabı (Tahsildeki Çekler)	150.-	
101.01- Alınan Çekler Hesabı (Muh. Bir. Çekler)		150.-

Bankadan alınan yazıdan, çek tutarının karşılıksız çıktığı anlaşılmıştır.

800.01.05.01.02- Bütçe Gelirleri Hesabı	150.-	
101.02- Alınan Çekler Hesabı		150.-
00.01.05.01.02- Gelirler Hesabı	150.-	
805- Gelir Yansıtma Hesabı		150.-

Bu örnekteki çekin karşılıksız çıktığının yılı geçtikten sonra anlaşılması halinde yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

22 03.04.1985 tarih ve 18714 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

810.01.05.01.02- Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı	150.-	
101.02- Alınan Çekler Hesabı		150.-
630.12.01.05.01- Giderler Hesabı	150.-	
805- Gelir Yansıtma Hesabı		150.-

3167 sayılı Kanunun 08.03.2003 tarih ve 4814 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi ile değişik 16 ncı maddesine göre; Yeterli karşılığı bulunmaması nedeniyle kısmen de olsa ödenmeyen çeki keşide eden hesap sahipleri veya yetkili temsilcileri, kanunların ayrıca suç saydığı haller saklı kalmak üzere, çek bedeli tutarı kadar ağır para cezasıyla cezalandırılırlar. Ancak verilecek para cezası seksen milyar liradan fazla olamaz. Bu suçun, organ veya temsilcisi tarafından tüzelkişi yararına işlenmesi halinde özel hukuk tüzelkişisi hakkında da birinci fıkra uyarınca para cezasına hükmolunur. Ayrıca yetkili temsilci tarafından yararına çek keşide edilen hesap sahibi gerçek kişi hakkında da bu fıkra hükmü uygulanır.

Mahkeme, ayrıca işlenen suçun niteliğine göre bir yıl ile beş yıl arasında belirleyeceği bir süre için hesap sahiplerinin ve yetkili temsilcilerinin çek hesabı açtırmalarının yasaklanmasına karar verir. Yasaklanma kararı bütün bankalara duyurulmak üzere Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasına bildirilir.

Kısmen veya tamamen karşılıksız çıkan her çek yaprağı ayrı bir suç oluşturur.

Baş Hukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğünün 8 nolu İç Genelgesine göre;[23] karşılıksız çek keşide eden kişi hakkında ilgili Cumhuriyet Başsavcılıklarına yapılan şikayetten vazgeçilmesinde dikkat edilecek hususlar ve yapılacak işlemler şunlardır:

1 - Karşılıksız bir çekin cezalandırılması için şart şekil açısından geçerli bir çekin bulunmasıdır. TTK.'na göre (m.692, 693) çekin zorunlu unsurlarından bir veya birkaçının bulunmaması halinde "çekten" söz edilemeyecek ve 3167 sayılı Kanunun 16 ncı maddesi uygulanmayacaktır. Örneğin, çekin üzerinde keşide yeri yoksa ve keşidecinin ad ve soyadı yanında bir yerde yazılmamış ise, bu senet hakkında şikayet yoluna başvurulmayacak ve durum çek hamili birime bildirilecektir.

Çeklerde keşide yerinin, hiçbir duraksamaya yer vermeyecek şekilde anlaşılabilir olması koşulu ile kısaltılmış olarak yazılması halinde (Örneğin

23 28-06-1995 tarih 23196 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

"İst.", "Ank." Gibi) sadece keşide yerinin kısaltılmış olarak yazılmış bulunması sebebiyle çek geçersiz sayılmayacağından (Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kurulu 14.12.1992 gün, E.1992/1, K.1992/5) bu çek hakkında şikayet yoluna gidilecektir.

2 - Karşılıksız çekin suç oluşturması için ibraz süresi içinde muhatap bankaya ibraz edilmesi zorunludur. Çekde ibraz süreleri TTK.'nun 708 inci Maddesinde gösterilmiştir. Bu hükme göre bir çekin ibraz müddetini tespit bakımından aşağıdaki şekilde bir ayrımın yapılması gerekmektedir;

a) Bir çek, keşide edildiği yerde ödenecekse ibraz müddeti on gündür.

b) Türkiye dahilinde herhangi bir şehirde keşide edilen bir çek yine Türkiye'de başka bir şehirde -örneğin, Ankara'da keşide edilen bir çek, Eskişehir'de ödenecek ise,- veya Türkiye'de keşide edilmiş olmakla beraber aynı kıta üzerinde başka bir ülkede -örneğin İstanbul'da keşide edilen bir çek Berlin'de ödenecek ise,- ibraz müddeti bir aydır.

c) Keşide edildiği ülkenin bulunduğu kıtadan başka bir kıta üzerinde bulunan bir ülkede ödenecek çekin ibraz müddeti üç aydır.

Yukarıda belirtilen süreler, çekte keşide günü olarak gösterilen tarihten itibaren işler, keşide günü hesaba katılmaz (TTK. madde 708, 729).

3167 sayılı Kanunun 16 ncı maddesine göre, bir çekin süresi içindeki ibrazı anında karşılığının bulunmaması, suçun oluşması için tek başına yeterlidir. Bu nedenle, vadeli veya ileriki tarihli çeklerde ibraz edildikleri ve ibraz anında karşılıkları bulunmadığı takdirde böyle bir çekin keşidecisi hakkında da şikâyet yoluna başvurulabilecektir.

Yukarıda belirtilen esaslar dairesinde muhatap bankaya ibraz edilmediği veya süresi geçtikten sonra ibraz edildiği tespit edilen çeklere ilişkin olarak şikayet yoluna başvurulmayacak ve çek hamili birime bilgi verilecektir.

3 - Keşidecinin, çek bedelini (karşılıksız kalan kısmını), %10 tazminatı ve gecikme zammı ile birlikte[24] ödediği çek hamili birim (alacaklı tahsil dairesi) tarafından yazılı olarak bildirildiği takdirde; Cumhuriyet Başsavcılığına şikayette bulunulmaz ve herhangi bir yerden onay almadan şikayetten vazgeçebilir.

4 - 3167 sayılı Kanunda şikayet için belli bir süre öngörülmediğinden TCK.'nun şikayete bağlı suçlarla ilgili süreleri esas alınır. 3167 sayılı Kanununa göre; çekin karşılığının bulunmaması nedeniyle şikayet hakkı, 8 inci maddede[25] belirtilen miktarın yatırılması için öngörülen sürenin dolduğu tarihte; ihtiyati

24 Çekin karşılıksız kalan miktarı için gecikme faizi, ibraz tarihinden itibaren, 4.12.1984 tarihli ve 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanuna göre ticari işlerde temerrüt faizi oranı üzerinden hesaplanır.

25 3167 sayılı Kanunun 8. maddesi "Çekte yazılı keşide gününe göre hesaplanacak ibraz süresinin bitim tarihinden itibaren en geç on gün içinde çekin karşılıksız kalan kısmını yüzde on tazminatı ve ibraz tarihinden ödeme gününe kadar geçen süre için 16a maddesine göre hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte ödemek suretiyle düzeltme hakkını kullanan, çek keşide etmek hakkını yeniden kazanır."

tedbir kararı veya ödeme yasağı nedeniyle süresi içinde ibrazında çek hakkında işlem yapılmaması halinde ise, ihtiyati tedbir kararının veya ödeme yasağının kalktığı tarihte doğar.

5- Genel bütçeli dairelerin şikayetleri ile şikayetten vazgeçilmesi işlemleri bizzat hazine avukatları tarafından yapılacaktır. Diğer idarelerin bu işlemleri hukuk müşavirlikleri tarafından yapılacaktır.

2.3. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Bahçe Malmüdürlüğünce, müteahhit (M)'den 450.- YTL geçici teminat çekle tahsil edilmiştir. Tahsilat karşılığında alındı belgesi verilmiş ve üzerine "çekle tahsil edilmiştir" kaşesi basılmıştır.

101- Alınan Çekler Hesabı	450.-	
330- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı		450.-

2- Kilis Vergi Dairesi Müdürlüğünce 90.-YTL tutarında daha önce tahakkuku yapılmış bütçe geliri çekle tahsil edilmiştir.

101- Alınan Çekler Hesabı	90.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		90.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	90.-	
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		90.-

Bu örnekte, muhasebe birimince daha önce yapılan bir gelir tahakkukunun tahsilât kaydı yapılmaktadır. Bu kayıttan önce yapılan gelir tahakkukunun kaydı aşağıdaki gibidir.

120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı	90.-	
600- Gelirler Hesabı		90.-

3- Karayolları Genel Müdürlüğü Merkez Muhasebe Birimi veznesinde yapılan sayım sonucunda kayıtlarda olmayan 50.- YTL çek fazlalığı tespit edilmiştir.

101- Alınan Çekler Hesabı	50.-	
397- Sayım Fazlaları Hesabı		50.-

4- Muhasebe birimi veznesinde bulunan 50.- YTL tutarındaki çek, Karayolları Genel Müdürlüğü Merkez Muhasebe Birimi hesabının bulunduğu bankaya tahsil için gönderilmiştir.

101- Alınan Çekler Hesabı	50.-	
101- Alınan Çekler Hesabı		50.-

Burada alınan çekler hesabının iki farklı yardımcı koduna kayıt yapılmıştır. Alınan çekler hesabının muhasebe birimindeki çekler yardımcı hesap kodundan çıkarılan tutar, aynı hesabın tahsildeki çekler yardımcı hesap koduna borç kaydı yapılarak giriş kaydı yapılmıştır.

Bankadan ertesi gün alınan banka hesap özet cetvelinden çek tutarının kurumun hesabına geçtiği anlaşılmıştır.

102- Banka Hesabı	50.-	
101- Alınan Çekler Hesabı		50.-

5- Kilis Gümrük Muhasebe Birimi Müdürlüğünce çekle 1.500.-YTL tutarında tahakkuksuz bütçe geliri tahsilâtı yapılmıştır.

101- Alınan Çekler Hesabı (Muh. Bir. Çekler)	1.500.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		1.500.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	1.500.-	
600- Gelirler Hesabı		1.500.-

Çek muhasebe biriminin hesabının bulunduğu bankaya tahsil için gönderilmiştir.

101- Alınan Çekler Hesabı (Tahsildeki Çekler)	1.500.-	
101- Alınan Çekler Hesabı (Muhasebe Birimindeki Çekler)		1.500.-

Bankadan alınan yazıdan, çek tutarının karşılıksız çıktığı anlaşılmıştır.

800- Bütçe Gelirleri Hesabı	1.500.-	
101- Alınan Çekler Hesabı		1.500.-
600- Gelirler Hesabı	1.500.-	
805- Gelir Yansıtma Hesabı		1.500.-

6- Seğmenler Vergi Dairesi Müdürlüğünce takipte bulunan bir alacağa karşılık çekle 15.000.- YTL tahsilât yapılmıştır.

101- Alınan Çekler Hesabı	15.000-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		15.000-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	15.000-	
121- Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı		15.000-

Çek, idarenin hesabının bulunduğu bankaya tahsil için gönderilmiştir.

101- Alınan Çekler Hesabı	15.000-	
101- Alınan Çekler Hesabı		15.000-

Dört gün sonra, bankadan alınan yazıdan, çek tutarının karşılıksız çıktığı anlaşılmıştır.

800- Bütçe Gelirleri Hesabı	40.000-	
101- Alınan Çekler Hesabı		40.000-
121- Gelirler Takipli Alacaklar Hesabı	40.000-	
805- Gelir Yansıtma Hesabı		40.000-

3. 102- BANKA HESABI

3.1. Hesabın Tanımı

Banka hesabı, muhasebe birimleri adına bankaya yatırılan paralar ve bankaya takas için verilen çeklerden takas işlemi tamamlananlar ile muhasebe birimlerince düzenlenen çek ve gönderme emirlerinden ödendiği veya gönderildiği bildirilen çek ve gönderme emri tutarlarının izlenmesi için kullanılır.

3.2. Hesaba İlişkin İşlemler

3.2.1. Bankaya Yapılan Teslimat ve Bankaca Muhasebe Birimleri Adına Yapılacak Tahsilat

Muhasebe birimlerince bir gün içerisinde tahsil edilen paralardan, ertesi gün kasadan yapılacak ödemeler için Bakanlıkça duyurulan tutarlar alıkonularak, fazlası düzenlenecek teslimat müzekkeresi ile bankaya yatırılır.

Bankalarca vergi daireleri adına vergi tahsil alındısı ile yapılan vergi ve benzeri tahsilat için, gün sonlarında vergi tahsil alındıları günlük icmal cetveli düzenlenir. Vergi tahsil alındıları ile vergi tahsil alındıları günlük icmal cetvelleri, tahsilatın ilgili bankaca T.C. Merkez Bankasına aktarılması için Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen süre sonunda, aktarmaya ilişkin belge ile birlikte ilgili muhasebe birimlerine bildirilir.

Bankalarca muhasebe birimleri adına yapılan diğer tahsilat için, teslimat müzekkeresi düzenlenmez. Bu tür tutarlar bankadan alınacak hesap özet cetveline göre kayıtlara alınır.

Vergi tahsil alındıları, bankaca beş nüsha olarak düzenlenir. Vergi tahsil alındısı yetkililer tarafından imzalanıp onaylandıktan sonra "Mükellef" nüshası parayı teslim edene verilir, "Vergi dairesi" yazılı iki ve üçüncü nüshaları vergi tahsil alındıları günlük icmal cetveli ekinde ilgili muhasebe birimine gönderilir, "Banka" yazılı dört ve beşinci nüshaları ise bankada kalır.

Bankalarca vergi tahsil alındısının düzenlenmesi sırasında;

- Borçlunun adı ve soyadı, adresi, T.C. kimlik numarası ve vergi kimlik numarasının doğru olarak yazılmasına;

- Borcun türü,

- Vergilendirme dönemi, vergi kanunlarındaki ödeme süresine göre yılı ve taksidi ile tahakkuk belgesinin cilt ve sıra numarasının belirtilmesine;

- Parayı tahsil eden banka ile şube adının doğru olarak yazılmasına;

dikkat edilir.

Vergi tahsil alındıları günlük icmal cetveli; vergi daireleri adına tahsilat yapmaya yetkili bankalarca bir gün içerisinde tahsil edilen vergi ve benzeri tahsilat karşılığında düzenlenen vergi tahsil alındılarının, vergi daireleri itibarıyla kaydedilmesinde kullanılmaktadır.

Tahsilat, muhasebe biriminin hesabının bulunduğu banka şubesi tarafından yapıldığı takdirde cetvel üç nüsha olarak düzenlenir. İlk iki nüshası, tahsilata ait alındı nüshaları ile birlikte ilgili vergi dairesine gönderilir, üçüncü nüshası ise bankada kalır.

Tahsilat, muhasebe biriminin hesabının bulunduğu banka şubesi dışındaki aynı bankanın diğer şubeleri tarafından yapıldığı takdirde ise cetvel dört nüsha olarak düzenlenir ve ilk üç nüshası, tahsilata ait alındılarla birlikte ertesi iş günü sonuna kadar muhasebe biriminin hesabının bulunduğu banka şubesine gönderilir. Diğer nüsha bankada kalır. Muhasebe biriminin hesabının bulunduğu banka, tahsilatı yapan bankadan aldığı cetvelin ilk iki nüshası ile eki alındıları ilgili vergi dairesine gönderir, üçüncü nüshası ise kendisinde kalır.

3.2.2. Muhasebe Birimlerinin Banka Hesabından Yapılacak Ödemeler ve Aktarmalar ile Bankalar ve Başka Muhasebe Birimleri Nezdinde Açtırılacak Krediler

Muhasebe birimlerince, hesaplarının bulunduğu bankalardan nakden yapılacak ödemeler için bu bankaların kendi çekleri; ödeme yapılacak kişi ve kurumların hesaplarına aktarılacak tutarlar ile bankalarda açtırılacak krediler için "Gönderme Emri" düzenlenir.

3.2.3. Tek Hazine Hesabı Sistemi

Tek hazine hesabı sistemi, sistem kapsamına alınan muhasebe birimlerinin yapacakları ödeme ve tahsilat işlemleri sonunda ortaya çıkacak nakit fazlası veya nakit ihtiyacının bankalar tarafından merkeze hesaben mal edilmesini sağlamaktır.

3.2.4. Tek Hazine Hesabı Sistemi Dahilinde Yapılacak İşlemler

Sistemi uygulayacak muhasebe birimlerinin, hesaplarında biriken nakit fazlasını defterdarlığa (ya da Hazine İç Ödemeler Muhasebe Birimine) gönderme; nakit ihtiyacını defterdarlıktan (ya da Hazine İç Ödemeler Muhasebe Biriminden) getirtme işlemi, dönem sonundaki hesap durumuna göre, bankalar tarafından otomatik olarak yapılır.

Sisteme dahil edilen muhasebe birimleri, banka hesaplarında yeterli para olup olmadığını aramaksızın bütün ödemelerini bekletmeden yaparlar. Bunun sonucu olarak, sisteme dahil muhasebe birimlerinin banka hesabı **alacak bakiyesi de verebilir.** Ancak muhasebe birimleri, Bakanlıkça belirlenen limit üstünde yaptıracakları toplu ödemeler için bankaya önceden haber vermek zorundadırlar.

Tek hazine hesabı sistemini uygulayacak, genel bütçeli idareler kapsamındaki muhasebe birimleri ve banka şubeleri, yer ve diğer şartlar dikkate alınarak Maliye Bakanlığınca belirlenir. Bu kapsamda, nakit çıkışlarının yüksekliği nedeniyle Bakanlık merkez muhasebe birimleri ve yatırımcı kuruluşlar muhasebe birimleri ile nakit girişleri fazlalığı nedeniyle bazı gümrük muhasebe birimleri ve vergi daireleri hali hazırda tek hazine hesabının dışında

tutulmuşlardır. Sözkonusu muhasebe birimlerinden nakit çıkışları yüksek olan muhasebe birimleri kendilerine tahsis edilen nakit kadar ödeme yapmakta, nakit girişleri fazla olan muhasebe birimleri ise günlük olarak nakitlerini Hazine İç Ödemeler Muhasebe Birimine mal etmektedirler.

Bankadan yaptırılan ödemelerden arta kalan nakit fazlasının gönderilmesi ya da bankaya yatırılan paraları aşan ödemelerin yarattığı nakit ihtiyacının karşılanması işlemleri, bu muhasebe birimlerinin hesaplarının bulunduğu bankalarca aşağıda açıklandığı şekilde yapılır:

Tek hazine hesabı sistemi, perşembe günü başlayıp çarşamba günü sona eren dönemler itibarıyla uygulanır. Dönemin son günü resmi tatile rastladığı takdirde, "Muhasebe Birimi Nakit Hareket Cetveli" ya da "İl Nakit Hareket Cetveli" tatili izleyen ilk iş günü fakat, bitim günü yine dönem sonu olmak üzere düzenlenir. Düzenlenecek bu cetvellerde, tatil günlerinin karşıları boş bırakılır.

Ancak; hangi güne denk gelirse gelsin her halde ayın son günü ve mali yılın son günü, dönemin son günü kabul edilerek dönem kesilir ve nakit hareket cetveli düzenlenir. İzleyen ayın ve yeni mali yılın ilk iş günü yeni dönem başlatılır.

Sisteme dahil muhasebe birimlerince, banka hesap özet cetveli alındıkça ayrıntısı kayıtlarla karşılaştırılıp uygunluk sağlandıktan sonra, ilgili banka tarafından muhasebe birimleri adına yapılan ödemeler veya gönderilen tutarlar muhasebeleştirilir.

Muhasebe birimince dönem sonunda alınan banka hesap özet cetvelinde, dönemin sonu itibarıyla yapılan ödemelerden nakit fazlası olarak il muhabir bankasına (nezdinde il hazine cari hesabı açılan banka) gönderilen ya da tahsilatı aşan ödemeleri karşılamak üzere bu bankadan getirtilen paralar ayrıca gösterilir.

Tek hazine hesabı sistemine dahil muhasebe birimleri adına bankaca il muhabir bankasından getirtilen paralar için teslimat müzekkeresi, gönderilen paralar için gönderme emri düzenlenmez.

Muhasebe birimlerince, dönem sonunda banka hesap özet cetveli alındıktan sonra beş nüsha (il muhasebe birimlerince dört nüsha) muhasebe birimi nakit hareket cetveli düzenlenir. Dönem başının banka hesap özet cetvelinden başlamak suretiyle, bankaya yatırılan ve bankaya ödetilen paraların günlük toplamları ilgili sütunlara kaydedilerek toplam bulunur. Alttaki özel sütunlara, ilgisine göre dönem sonu banka hesap özet cetvelinde il muhabir bankasından getirtildiği ya da il muhabir bankasına gönderildiği bildirilen tutar yazılarak borç ve alacak sütunlarının toplamı bulunur ve "Dönem toplamı" sütunlarına yazılır.

Muhasebe birimi ile banka arasında düzenlenen uygunluk tutanağı niteliğinde olan muhasebe birimi nakit hareket cetveli, bankaca kayıtlara

uygunluğu onaylandıktan sonra iki nüshası alıkonularak diğer nüshaları muhasebe birimine geri gönderilir. Muhasebe birimince de bu üç nüshadan biri, en geç dönem sonunu izleyen ikinci iş günü sonuna kadar defterdarlığa (il muhasebe birimine) gönderilir. Bir nüshası ise muhasebe işlem fişinin birinci nüshasına eklenir, diğer nüsha muhasebe biriminde saklanır. İl muhasebe birimlerince dört nüsha olarak düzenlenen bu cetvelin iki nüshası bankada kalır, geri gönderilen nüshalardan biri muhasebe işlem fişine eklenir, diğeri muhasebe biriminde saklanır.

Tek hazine hesabı sistemine dahil muhasebe birimlerinin nakit ihtiyacı veya nakit fazlası hakkında il muhasebe birimleri ve İç Ödemeler Muhasebe Birimince yapılacak diğer işlemler aşağıdaki gibidir:

İl muhasebe birimlerince yapılacak diğer işlemler şunlardır; İl muhabir bankası, il hazine cari hesabının dönem sonucunu gösteren banka hesap özet cetvelini düzenleyerek il muhasebe birimine verir. Banka hesap özet cetvelinde, il muhabir bankasınca dönem sonunda sisteme dahil muhasebe birimlerinin hesabına aktarılan paralar ile il muhasebe birimince il muhabir bankasına aktarılan paralar ve il nakit ihtiyacı olarak bölge muhatap bankasından getirtilen veya il nakit fazlası olarak aynı bankaya aktarılan paralar gösterilir.

Banka hesap özet cetvelinde, muhasebe birimlerinin hesaplarının bulunduğu banka şubelerine muhasebe birimleri nakit ihtiyacı olarak aktarıldığı bildirilen paralar ile muhasebe birimlerinin hesaplarının bulunduğu banka şubelerinden il hazine cari hesabına aktarıldığı bildirilen muhasebe birimi nakit fazlası paralar, her muhasebe birimi için ayrı ayrı düzenlenecek muhasebe işlem fişi ile muhasebeleştirilir ve fişin birinci nüshası muhasebeleştirme belgesine eklenir, ikinci nüshası ise karşı muhasebe biriminden gelen muhasebe birimi nakit hareket cetveli ile birlikte il muhasebe biriminde saklanır.

İl muhasebe birimlerince, il muhabir bankasından alınan banka hesap özet cetveli ile muhasebe birimlerinden gelen muhasebe birimi nakit hareket cetvelleri karşılaştırılarak uygunluk sağlandıktan sonra, muhasebe birimi nakit hareket cetvellerine dayanılarak il nakit hareket cetveli düzenlenir. Bu cetvel düzenlenmeden önce; muhasebe birimi nakit hareket cetvellerinin sisteme dahil bütün muhasebe birimlerinden gelmiş olması; muhasebe birimi nakit hareket cetvellerinde, gönderilen veya getirtilen tutarların ilgili muhasebe birimince doğru hesaplanmış olması ve banka onaylarının tamam olması hususlarının kontrol edilmesi gerekir.

İl nakit hareket cetvelinde sırasıyla; "Muhasebe biriminin adı", "Dönem içinde bankaya yatırılan", "Bankaya ödetilen", "Dönem sonunda defterdarlıktan getirtilen" ve "Defterdarlığa gönderilen" başlıklı beş sütun vardır. Bankaya yatırılan ve bankadan ödetilen tutarlar 2 ve 3 üncü sütunlara, defterdarlıktan getirtilen veya defterdarlığa gönderilen tutarlar ise 4 ve 5 inci sütunlara kaydedilir.

İl muhasebe biriminden başlamak üzere sisteme dahil muhasebe birimleri itibarıyla alt alta yazılan bu kayıtlardan sonra bütün sütunların toplamı alınır. Dördüncü sütunun toplamı beşinci sütunun toplamından fazla ise aradaki fark, il muhabir bankasınca bölge muhatap bankasından il hazine cari hesabına il nakit ihtiyacı olarak getirtilen tutarı göstereceğinden, cetvelin beşinci sütununa "Hazine İç Ödemeler Muhasebe Biriminden getirtilen"; tersi durumda ise il nakit fazlası olup il hazine cari hesabından "Hazine İç Ödemeler Muhasebe Birimine gönderilen" tutar olarak dördüncü sütuna kaydedilir. Yapılan bu kayıtların, il muhabir bankasının il muhasebe birimine gönderdiği banka hesap özet cetvelindeki bölge muhatap bankasına gönderildiği ya da bu bankadan getirtildiği bildirilen tutara uygun olması gerekir.

İl nakit hareket cetveli 5 nüsha düzenlenir ve onaylanmak üzere il muhabir bankasına gönderilir. İki nüshası bankaca alıkonularak diğer üç nüsha il muhasebe birimine geri gönderilir. Bunların bir nüshası banka hesap özet cetveli ile birlikte muhasebe işlem fişine eklenir, bir nüshası İç Ödemeler Muhasebe Birimine gönderilir; diğer nüsha ise il muhasebe biriminde kalan muhasebe işlem fişinin ikinci nüshasına bağlanarak diğer belgelerle birlikte saklanır.

İç ödemeler muhasebe birimince yapılacak diğer işlemler; İl muhabir banka şubelerinden bölge muhatap banka şubelerine ve oradan da T.C. Merkez Bankası Ankara Şubesine ulaşacak olan il hazine cari hesabı sonuçları, bu bankada İç Ödemeler Muhasebe Birimi adına açılmış olan genel hazine cari hesabına alınır.

T.C. Merkez Bankası Ankara Şubesince, il hazine cari hesabı sonuçları, bir taraftan yukarıda açıklandığı şekilde işleme tabi tutulurken, diğer taraftan da aynı sonuçlar İç Ödemeler Muhasebe Birimine gönderilecek banka hesap özet cetveli ve ilişiği bölge muhatap bankaları hesap özet cetvellerinde iller itibarıyla ayrı ayrı gösterilir.

İç Ödemeler Muhasebe Birimince, T.C. Merkez Bankası Ankara Şubesinden alınacak banka hesap özet cetveline göre muhasebe kayıt ve işlemleri yapılır.

3.2.5. Tek Hazine Hesabı Sistemi Dışındaki Muhasebe Birimlerince Yapılacak İşlemler

Tek hazine hesabı sistemi dışındaki muhasebe birimlerine İç Ödemeler Muhasebe Biriminden nakit ihtiyacı ve muhasebe birimlerinden İç Ödemeler Muhasebe Birimine nakit fazlası olarak gelen paralar, banka hesap özet cetveli ile bildirildiğinde hesaba alınır.

Tek hazine hesabı sistemi dışındaki muhasebe birimlerince İç Ödemeler Muhasebe Birimine nakit fazlası ya da İç Ödemeler Muhasebe Birimince sözü edilen muhasebe birimlerine gönderilecek nakit ihtiyacı paralar için gönderme emri düzenlenir.

İç Ödemeler Muhasebe Birimince birden fazla muhasebe birimine nakit ihtiyacı olarak para gönderildiği takdirde her muhasebe birimi için ayrı ayrı değil, gönderilecek paranın tamamı için bir gönderme emri düzenlenerek buna, hangi muhasebe birimine ne tutarda para gönderileceğini gösteren bir liste eklenir.

3.2.6. Banka Hesap Özet Cetveli

Muhasebe birimlerinin hesabı bulunan bankalarca, bir gün içerisinde muhasebe birimi adına tahsil edilen tutarlar ile karşılığında onaylanan veya düzenlenen alındıların tarih ve numaralarını; muhasebe birimi adına ödenen veya gönderilen tutarlar ile bunlara ait çek ve gönderme emirlerinin tarih ve numaralarını gösteren iki nüsha banka hesap özet cetveli düzenlenerek ertesi gün muhasebe birimine gönderilir. Banka hesap özet cetvelinin bir nüshası muhasebe işlem fişine bağlanır, diğer nüshası ise açılacak bir dosyada muhafaza edilir.

Tahsilat ve ödemeleri ayrıntılı olarak gösteren cetvelin, bankaca, en geç ertesi gün düzenlenerek onaylandıktan sonra teslimat müzekkeresi ve gönderme emirlerinin ikinci nüshalarıyla birlikte muhasebe birimine gönderilmesi ve muhasebe birimlerinin de bu cetveli araması, gecikme ile verildiği takdirde ise durumu Maliye Bakanlığına bildirmesi gerekir.

3.3. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Polateli Malmüdürlüğünce tahsil edilerek bankaya gönderilen toplam 1.500-YTL çeklerin hesaba geçtiği, banka hesap özet cetvelinden anlaşılmıştır.

102- Banka Hesabı	1.500.-	
101- Alınan Çekler Hesabı		1.500.-

2- Musabeyli Malmüdürlüğüne bankadan gelen banka hesap özet cetvelinden, daha önce verilen çekler ve gönderme emirlerinden 43.000.- YTL tutarındaki kısmının banka hesabından çekildiği anlaşılmıştır.

103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı	43.000.-	
102- Banka Hesabı		43.000.-

3- Yeğenbey Vergi Dairesi veznesince bir gün içerisinde tahsil edilen paralardan artan 80.000.- YTL, düzenlenen teslimat müzekkeresi ile bankaya yatırılmıştır.

108- Diğer Hazır Değerler Hesabı	80.000.-	
100- Kasa Hesabı		80.000.-

Söz konusu tutarın Ziraat Bankasına yatırıldığı bankadan gelen banka hesap özet cetvelinden anlaşılmıştır.

102- Banka Hesabı	80.000.-	
108- Diğer Hazır Değerler Hesabı		80.000.-

4- Başbakanlık Merkez Muhasebe Birimi Müdürlüğünce, Devlet Planlama Teşkilatına alınan kırtasiye malzemesi için hak sahibine 1.200.- YTL ödeme yapılmıştır.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	1.200.-	
600- Gelirler Hesabı (Damga Vergisi)		9.-
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		1.191.-
150- İlk Madde ve Malzeme Hesabı	1.200.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		1.200.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	9.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		9.-

Söz konusu tutarın hesaptan çıktığının, banka hesap özet cetvelinden, anlaşılması halinde yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı	1.191.-	
102- Banka Hesabı		1.191.-

5- Muhasebat Genel Müdürlüğünde çalışmakta olan bir memur, maaşını aldıktan sonra askerlik görevini yapmak üzere görevinden ayrılmıştır. Peşin ödenmesi nedeniyle kişilerden alacaklar hesabına kaydedilen 450.- YTL ilgili memura yapılan tebliğ sonucunda Maliye Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimi banka hesabına yatırılmıştır.

102- Banka Hesabı	450.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		450.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	450.-	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		450.-

6- Hazine İç Ödemeler Muhasebe Birimince, ocak ayında Maliye Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimi banka hesabına nakit ihtiyacında kullanılmak üzere 8 milyon YTL gönderilmiştir.

Hazine İç Ödemeler Muhasebe Biriminin kaydı

510- Nakit Hareketleri Hesabı	8.000.000.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		8.000.000.-

Bankadan Hazine İç Ödemeler Muhasebe Birimine gelen banka hesap özet cetvelinden paranın banka hesabından çıktığı anlaşılmıştır.

103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı	8.000.000.-	
102- Banka Hesabı		8.000.000.-

Maliye Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimi banka hesabına paranın gelmesini müteakip aşağıdaki kaydı yapmıştır.

102- Banka Hesabı	8.000.000.-	
510- Nakit Hareketleri Hesabı		8.000.000.-

7- Banka işlemleri açısından tek hazine hesabı sistemi dışında kalan gümrük muhasebe biriminin banka hesabında oluşan 300.000.- YTL tutarındaki nakit fazlası düzenlenen gönderme emri belgesiyle Hazine İç Ödemeler Muhasebe Birimi banka hesabına aktarılmıştır.

510- Nakit Hareketleri Hesabı	300.000.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		300.000.-

Bankadan Hazine İç Ödemeler Muhasebe Birimine gelen banka hesap özet cetvelinden paranın banka hesabından çıktığı anlaşılmıştır.

103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı	300.000.-	
102- Banka Hesabı		300.000.-

Hazine İç Ödemeler Muhasebe Birimi banka hesabına paranın gelmesini müteakip aşağıdaki kaydı yapmıştır.

102- Banka Hesabı	300.000.-	
510- Nakit Hareketleri Hesabı		300.000.-

8- İş Bankası Kızılay Şubesince Çankaya Vergi Dairesi Müdürlüğü adına çeşitli gelir kalemlerinden yapılan tahsilat tutarı olan 180.000.- YTL (30.000.- YTL takipli alacaklardandır.) Gelirler Genel Müdürlüğünün 1996/3 Seri Nolu Uygulama İç Genelgesi gereğince Ziraat Bankası yerine Merkez Bankasındaki hesaba aktarılmıştır.

Çankaya Vergi Dairesi Müdürlüğünün kaydı

510- Nakit Hareketleri Hesabı	180.000.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı[26]		180.000.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	180.000.-	
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		150.000.-
121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı		30.000.-

Hazine İç Ödemeler Muhasebe Biriminin kaydı;

102- Banka Hesabı	180.000.-	
510- Nakit Hareketleri Hesabı		180.000.-

9- Emirdağ Malmüdürlüğünün 15 - 22 Şubat 2006 tarihleri arasındaki bir haftalık dönem boyunca banka hesabı ile ilgili olarak yaptığı işlemler sonucunda Banka Hesabı aşağıdaki gibidir.

102- Banka Hesabı	
100.230,00	102.343,28

103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı	
101.835,00	101.835,00

Banka hesabının borcunda yer alan 100.230.- YTL'lik tutar bankaya yatan parayı; alacağında yer alan 102.348,28.-YTL'lik tutar ise bankadan ödenen parayı göstermektedir. Bu işlemler sonucunda banka hesabında

26 Gelir çeşitlerine göre farklı yardımcı hesap kodu bulunan birden fazla bütçe geliri kaydı yapılması gerekir.

2.113,28.- YTL'lik açık gözükmekte olup; bu açık Ziraat Bankasınca, il muhabir bankasından karşılanır.

Emirdağ Malmüdürlüğünün kaydı;

102- Banka Hesabı	2.113,28.-	
510- Nakit Hareketleri Hesabı		2.113,28.-

İl muhabir bankası (Afyon Ziraat Bankası), haftalık dönem sonunda Muhasebe Müdürlüğüne göndereceği vaziyet cetvelinde sisteme dahil tüm muhasebe birimlerinin banka hesaplarının bakiyesini bildirir. Muhasebe Müdürlüğü de bu bilgilere dayanarak gerekli kayıtları yapar.

Muhasebe Müdürlüğünün kaydı;

510- Nakit Hareketleri Hesabı	2.113,28.-	
102- Banka Hesabı		2.113,28.-

10- Sivas Muhasebe Müdürlüğünün haftalık dönem sonu itibarıyla banka hesabı aşağıdaki gibidir.

Banka Hesabı

17.950.000.-	24.300.000.-

Bu duruma göre, banka hesabında alacak bakiyesi olarak gözüken 6.350.000.- TL'lik tutar, Sivas Muhasebe Müdürlüğünün haftalık dönem sonu itibarıyla nakit açığını göstermekte olup, bu açık İl hazine cari hesabından karşılanır.

102- Banka Hesabı	6.350.000.-	
510- Nakit Hareketleri Hesabı		6.350.000.-

4. 103- VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI

4.1. Hesabın Tanımı

Verilen çekler ve gönderme emirleri hesabı, muhasebe birimlerinin, hesaplarının bulunduğu bankalardan çekle veya gönderme emri düzenlemek suretiyle yaptıracakları ödeme ve göndermelerin izlenmesi için kullanılır.

Tek hazine hesabı sistemine dahil muhasebe birimleri adına, dönem sonunda bankaca il hazine cari hesabına ya da genel hazine cari hesabına gönderilen nakit fazlaları için bu hesap kullanılmaz.

4.2. Hesaba İlişkin İşlemler

Muhasebe birimlerinin hesaplarının bulunduğu bankalardan yaptırılacak ödemeler için bu bankaların kendi çekleri düzenlenir. Çek, muhasebe birimlerince doldurulduktan sonra dipkoçanı, çeki alana imzalattırılarak ilgiliye verilir.

Çeklerin rakam ve yazı ile okunaklı bir şekilde doldurulması gerekir. Düzenlenen çekin numarası muhasebeleştirme belgelerinin ilgili sütununa yazılır.

Muhasebe birimlerinin banka hesabından, ilgililerin hesaplarına gönderilecek olan tutarlar ile bankalarda açtırılan krediler için gönderme emri düzenlenir.

İki nüsha olan gönderme emri, muhasebe yetkilisince görevlendirilecek bir memur tarafından günlük olarak, banka yetkililerine zimmetle teslim edilir. Muhasebe yetkilisi tarafından bu konuda görevlendirilecek memurun adı, soyadı ve imza örneği daha önce bankaya yazılı olarak bildirilir. Teslim işlemi, muhasebe birimince iki nüsha olarak ("Döviz gönderme emri" ifadesinin üzeri çizilerek) düzenlenen "Gönderme Emri/Döviz Gönderme Emri Teslim Tutanağı"nın banka yetkilisine imzalatılması suretiyle gerçekleştirilir. Tutanağın ilk nüshası bankada alıkonulur, ikinci nüshası ise görevli memura geri verilir ve bu nüsha muhasebe biriminde açılacak ayrı bir dosyada tarih sırasına göre saklanır. Bankaca, gönderme emrinin bir nüshası alıkonulup, bir nüshası paranın gönderilmesi veya istenilen hesaba aktarılmasından sonra onaylanarak banka hesap özet cetveli ile birlikte muhasebe birimine iade edilir.

4.3. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Adalet Bakanlığı Merkez Muhasebe Müdürlüğünce 500.- YTL tutarındaki tedavi yolluğu damga vergisi kesintisi yapılarak kesin ödeme şeklinde ilgilinin hesabına gönderilmiştir.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	500.-	
800- Bütçe Gelirler Hesabı		3.-
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		497.-
630- Giderler Hesabı	500.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		500.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	3.-	
600- Gelirler Hesabı		3.-

2- Ödenmek üzere Dışişleri Bakanlığı Merkez Muhasebe Müdürlüğüne gelen 1.000.- YTL tutarındaki ilaç ödemesi ödeme emri belgesine bağlandığı halde nakit yetersizliği nedeniyle ödenememiştir.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	1.000,00.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		7,50.-
320- Bütçe Emanetleri Hesabı		992,50.-
630- Giderler Hesabı	1000,00.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		1.000.00-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	7,50.-	
600- Gelirler Hesabı		7,50.-

Nakit temin edildikten sonra bütçe emanetleri hesabında kayıtlı tutar ilgili eczanenin banka hesabına gönderilmiştir.

320- Bütçe Emanetleri Hesabı	992,50.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		992,50.-

3- Eczanelerden bildirilen ve personelin maaş ve ücretinden kesilerek emanet hesabına kaydedilen toplam 230,09.- YTL tutarındaki ilaç katılım payı Bayındırlık Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimince eczanelerin hesaplarına aktarılmıştır.

333- Emanetler Hesabı	230,09.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		230,09.-

4- İçişleri Bakanlığı Merkez Muhasebe Müdürlüğünce, hesabının bulunduğu bankadan gelen banka hesap özet cetvelinden, gönderme emri ile gönderilen 13.843,05.- YTL'nin ilgili hesaplara aktarıldığı tespit etmiştir.

103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı	13.843,05.-	
102- Banka Hesabı		13.843,05.-

5- Elbey Malmüdürlüğünce, tedarikçi (C)'den 460.- YTL tutarında geçici teminat tahsil edilmiştir.

100- Kasa Hesabı	460.-	
330- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı		460.-

İhale üzerine kalmayan tedarikçi, ertesi gün yatırdığı geçici teminatını talep etmiş; ancak alındığı gün iade edilen teminat ve depozito niteliğindeki ödemelerin kasadan yapılabileceği, bunun dışında olan teminat ve depozito ödemelerinin ise bankadan yapılması gerektiği, bildirilerek bir gün önce alınan geçici teminat ilgilinin banka hesabına gönderilmiştir.

330- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	460.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı.		460.-

6- Isınmasını elektronik kartlara yüklenen doğalgazla sağlayan Milli Eğitim Bakanlığı hizmet binasına EGO işletmesinden doğalgaz alımı için 100.000.- YTL kredi açılmış ve bu tutardan damga vergisi kesildikten sonra kalanı Milli Eğitim Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimince anılan işletmenin hesabına gönderme emriyle aktarılmıştır.

160- İş Avans ve Kredileri Hesabı	100.000.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		750.-
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		99.250.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	750.-	
600- Gelirler Hesabı		750.-

Merkez Bankasından alınan banka hesap özet cetvelinden paranın ilgili hesaba aktarıldığı tespit edilmiştir.

103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı	99.250.-	
102- Banka Hesabı		99.250.-

7- Nevşehir Defterdarlığınca düzenlenen hizmet içi eğitim seminerine katılan Ürgüp Malmüdürüne 200.- YTL geçici görev yolluğu avansı ödenmiştir.

161- Personel Avansları Hesabı	200,00.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		200,00.-

Ziraat Bankasından ertesi gün alınan banka hesap özet cetvelinden paranın ilgili hesaba aktarıldığı tespit edilmiştir.

103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı	200,00.-	
102- Banka Hesabı		200,00.-

8- Kirazlı Yatılı Bölge İlköğretim Okulu pansiyon mutemedine, pansiyonun ihtiyacında kullanılmak üzere 300.- YTL avans ödemesi yapılmıştır.

162- Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı	300,00.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		300,00.-

5. 104- PROJE ÖZEL HESABI

5.1. Hesabın Tanımı

Proje özel hesabı, dış finansman kaynağından dış proje kredisi olarak, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri adına T.C. Merkez Bankası veya uygun görülen diğer bankalar nezdinde açılan özel hesaplara aktarılan tutarlar, bu tutarlardan yapılan giderler, verilen avanslar, açtırılan akreditifler ile avans ve akreditiflerden nakden geri alınanların ve hesap bakiyesinin değerlemesi sonucu ortaya çıkan kur farklarının Devlet Borçları Muhasebe Birimince izlenmesi için kullanılmaktadır.

5.2. Hesaba İlişkin İşlemler

Dış finansman kaynağından, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri adına T.C. Merkez Bankası veya uygun görülen bankalar nezdindeki proje özel hesaplarına yapılan aktarım üzerine bu hesaba ve dış mali borçlar hesabına kayıt yapılır.

Genel bütçe dışı idare veya kuruluşlar adına T.C. Merkez Bankası veya uygun görülen bankalardaki özel hesaplara yapılan dış proje kredisi aktarımları, bu hesapla ilişkilendirilmeksizin kullanıcı idare veya kuruluş hazineye karşı borçlandırılmak suretiyle dış borç kaydı yapılır. Kullanıcı idare veya kuruluşların hazineye karşı yükümlülükleri, dış finansman imkanının, dış finansman kaynağı tarafından özel hesaplara aktarıldığı tarihte başlar.

Dış finansman kaynağıyla yapılan anlaşma gereği özel hesaplara yapılan aktarım tutarları, aktarım tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden hesaplara kaydedilir.

Genel bütçe kapsamındaki idarelerce proje özel hesabından yapılan kullanımların Devlet Borçları Muhasebe Birimince muhasebeleştirilmesinde T.C. Merkez Bankası ay sonu döviz satış kuru esas alınır.

5.3. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Dünya Bankası ile Hazine Müsteşarlığı arasında, Milli Eğitim Bakanlığınca kullanılmak üzere, 100.000.- dolarlık bir proje kredisi anlaşması imzalanmıştır.

Anlaşma tarihi T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru: 1,3500.- YTL

950- Kullanılacak Dış Krediler Hesabı	135.000.-	
951- Kredi Anlaşmaları Hesabı		135.000.-

2-Proje kredisi tutarının, Milli Eğitim Bakanlığı adına TC Merkez Bankasındaki özel hesaba aktarıldığına ilişkin hesap özeti Devlet Borçları Muhasebe Birimine gelmiştir.

Aktarma tarihi T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru: 1,3600.- YTL

950- Kullanılacak Dış Krediler Hesabı[27]	1.000.-	
951- Kredi Anlaşmaları Hesabı		1.000.-

104- Proje Özel Hesabı	136.000.-	
410- Dış Mali Borçlar Hesabı		136.000.-
951- Kredi Anlaşmaları Hesabı	136.000.-	
950- Kullanılacak Dış Krediler Hesabı		136.000.-

3-Proje özel hesabına aktarılan tutarın 50.000.- dolarlık kısmı ile bilgisayar alımı gerçekleştirilmiş ve düzenlenen kullanım emri ile alım tutarının TC Merkez Bankasındaki özel hesaptan ilgili firmaya ödenmesi sağlanmıştır.

Aktarma tarihi T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru: 1,3700.- YTL

830- Bütçe Giderleri Hesabı	68.500.-	
512- Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı		68.500.-
255- Demirbaşlar Hesabı	68.500.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		68.500.-

3-Milli Eğitim Bakanlığınca proje özel hesabından yapılan kullanıma ilişkin hesap özeti Devlet Borçları Muhasebe Birimine gelmiştir.[28]

27 Aktarma tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuruna göre değerlendirme yapılması gerekmektedir.

28 Merkez Bankası bu bildirimi Hazine Devlet Borçları Muhasebe Birimine ay sonlarında yapmaktadır.

Ay sonu T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru: 1,3800.- YTL

512- Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı	69.000.-	
104- Proje Özel Hesabı		69.000.-

4-Milli Eğitim Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimi ay sonunda kur farkından kaynaklı olarak aşağıdaki kaydı yapmıştır.

630- Giderler Hesabı	500.-	
512-Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı		500.-

5- Ay sonunda özel hesapta bulunan 500.000 ABD Dolarının değerlemesi sonucunda 25.000.- YTL gelir oluşmuştur.

104- Proje Özel Hesabı	25.000.-	
600- Gelirler Hesabı		25.000.-

6- Özel hesaptan dış finansman kaynağına 10.000.- dolar iade edilmiştir.

İade tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru: 1,3900.- YTL

410- Dış Mali Borçlar Hesabı	13.900.-	
104- Proje Özel Hesabı		13.900.-

6. 105- DÖVİZ HESABI

6.1. Hesabın Tanımı

Döviz hesabı, muhasebe birimi veznelerince tahsil edilen veya her ne şekilde olursa olsun muhasebe birimlerinin banka hesaplarına intikal eden konvertibl döviz tutarları ile bunlardan yapılan ödeme, iade ve göndermelerin izlenmesi için kullanılır.

6.2. Hesaba İlişkin İşlemler

Muhasebe birimlerine hazine malı olarak teslim edilen ya da kişi malı olarak teslim edildiği halde sonradan hazine malı olan konvertibl yabancı paralarla, mevzuatı gereği döviz cinsinden tahsili gereken hazine malı yabancı paralardan konvertibl olanlar Dış Ödemeler Muhasebe Birimine aktarılır.

Konvertibl olmayan hazine malı yabancı paralar döviz hesabı yerine dönen varlıklar ana hesap grubundaki menkul varlıklar hesabına kaydedilir.

6.2.1. Tahsil Edilen Dövizlerin Hesaplara Alınmasında Uyulacak Esaslar

a- Hazine malı olarak muhasebe birimlerine teslim edilen konvertibl yabancı paralarla, mevzuatı gereği bütçeye gelir kaydedilmek üzere döviz cinsinden tahsil edilen konvertibl yabancı paralar, tahsil edildiği veya teslim alındığı günkü **T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru** üzerinden 105- Döviz Hesabına kaydedilerek bütçeye gelir kaydedilir.

b- Muhasebe birimlerince kişilere ait olarak teslim alınan konvertibl yabancı paralar, **işlem tarihindeki** T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden 105- Döviz Hesabına kaydedilerek ilgili emanet karakterli hesaplara kaydedilir.

c- Muhasebe birimlerince, mevzuatı gereği ihale teminatı olarak kabul edilen konvertibl yabancı paralar, **alındığı tarihteki** T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden, 105- Döviz Hesabına borç 330- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabına alacak kaydedilir.

d- Teminat olarak teslim edilen kişi malı dövizlerden herhangi bir nedenle gelir kaydedilmesi gerekenler, **kayıtlı değerleri üzerinden** (Hazine Müsteşarlığı bünyesinde faaliyetini sürdüren muhasebe birimlerinde işlem tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden) hesaplardan çıkarılır ve işlem tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden bu hesaba alınarak bütçeye gelir kaydedilir. Bu işlemin kaydı aşağıdaki gibidir;

330.01.01- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	xxx	
105.01.02.02- Döviz Hesabı		xxx
105.01.01.02- Döviz Hesabı	xxx	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		xxx
805- Gelir Yansıtma Hesabı	xxx	
600- Gelirler Hesabı		xxx

e- Kişilere ait olduğu halde sonradan hazine malı olan konvertibl yabancı paralar, kayıtlı değerleri üzerinden (Hazine Müsteşarlığı bünyesinde faaliyetini sürdüren muhasebe birimlerinde işlem tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden) ilgili hesaplardan çıkarılır ve işlem tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden bu hesaba alınarak bütçeye gelir kaydedilir.

f- Tahsil edilen hazine malı dövizler ve Bakanlıkça belirlenen tutarı aşan kişilere ait dövizler, muhasebe birimi hesabının bulunduğu banka şubesi nezdinde açtırılacak döviz tevdiat hesabına **gün sonlarında** yatırılır.

Muhasebe birimlerince bir gün içerisinde tahsil edilen dövizlerden bankaya yatırılması gerekenler düzenlenecek dört nüsha teslimat müzekkeresi ile bankaya gönderilir. Dövizler teslimat müzekkeresi ile vezneden çıkarıldığı ve söz konusu tutarın bankaya yatırıldığı anlaşıldığı zaman ilgili kayıtlar yapılır.

g- Hazine malı konvertibl dövizlere ilişkin olarak, Hazine Müsteşarlığı bünyesinde faaliyet gösteren muhasebe birimlerinde gün sonlarında T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden değerleme yapılır. Bunların dışındaki muhasebe birimlerinde Bakanlıkça aksi bildirilmedikçe değerleme yapılmaz.

6.2.2. Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerince Döviz Tahsilinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

a- İlgili mevzuatına ve Bakanlıkça yapılan düzenlemelere göre, döviz cinsinden tahsil edilen tutarlar için ayrı muhasebe yetkilisi mutemetleri kasa defteri tutulur.

b- Tahsil edilen tutarlar, tahsil edildikleri tarihteki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru esas alınmak suretiyle ve gelir türleri itibarıyla muhasebe yetkilisi mutemetleri kasa defterine ayrı ayrı kaydedilir ayrıca, "Kimden tahsil edildiği" sütununda isimden hemen sonra parantez içerisinde döviz cinsinden tutarı belirtilir.

c- Döviz cinsinden yapılan tahsilata ilişkin belge ve kayıtlar (b) fıkrasında açıklandığı üzere ulusal para birimi cinsinden düzenlenmekle birlikte, tahsilat tutarı ulusal para birimine çevrilmeksizin döviz olarak muhasebe biriminin banka hesabına aktarılır. Bu husus muhasebe yetkilileri tarafından özellikle kontrol edilir.

d- Muhasebe biriminin bulunduğu yer dışında, muhasebe birimine bağlı olarak görev yapan muhasebe yetkilisi mutemetlerince tahsil edilen dövizler, bulunulan yerdeki T.C. Merkez Bankası veya T.C. Ziraat Bankası şubeleri aracılığıyla, muhasebe biriminin döviz tevdiat hesabına aktarılır. Mutemet hesabının muhasebe yetkilisine verilmesinde, aktarılan döviz karşılığında alınan banka dekontunda gösterilen kur ve döviz tutarı esas alınır.

6.2.3. Muhasebe Birimi Hesaplarında Toplanan Dövizlerin Dış Ödemeler Muhasebe Birimine Gönderilmesinde Uyulacak Esaslar

a- Muhasebe birimlerince döviz hesabına kaydedilen hazine malı döviz tutarları; haftalık dönemler itibarıyla topluca Cuma günleri, Cuma günü tatile rastladığında bir önceki iş günü ve her durumda mali yılın son iş günü; her bir döviz cinsi için ayrı ayrı düzenlenecek muhasebe işlem fişi ile dövizin cinsi ve tutarı belirtilerek döviz gönderme emri düzenlenmek suretiyle Dış Ödemeler Muhasebe Birimine aktarılır ve muhasebe işlem fişinin bir nüshası Dış Ödemeler Muhasebe Birimine gönderilir.

b- Dövizlerin gönderilmesinde **kayıtlı değerleri esas alınır** ve gönderme emrinin tarih ve numarası ile gönderilen paraların döviz cinsinden tutarları ve döviz kuru muhasebe işlem fişine ayrıca yazılır.

c- Bakanlıkça gerek görülmesi halinde, muhasebe birimlerince tahsil edilen dövizlerin Dış Ödemeler Muhasebe Birimine aktarılmasında, muhasebe birimleri itibarıyla farklı dönemler tespit edilebilir.

6.2.4. Dış Ödemeler Muhasebe Birimince Yapılacak İşlemler

Dış Ödemeler Muhasebe Birimince, muhasebe birimlerinden gönderilen dövizlerle ilgili muhasebe işlem fişleri alındığında, gelen dövizler fişlerde gösterilen değer üzerinden kayıtlara alınır ve göndermeyle ilgili fişin aslı geldiğinde banka dekontunda gösterilen döviz tutarı da dikkate alınarak, yapılan kaydın doğruluğu ayrıca kontrol edilir.

6.3. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Kilis Muhasebe Müdürlüğüne hazine malı olarak 1000 ABD Doları ve geçici teminat olarak 500 ABD Doları intikal etmiştir.

Teslim alındığı günkü T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru 1,3500

105- Döviz Hesabı (Kasadaki Dövizler)	2.025.-	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		1.350.-
333- Emanetler Hesabı		675.-

Hazine malı dövizler gün sonunda bankaya gönderilmiştir.

108- Diğer Hazır Değerler Hesabı	1.350.-	
105- Döviz Hesabı (Kasadaki Dövizler)		1.350.-

Bankadan gelen hesap özetinden, vezneden bankaya gönderilen dövizlerin hesaba yattığı anlaşılmıştır.

105- Döviz Hesabı (Bankadaki Dövizler)	1.350.-	
108- Diğer Hazır Değerler Hesabı		1.350.-

Bu örnekte döviz hesabının yardımcı hesabında bankadaki dövizler detayı çalışmaktadır. 1 ve 2 no.lu örnekte ise kasadaki dövizler yardımcı kodu kullanılmaktadır.

Gün sonunda döviz hesabında kayıtlı tutarın, T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden değerleme yapılması sonucunda 10.- YTL lehte fark meydana gelmiştir.

Hazine Müsteşarlığı Muhasebe Birimleri dışındaki muhasebe birimlerinin döviz hesabındaki tutarları gün sonlarında değerlemelerine gerek bulunmamaktadır.

2- Halkalı Gümrük kapısından yurda giriş yaparken yakalanan ve gözaltına alınan (T) üzerinde bulunan 100.000.- dolar saklanmak üzere İstanbul muhasebe müdürlüğüne teslim edilmiştir.

İşlem tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru 1,3500

105- Döviz Hesabı	135.000.-	
333- Emanetler Hesabı		135.000.-

Muhasebe müdürlüğünce teslim alınan ve Muhasebat Genel Müdürlüğünce belirlenen tutarı aşan kişi malı döviz aynı gün sonunda Ziraat Bankasındaki döviz tevdiat hesabına yatırılmıştır.

108- Diğer Hazır Değerler Hesabı	135.000.-	
105- Döviz Hesabı (Kasadaki Dövizler)		135.000.-

Bankadan gelen hesap özetinden, vezneden bankaya gönderilen dövizlerin hesaba yattığı anlaşılmıştır.

105- Döviz Hesabı (Bankadaki Dövizler)	135.000.-	
108- Diğer Hazır Değerler Hesabı		135.000.-

Söz konusu kişi malı döviz, hak sahibi tarafından süresinde geri istenmediğinden zaman aşıma uğrayarak bütçeye gelir kaydedilmiştir.

T.C Merkez Bankası döviz satış kuru: 1,3750

333- Emanetler Hesabı	135.000.-	
105 Döviz Hesabı (Bankadaki Emanet Dövizler)		135.000.-
105- Döviz Hesabı (Bankadaki Hazine Malı Dövizler)	137.500.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		137.500.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	137.500-	
600- Gelirler Hesabı		137.500-

Hazine malına dönüşen döviz, Cuma günü düzenlenen döviz gönderme emriyle Dış Ödemeler Muhasebe Birimine aktarılmıştır.

T.C Merkez Bankası döviz satış kuru: 1,3800

511- Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı	137.500.-	
106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı		137.500.-

Bankadan alınan hesap özet cetvelinden dövizlerin Dış Ödemeler Muhasebe birimince gönderildiği anlaşılmıştır.

106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı	137.500.-	
105- Döviz Hesabı		137.500.-

Dış ödemeler muhasebe birimince yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

105 Döviz Hesabı	138.000.-	
511- Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı		137.500.-
600- Gelirler Hesabı		500.-

3- Muhasebe birimince teminat olarak 1.000 dolar alınmıştır.

T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru:1,3640

105- Döviz Hesabı	1.364.-	
330- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı		1.364.-

4- Tarım Bakanlığı ile Dünya Bankası arasında yapılan anlaşma ile 100.000.- Avro program kredisi desteği sağlanmış ve ilgili tutar hazine hesaplarına aktarılmıştır.

T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru:1,3660

105- Döviz Hesabı	136.600.-	
410- Dış Mali Borçlar Hesabı		136.600.-
951- Kredi Anlaşmaları Hesabı	136.600.-	
960- Kullanılacak Dış Krediler Hesabı		136.600.-

5- Hazine Müsteşarlığınca 10 Milyon dolar nominal bedelli, kuponsuz ve vade sonu % 5 faiz ödemeli devlet tahvili ihraç edilmiştir.

T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru:1,3660

105- Döviz Hesabı	136.600.-	
404- Tahviller Hesabı		136.600.-

6- Cilvegözü Gümrük Muhasebe Birimi veznesinde yapılan sayımda kayıtlara göre 100 dolar noksanlık tespit edilmiştir. Kayıtlara alınma günü T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru:1,3500 dir.

Sayım tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru: 1,3300

197- Sayım Noksanlıkları Hesabı	133.-	
630- Giderler Hesabı	2.-	
105- Döviz Hesabı		135.-

7. 106- DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ HESABI

7.1.Hesabın Tanımı

Döviz gönderme emirleri hesabı, muhasebe birimlerinin, nezdinde döviz hesabı bulunan bankalardaki döviz hesaplarından, döviz cinsinden yapacakları ödeme ve göndermeler için düzenledikleri döviz gönderme emirleri ile bunlardan bankaca ödendiği veya gönderildiği bildirilenlerin izlenmesi için kullanılır.

7.2. Hesaba İlişkin İşlemler

Muhasebe biriminin, nezdinde döviz hesabı bulunan bankalardaki döviz hesaplarından, ilgililere ödenecek veya hesaben gönderilecek olan döviz tutarları için **döviz gönderme emri** düzenlenir.

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

7.3. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Teminat olarak alınan 1.000 USD döviz gönderme emri düzenlenmek suretiyle banka hesabından ödenmiştir.

T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru:1,3680

330- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	1.368.-	
106- Döviz Gönderme Emirleri Hesabı		1.368.-

106- Döviz Gönderme Emirleri Hesabı	1.368.-	
105- Döviz Hesabı		1.368.-

3- Kapıkule Gümrük kapısından yurda giriş yaparken yakalanan ve gözaltına alınan (T) üzerinde bulunan 200.000.- dolar saklanmak üzere alınmıştır.

İşlem tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru 1,3500

105- Döviz Hesabı	270.000.-	
333- Emanetler Hesabı		270.000.-

Teslim alınan ve Muhasebat Genel Müdürlüğünce belirlenen tutarı aşan kişi malı döviz aynı gün sonunda Ziraat Bankasındaki döviz tevdiat hesabına yatırılmıştır.

108- Diğer Hazır Değerler Hesabı	270.000.-	
105- Döviz Hesabı (Kasadaki Dövizler)		270.000.-

Bankadan gelen hesap özetinden, vezneden bankaya gönderilen dövizlerin hesaba yattığı anlaşılmıştır.

105- Döviz Hesabı (Bankadaki Dövizler)	270.000.-	
108- Diğer Hazır Değerler Hesabı		270.000.-

Söz konusu kişi malı döviz, hak sahibine mahkeme kararıyla döviz gönderme emri düzenlemek suretiyle ödenmiştir.

108.09- Diğer Hazır Değerler Hesabı	270.000.-	
106- Döviz Gönderme Emirleri Hesabı		270.000.-

T.C Merkez Bankası döviz satış kuru: 1,3750

106- Döviz Gönderme Emirleri Hesabı	270.000.-	
105- Döviz Hesabı		270.000.-

T.C Merkez Bankası döviz satış kuru: 1,3750

333- Emanetler Hesabı	270.000.-	
108- Diğer Hazır Değerler Hesabı		270.000.-

8. 107- ELÇİLİK VE KONSOLOSLUK NEZDİNDEKİ PARALAR HESABI

8.1. Hesabın Tanımı

Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı, Dışişleri Bakanlığı Merkez Muhasebe Biriminin elçilik ve konsolosluklar nezdindeki paraları ile bu paralardan yapılan ödeme ve göndermelerin izlenmesi için kullanılır.

8.2. Hesaba İlişkin İşlemler

8.2.1. Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı Kullanılarak Yapılan Ödemeler ile Merkezden Gönderilen Avans İşlemlerine İlişkin Esas ve Usuller

Elçilik ve konsolosluklarca Dışişleri Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimi adına tahsil edilen değerli kağıt satış bedelleri, bütçe geliri ve emanet tahsilatı ile diğer tahsilat karşılığında yurt dışı muhasebe yetkilisi mutemedi alındısı düzenlenir.

Dışişleri Bakanlığının yabancı ülkelerde tahakkuk eden bütçe giderleri (aylıklar hariç) ve mahalli hizmetlilerin ücretleri, harcama yetkilisi mutemedi olarak görevlendirilmiş olan memurlara gönderilen avanslarla veya açılacak kredilerle ödenir.

Dışişleri Bakanlığı merkez memurları ile yabancı ülkelerde bulunan memurların aylıkları ve merkezin çeşitli gider ve gelirleri, doğrudan Dışişleri Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimince ödenir veya tahsil edilir.

Bu görevlerden dolayı elçilik ve konsolosluklar; tahsilat açısından "Muhasebe yetkilisi mutemetliği", gider açısından elçiler ve konsoloslar veya bu işle görevlendirilmiş olan memurlar "Harcama yetkilisi mutemedi" sayılırlar.

8.2.2. Elçilik ve Konsolosluklarca Tutulacak Defterler ve Düzenlenecek Cetveller

Elçilik ve konsolosluklarca yapılan tahsilat ve ödemeler ile merkezden gönderilen avanslar için, aşağıda belirtilen defterler tutulur ve cetveller düzenlenir:

a- Konsolosluklar Kasa Defteri,

b- Konsolosluklar Gelir Defteri,

c- Elçilik ve Konsolosluklar Harcamalar Defteri,

d- Değerli Kağıtlar Defteri,

e- Emanetler Defteri,

f- Menkul Kıymetler Defteri,

g- Alındı Kayıt Defteri,

h- Konsolosluk Hasılat Cetveli.

Konsolosluklar kasa defteri: Bu deftere, konsolosluklarca tahsil edilen, ödenen, geri verilen veya muhasebe birimine gönderilen mahalli paralar kaydedilir.

Defterin sol sayfasına tahsil edilen veya muhasebe biriminden alınan paralar, sağ sayfasına da ödenen, geri verilen veya muhasebe birimine gönderilen paralar yazılır. Geçici olarak mahalli bankalara yatırılan paralar bu deftere kaydedilmez. Bunlar bankadan alınan cüzdan üzerinden izlenir. Bankada bulunan paralar kasa mevcudu içerisinde sayılır.

Defterin "Tahsilat" sayfasındaki sütunlardan: Harç tahsilatı ve değerli kağıt satış hasılatı sütununa; konsolosluklar gelir defterinin "Günlük toplam" tutarı bir kalemde yazılır ve söz konusu defterin o güne ait başlangıç ve bitiş sıra numaraları "Verilen belgenin veya alındının numarası" sütununa kaydedilir.

Diğer tahsilat sütununa; harç tahsilatı, değerli kağıt satış hasılatı, emanet tahsilatı ve merkezden alınan avanslar dışında yapılan her türlü tahsilat, "Emanet tahsilatı" sütununa; konsolosluklarca yapılan her türlü emanet tahsilatı, "Alınan avanslar" sütununa; muhasebe biriminden gönderilerek kasada veya bankada saklanan avans tutarları, "Toplam" sütununa; yukarıda belirtilen sütunların yatay toplamı, mahalli para cinsinden kaydedilir.

Defterin "Ödemeler" sayfasındaki sütunlardan: Hasılattan muhasebe birimine gönderilen sütununa; Dışişleri Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimine gönderilmek üzere mahalli bankalara teslim edilen, fahri konsolosluk keseneğine verilen tutarlar ile mahalli bankalara yapılan komisyon, ücret ve benzeri ödemeler, "Diğer tahsilattan muhasebe birimine gönderilen" sütununa; Dışişleri Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimine gönderilmek üzere mahalli bankaya teslim edilen tutarlar, "Emanet ödemeleri" sütununa; emanet olarak alınan paralardan geri verilen tutarlar ile hasılata aktarılması (diğer tahsilat olarak) muhasebe birimince bildirilen paralar, "Avanstan yapılan ödemeler" sütununa; alınan avanstan harcanan tutarlar, "Toplam" sütununa ödenen veya gönderilen paraların toplamı, mahalli para cinsinden kaydedilir.

Harç tahsilatı ve değerli kağıt satış hasılatı ile diğer tahsilattan mahalli giderlere ödenmesine muhasebe birimince izin verilen tutarlar, defterin ödemeler sayfasında ilgisine göre "Hasılattan muhasebe birimine gönderilen" veya "Diğer tahsilattan muhasebe birimine gönderilen" sütunlarına ve tahsilat sayfasında "Alınan avanslar" sütununa yazılır.

Alınan avanslardan artan tutarlar, defterin ödemeler sayfasına yazılarak muhasebe birimine gönderilir. Muhasebe birimine gönderilmesine imkan veya lüzum bulunmayan hallerde bu paralar, muhasebe birimince daha sonra gönderilecek avanslardan tutulmak veya aylıklardan kesilmek suretiyle mahsup edileceğinden, bu şekilde işlem yapıldığı takdirde; aylıktan kesilmiş ise defterin sağ sayfasında "Avanstan yapılan ödemeler" sütununa yazılarak ilgilisine verilir. Gönderilen avanstan tutulmuş ise avansın tamamı sol sayfadaki "Alınan

avanslar" sütununa ve tutulan tutar ise sağ sayfadaki "Avanstan yapılan ödemeler" sütununa kaydedilir.

Defterdeki sütunların günlük toplamları alınmak suretiyle mali yıl başından sonuna kadar devam ettirilir.

Mali yıl sonunda, defterin "Tahsilat" sayfasında kayıtlı tutardan "Ödemeler" sayfasındaki tutarlar düşülerek aradaki fark, ertesi mali yıl için tutulan defterin "tahsilat" sayfasına sütun başlıklarına göre aktarılır.

Konsolosluklar gelir defteri; Konsolosluklarca yapılan harç tahsilatı ile değerli kağıt satış bedelleri bu deftere kaydedilir.

Defterin "sıra numarası" başlıklı sütununa, bu deftere kaydı gereken işlemler için mali yıl başında birden başlamak üzere verilen sıra numarası yazılır. İşlemin yapıldığı tarih, ilgilinin adı-soyadı ve uyruğu, işlemin çeşidi, 492 sayılı Harçlar Kanunu gereğince Bakanlıkça belirlenen tarife sayısı ve yurt dışı muhasebe yetkilisi mutemedi alındısının numarası, sütun başlıklarına göre sırasıyla yazılır.

Tahsil olunan harç tutarı mahalli para cinsinden yazıldıktan sonra, kullanılan pasaport ve diğer değerli kağıt adetleri, bunların çeşitlerine göre ilgili sütunlara ve bedelleri mahalli para cinsinden "alınan değerli kağıtlar bedeli" başlığı altındaki sütunlara kaydedilir.

Alınan harç tutarı ve "alınan değerli kağıtlar bedeli" sütunlarının toplamları, "işlem toplamı" başlıklı sütunlara yine mahalli para cinsinden kaydedilir.

İşlem toplamı başlığı altındaki sütunların günlük toplamı bir kalemde "günlük toplam" başlığı altındaki sütuna yazılır.

Defterdeki tutar ve adet sütunlarının ay sonlarında toplamları alınarak, bu rakamın altına "geçen aylar toplamı" yazılmak suretiyle ilgili ay sonu itibarıyla genel toplam gösterilir.

Elçilik ve konsolosluklar harcamalar defteri; Elçilik ve konsolosluklarca alınan avanslarla bu avanslardan yapılan harcamaların kaydedildiği bu defter; bütçe tertibi itibarıyla sayfalara ayrılmak suretiyle tutulur.

Mahalli para olarak alınan avanslar "alınan avanslar" tablosundaki; bunlardan yapılan harcamalar ise "yapılan harcamalar" tablosundaki "mahalli para" sütunlarına yazılır.

Alınan avans yabancı para ise defterin birinci tablosunda "yabancı para" sütununa yazılır. Harcamalar mahalli para üzerinden yapılacağından, defterin ikinci tablosunda "mahalli para" sütununa yazılır. Ay sonlarında yabancı para harcamaları toplamı ilgili kura göre bir kalemde ikinci tablodaki "yabancı para" sütununa kaydedilir.

Alınan avanslardan nakden geri gönderilen, aylıklardan veya gönderilen avanslardan kesilen tutarlar, yeni yıla ait ise yeni yıl defterinde, eski yıla ait ise eski yıl defterinde birinci tablodan düşülür.

Değerli kağıtlar defteri; Muhasebe birimi tarafından konsolosluklara gönderilen değerli kağıtlar, bu deftere kaydedilir.

Karşılıklı iki sayfası tek sayfa halinde düzenlenen bu defter, her sayfası yatay olarak "giren" ve "çıkan" olmak üzere iki tabloya ayrılmıştır. Giren tablosuna, alınan; çıkan tablosuna ise verilen veya gönderilen değerli kağıtlar kaydedilir.

Deftere değerli kağıtların çeşitleri ve adetleri, değer itibarıyla büyüğünden başlayarak sütun başlıklarına göre sıra ile yazılır. Adetlerinin yatay toplamları ile bunların toplam değerleri toplam sütununa kaydedilir.

Seri numarası taşıyan değerli kağıtların başlangıç ve bitiş numaraları, defterin "giren" ve "çıkan" tablolarının ilgili açıklama kısımlarında gösterilir.

Yıl sonunda her bir değerin "giren" toplamından, "çıkan" toplamı düşülerek mevcutlar, ertesi yıl için tutulacak defterin "giren" tablosuna ".... yılından devredilen" olarak bölümler itibarıyla ayrıntılarıyla aktarılır.

Emanetler defteri; Konsolosluklarca emanet olarak alınan ve iade edilen paralar, çeşitlerine göre bölümlere ayrılmak suretiyle emanetler defterine kaydedilir.

Defterin, alacak sayfasına emanet olarak nakden veya mahsuben yapılan tahsilat; borç sayfasına ise bu tutarlardan ilgili kişi veya dairelere ödenen, gönderilen veya başka hesaplara aktarılan tutarlar sütun başlıklarına göre kaydedilir.

Geri verilen, gönderilen veya mahsup olunan tutarlara ilişkin borç sayfası sıra numarası, defterin alacak sayfasındaki "borç sayfası sıra numarası" sütununa, alacak sayfası sıra numarası ise borç sayfasındaki "alacak sayfası sıra numarası" sütununa yazılır.

Defterin alacak ve borç sayfaları toplamı mali yıl sonuna kadar devam ettirilir.

Mali yıl sonunda, defterin her bölümünün alacak sayfası "geri verilen veya mahsup olunan paraların ayrıntısı" sütunu toplamının, borç sayfası "verilen veya gönderilen tutarlar" sütunu toplamlarına eşitliği sağlanarak, yıl sonuna kadar tamamen veya kısmen geri verilmemiş olan paralar, ertesi mali yıl için tutulacak deftere bölümlere göre ayrıntılı olarak aktarılır. Mali yıl sonu itibarıyla devrolunan tutarlar toplamının, konsolosluklar kasa defterindeki tahsilat sayfası "emanet tahsilatı" sütunu artığı olarak ertesi mali yıla devredilen tutara uygun olması gerekir.

Menkul kıymetler defteri; Konsolosluklara teslim edilen, menkul kıymetler, bu deftere sütun başlıklarına göre kaydedilir. Hazine malı ve kişi malı kıymetler için ayrı ayrı defter tutulur. Menkul kıymetler defterinde kayıtlı

hazine malı menkul kıymetler, aylık dönemler itibarıyla muhasebe birimine bildirilir. Söz konusu menkul kıymetler, muhasebe biriminden alınacak talimata göre işleme tabi tutulur. Defterin borç sayfasına elçilik veya konsolosluğa teslim edilen menkul kıymetler, alacak sayfasına ise bunlardan ilgilisine geri verilen, başka bir yere gönderilen veya paraya çevrilenler sütun başlıklarına göre kaydedilir. Teslim alınan kıymetler defterin borç sayfasına, hesaplara alındığı mali yılın son iki rakamı ile bu rakamlardan sonra gelen ve mali yılbaşında birden başlamak üzere verilen rakamlardan oluşan sıra numarası verilerek kaydedilir. Bu sıra numaraları, değerlerin tamamı hesaplardan çıkarılıncaya kadar kullanılır. Alacak sayfasına ise ilgilisine geri verilen, muhasebe birimine gönderilen veya paraya çevrilen menkul kıymetler, her mali yıl başında birden başlamak üzere verilen sıra numarasına göre kaydedilir.

Defterin giriş ve çıkış kayıtları arasında bağlantı kurmak için borç sayfası sıra numarası, alacak sayfasındaki ilgili sütuna; alacak sayfasındaki sıra numarası ise borç sayfasındaki ilgili sütuna yazılır.

Defterin borç ve alacak sayfaları "toplam" sütunlarının her ay sonu toplamı alınarak bu ay toplamı bulunur. Bu tutarın altına Ocak ayında önceki yıldan, diğer aylarda ise önceki aydan gelen genel toplam, geçen aylar toplamı olarak yazıldıktan sonra her iki tutar toplamı genel toplam olarak yazılır.

Mali yıl sonunda, defterlerin borç sayfasındaki kıymetlerden kaydı kapanmamış olanlar yeni mali yıl içinde tutulan defterlere aynı sıra numarası ile aktarılır.

Alındı kayıt defteri; Muhasebe birimi tarafından elçilik ve konsolosluklara gönderilen yurt dışı muhasebe yetkilisi mutemedi alındıları, alındı kayıt defterine kaydedilerek, imza karşılığı bu alındıları kullanan görevlilere verilir.

Konsolosluk hasılat cetveli; Dört sayfadan oluşan ve her ay sonunda örneğindeki açıklamalara göre üç nüsha olarak düzenlenen bu cetvelin iki nüshası, izleyen ayın on beşine kadar muhasebe birimine gönderilir.

Konsolosluklar hasılatı döküm cetveli; Dışişleri Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimince, elçilik ve konsolosluklardan gelen konsolosluk hasılat cetvelinin "harç ve değerli kağıt hasılatı" tablosunda yer alan tahsilat ile aynı cetvelin "diğer tahsilat" tablosunda yer alıp bütçeye gelir kaydedilmesi gereken tutarların tamamı cibayet kuruna göre ulusal para birimine çevrildikten sonra, "Konsolosluklar Hasılatı Döküm Cetveli"nin (Örnek: 32) "muhasebe birimi" tablosuna çeşitleri itibarıyla aktarılır. Bütün elçilik ve konsoloslukların hasılat cetveli aynı işleme tabi tutulduktan sonra, "muhasebe birimi" tablosundaki tutarlar, gelir türleri ve konsolosluklar itibarıyla konsolosluklar hasılatı döküm cetveline aktarılır. Konsolosluklar hasılatı döküm cetveli ve hasılat cetvelinin birer örneği muhasebe işlem fişine bağlanarak konsolosluk cari hesabına borç, bütçe gelirleri hesabına alacak kaydedilir.

Konsolosluk hasılat cetvelinin "diğer tahsilat" tablosunda yer alan tutarlardan Dışişleri Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimi, başka muhasebe birimleri, kişi, kurum veya kuruluşlar adına tahsil edilenler yevmiye defterinde konsolosluk cari hesabına borç, ilgili hesaplara alacak kaydedilir.

8.3. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Dışişleri Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimince Aşkabat Büyükelçiliğine 200.000.- ABD Doları gönderilmiştir.

İşlem tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz kuru 1,3500

107- Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı	270.000.-	
106- Döviz Gönderme Emirleri Hesabı		270.000.-

2- Atina Büyükelçiliğinden alınan hasılat cetveline göre, değerli kağıt bedeli olarak 3.000 Avro, posta ve haberleşme masrafı karşılığı olarak da 400 Avro olmak üzere toplam 3.400 Avro tahsilat yapılmıştır.

(Avro Cibayet Kuru: 1,6000)

107- Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı	5.440.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		4.800.-
333- Emanetler Hesabı		640.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	4.800.-	
600- Gelirler Hesabı		4.800.-

3- Atina Büyükelçiliğinden alınan hesap belgesinden, önceden verilen talimat uyarınca nakit ihtiyacı bulunan Sofya Büyükelçiliğine aktarılması istenilen 3.000 Avro'nun ilgili Büyükelçiliğe gönderildiği anlaşılmıştır.

(Avro son değerleme kuru: 1,6000)

107- Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı	4.800.-	
107- Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı		4.800.-

Bu yevmiye kaydıyla Atina Büyükelçiliği nezdinde izlenen paralar Sofya Büyükelçiliği nezdinde izlenmeye başlamıştır.

4- Vilnus Büyükelçiliği Nezdindeki mahalli paraların yıl sonu itibariyle yapılan değerlemesinde, TC Merkez Bankası döviz satış kuruna göre 483.- YTL aleyhte kur farkı meydana gelmiştir.

630- Giderler Hesabı	483.-	
107- Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı		483.-

5- Seul Büyükelçiliği Nezdindeki mahalli paraların yıl sonu itibariyle yapılan değerlemesinde, TC Merkez Bankası döviz satış kuruna göre 66.000.- YTL lehte kur farkı meydana gelmiştir.

107- Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı	66.000.-	
600- Gelirler Hesabı		66.000.-

7- Dışişleri Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimince Bakü Büyükelçiliğine 1.000.000.- YTL gönderilmiştir.

107- Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı	1.000.000.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		1.000.000.-

Bankadan gelen banka hesap özet cetvelinden bu gönderme nedeniyle mahalli banka tarafından 100.- YTL komisyon kesildiği anlaşılmıştır.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	100.-	
107- Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı		100.-
630- Giderler Hesabı	100.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		100.-

8- Strazburg Başkonsolosluğuna ihtiyaç duyduğu tüketim mallarının alımı için (Kırtasiye vb) karşılığı konsolosluk hâsılatından karşılanmak üzere 5.000 Avro tutarında avans verilmiştir.

1 Avro:1,60000

160- İş Avans ve Kredileri Hesabı	8.000.-	
338- Konsolosluklar Cari Hesabı		8.000.-

Başkonsolosluktan alınan hesap belgelerine göre avansın 3.500 avroluk kısmının konsolosluk hasılatından ödendiği anlaşılmıştır.

338- Konsolosluklar Cari Hesabı	5.600.-	
107- Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı		5.600.-

Verilen avansa ilişkin harcama evrakı, ödeme emri belgesi ekinde Dışişleri Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimine gelmiş ve avans mahsup edilmiştir.

830- Bütçe Giderleri Cari Hesabı	5.600.-	
338- Konsolosluklar Cari Hesabı	2.400.-	
160- İş Avans ve Kredileri Hesabı		8.000.-
150- İlk Madde ve Malzemeler Hesabı	5.600.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		5.600.-

Bu malzemelerin tamamının kullanıma verildiği Dışişleri Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimine bildirilmiştir.

630- Giderler Hesabı	5.600.-	
150- İlk Madde ve Malzemeler Hesabı		5.600.-

9- Münih konsolosluğundan alınan hesap belgelerinden 500 Avronun emanetlerden iade edildiği anlaşılmıştır.

1 Avro: 1,6000.- YTL

333- Emanetler Hesabı	800.-	
107- Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı		800.-

9. 108- DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI

9.1. Hesabın Tanımı

Diğer hazır değerler hesabı, hazır değerler hesap grubunda sayılan hesaplar içerisinde tanımlanmayan ve niteliği itibarıyla bu grupta izlenmesi gereken diğer hazır değerlerin izlenmesi için kullanılır.

9.2. Hesaba İlişkin İşlemler

Diğer hazır değerler hesabının kullanıldığı durumlar aşağıda sıralanmıştır.

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

2.Kasa fazlası paraların veznedarla bankaya gönderilmesinde,

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

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

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

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

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

bu hesapta izlenir.

9.3. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Habur Gümrük Kapısından yurda kaçak sokulmaya çalışılan 200.000.- ABD Doları saklanmak üzere alınmıştır.

İşlem tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru 1,3500

105- Döviz Hesabı	270.000.-	
333- Emanetler Hesabı		270.000.-

Teslim alınan ve Muhasebat Genel Müdürlüğünce belirlenen tutarı aşan kişi malı döviz aynı gün sonunda Ziraat Bankasındaki döviz tevdiat hesabına yatırılmıştır.

108- Diğer Hazır Değerler Hesabı	270.000.-	
105- Döviz Hesabı (Kasadaki Dövizler)		270.000.-

Bankadan gelen hesap özetinden, vezneden bankaya gönderilen dövizlerin hesaba yattığı anlaşılmıştır.

105- Döviz Hesabı (Bankadaki Dövizler)	270.000.-	
108- Diğer Hazır Değerler Hesabı		270.000.-

Söz konusu kişi malı döviz mahkeme kararıyla, hak sahibine ödenmiştir. İade tarihindeki T.C Merkez Bankası döviz satış kuru: 1,3750'dir. Ancak, kişilere ait olarak alınan dövizlerden iade edilmesi gerekenler kayıtlı değerleri üzerinden iade edilmesi gerektiğinden yeni döviz kurunun önemi olmayıp, kayıtlı değerden hesaplardan çıkarılacaktır. Buna göre, aşağıdaki şekilde kayıt yapılacaktır.

108.09- Diğer Hazır Değerler Hesabı	270.000.-	
106- Döviz Gönderme Emirleri Hesabı		270.000.-

106- Döviz Gönderme Emirleri Hesabı	270.000.-	
105- Döviz Hesabı		270.000.-

T.C Merkez Bankası döviz satış kuru: 1,3750

333- Emanetler Hesabı	270.000.-	
108- Diğer Hazır Değerler Hesabı		270.000.-

2- Safranbolu Vergi Dairesi Müdürlüğünce bir gün içerisinde tahsil edilen paralardan, ertesi gün kasadan yapılacak ödemeler için Maliye Bakanlığınca belirlenen limit alıkonularak, artan 33.500.- YTL, düzenlenen teslimat müzekkeresi ile bankaya yatırılmıştır.

108- Diğer Hazır Değerler Hesabı	33.500.-	
100- Kasa Hesabı		33.500.-

Bankadan gelen banka hesap özet cetvelinden söz konusu tutarın Vakıflar Bankasına yatırıldığı anlaşılmıştır.

102- Banka Hesabı	33.500.-	
108- Diğer Hazır Değerler Hesabı		33.500.-

3- Isparta Muhasebe Müdürlüğü veznesinden ödemesi yapılacak olan elektrik ve su bedeli ödemeleri için kasa mevcudunun yeterli olmadığı anlaşılmıştır. Bunun üzerine veznedar adına 2.500.- YTL tutarında çek düzenlenmiştir.

108- Diğer Hazır Değerler Hesabı	2.500.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		2.500.-

Veznedar tarafından bankadan alınan para kasaya konulmuştur.

100- Kasa Hesabı	2.500.-	
108- Diğer Hazır Değerler Hesabı		2.500.-

Banka hesap özet cetvelinin muhasebe birimine gelmesini müteakip yapılacak kayıt ise aşağıdadır:

103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı	2.500.-	
102- Banka Hesabı		2.500.-

4- Yenice Malmüdürlüğünce, kasa fazlası olarak bankaya gönderilen tutarın, (4.800.- YTL) bankadan gelen banka hesap özet cetvelinden, Ziraat Bankasına yatırıldığı anlaşılmıştır.

102- Banka Hesabı	4.800.-	
108- Diğer Hazır Değerler Hesabı		4.800.-

5- Yapılan denetim sonucunda, kuruma ait olan ve muhasebe birimi veznesinde tutulan toplam 403,40.-YTL karşılığı dövizin, alındığı gün sonunda bankaya gönderilmesi gerektiği tespit edilmiştir. Döviz kuruma ait bankadaki döviz tevdiat hesabına gönderilmiştir.

108- Diğer Hazır Değerler Hesabı	403,40.-	
105- Döviz Hesabı		403,40.-

Bankadan gelen hesap özetinden, vezneden bankaya gönderilen dövizlerin hesaba yattığı anlaşılmıştır.

105- Döviz Hesabı	403,40.-	
108- Diğer Hazır Değerler Hesabı		403,40.-

6- Dolaşımdan çekilmesi nedeniyle, diğer muhasebe birimlerinden Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimine 45.000.- YTL itibari değeri olan madeni para gelmiştir.

108- Diğer Hazır Değerler Hesabı	45.000.-	
511- Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı		45.000.-

Dolaşımdan kaldırılan paralar Darphane ve Damga Matbaası Döner Sermaye İşletmesi Muhasebe Birimine verilmiştir. Bu işlem karşılığında döner sermaye işletmesinden aynı tutarda para Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Biriminin banka hesabına yatırılmıştır.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	45.000.-	
108- Diğer Hazır Değerler Hesabı		45.000.-
409- Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı	45.000.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		45.000.-
102- Banka Hesabı	45.000.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		45.000.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	45.000.-	
600- Gelirler Hesabı		45.000.-

10. 109- BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR HESABI

10.1. Hesabın Tanımı

Banka kredi kartlarından alacaklar hesabı, muhasebe birimince banka kredi kartlarıyla yapılan tahsilat ve bunlara ilişkin olarak yapılan mahsup ve iade işlemlerinin izlenmesi için kullanılır.

Vize harcı uygulamasına tabi olan yabancı ülke vatandaşları için belirlenen vize harçlarının ABD Doları, Euro veya Sterlin olarak kredi kartı kullanılmak suretiyle, banka tarafından ilgili muhasebe birimlerinde kurulacak olan P.O.S. cihazları aracılığı ile tahsil edilmesine ilişkin usul ve yöntemler Muhasebat Genel Müdürlüğünün 4 nolu Genelgesinde düzenlenmiştir.

10.2. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Muhasebe birimince daha önce tahakkuku yapılmış olan 4.000.- YTL işletme ücreti kredi kartıyla tahsil edilmiştir.

109- Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı	4.000.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		4.000.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	4.000.-	
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		4.000.-

2- Muhasebe birimince kredi kartıyla 3.200.- YTL tahsilat yapılmıştır.

109- Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı	3.200.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		3.200.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	3.200.-	
600- Gelirler Hesabı		3.200.-

3- Yapılan tahsilâtın 110.- YTL'sinin yanlışlıkla tahsil edildiği anlaşılmış ve slip iptal edilmiştir.

800- Bütçe Gelirleri Hesabı	110.-	
109- Banka Kredi Kartlarından Al. Hesabı		110.-
600- Gelirler Hesabı	110.-	
805- Gelir Yansıtma Hesabı		110.-

4- Muhasebe birimine bankadan gelen hesap özet cetvelinden banka kredi kartları hesabında kayıtlı bulunan 7.090.- YTL'nin banka hesabına yattığı anlaşılmıştır.

102- Banka Hesabı	7.090.-	
109- Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı		7.090.-

B- MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR

Menkul kıymetler ve varlıklar hesap grubu, her ne şekilde olursa olsun hazine malı olarak muhasebe birimlerine intikal eden konvertibl olmayan yabancı para, altın, gümüş gibi kıymetli madenler ile antika niteliğindeki eşya, para ve pul gibi diğer çeşitli menkul kıymet ve varlıkların izlenmesi için kullanılır.

Menkul kıymet ve varlıklar, niteliklerine göre bu grup içinde açılacak aşağıdaki hesaplardan oluşur:

117 Menkul Varlıklar Hesabı

118 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı

1. HESAP GRUBUNA İLİŞKİN İŞLEMLER

1.1. Menkul Kıymet ve Varlık Çeşitleri

Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimi ve İç Ödemeler Muhasebe Birimi dışındaki muhasebe birimlerine hazine malı olarak teslim edilen ve kasa veya veznede saklanması gereken;

- Altın
- Gümüş
- Değerli maden ve taşlardan yapılmış her türlü takı eşyası ile antik değeri olan eşyalar
- Her türlü antika para ve pullar
- Vergi ve diğer hazine alacaklarına karşılık olarak alınan tahvil, hisse senedi ve hazine bonoları
- Mahkeme ve diğer dairelerce teslim edilen hazine malı tahvil, hisse senedi ve hazine bonoları
- Yabancı tahvil ve hisse senetleri ile konvertibl olmayan yabancı paralar

menkul kıymet ve varlıklardır.

Muhasebe birimlerine teslim edilen ve kıymeti bilinmeyen menkul kıymet ve varlıklardan muhasebe birimlerince muhafaza edilecekleri belirtilenler, ilgili mevzuatına göre kıymet takdiri yapıldıktan sonra kaydedilir.

Yukarıda sayılanlar dışındaki menkul kıymet ve varlıklar, ilgisine göre 3007 sayılı Gümrük Mevzuatına Göre Tasfiye Edilecek Eşya Hakkında Döner Sermaye Kanununun 7 nci maddesine göre; "Gümrüğe Terkedilen, Terkedilmiş Sayılan, Müsadere Edilen Eşyanın Tasfiyesine İlişkin Tüzük Hükümleri"ne uygun olarak ilgili idarelerden belgeleri ile teslim alınır. Bu suretle teslim alınan eşyanın satışından doğan hasılat aylık dönemler itibariyle "% 50' si " döner sermaye işletmesinin geliri olarak indirildikten sonra satış tarihini izleyen ayın 15 inci günü çalışma saati sonuna kadar ilgili muhasebe birimine yatırılır.

Ya da söz konusu menkul kıymet ve varlıklarla ilgili yasal işlemleri yürüten dairelerde muhafaza edilmek üzere bu dairelerin ayniyat sorumlularına teslim edilir.

1.2. Menkul Kıymet ve Varlıkların Alınması, Saklanması veya Verilmesi

Menkul kıymet ve varlıklar, muhasebe birimlerince teslim alındığında alındı belgesi düzenlenerek birinci nüshası menkul kıymeti teslim edene verilir. Alındı belgesinde, menkul kıymetin cinsi, adedi, numarası, varsa ayarı, kupon adedi ve tutarı gibi nitelikleri ayrıntılı olarak gösterilir.

Menkul kıymet ve varlıklar, veznedarlarca üzerlerinde yardımcı hesap defteri sıra numarası taşıyan torba veya zarflar içerisinde kasada veya vezne odasında uygun bir bölümde saklanır.

Hazine malı menkul kıymet ve varlıklar teslim alındığında, paraya çevrildiğinde, başka bir muhasebe birimine gönderildiğinde veya kişi malı haline geldiğinde muhasebe işlem fişi düzenlenerek hesaplara kaydedilir.

Hazine malı olarak muhasebe birimlerine teslim edilen yabancı paralardan konvertibl olmayanların hesaplara kaydı, işlem tarihinde hesaplarda yer verilen en düşük tutar üzerinden ihtiva ettikleri kupür değerleri ile yapılır.

Söz konusu paraların başka muhasebe birimlerine gönderilmesi ya da sahiplerine iadesine karar verilmesi halinde gönderme ve iade işlemine ilişkin kayıtlar da kayda esas bedeli üzerinden yapılır.

1.3. Tahvil veya Bonoların Faiz Kuponları

Hazine malı olarak alınan tahvil veya bonoların, teslim tarihinde üzerlerinde bulunması gereken vadesi gelmemiş kuponlarının tamam olup olmadığı kontrol edilir. Kuponlar noksan olduğu takdirde bu noksanlık verilen alındı belgesi ve defter kayıtlarında belirtilir.

1.4. Hazine Malı Menkul Kıymetlerin Gönderilmesi

Muhasebe birimlerine, tahvil, senet ve bonolar dışında hazine malı olarak teslim edilen veya kişilere ait olarak teslim edildiği halde sonradan hazine malı olan menkul varlıklar, muhasebe birimlerine teslimini izleyen günden başlamak üzere en geç bir ay içerisinde Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimine; konvertibl olmayan yabancı paralar ise haftalık dönemler itibarıyla Cuma günleri İç Ödemeler Muhasebe Birimine gönderilir.

Hazine malı olan tahvil, senet ve bonolar mahallindeki bankalar aracılığıyla paraya çevrilir. Mahallinde paraya çevrilemeyenler ise muhasebe birimine teslimini izleyen günden başlamak üzere, en geç bir ay içerisinde İç Ödemeler Muhasebe Birimine gönderilir.

Muhasebe birimlerine teslim edilen menkul varlıkların, muhasebe birimlerinden müzelere gönderilmesi durumunda, göndermeler menkul varlıklar hesabının yardımcı hesaplarında izlenir. Menkul varlığın gönderildiği yerden

alındı bilgisinin gelmesi ile birlikte söz konusu menkul varlık, hesaplardan çıkarılır.

Bakanlıkça, gerek görülmesi halinde, muhasebe birimlerine teslim edilen menkul varlıkların İç Ödemeler Muhasebe Birimine veya Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimine aktarılmasında muhasebe birimleri itibarıyla farklı dönemler tespit edilebilir.

2. 117- MENKUL VARLIKLAR HESABI

2.1. Hesabın Tanımı

Menkul varlıklar hesabı, her ne şekilde olursa olsun hazine malı olarak Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimi ve İç Ödemeler Muhasebe Birimi dışındaki muhasebe birimlerine intikal eden altın, gümüş, pırlanta ve benzeri kıymetli madenler ile antika niteliğindeki eşya, para, pul gibi menkul varlıklar ve konvertibl olmayan yabancı paraların izlenmesi için kullanılır.

2.2. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Hazine malı olarak Safranbolu Malmüdürlüğüne 4.000.- YTL değerinde altın teslim edilmiştir.

117- Menkul Varlıklar Hesabı	4.000.-	
600- Gelirler Hesabı		4.000.-

2- Ovacık Emniyet Müdürlüğünce gözaltına alınan kişi üzerinde bulunan ve adli emanete teslim edilen 30.000.- YTL değerindeki altının, yapılan yargılama sonucunda hazineye intikaline karar verildiğinden Malmüdürlüğünce adli emanetten teslim alınarak kasaya konulmuştur.

117- Menkul Varlıklar Hesabı	30.000.-	
600- Gelirler Hesabı		30.000.-

Hazine malı altınlar bir aylık süre içerisinde Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimine gönderilmiştir.

511- Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı	30.000.-	
117- Menkul Varlıklar Hesabı		30.000.-

Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Biriminin kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

217- Menkul Varlıklar Hesabı	30.000.-	
511- Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı		30.000.-

3- Gözaltına alınan şahıslar üzerinde bulunan ve yapılan yargılama sonucunda Hazine malı olduğuna karar verilen 5.000.- YTL değer biçilen antika vazo Eskipazar Malmüdürlüğüne teslim edilmiştir.

117- Menkul Varlıklar Hesabı	5.000.-	
600- Gelirler Hesabı		5.000.-

Antika vazo Bakanlıktan alınan talimat üzerine kayda alındığı yıl içerisinde Ankara Etnografya müzesine gönderilmiştir.

117- Menkul Varlıklar Hesabı	5.000.-	
117- Menkul Varlıklar Hesabı		5.000.-

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sisteminde tüm mali işlemlerin kayıt altına alınması amaçlanmaktadır. Bu nedenle muhasebe birimlerindeki tüm getirtme, gönderme ve teslim alma işlemleri kaydedilmektedir. Bu işlemde de muhasebe birimince muhasebe birimi olmayan bir yere (müzeye) yapılan göndermeler kaydedilmektedir.

Ankara Etnografya Müzesinden, antika vazonun teslim alındığına dair gelen yazıya istinaden menkul varlığın kayıtlardan çıkışı yapılmıştır.

600- Gelirler Hesabı	5.000.-	
117- Menkul Varlıklar Hesabı		5.000.-

4- Eflani Malmüdürlüğünde yapılan sayım sonucunda kayıtlarda olmayan kıymetli madenden yapılmış bir tabak bulunmuştur. Bilirkişi incelemesi ile tabağa 421.- YTL değer biçilmiştir..

117- Menkul Varlıklar Hesabı	421.-	
397- Sayım Fazlaları Hesabı		421.-

Fazlalığın nedeni tespit edilememiştir.

397- Sayım Fazlaları Hesabı	421.-	
600- Gelirler Hesabı		421.-

5- Karabük Emniyet Müdürlüğünce kişilere ait olup, Taşınır Mal Yönetmeliğine göre 40.000.- YTL kıymet biçilen gümüş paralar saklanmak üzere Muhasebe Müdürlüğüne teslim edilmiştir,

912- Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı	40.000.-	
913- Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı		40.000.-

Yapılan yargılama sonucunda gümüş paraların Hazine malı olduğu anlaşılmıştır.

913- Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı	40.000.-	
912- Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı		40.000.-
117- Menkul Varlıklar Hesabı	40.000.-	
600- Gelirler Hesabı		40.000.-

Söz konusu madenler Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimine gönderilmiştir.

511- Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı	40.000.-	
117- Menkul Varlıklar Hesabı		40.000.-

Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Biriminin kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

217- Menkul Varlıklar Hesabı	40.000.-	
511- Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı		40.000.-

6- Nevşehir Emniyet Müdürlüğünce Taşınır Mal Yönetmeliği uyarınca 14.000.- YTL kıymet biçilen antika pullar saklanmak üzere Muhasebe Müdürlüğüne teslim edilmiştir,

912- Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı	14.000.-	
913- Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı		14.000.-

Yapılan yargılama sonucunda antika pulların Hazine malı olduğu anlaşılmıştır.

913- Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı	14.000.-	
912- Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı		14.000.-
117- Menkul Varlıklar Hesabı	14.000.-	
600- Gelirler Hesabı		14.000.-

Hazine malına dönüşen ve bir ay içerisinde Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimine gönderilmesi gereken antika pullar muhafaza edilmekte olduğu Muhasebe Müdürlüğü veznesinden çalınmıştır.

197- Sayım Noksanlıkları Hesabı	14.000.-	
117- Menkul Varlıklar Hesabı		14.000.-

Yapılan soruşturma sonrası hırsızlık olayını gerçekleştiren tespit edilmiş olup çalınan paraların rayiç değerinin 20.000.- YTL olduğu tespit edilmiştir.

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	20.000.-	
197- Sayım Noksanlıkları Hesabı		14.000.-
600- Gelirler Hesabı		6.000.-

7- Kayıtlı değeri 3.208.- YTL olan menkul varlık 4.000.- YTL değerle satılmıştır.

100- Kasa Hesabı	4.000.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		4.000.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	4.000.-	
117- Menkul Varlıklar Hesabı		3.208.-
600- Gelirler Hesabı		792.-

8- Karkamış İlçe Jandarma Komutanlığınca gözaltına alınan şahıslar üzerinde bulunan 800.000.- Suriye Lirası saklanmak üzere Malmüdürlüğüne teslim edilmiştir.

1 Suriye Lirası: 0,02 YTL

912- Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı	16.000.-	
913- Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı		16.000.-

Yapılan yargılama sonucunda konvertibl olmayan yabancı paraların Hazine malı olduğuna karar verilmiştir.

913- Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı	16.000.-	
912- Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı		16.000.-
117- Menkul Varlıklar Hesabı	16.000.-	
600- Gelirler Hesabı		16.000.-

Hazine malına dönüşen konvertibl olmayan yabancı paralar haftalık dönemler itibariyle Cuma günü İç Ödemeler Muhasebe Birimine gönderilmiştir.

511- Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı	16.000.-	
117- Menkul Varlıklar Hesabı		16.000.-

Hazine İç Ödemeler Muhasebe Birimince konvertibl olmayan yabancı para teslim alındığında aşağıdaki kaydı yapacaktır.

217- Menkul Varlıklar Hesabı	16.000.-	
511- Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı		16.000.-

3. 118- DİĞER MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR HESABI

3.1. Hesabın Tanımı

Diğer menkul kıymet ve varlıklar hesabı, her ne şekilde olursa olsun hazine malı olarak muhasebe birimlerine intikal eden ve yukarıdaki hesaplarda tanımlanmayan tahvil, senet ve bonolar ile diğer menkul kıymetlerin izlenmesi için kullanılır.

Borçlanma amacıyla çıkarılan tahvil, senet ve bonolar ile bunlardan geri ödenenler bu hesapla ilişkilendirilmez.

3.2. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- İzmir Tereke Hakimliğince, kanuni mirasçısı bulunmayan Muris (Z)'ye ait 19.000.- YTL değerindeki özel kesime ait hisse senedi ile 6.000.- YTL değerindeki Devlet iç borçlanma senedinin Hazineye intikaline karar verildiğinden anılan değerler Muhasebe Müdürlüğüne teslim edilmiştir.

118- Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı	19.000.-	
600- Gelirler Hesabı		19.000.-

2- Yapılan sayım sonunda hazine bonolarının 400.-YTL tutarında noksan olduğu anlaşılmıştır.

197- Sayım Noksanları Hesabı	400.-	
118- Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı		400.-

Yapılan incelemeler sonucunda noksanlığın nedeni tespit edilemediğinden veznedar sorumlu tutulmuştur. Hazine bonosunun rayiç bedeli 450.- YTL'dir.

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	450.-	
197- Sayım Noksanları Hesabı		400.-
600- Gelirler Hesabı		50.-

3- Muhasebe biriminin elindeki 220.000.- YTL değerindeki hazine bonoları 225.000.- YTL'ye elden çıkarılmıştır.

102- Banka Hesabı	225.000.-	
118- Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı		220.000.-
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		5.000.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	5.000.-	
600- Gelirler Hesabı		5.000.-

4- Veznede yapılan sayım sonucunda kayıtlarda olmayan 1500.-YTL değerinde devlet tahvili bulunmuştur.

118- Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı	1.500.-	
397- Sayım Fazlaları Hesabı		1.500.-

Sayım sonucunda fazlalığı tespit edilen tahvilin, ihale teminatı olarak alınan ve fakat kayıtlara alınmamış tutar olduğu anlaşılmıştır.

397- Sayım Fazlaları Hesabı	1.500.-	
118- Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı		1.500.-
912- Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı	1.500.-	
913- Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı		1.500.-

5- Kişilere ait olarak geçici teminat olarak alınıp nazım hesaplarda izlenen 4.000.-YTL değerinde devlet tahvili, müteahhidin yükümlülüklerini yerine getirmemesi nedeniyle gelir kaydedilmiştir.

913- Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı	4.000.-	
912- Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı		4.000.-
118- Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı	4.000.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		4.000.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	4.000.-	
600- Gelirler Hesabı		4.000.-

C- FAALİYET ALACAKLARI

Faaliyet alacakları hesap grubu, kamu idaresince gelir olarak tahakkuk ettirilen ve faaliyet dönemi içinde tahsili öngörülen her türlü vergi, resim, harç, prim ve benzeri gelirler ile bunlardan takibe alınan ve tecil veya tehir edilenlerin izlenmesi için kullanılır.

Faaliyet alacakları hesap grubu, aşağıdaki hesaplardan oluşur:

120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı

121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı

122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

1. 120- GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI

1.1. Hesabın Tanımı

Gelirlerden alacaklar hesabı, mevzuatı gereğince gelir olarak tahakkuk ettirilen; vergi gelirleri, vergi dışı gelirler, sermaye gelirleri; bağış ve yardım alacakları; duran varlıklar ana hesap grubu içindeki gelirlerden alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan dönem sonunda vadesi bir yılın altına inenler ile bunlardan yapılan tahsilat veya terkinlerin izlenmesi için kullanılır.

1.2. Hesaba İlişkin İşlemler

1.2.1. Gelirlerden Alacakların Tahakkuk İşlemleri

İlgili servislerce tahakkuk bordroları ile ya da tahakkuk fişleri ile muhasebe servisine bildirilen gelirlerden alacak tahakkukları, düzenlenecek muhasebe işlem fişiyle ilgili hesaplara alınarak tahakkuk kayıtları yapılır.

Gün içindeki gelirlerden alacak tahakkukları gün sonuna kadar muhasebe servisine bildirilir. Faaliyet dönemi içinde tahsili gereken tutarlar bu hesaba, içinde bulunulan dönemi takip eden dönemlerde tahsili gereken tutarlar ise duran varlıklar ana hesap grubunda yer alan gelirlerden alacaklar hesabına kaydedilerek izlenir. Duran varlıklar ana hesap grubunda yer alan gelirlerden alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan, dönem sonlarında vadesi bir yılın altına inenler bu hesaba aktarılır.

Nitelikleri itibarıyla tahakkuku tahsiline bağlı bütçe geliri olarak yapılan tahsilatlar, bu hesapla ilişkilendirilmez.

1.2.2. Gelirlerden Alacakların Terkin İşlemleri

Bu hesapta kayıtlı alacakların terkinine ilişkin düzeltme fişleri muhasebe servisine gönderildiğinde, her bir düzeltme fişine veya düzeltme fişlerinin ekli olduğu günlük icmal listesine göre düzenlenecek muhasebe işlem fişiyle yılı içinde gelirler hesabına (yılı geçmiş ise giderler hesabına) borç, gelirlerden alacaklar hesabına alacak kaydedilerek terkin edilen tutarlar kayıtlardan çıkarılır.

1.2.3. Gelirlerden Alacaklardan Yapılan Tahsilat

Bu hesapta kayıtlı tutarlardan kasa hesabı, banka hesabı veya ilgili diğer hesaplara borç, bütçe gelirleri hesabına alacak yazılmak suretiyle tahsil edilenler gelir yansıtma hesabına borç, gelirlerden alacaklar hesabına alacak kaydedilir.

1.3. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Mükellef (HG) 3.000.- YTL tutarında gelir vergisi beyannamesini Seğmenler Vergi Dairesi Müdürlüğüne vermiştir.

120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı	3.000.-	
600- Gelirler Hesabı		3.000.

Tahakkuk eden tutarın yarısı nakden tahsil edilmiştir.

100- Kasa Hesabı	1.500.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		1.500.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	1.500.-	
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		1.500.-

2- Yalova Vergi Dairesi Müdürlüğünce gün içinde tahakkuk eden vergi toplamı 150.000.- YTL.dir.

120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı	150.000.-	
600- Gelirler Hesabı		150.000.-

Tahakkuk eden verginin 15.000.- YTL.lik kısmı aynı gün içinde tahsil edilmiştir.

102- Banka Hesabı	15.000.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		15.000.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	15.000-	
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		15.000.-

3- Kırşehir Tarım İl Müdürlüğüne ait kayıtlı değeri 3.000.000.- YTL ve amortismanı 75.000.- YTL olan bir bina ihaleyle satılmıştır. Satış bedeli

4.000.000.- YTL olup, biri peşin ve her üç ayda bir taksit olmak üzere 16 eşit taksitte tahsil edilecektir. Peşin ödemenin yapıldığı tarih 1 Eylül'dür. İlk taksit ödemesi 1 Aralık tarihinde yapılacaktır.

102- Banka Hesabı	250.000.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		250.000.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	250.000.-	
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı	250.000.-	
220- Gelirlerden Alacaklar Hesabı	3.500.000.-	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı	75.000.-	
252- Binalar Hesabı		3.000.000.-
600- Gelirler Hesabı		1.075.000.-

1 Aralık tarihinde ilk taksit ödemesi yapılmıştır.

102- Banka Hesabı	250.000.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		250.000.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	250.000.-	
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		250.000.-

31 Aralık tarihinde gelecek yıl tahsil edilecek olan 4 taksit tutarı olan 1.000.000.- YTL uzun vadeli alacaklardan kısa vadeli alacaklar grubuna devredilecektir.

120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı	1.000.000.-	
220- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		1.000.000.-

4- Cumhuriyet Vergi Dairesi Müdürlüğünce daha önce 1.500.- YTL olarak tahakkuk kaydı yapılmış olan alacak, yanlışlıkla 2.500.- YTL olarak tahsil edilmiştir.

102- Banka Hesabı	2.500.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		2.500.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	2.500.-	
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		2.500.-

Yanlışlığın fark edilmesi üzerine fazla tahsil edilen tutar ilgilinin banka hesabına gönderilmiştir.

810- Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı	1.000.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		1.000.-
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı	1.000.-	
805- Gelir Yansıtma Hesabı		1.000.-

5- Gelirlerden alacaklar hesabında yer alan tutarlardan vadesinde tahsil edilemeyen 350.000.-YTL alacak, takibe alınmıştır

121- Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı	350.000.-	
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		350.000.-

6- Gelirlerden alacaklar hesabında kayıtlı alacaklardan 25.000.-YTL'si aylık % 2 faizle 2 yıl süreyle ertelenmiştir.

222- Gelirlerden Tecilli Alacaklar Hesabı	25.000.-	
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		25.000.-

7- Mali Müşavir (EK) serbest meslek kazancına ilişkin gelir vergisi beyannamesini Kaman Vergi Dairesi Müdürlüğüne vermiştir. Beyanname ile 1.600.- YTL serbest meslek kazançları üzerinden gelir vergisi tahakkuk etmiştir.

120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı	1.600.-	
600- Gelirler Hesabı		1.600.-

Mükellef birinci taksit tutarını vezneye yatırmıştır.

100- Kasa Hesabı	800.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		800.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	800.-	
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		800.-

Mükellef ikinci taksiti yatırmamıştır.

121- Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı	800.-	
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		800.-

Mükellefin borcunu Pazar Vergi Dairesi Müdürlüğüne yatırdığına ilişkin muhasebe işlem fişi Kaman Vergi Dairesi Müdürlüğüne gelmiştir.

511- Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı	800.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		800.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	800.-	
121- Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı		800.-

8- Antalya Milli Emlak Müdürlüğünce, belediye sınırları dışarısında bulunan ve henüz kayıtlara alınmamış olan Hazineye ait bir arazi 40.000.- YTL bedelle ve 4 eşit taksitle satılmış olup, birinci taksit nakden vezneye yatırılmıştır. Taksitle yapılan arazi satışı için teminat olarak Devlet iç borçlanma tahvili alınmıştır.

250- Arazi ve Arsalar Hesabı	40.000.-	
500- Net Değer Hesabı		40.000.-

120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı	30.000.-	
630- Giderler Hesabı	10.000.-	
250- Arazi ve Arsalar Hesabı		40.000.-

100- Kasa Hesabı	10.000.-	
363- Kamu İdareleri Payları Hesabı[29]		2.500.-
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		7.500.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	7.500.-	
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		7.500.-

Teminat olarak alınan Devlet iç borçlanma tahvilinin kaydı

912- Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı	30.000.-	
913- Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı		30.000.-

29 4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi Hakkında Kanuna göre Belediye mücavir alan sınırları dışındaki köylerde bulunan hazine taşınmazlarının satış bedellerinin tahsil edilen kısmından % 25 oranında il özel idarelerine pay verilir. İl özel idareleri de bu paranın dörtte birini ilgili köy tüzel kişiliğine öder ve kalanını diğer köylere götürülecek hizmetlerde kullanır

2. 121 GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HESABI

2.1. Hesabın Tanımı

Gelirlerden takipli alacaklar hesabı, mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen vergi ve vergi dışı gelirler ile sermaye geliri alacaklarından takibe alınan tutarlar ile bunlardan yapılan tahsilat, tecil ve terkinlerin izlenmesi için kullanılır.

2.2. Hesaba İlişkin İşlemler

2.2.1. Alacakların Takibe Alınması 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 tehirli alacaklar hesabına alacak kaydedilerek takip kayıtları yapılır. İlgili servislerce takibe alma işlemi gün sonuna kadar muhasebeye bildirilir.

2.2.2. Takipli Alacakların Terkin İşlemleri

Gelirlerden takipli alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan terkin edilenlere ilişkin düzeltme fişleri muhasebeye gönderildiğinde, her bir düzeltme fişi için düzenlenecek muhasebe işlem fişiyle veya düzeltme fişlerinin ekli olduğu günlük icmal listesine göre düzenlenecek muhasebe işlem fişiyle yevmiye kayıtlarına kaydedilir ve terkin edilen tutarlar kayıtlardan çıkarılır.

2.2.3. Takipli Alacaklardan Yapılan Tahsilâtlar

Gelirlerden takipli alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan kasa hesabı, banka hesabı veya ilgili diğer hesaplara borç, takipli alacaklar hesabına alacak yazılmak suretiyle tahsil edilen gelirler, nakit esaslı bütçe uygulaması gereği, gelir yansıtma hesabına borç, bütçe gelirleri hesabına alacak kaydedilir.

2.3. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Gelirlerden alacaklar hesabında izlenen alacaklardan süresinde tahsil edilemeyen 13.300.- YTL tutarındaki alacak takibe alınmıştır.

121- Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı	13.300.-	
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		13.300.-

Takibe alınan 13.300.- YTL tutarındaki alacak 150.- YTL yasal faizi ile birlikte tahsil edilmiştir.

120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı	150.-	
600- Gelirler Hesabı		150.-

100- Kasa Hesabı	13.450.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		13.450.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	13.450-	
121- Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı		13.300.-
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		150.-

2- Hitit Vergi Dairesi Müdürlüğünce yıl sonu itibarıyla 120- Gelirlerden Alacaklar Hesabının borç ve alacak tutarları aşağıdaki gibidir.

120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı

118.342	114.073

Yıl sonu itibarıyla tahakkuk ettiği halde vadesi gelmeyen herhangi bir alacağın olmadığı ve tahakkuk eden bütün alacakların tahsil edilmesi gerektiği tespit edilmiştir. Vergi dairesince takibat işlemleri başlatılmıştır. Bu durumda yapılacak kayıt aşağıdadır.

121- Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı	4.469.-	
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		4.469.-

Takibe alınan tutarlardan 505,08.- YTL tahsil edilemeyerek zaman aşımına uğramıştır.

630- Giderler Hesabı	505,08.-	
121- Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı		505,08.-

Yapılan inceleme sonucunda gelirlerin tahsil edilemeyerek zaman aşımına uğratılmasından sorumlu olanlar tespit edilerek, söz konusu tutarlar ilgililer adına kişilerden alacaklar hesabına alınmıştır.

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	505,08.-	
600- Gelirler Hesabı		505,08.-

3- Ostim Vergi Dairesi Müdürlüğünce takipli alacaklar hesabında izlenen tutarlardan 10.000.-YTL'si 500.-YTL faizi ile birlikte çekle tahsil edilmiştir.

120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı	500.-	
600- Gelirler Hesabı		500.-

101- Alınan Çekler Hesabı	10.500.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		10.500.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	10.500-	
121- Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı		10.000.-
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		500.-

Çek tahsil için bankaya gönderilmiş, ancak çekin karşılığı olmadığı tespit edilmiştir. Burada karşılıksız çekin herhangi bir değeri kalmadığından ilgili hesaplardan çıkarılması ve kamu idaresi alacağının tekrar hesaplara alınması gerekmektedir.

Tahsilat karşılığı alınan çek tahsil için bankaya gönderildiğinde;

101- Alınan Çekler Hesabı (Tahsildeki Çekler)	10.500.-	
101- Alınan Çekler Hesabı (Muh. Bir. Çekler)		10.500.-

Çekin karşılıksız çıkması halinde;

800- Bütçe Gelirleri Hesabı	10.500.-	
101- Alınan Çekler Hesabı (Tahsildeki Çekler)		10.500.-
121- Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı	10.500-	
805- Gelir Yansıtma Hesabı		10.500.-

3. 122 GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR HESABI

3.1. Hesabın Tanımı

Gelirlerden tecilli ve tehirli alacaklar hesabı, gelirlerden alacaklar veya gelirlerden takipli alacaklar hesaplarında kayıtlı tutarlardan mevzuatı gereğince, içinde bulunulan faaliyet dönemi sonunu geçmeyen bir süreyle tecil veya tehir edilen tutarlar ile duran varlıklar ana hesap grubu içindeki gelirlerden tecilli ve tehirli alacaklar hesabında kayıtlı alacaklardan, dönem sonunda tecil ve tehir süresi bir yılın altına inen tutarlar ve bunlardan tahsil edilen veya tecil veya tehiri kaldırılanların izlenmesi için kullanılır.

3.2. Hesaba İlişkin İşlemler

3.2.1. Tecil ve Tecilin Kaldırılması

Mevzuatı gereğince yapılan tecil ve tecillerin kaldırma işlemlerini izlemek ve bunlara ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmasını sağlamak amacıyla, muhasebe bölümünde servisler itibarıyla ayrı ayrı "Tecil Defteri" düzenlenir. Tecil defteri; önce genel bölüme, genel bölümden geriye kalan kısım da vergi ve gelir türlerine göre alt bölümlere ayrılarak tutulur.

İlgili servislerden gönderilen tecil fişi ve tecili kaldırma yazıları, tecil defterinin önce genel bölümüne, daha sonra da vergi ve gelir türleri itibarıyla ilgili alt bölümlere, cilt ve sıra numaraları birbirini izleyecek şekilde kaydedilir. Bu kayıt sırasında tecil fişi ve tecili kaldırma yazılarından; takipsiz alacakları ilgilendirenler takipsiz bölüme; takipli alacakları ilgilendirenler takipli bölüme kaydedilir.

Tecil fişi ve tecili kaldırma yazılarının işlenmesinden sonra defterin genel bölümünden alınan sıra numarası ilgili alt bölümlere, alt bölümlerdeki sıra numarası ise genel bölüme ilinti numarası olarak yazılır.

Tecil defterinin genel bölümü ile vergi ve gelir türlerine ilişkin bölümlerinin ayrı ayrı toplamları alınır. Bu toplamlardan, tecil bölümü "takipsiz" ve "takipli" sütun toplamlarının gelirlerden tecilli ve tehirli alacaklar hesabının borç toplamına; tecili kaldırma bölümü "takipsiz" ve "takipli" sütun toplamlarının ise aynı hesabın alacak toplamına eşit olması gerekir.

Faaliyet dönemi ile sınırlı olarak tecil ve tehir edilen veya bunlardan tecil ve tehiri kaldırılan tutarlar bu hesaba, içinde bulunulan faaliyet dönemini aşan süreyle tecil ve tehir edilen veya bunlardan tecil ve tehiri kaldırılan tutarlar ise duran varlıklar ana hesap grubunda yer alan gelirlerden tecilli ve tehirli alacaklar hesabına kaydedilerek izlenir. Duran varlıklar ana hesap grubunda yer alan gelirlerden tecilli ve tehirli alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan, dönem sonlarında tecil süresi bir yılın altına inenler bu hesaba aktarılır.

3.2.2. Tecilli Ve Tehirli Alacakların Terkin İşlemleri

Bu hesapta kayıtlı tutarlardan terkin edilenlere ilişkin belgeler muhasebe servisine gönderildiğinde, düzenlenecek muhasebe işlem fişiyle yevmiye kayıtlarına kaydedilerek terkin edilen tutarlar kayıtlardan çıkarılır.

3.3. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Tahakkuk ettirilmiş olan 10.000.- YTL tutarındaki amme alacağı, 6183 sayılı Kanunun 3209 sayılı Kanunla Değişik 48 inci maddesi hükmüne göre 13 ay süreyle tecil edilmiştir.

222- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı	10.000.-	
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		10.000.-

2- Tecil edilen alacakların vadesi yıl sonunda bir yılın altına inmiştir.

122- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı	10.000.-	
222- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı		10.000.-

3- Tecil edilen 10.000.- YTL tutarındaki alacak 3.900.- YTL tecil faizi ile birlikte tahsil edilmiştir. Alacak vade sonunda faizi ile birlikte tahsil edilmek üzere tecil edildiğinden dolayı alacağın aslı ile birlikte faizinin de tahsili gerekir. Tecil işlemi vade sonu değil de taksitler halinde tahsil şartıyla da yapılmış olabilecektir.

Faiz tahakkuku kaydı

120- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı	3.900.-	
600- Gelirler Hesabı		3.900.-

Faiz dahil tahsilatın kaydı

100- Kasa Hesabı	13.900.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		13.900.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	13.900-	
122- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı		10.000.-
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		3.900.-

D- KURUM ALACAKLARI

Kurum alacakları hesap grubu, vadesi faaliyet dönemiyle sınırlı olan; Devlet nam ve hesabına yapılan borçlanmalardan genel bütçe dışı idare veya kuruluşlara ikraz anlaşmaları ile kullandırılan tutarlardan doğan alacaklar veya bu idare veya kuruluşların borçlarının devralınmasından doğan alacaklar; para piyasası nakit işlemlerinden doğan alacaklar ve diğer kurum alacakları; yasal yetkilere dayanılarak verilen borçlardan kaynaklanan alacakların anapara tutarları ve kur farkları ile bunlardan tahsil, tecil ve terkin edilen veya takibe alınanların izlenmesi için kullanılır.

Kurum alacakları hesap grubu, aşağıdaki hesaplardan oluşur:

130 Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesabı

131 Para Piyasası Nakit İşlemleri Alacakları Hesabı

132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabı

1. 130- DIŞ BORCUN İKRAZINDAN DOĞAN ALACAKLAR HESABI

1.1. Hesabın Tanımı

Dış borcun ikrazından doğan alacaklar hesabı, devlet nam ve hesabına dış finansman kaynaklarından sağlanıp, vadesi faaliyet dönemiyle sınırlı olmak üzere, dış borcun ikrazı suretiyle genel bütçe dışı idare veya kuruluşlara kullandırılan tutarlardan doğan alacaklar; hazine garantileri kapsamında 01.01.2003 tarihinden önce Hazine Müsteşarlığınca üstlenilen tutarlardan kaynaklanan hazine alacakları dolayısıyla bu hesaba kaydedilen tutarlar; anaparaya eklenen faiz, masraf ve kur farkları; alacağın borçlusu ve döviz cinsi değiştirilen tutarlar ile alacağı etkileyen diğer işlemler sonucu oluşan tutarlar; duran varlıklar ana hesap grubu içindeki dış borcun ikrazından doğan alacaklar hesabında kayıtlı olan tutarlardan dönem sonunda vadesi bir yılın altına inenler ile bu alacaklara karşılık nakden veya mahsuben yapılan tahsilatlar, terkin veya tecil edilen tutarlar ve terkin veya tecilin iptalinden doğan tutarların izlenmesi için kullanılır.

1.2. Hesaba İlişkin İşlemler

Dış borcun ikrazı; Hazine Müsteşarlığı tarafından herhangi bir dış finansman kaynağından sağlanan dış finansman imkânlarının ekonominin çeşitli sektörlerinde gelişmeyi sağlamak ve/veya finansman ihtiyacını karşılamak üzere genel ve katma bütçe dışındaki kamu kurum ve kuruluşları ile yatırım ve kalkınma bankalarına gerektiğinde anlaşmanın malî şartlarına bağlı kalmaksızın aktarılmasını ifade etmektedir.

Bu hesapta kayıtlı alacaklardan vadesinde tahsil edilemeyenler takipteki kurum alacakları hesabına aktarılarak takibe alınır.

Yıl sonlarında, bu hesapta kayıtlı tutarlarla ilgili olarak hesaplanan ve takip eden yılda tahsil edilebilir duruma gelecek olan işlemiş faiz geliri alacakları, dönen varlıklar ana hesap grubu içindeki gelir tahakkukları hesabına kaydedilir.

Dış borcun ikrazı suretiyle kullandırılan kredilerle ilgili olarak nakden veya mahsuben tahsil edilen faiz, masraf ve cezalar bu hesapla ilişkilendirilmez, doğrudan bütçeye gelir kaydedilir.

1.3. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- 31.12.2005 tarihi itibarıyla, 230- Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesabında izlenen tutarların 3.000.000.-YTL sının vadesi bir yılın altına inmiştir.

130-Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesabı	3.000.000.-	
230-Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesabı		3.000.000.-

2- Bu hesapta izlenen tutarlardan 500.000.-YTL karşılığı döviz anaparası alacağı ve 25.000.-YTL sı içinde bulunulan yıla ait olmak üzere toplam 180.000.-YTL faiz alacağı tahsil edilmiştir. Sözkonusu tutar aynı tarihte ilgili dış finansman kaynağına ödenmiştir.

105-Döviz Hesabı	680.000.-	
130-Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesabı		500.000.-
800-Bütçe Gelirleri Hesabı		180.000.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	180.000.-	
181-Gelir Tahakkukları Hesabı		155.000.-
600-Gelirler Hesabı		25.000.-

310- Cari Yılda Ödenecek Dış Mali Borçlar Hesabı	500.000.-	
830-Bütçe Giderleri Hesabı	180.000.-	
106-Döviz Gönderme Emirleri Hesabı		680.000.-
630-Giderler Hesabı	25.000.-	
381-Gider Tahakkukları Hesabı	155.000.-	
835-Gider Yansıtma Hesabı		180.000.-

3- Bu hesapta izlenen Ankara Büyükşehir belediyesinden olan 7.500.000.- YTL alacak, yapılan ikraz anlaşması ile 2 yıl süreyle ertelenmiştir. Sözkonusu alacağın 1.200.000.-YTL karşılığı döviz işlemiş faizi mevcuttur. İşlemiş faizin 75.000.-YTL sı içinde bulunulan yıla aittir.

230-Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesabı	8.700.000.-	
130- Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesabı		7.500.000.-
181- Gelir Tahakkukları Hesabı		1.125.000.-
600- Gelirler Hesabı		75.000.-

4- Bu hesapta izlenen Kocaeli Büyükşehir Belediyesinden olan 1.250.000.-YTL karşılığı döviz alacağı yasal yetkiye dayanılarak silinmiştir. Sözkonusu alacağın 250.000.-YTL karşılığı döviz işlemiş faizi mevcuttur.

830-Bütçe Giderleri Hesabı	1.500.000.-	
130- Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesabı		1.250.000.-
181- Gelir Tahakkukları Hesabı		250.000.-
630-Giderler Hesabı	1.500.000.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		1.500.000.-

5- Bu hesapta izlenen Ankara Üniversitesinden olan 950.000.-YTL karşılığı döviz alacağı dış finansman kaynağı tarafından Ankara Üniversitesi lehine silinmiştir. Sözkonusu alacağın 350.000.-YTL karşılığı döviz işlemiş faizi mevcuttur.

630-Giderler Hesabı	1.200.000.-	
130-Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesabı		950.000.-
181- Gelir Tahakkukları Hesabı		350.000.-
310-Cari Yılda Ödenecek Dış Mali Borçlar Hesabı	950.000.-	
381-Gider Tahakkukları Hesabı	350.000.-	
600- Gelirler Hesabı		1.200.000.-

6- Bu hesapta izlenen tutarların T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru ile değerlemesi sonucu, kur azalışından dolayı alacak toplamının 75.000.-YTL karşılığı tutarda azaldığı tespit edilmiştir.

630-Giderler Hesabı	75.000.-	
130-Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesabı		75.000.-

7- Bu hesapta izlenen tutarlardan 1.000.000.-YTL sı vadesinde tahsil edilemediği için takibe alınmıştır. Takibe alınan tutarın 50.000.-YTL sı içinde bulunulan yıla ait olmak üzere toplam 600.000.-YTL sı işlemiş faizi mevcuttur.

137-Takipteki Kurum Alacakları Hesabı	1.600.000.-	
130-Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesabı		1.000.000.-
181-Gelir Tahakkukları Hesabı		550.000.-
600-Gelirler Hesabı		50.000.-

2. 131-PARA PİYASASI NAKİT İŞLEMLERİ ALACAKLARI HESABI

2.1. Hesabın Tanımı

Para piyasası nakit işlemleri alacaklar hesabı, kısa vadeli nakit fazlasını değerlendirmek üzere azami otuz gün vadeli borç vermelerden doğan alacakların izlenmesi için kullanılır.

Bu işlemlerden elde edilen faiz gelirleri bu hesapla ilişkilendirilmez, doğrudan bütçeye gelir yazılır.

2.2. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Hazine Müsteşarlığınca, para piyasası nakit işlemleri çerçevesinde, kısa vadeli nakit fazlasını değerlendirmek amacıyla (A) Bankasına 30 gün vade ve yıllık % 12 faizle 1.000.000.000.- YTL borç para verilmiştir.

131- Para Piyasası Nakit İşlemleri Alacakları Hesabı	1.000.000.000.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		1.000.000.000.-

İlgili tutar vade bitiminde 1.010.000.000.- YTL olarak faiziyle birlikte tahsil edilmiştir.

102- Banka Hesabı	1.010.000.000.-	
131-Para Piyasası Nakit İşlemleri Alacakları Hesabı		1.000.000.000.-
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		10.000.000.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	10.000.000.-	
600- Gelirler Hesabı		10.000.000.-

3. 132- KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI

3.1. Hesabın Tanımı

Kurumca verilen borçlardan alacaklar hesabı, yılı bütçe kanunu veya ilgili mevzuatına dayanılarak vadesi faaliyet dönemiyle sınırlı olmak üzere, nakit olarak veya özel tertip devlet iç borçlanma senedi ihracı suretiyle ikrazen verilen borçlardan kaynaklanan alacaklar; anaparaya eklenen faiz, masraf ve kur farkları; duran varlıklar ana hesap grubu içindeki kurumca verilen borçlardan alacaklar hesabında kayıtlı alacaklardan dönem sonunda vadesi bir yılın altına inmiş olanlar; alacağın borçlusu ve döviz cinsi değiştirilen tutarlar, alacağı etkileyen diğer işlemler sonucu oluşan tutarlar ile bu alacaklara karşılık nakden veya mahsuben yapılan tahsilatlar, terkin veya tecil edilen tutarlar ve terkin veya tecilin iptalinden doğan tutarların izlenmesi için kullanılır.

3.2. Hesaba İlişkin İşlemler

Mevzuatı gereği genel bütçe dışı idare veya kuruluşlara ikraz anlaşmaları ile yapılan borç verme işlemleri, bütçedeki ödeneğine dayanılarak gerçekleştirilir. Bunlardan yapılan anapara ve faiz tahsilatları bütçeye gelir kaydedilir. İkraz anlaşmaları gereği özel tertip devlet iç borçlanma senedi ihracı yoluyla yapılan borç verme işlemleri ise bütçeleştirilmeden gerçekleştirilir ve anapara tahsilatı bütçe ile ilişkilendirilmez. İkrazen verilen özel tertip devlet iç borçlanma senetlerinden kaynaklanan hazine alacaklarının ilgili mevzuat çerçevesinde silinmesi halinde bu tutarlar, yılı bütçesindeki ödeneğine dayanılarak bütçeye gider olarak kaydedilir.

Bu hesapta kayıtlı alacaklardan vadesinde tahsil edilemeyenler takipteki kurum alacakları hesabına aktarılarak takibe alınır.

Yıl sonlarında bu hesapta kayıtlı alacaklara ilişkin olarak ikraz anlaşmaları çerçevesinde hesaplanan ve takip eden yılda tahsili gereken işlemiş faizler, dönen varlıklar ana hesap grubu içindeki gelir tahakkukları hesabına kaydedilir.

3.3. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- 31.12.2005 tarihi itibarıyla, 232-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabında izlenen tutarların 1.000.000.000.-YTL sının vadesi bir yılın altına inmiştir.

132-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı	1.000.000.000.-	
232-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı		1.000.000.000.-

2-15.04.2006 tarihinde bütçedeki ödeneğine dayanılarak, sel nedeniyle hane halkına 100.000.- YTL kısa vadeli borç verilmiştir.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	100.000.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri H.		100.000.-
132- Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı	100.000-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		100.000.-

Verilen borç, 5.000.-YTL faiziyle birlikte tahsil edilmiştir.

102- Bankalar Hesabı	105.000.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		105.000.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	105.000.-	
132- Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar H.		100.000.-
600- Gelirler Hesabı		5.000.-

3- Kurumca verilen borçlar hesabında kayıtlı, Kredi anaparası 300.000.- YTL ve 5.000.-YTL'si içinde bulunulan yıla ait olmak üzere toplam 55.000.YTL faiziyle birlikte tahsil edilmiştir.

102- Banka Hesabı	355.000.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		355.000.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	355.000.-	
132- Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı		300.000.-
181- Gelir Tahakkukları Hesabı		50.000.-
600- Gelirler Hesabı		5.000.-

Burada faiz tahsilatının yalnızca 5.000.-YTL'si 600- Gelirler Hesabına kaydediliyor. Çünkü bu tutar içinde bulunulan yıla ait faizdir ve gelirler hesabına içinde bulunulan faaliyet döneminde tahakkuk eden gelir kaydedilir. Faizin geri kalanının gelir tahakkuku ise daha önceki yıllarda gerçekleştirilmiştir. Kredi verilirken bütçedeki ödeneğine dayanılarak bütçe giderleri hesabına kaydedilerek ödeme yapıldığından, geri tahsil edilmesinde de bütçe ile ilişkilendirilmesi gerektiğinden bütçe gelirleri hesabına kayıt yapılacaktır. Burada anapara tutarı bütçe sınıflamasında "borç verme" ve "alacaklardan tahsilat" tertiplerine, faizi ise "faiz gelirleri" koduna kaydedilecektir.

4- Kurumca verilen borçlar hesabında kayıtlı 6.000.-YTL alacak vadesi geldiğinde tahsil edilemediğinden 100.-YTL'si içinde bulunulan faaliyet dönemine ait olmak üzere toplam 300.-YTL faizi ile birlikte takibe alınmıştır.

137- Takipteki Kurum Alacakları Hesabı	6.300.-	
132- Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı		6.000.-
181- Gelir Tahakkukları Hesabı		200.-
600- Gelirler Hesabı		100.-

4. 137- TAKİPTEKİ KURUM ALACAKLARI HESABI

4.1. Hesabın Tanımı

Takipteki kurum alacakları hesabı, dış borcun ikrazından doğan alacaklar hesabı, para piyasası nakit işlemleri alacakları hesabı ve kurumca verilen borçlardan alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan vadesinde tahsil edilemeyenler ile bu tutarlara ilişkin olarak hesaplanan faiz alacaklarından, anaparaya ilave edilmemiş olanların takibe alınarak izlenmesi için kullanılır.

Bu hesap, dış borcun ikrazından doğan alacaklar hesabı, para piyasası nakit işlemleri alacakları hesabı ve kurumca verilen borçlardan alacaklar hesabına paralel olarak bölümlenir.

4.2. Hesaba İlişkin İşlemler

Dönen varlıklar ana hesap grubu içinde yer alan dış borcun ikrazından doğan alacaklar hesabı, para piyasası nakit işlemleri alacakları hesabı veya kurumca verilen borçlardan alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan vade sonunda tahsil edilemeyenler ile çeşitli nedenlerle muaccel hale gelen uzun vadeli kurum alacaklarının anapara tutarları ve bu tutarlara ilişkin olarak hesaplanan işlemiş faiz alacakları bu hesaba aktarılarak takibe alınır.

Yıl sonlarında, bu hesapta yer alan tutarlar için hesaplanan işlemiş faiz alacakları bu hesapta izlenir.

Hazine alacaklarının takip ve tahsili 18.10.2005 tarih ve 25970 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Hazine Alacaklarının Yönetimi, Takip ve Tahsiline Dair Yönetmelik hükümlerine göre gerçekleştirilir.

Hazine tarafından verilen geri ödeme ve yatırım garantilerinin üstleniminden, dış borcun ikrazen kullandırılması ve özel tertip Devlet iç borçlanma senetlerinin ikrazen ihraç edilmesinden kaynaklanan Hazine alacakları ile bunlar dışında olmakla birlikte ilgili mevzuattan kaynaklanan işlemler nedeniyle doğan ve Hazine tarafından üstlenilen ödemelerin izlendiği Bu yönetmeliğe göre;

4.2.1. Hazine Alacaklarının Yönetilmesine İlişkin Genel Esasları

a) Borçlu, Hazine alacağı kapsamındaki her türlü mali yükümlülüğünü, Müsteşarlıkça herhangi bir bildirime gerek kalmaksızın, vadesinde ve tam olarak yerine getirmekle yükümlüdür.

b) Vade tarihinde kısmen veya tamamen ödenmeyen Hazine alacaklarının borçlu kuruluş tarafından tahakkuk eden gecikme zammıyla birlikte vade tarihinden itibaren yirmibeş işgünü içerisinde Müsteşarlığın ilgili hesabına ödenmemesi halinde söz konusu Hazine alacağı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında takip ve tahsili için Maliye Bakanlığına bildirilir. Daha önce 6183 sayılı Kanun kapsamında takip ve tahsil edilmek üzere Maliye Bakanlığına borcu bildirilen kuruluşların bildirimden sonra vadesinde ödemedikleri borçları için bu süre dikkate alınmaz.

c) Bu Yönetmeliğin yürürlük tarihi itibariyle vadesi geçmiş olan Hazine alacakları hariç olmak üzere, vadesi geçmiş Hazine alacakları yapılandırılmaz.

d) Yapılandırılan Hazine alacaklarının her bir taksiti mücbir sebep dışında, yeniden yapılandırılmaz.

e) Vadesinde tahsil edilmeyen ve henüz 6183 sayılı Kanun kapsamında takibi başlamamış Hazine alacaklarının tahsilatı, tahsilat tarihi itibariyle borçlunun Müsteşarlığa olan borçlarının en eski vadeli olanından başlamak üzere öncelikle gecikme faizi tutarına, daha sonra sırasıyla masraf, faiz ve anapara ödemelerine mahsup edilecek şekilde yapılır.

f) 6183 sayılı Kanun kapsamında takip ve tahsil edilmek üzere ilgili tahsil dairesine gönderilen Hazine alacakları için yapılacak tahsilatların alacak aslı ile fer'ilerinin tamamını karşılamaması halinde, mahsup en eski vadeli alacağın asıl ve fer'ilerine orantılı olarak yapılır.

g) Borçlu kuruluşlarca Hazine Müsteşarlığının ilgili hesaplarına yapılan ödemelerin tarihinin vade tarihinden önce olması durumunda tahsilat tarihindeki kur esas alınır.

4.2.2. Hazine Garantileri Kapsamında Üstlenilen Tutarlardan Oluşan Hazine Alacaklarının Geri Ödeme Koşullarının Belirlenmesi ile Takip ve Tahsilinde Uygulanacak Esaslar

a) Hazinece verilen garantiler kapsamında Müsteşarlıkça üstlenilen tutarların takip ve tahsilinin temini amacıyla Müsteşarlık ile borçlu arasında Kredi Devralma ve İkraz Anlaşması imzalanır.

b) Borçlu adına aynı ay içerisinde farklı tarihlerde birden fazla üstlenim yapılması halinde üstlenilen tutarlar üstlenim tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası kurları esas alınarak Müsteşarlıkça belirlenecek para birimine çevrilir ve birleştirilerek ödeme planına bağlanır. Ödeme planına bağlanan söz konusu alacaklara uygulanacak faiz hesaplamalarında üstlenim tarihleri esas alınır. Anlaşma tarihi ilgili ay içindeki ilk üstlenim tarihidir.

c) Hazinece verilen garantiler kapsamında kreditörlere olan ödeme yükümlülüğünü yerine getirmediği gibi 21/12/2002 tarihli ve 24970 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Hazine Garantileri Kapsamında Yapılacak Ödemelerin Üstlenilmesinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümlerine uymayan kuruluşlar adına Müsteşarlıkça üstlenilen tutarlardan oluşan Hazine alacağı, üstlenim tarihini müteakiben borçlu tarafından Müsteşarlığın ilgili hesaplarına (f) bendi uyarınca hesaplanacak faizi ile birlikte otuz gün içerisinde defaten ödenir.

d) ABD Doları ve Euro dışındaki döviz cinslerinden yapılan üstlenimler neticesinde doğan Hazine alacağı, üstlenim tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası kurları esas alınarak Müsteşarlıkça uygun görülen para birimine çevrilir.

e) Üstlenilen tutarlardan oluşan Hazine alacağının toplam geri ödeme süresi beş yılı, geri ödemesiz dönemi bir yılı geçemez.

f) Üstlenilen tutarlardan oluşan Hazine alacakları için uygulanacak faiz oranı Hazinenin borçlanma maliyetleri dikkate alınarak Müsteşarlık tarafından belirlenir. Faiz hesaplamasında gün gerçek gün sayısı, yıl üçyüzaltmışbeş gün olarak esas alınır. Faiz, üstlenim tarihinden itibaren uygulanır ve faiz için geri ödemesiz dönem verilmez.

4.2.3. Hazine Alacaklarının Yapılandırılmasında Uygulanacak Esaslar ve Usuller

a) Borçlu, bütçesinde yeterli kaynak ayırmış olmakla beraber, mücbir sebep ya da Müsteşarlıkça değerlendirilmek hususu saklı kalmak kaydıyla mali yapının öngörülemeyen şekilde bozulması dolayısıyla ödeyememe durumunun ortaya çıkması halinde Müsteşarlığa olan söz konusu borcu için yapılandırma talebinde bulunabilir.

b) Müsteşarlık, borçlunun başvurusunu bu madde çerçevesinde değerlendirir. Müsteşarlıkça uygun bulunmayan taleplerin borçluya bildiriminin vade tarihinden önce borçlunun eline geçmemiş olması borçlunun ödeme yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz.

c) Borçlu yapılandırma talebine ilişkin gerekçesini, öngördüğü geri ödeme planını, mali rapor ve tablolarını, bilançolarını, kesin hesap cetvellerini, gelir gider ve nakit akım tabloları ile Müsteşarlık tarafından talep edilebilecek diğer bilgi ve belgeleri en üst yetkili mercii aracılığıyla ve yazı ile en geç borcunun vadesine on beş gün kala Müsteşarlığa gönderir. Ayrıca, Müsteşarlık, borçlunun ödeme gücünün tespiti amacıyla Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı vasıtasıyla denetim yaptırabilir. Denetimin, borcun vade tarihinden önce tamamlanamamış olması borçlunun ödeme yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz.

d) Yapılandırılması uygun görülen Hazine alacağının toplam geri ödeme süresi beş yılı, geri ödemesiz dönemi bir yılı geçemez.

e) Yapılandırılan tutara ilişkin Hazine alacaklarına Müsteşarlıkça Hazinenin borçlanma maliyetleri dikkate alınarak belirlenecek oranda faiz uygulanır. Faiz hesaplamasında gün gerçek gün sayısı, yıl üçyüzaltmışbeş gün olarak esas alınır. Faiz, yapılandırma tarihinden itibaren uygulanır ve faiz için geri ödemesiz dönem verilmez.

f) Yapılandırılması uygun görülen Hazine alacağı için Müsteşarlık ile borçlu arasında bir anlaşma imzalanır. Bu madde kapsamında işlem yapılması, borcun mevcut maddi ve şahsi teminatlarının sukutunu icap ettirmediği gibi, borçlunun müşterek borçlu ve müteselsil kefillerine de kefaletten çekilme hakkını vermez. Yapılacak yapılandırma anlaşması, mevcut anlaşmaların eki ve ayrılmaz parçası olarak düzenlenir. Yapılandırma anlaşmasına, borcun herhangi bir taksitinin vadesinde ödenmemesi halinde bakiye borcun tamamı üzerinden

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca takibat yapılacağı dercedilir.

4.2.4. Sorumluluk, Bilgi Verme ve Denetim Kapsamında Uygulanacak Esaslar

a) Müsteşarlık, mer'i mevzuat çerçevesinde, Hazine alacakları kapsamında borçlunun her türlü hesap, bilgi ve belgelerini denetlemeye yetkilidir.

b) Borçlu, Müsteşarlığın talep ettiği her türlü bilgi ve belgeyi talep edilen formatta ve düzenli olarak Müsteşarlığa iletmekle yükümlüdür.

c) Borçlu, Müsteşarlığın ilgili hesabına ödemenin yapıldığı gün ekte bir örneği yer alan Ödeme Bildirim Formunu doldurup imzalayarak ödemenin yapıldığı gün faks ve resmi yazı ile Müsteşarlığa (Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü) bildirir.

4.3. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Kurumca verilen borçlardan alacaklar hesabında kayıtlı 44.500.- YTL tutarındaki alacak tahsil edilememiştir. 500 YTL sı içinde bulunulan yıla ait olmak üzere toplam 5.000.-YTL işlemiş faiz mevcuttur.

137- Takipteki Kurum Alacakları Hesabı	49.500.-	
132- Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı		44.500.-
181- Gelir Tahakkukları Hesabı		4.500.-
600- Gelirler Hesabı		500.-

Takipteki kurum alacağı bütçedeki ödeneğine dayanılarak silinmiştir.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	49.500.-	
137- Takipteki Kurum Alacakları Hesabı		49.500.-
630- Giderler Hesabı	49.500.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		49.500.-

E- DİĞER ALACAKLAR

Diğer alacaklar hesap grubu, faaliyet alacakları ve kurum alacaklarının dışında kalan alacakların izlenmesi için kullanılmaktadır.

Diğer alacaklar hesap grubunda aşağıdaki hesap yer almaktadır.

140 Kişilerden Alacaklar Hesabı

1. 140- KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI

1.1. Hesabın Tanımı

Kişilerden alacaklar hesabı, faaliyet alacakları ve kurum alacakları dışında kalan alacakların izlenmesi için kullanılır.

Kişilerden Alacaklar Hesabında Kayıtlı Tutarlar İçin Faiz Uygulaması

GENEL HÜKÜMLERE GÖRE FAİZ UYGULAMASI	5335 sayılı Kanunun 14. maddesiyle değişik 4.12.1984 tarihli ve 3095 sayılı Kanunun 1. maddesi hükmüne göre Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa göre faiz ödenmesi gereken hallerde, miktarı sözleşme ile tespit edilmişse bu ödeme yıllık %12 oranı üzerinde yapılır.
	Buna göre genel hükümlere göre faiz oranı aylık %1 olarak uygulanacaktır ve ay kesirleri tama iblağ edilecektir.

6183 SAYILI KANUNA GÖRE FAİZ UYGULAMASI	6183 sayılı Kanunun "Gecikme Zammı, Nispet ve Zammı" başlıklı 51 inci maddesi,25.12.2003 tarih ve 535 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 4 üncü maddesi ile değiştirilmiştir. Buna göre; amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı %3 oranında gecikme zammı tatbik olunur. **Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir.**
	Gecikme zammı bir milyon liradan az olamaz.
	Gecikme zammı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre uygulanan vergi ziyaı cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanır. **Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmez.**

	Bakanlar Kurulu, gecikme zammı oranlarını aylar itibarıyla topluca veya her ay için ayrı ayrı, %10'una kadar indirmeye, gecikme zammı oranı ile gecikme zammı asgari tutarını iki katına kadar artırmaya, ayrıca gecikme zammı oranını aylar itibariyle farklı olarak belirlemeye ve **gecikme zammını bileşik faiz usulüyle** aylık, üç aylık, altı aylık veya yıllık olarak hesaplatmaya yetkilidir.
	2005/8551 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre; 6183 sayılı Kanunun uygulandığı alacaklar için **02.03.2005 tarihinden itibaren** aylık %3 oranında faiz alınmaktadır. Burada eskisinden farklı olarak ay kesirleri tama iblağ edilmeyerek günlük faiz hesaplaması yapılmaktadır.

SAYIŞTAY KANUNUNA GÖRE FAİZ UYGULAMASI	832 sayılı Sayıştay Kanununun 64 üncü maddesine göre, ilamlarda gösterilen zimmet ve tazminlerde zimmetler vukuu tarihinden; tazminler ise hükmedildikleri tarihten itibaren faize tabi olarak, İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil olunur. Ancak, bu suretle eklenecek faizin tutarı, zimmet veya tazminine karar verilen miktarın %10'unu geçemez.

1.2. Hesaba İlişkin İşlemler

1.2.1. Kişilerden Alacakların Doğuşu

Kişilerden alacaklar hesabına alınarak takibi gereken alacaklar;

1-Sayıştay, adli, idari ve askeri mahkemelerce verilip ilgili dairelerden muhasebe birimlerine bildirilen ilamlarla,

2-Denetim elemanları, kamu idarelerinin yöneticileri veya sorumlularının görevleri gereği yaptıkları inceleme ve denetimler sonucunda düzenleyecekleri rapor, tutanak, yazı ve benzeri belgelerle,

ortaya çıkar.

1.2.2. Kişilerden Alacaklar Hesabına Borç Kaydedilecek Tutarlar

Muhasebe birimlerince;

1-Bütçe giderleri hesabına borç kaydıyla yapılan ödemelerden fazla veya yersiz ödendiği Sayıştay, adli, idari ve askeri mahkeme ilamları ile hükmolunan,

2-Denetim elemanları, kamu idarelerinin yöneticileri veya sorumlularının görevleri gereği yaptıkları inceleme ve denetimler sonucunda düzenleyecekleri rapor, tutanak, yazı ve benzeri belgelerle tespit olunan,

3-Ayniyatın çalınmasından, kaybedilmesinden, kanunsuz veya yersiz harcanmasından dolayı doğan zararlara ait olmak üzere dairelerce bildirilen tutarlarla Sayıştay, adli, idari ve askeri mahkemelerce bu doğrultuda hüküm altına alınan,

4-Mecburi hizmet kaydı ile çeşitli okullarda okutturulan veya staj için gönderilen memur, öğretmen, öğrenci ve benzerlerinden başarılı olamayan veya herhangi bir şekilde akdi ihlal edenlerden alınması gereken,

5-2022 sayılı 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç, Güçsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun hükümleri gereğince, ödenen aylıklardan yersiz ödendiği anlaşılarak aynı Kanunun 5 inci maddesi uyarınca % 50 fazlası ile geri alınması gereken,

6-Veznedarların muhafazası altında bulunan para, menkul kıymet ve değerli kağıtlardan noksan çıkan veya zimmete geçirilen,

7-Bütçe giderleri hesabı dışındaki diğer hesaplara borç veya alacak kaydı suretiyle verildiği, alındığı veya gönderildiği halde çalınan, zayi olan, fazla veya yersiz verilen veya noksan çıkan,

8-Bütçe içi veya bütçe dışı olarak verilen veya gönderilen ön ödemelerden süresinde mahsup edilmeyen veya zimmete geçirilen,

9-Tahsildar, veznedar veya bu işlerle görevlendirilmiş bulunan memur ve mutemetler tarafından alındı veya diğer resmi belgeler karşılığında tahsil edildikten sonra zimmete geçirilen veya kaybedilen,

10- Bakanlıkça bu hesaba kaydedilmesi bildirilen,

tutarlar kişilerden alacaklar hesabına alınır.

Bu hesapta kayıtlı tutarlar için tahakkuk ettirilecek faizler de bu hesapta izlenir.

Sayıştay, adli, idari ve askeri mahkemelerce verilen ilam ve kararlarla hükmolunan tutarlardan, daha önce hesaplara alınanlar düşüldükten sonra kalan tutarlar kayıtlara alınır. Diğer rapor ve yazılarla bildirilen ve borç kaydı istenilen tutarların, üzerinde yapılacak incelemeler sonucunda noksan veya fazla kaydedilmesine ilişkin hususların bulunması halinde, kayıtlar ona göre yapılır ve durum, rapor veya yazıyı gönderen makama bildirilir.

1.2.3. Alacak İzleme Dosyaları ve Alacak Sıra Numaraları

Muhasebe birimlerince, kişilerden alacaklar hesabına kaydedilen alacakların her biri için ayrı bir alacak izleme dosyası açılır. Bu dosyalara, alacağın hesaplara alındığı mali yıl ile bu rakamlardan sonra gelmek üzere mali yıl başında birden başlayarak verilen rakamlardan oluşan bir alacak sıra numarası verilir. Bu numaralar aynı zamanda kişilerden alacaklar hesabı defterinin alacak sıra numarasını da oluşturur. Alacakların izlenmesi bu dosyalardan yapılır.

Kişilerden alacaklar hesabına alınan tutarlar için yukarıda belirtildiği şekilde verilen alacak sıra numaraları, alacağın tamamı tahsil edilinceye kadar kullanılır.

Bu alacaklar için tahakkuk ettirilerek faiz bölümüne kaydedilen faizlere de alacağın aslına ait alacak sıra numarası verilir ve faizlerin tahsili de aynı dosyadan izlenir.

1.2.4. Alacakların Diğer Muhasebe Birimlerince İzlenmesi

Kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı tutarların borçlularının başka bir yerde olduğu anlaşıldığı takdirde, bunlara ait alacak tutarı tespit edilerek, borca alınma sebebi de açıklanmak suretiyle durum borçlunun bulunduğu yer muhasebe birimine yazılır. Bu yazıyı alan muhasebe birimi, bildirilen alacak tutarının tahsilini borçlular defterine ve nazım hesaplar grubu içindeki başka birimler adına izlenen alacaklar hesabı ve başka birimler adına izlenen alacak emanetleri hesabına kaydederek izler. Borçlu oradan ayrıldığı takdirde durumu, alacağın kayıtlı bulunduğu muhasebe birimine bildirir ve gerekli hesap düzeltmelerini yapar.

Muhasebe birimi nakden ya da mahsuben yaptığı tahsilatın, kasa hesabı veya ilgili hesaplara borç, muhasebe birimleri arası işlemler hesabına alacak kaydını içeren muhasebe işlem fişinin nüshalarını alacağın kayıtlı bulunduğu muhasebe birimine gönderir. Tahsilat, ayrı bütçeli bir idare muhasebe birimi adına yapılmış ise para banka kanalıyla gönderilir. Söz konusu tutar nazım hesaplardan çıkarılır.

Herhangi bir muhasebe yetkilisinin kendisinden tahsilinin izlenmesi istenilen bir alacağın tahsilinde ihmali görülürse, durum alacağın kayıtlı bulunduğu muhasebe birimince Bakanlığa bildirilir.

1.2.5. Alacakların Tahsil Şekilleri

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

Özel kanunlarında yazılı hükümlere göre yapılan tahsilat; Kanunlarında tahsil şekli hakkında özel hükümler bulunan alacaklar bu hükümlere göre takip ve tahsil edilir.

Takas suretiyle tahsilat; 818 sayılı Borçlar Kanununun 118-124 üncü maddeleri hükümlerine göre bir alacağın takas suretiyle tahsil edilebilmesi için; kurum ile borçlu olan gerçek veya tüzel kişinin karşılıklı olarak alacaklı ve borçlu durumunda olmaları, takas edilecek olan karşılıklı borç ve alacağın nakit olması, takas edilecek olan karşılıklı borç ve alacağın her ikisinin de vadesi gelmiş olması ve takas yapılmadan önce borçluya, alacağının borcuna takas suretiyle mahsup edileceğinin bir yazı ile bildirilmesi veya alacağını talep ettiği zaman borcu ile takas edileceğinin beyan edilmesi gerekir.

Borç ve alacaktan birisi şarta bağlı bulunuyorsa veya henüz vadesi gelmemişse takas yapılamaz. Ancak, borçlunun istemi üzerine vadesi gelmemiş borçlarına mahsup yapılabilir.

Herhangi bir şahsın borcu, o şahsın ortak bulunduğu şirketin kurumdan alacağı ile takas edilemez.

Yukarıda belirtilen takas şartlarının varlığı halinde, memurun borçlu olduğu paraların aylık bordroların kesintiler sütununda gösterilmesi gerektiği, muhasebe birimince ilgili tahakkuk dairesine bildirilerek borçları, memur aylıklarından takas suretiyle tahsil edilir.

818 sayılı Borçlar Kanununun 123 üncü maddesi hükmü gereğince; saklanmak için bırakılmış veya haksız olarak alınmış bir şeyin verilmesine veya karşılığının ödenmesine ilişkin alacaklar, nafaka veya işçi ücreti gibi borçlunun ve ailesinin geçimi için gerekli olup özel niteliği bakımından doğrudan doğruya alacaklıya ödenmesi gereken alacaklar ve Devlet, il ve köyler lehine olarak kamu hukukundan doğan alacaklar takas edilemez.

4857 sayılı İş Kanununun 35 inci maddesi gereğince, işçilerin aylık ücretlerinin dörtte birinden fazlası da (işçinin bakmak zorunda olduğu aile üyeleri için hakim tarafından takdir edilecek tutar hariç) takas edilemez.

Ancak; yukarıda belirtilen borçluların rızaen ödemeyi yazılı olarak kabul etmeleri halinde, muhasebe birimlerince istihkaklarından doğrudan takas suretiyle tahsilat yapılır.

İcra yoluyla tahsilat; Özel kanunlarındaki hükümler veya takas suretiyle tahsili mümkün olanlar dışında kalan alacaklardan, mahkemeler ve Sayıştay ilamları ile hüküm altına alındığı halde borçlu tarafından rızaen ödenmeyenler icra yolu ile tahsil edilir.

Yapılan icra takibinden kısa sürede sonuç alınabilmesi için ilgili muhakemat müdürlüğü veya hazine avukatlığına alacak ve borçlu (varsa veli veya vasisi) hakkında muhasebe birimlerince ayrıntılı bilgi verilir.

Sayıştay ilamlarının icra yoluyla tahsili gerektiği takdirde, ilamın onaylı bir örneği dosyasında bırakılarak aslı icra dairesine verilir.

İcra veya mahkemeye intikal ettirilen alacakların takibinin ne aşamada olduğunun muhasebe birimlerince, ilgili muhakemat müdürlüğü veya hazine avukatlığından ay sonlarında sorulması ve tahsil edildiği bildirilen paraların icra dairelerinden alınarak alacağa mahsup edilmesi gerekir.

1.2.6. Sayıştay İlamları

Sayıştayca tazmin hükmedilen paralara ait ilamlar muhasebe birimlerine gönderildiğinde; muhasebe birimlerince ilamda yazılı tutarlardan kısmen veya tamamen daha önceden kişilerden alacaklar hesabına kaydedilmiş tutarlar bulunduğu takdirde, tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın bu paraların hesaplara alınış kaydına ilişkin yevmiye tarih ve numarası ile tutarlarını gösteren bir liste düzenlenir. İlam tutarından listedeki tutar düşüldükten sonra

arta kalan tutarlar yevmiye ve yardımcı hesap defterlerine kaydedilir ve liste ilam suretine bağlanarak Sayıştay ilamları dosyasında saklanır. Daha önce hesaplara alınan ve listede gösterilen alacakların yardımcı hesap defteri kayıtlarında; ilamın tarihi, numarası, yılı ve adına tazmin hükmolunan sorumluların kimlikleri belirtilir. İlam kesinleşinceye kadar, sorumlulardan icraya müracaat edilmeksizin tahsilat yapılır. İlam kesinleştikten sonra icra takibine başlanır. Yargılamanın iadesi isteminde bulunmak, icrayı alıkoymaz.

Sayıştayca temyiz, yargılamanın iadesi veya karar düzeltilmesi yoluyla alacaklardan bir kısmının veya tamamının kaldırılmasına karar verildiği takdirde, buna ait kararlar da muhasebe birimlerine gönderildiğinde kaldırılan tutar hesaplardan çıkartılır.

1.2.7. Alacak Bilgi Fişi

Muhasebe birimlerince, Sayıştay ilamına dayanılarak kişilerden alacaklar hesabına kaydedilmiş bulunan alacaklarla ilgili olarak, bir ay içerisinde nakden veya mahsuben yapılan tahsilat ile terkin, tenzil ve kaldırma işlemlerini gösteren iki nüsha "Alacak Bilgi Fişi" (Örnek: 34) düzenlenerek, birinci nüshası ay sonlarında Bakanlığa gönderilir. Alacak bilgi fişleri, her yılın ilamı için ayrı ayrı düzenlenir. Bir ay içerisinde, herhangi bir yılın ilamı kapsamındaki alacakların durumunda tahsil, terkin, tenzil ve kaldırma gibi nedenlerle bir değişiklik yoksa o yılın ilamı ile ilgili o ay için fiş düzenlenmez.

Tahsilat, sorumluların rücu edebileceği kişilerden yapıldığı takdirde fişe, rücu edilebilecek kişinin ismi değil hangi sorumlu veya sorumluların müşterek veya münferit borcuna mahsup edilmişse, o sorumlunun ismi yazılır.

Tebliğ olunan ilamların kayda geçirilmesi sırasında, daha önce kişilerden alacaklar hesabına kaydedilmesinden dolayı ilam toplamından düşülecek paralardan, tahsil edilmiş tutarlar varsa bunlar için de ayrı bir alacak bilgi fişi düzenlenerek, ilamın kayda geçirildiğini bildiren yazı ile birlikte gönderilir.

1.2.8. Faiz ve Başlangıç Tarihi

Muhasebe birimlerince, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 71 nci maddesinde sayılan kamu zararı halleri hariç olmak üzere, kişilerden alacaklar hesabına kaydedilmesi gereken ve çeşitleri yukarıda sayılan tutarlardan;

1-Fazla ve yersiz ödemeler, geri isteme iradesinin borçluya ulaştığı tarihten,

2-Noksan tahsilat veya kesintiler, tahsilat ve kesinti tutarının gelir kaydedilmesi gerektiği tarihten,

3-Harcama yetkilisi mutemetlerine verilen avanslardan kişilerden alacaklar hesabına aktarılanlar, ön ödemenin mahsup veya iade edilmesi gerektiği tarihten,

4-Sürekli görev yolluğu avanslarından kişilerden alacaklar hesabına aktarılanlar, memur ve ailesi atandığı memuriyet mahalline gitmişse varışları

tarihinden itibaren bir ay sonundan, memur gitmemiş veya aile götürülmemişse avansın verildiği tarihten, sürekli görev yolluğuna esas tayinin iptal edilmesi halinde ise iptal emrinin ilgiliye tebliğ edildiği tarihi izleyen 15 inci gün sonundan,

5-Geçici görev yolluğu avanslarından kişilerden alacaklar hesabına aktarılanlar, memurun asıl görev yerine dönüşünden itibaren bir ay sonundan; geçici görevlendirmeden vazgeçildiği takdirde iptal emrinin ilgiliye tebliğ edildiği tarihi izleyen 15 inci gün sonundan; geçici göreve özel nedenlerle gidilmediği takdirde avansın verildiği tarihten,

6-Sözleşmeye dayanan alacaklar, kanun veya taahhütnamelerinde başka türlü bir esas öngörülmemişse sözleşmenin ihlal edildiği tarihten,

7-Taksitli alacaklar, ödenmeyen taksidin vadesinin geldiği tarihten,

8-Sayıştay, adli, idari ve askeri mahkemeler ilamları ile tazmin hükmolunan alacaklar, ilamda faizin başlangıcı hakkında hüküm varsa belirtilen tarihten, aksi takdirde karar tarihinden,

9-Bakanlıkça kişilerden alacaklar hesabına kaydettirilerek izlenmesi istenen paralar, özel kanunlarında bir hüküm yoksa ve Bakanlıkça da bir tarih belirtilmemişse kayda geçirildiği tarihten,

itibaren faize tabidir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 71 nci maddesi gereğince sorumlulardan tahsil edilmesi gereken kamu zararlarında faiz başlangıç tarihi zararın oluştuğu tarihtir.

Harcama yetkilisi mutemetlerine verilen avansları süresinde mahsup etmeyenlerden, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca gecikme zammı alınır.

Sürekli ve geçici görev yolluğu avanslarını süresinde mahsup veya iade etmeyenler ile taahhütnamelerinde ayrıca bir faiz oranı belirtilmeyen borçlulardan genel hükümlere göre faiz alınır.

Yukarıda çeşitleri sayılanlar dışında kalan alacakların hangi tarihten itibaren ne oranda faize tabi tutulacağı, Bakanlıktan sorularak alınacak cevaba göre belirlenir.

1.2.9. Zamanaşımı Süresi, Başlangıcı, Kesilmesi ve Durması

Kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı alacakların zamanaşımı süresi, başlangıcı, kesilmesi ve durması aşağıda açıklanmıştır:

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna tabi alacaklar; Kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı olup, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre tahsil edilmesi gereken alacaklar, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar.

Söz konusu Kanunun 103 üncü maddesi hükmü gereğince ödeme, haciz uygulaması, cebren tahsil ve takip işlemleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat; ödeme emri tebliği, mal bildirimi ile mal edinme ve mal artışlarının bildirilmesi; bu işlemlerden herhangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurum temsilcilerine uygulanması veya bunlar tarafından yapılması; ihtilaflı amme alacaklarında adli makamlarca bozma kararı verilmesi, kamu alacağının teminata bağlanması, adli makamlarca icranın ertelenmesine karar verilmesi; iki kamu idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı kamu idaresi tarafından borçlu kamu idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi ve amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması zamanaşımını keser.

Kesilmenin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başından itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlar. Zamanaşımının bir bozma kararı ile kesilmesi halinde, zamanaşımı başlangıcı yeni vade gününün rastladığı; alacağın teminata bağlanması veya icranın adli makamlarca durdurulması hallerinde zamanaşımının başlangıcı, teminatın kalktığı ve durma süresinin sona erdiği tarihin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılının ilk günüdür.

Aynı Kanunun 104 üncü maddesi hükmü gereğince, borçlunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya mirasının tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkan yoksa bu hallerin devamı süresince zamanaşımı işlemez. Zamanaşımı, yukarıda sayılan sebeplerin kalktığı günün bitmesinden itibaren başlar veya durmasından evvel başlamış olan süresinin işlemesine devam eder.

818 sayılı Borçlar Kanununa tabi olan alacaklar; Kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı olup, 818 sayılı Borçlar Kanununa göre tahsil edilmesi gereken alacaklar, haksız suretle mal ediniminden dolayı açılacak dava, zarar görenin verdiğini geri isteme hakkı olduğunu öğrendiği tarihten başlayarak bir yıl ve her halde bu hakkın doğduğu tarihten başlayarak 10 yıl geçmekle zamanaşımına uğrar.

Söz konusu Kanuna göre zamanaşımı, alacağın vadesinin geldiği tarihten itibaren başlar; alacağın vadesinin dolması bir bildirime bağlı ise zamanaşımı, bu bildirimin yapılabileceği günden itibaren işlemeye başlar.

Aynı Kanunun 133 üncü maddesi hükmü gereğince; borçlu, borcunu kabul ettiği, borcuna ve faizine mahsuben bir miktar para ödediği, rehin verdiği veya kefil gösterdiği, alacaklı dava veya def'i dava dolayısıyla mahkemeye veya hakeme başvurmakla veya icra takibatına ya da iflas masasına müdahale ile hakkını istediği takdirde zamanaşımı kesilir. Zamanaşımı kesilince, kesilme tarihinden itibaren yeni zamanaşımı süresi işlemeye başlar. Zamanaşımının kesilmesi, borçlunun borcunu bir senetle kabullenmesi veya mahkeme kararı ile olması halinde yeni süre 10 yıldır.

818 sayılı Borçlar Kanununun 132 nci maddesinde belirtilen hallerde zamanaşımı durur. Bu durum ortadan kalktığında zamanaşımı, kaldığı yerden işlemeye devam eder.

Özel kanunlarındaki hükümlere tabi olan alacaklar; Kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı alacaklar, kanunlarında belirtilen özel hükümlere göre takip ve tahsil edilir.

Zamanaşımından sonra borçlular tarafından rızaen yapılan ödemeler kabul edilir.

Yukarıda açıklanan esaslara göre vezne, mutemet, tahsildar ve ambar açıklarında açığın öğrenildiği; yersiz ödemelerde dairesinin bildirmesi üzerine muhasebe biriminin öğrendiği; öğrenim giderleri gibi sözleşmeye bağlı alacaklarda taahhüdün bozulduğu, ilama bağlı alacaklarda ilamın borçluya tebliğ edildiği; harcama yetkilisi mutemedi avanslarından doğan alacaklarda ilgili kanununda belirtilen mahsup süresinin bittiği, yolluk avanslarından doğan alacaklarda 6245 sayılı Harcırah Kanununda belirtilen mahsup sürelerinin dolduğu tarih zamanaşımının başlangıcıdır.

Ayniyat hesaplarının denetimi sonucunda görülen açıklarda, fiil cezai nitelikte değilse zamanaşımının başlangıcı, düzenlenen raporun ilgili Bakanlığa verildiği tarihtir.

Muhasebe yetkililerinin, hesaplarında kayıtlı alacakların zamanaşımı süresinde tereddüde düştükleri hususlar hakkında Bakanlığın görüşüne başvurmaları gerekir.

1.2.10. Alacakların Terkin ve Af İşlemleri

Kamu idareleri hesaplarında kayıtlı alacaklardan af kanunları kapsamına girenlerin terkin işlemleri, ilgili af kanunu hükümlerine göre gerçekleştirilir.

Muhasebe yetkilileri, ilgili kanunlarındaki hükümlere göre alacakların af veya terkinini, düzenleyecekleri "Kişilerden Alacaklar Terkin Talepnamesi" (Örnek: 35) ile Bakanlıktan isteyebilirler.

Kamu idareleri hesaplarında kayıtlı olup, zaruri veya mücbir sebeplerle takip ve tahsil imkânı kalmayan kamu alacaklarından merkezi yönetim bütçe kanununda gösterilen tutara kadar olanların kayıtlardan çıkarılmasına genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı yetkilidir. Bu tutarı aşan kamu alacaklarından silinmesi öngörülenler merkezi yönetim bütçe kanununa ekli cetvelde gösterilir.

Muhasebe birimi hesaplarında kayıtlı olup zaruri veya mücbir sebeplerle takip ve tahsil imkanı kalmayan kişilerden alacakların, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 79 uncu maddesi uyarınca terkin edilebilmesi için düzenlenecek terkin talepnamesine;

- İlgisine göre sorumlu, ahiz (borçlu) veya mirası kabul eden mirasçıların bilinen adreslerine posta, mahalli zabıta veya jandarma vasıtasıyla yaptırılan tebligat ve kovuşturmaya ilişkin belgeler,

- Mal varlığının tespiti amacıyla tapu ve/veya vergi dairesinden yapılacak araştırmaya ilişkin belgeler ile adres veya mal varlığının tespiti amacıyla sosyal güvenlik kurumları nezdinde yapılacak araştırmaya ilişkin belgeler,

- Yukarıda belirtilen araştırmalar sonucu öldüğü tespit edilen sorumlu veya ahizin mirasçılarının bulunmadığına dair vukuatlı nüfus kaydı belgesi ve mal varlığı bırakmadığına ilişkin belge,

- Mirasçıları tarafından mirası reddedilenler için mirasın reddedildiğini kanıtlayan belge, borcunu ödeyemeyecek durumda olan sorumlu, ahiz veya mirasçılara ait usulüne göre alınmış aciz belgesi,

- Kamu idarelerine ait olup, mahkemeye veya icraya intikal etmiş bir alacağın terkininde, 4353 sayılı Maliye Vekaleti Baş Hukuk Müşavirliğinin ve Muhakemat Umum Müdürlüğünün Vazifelerine, Devlet Davalarının Takibi Usullerine ve Merkez ve Vilayetler Kadrolarında Bazı Değişiklikler Yapılmasına Dair Kanun hükümlerine göre yetkili merci tarafından verilen vazgeçme onayı,

bağlanır.

İcra tetkik mercii kararları Yargıtay icra ve iflas dairesince onaylanmış olsa dahi bunlara dayanılarak alacağın terkini yoluna gidilemez. Bu tür alacaklar için mahkemeye başvurulması gerekir. Mahkemeye başvurmada hazine için yarar görülmediği takdirde, 4353 sayılı Kanun gereğince alınacak vazgeçme kararı ile terkini istenilebilir. Bu takdirde, icra tetkik mercii ve Yargıtay icra ve iflas dairesi kararları ile mahkemeye başvurmadan vazgeçme kararının tasdikli örnekleri terkin talepnamesine bağlanır.

Bu belgelerin dışında terkin talepnamesine gerektiğinde bağlanacak diğer belgeler Bakanlıkça belirlenir.

Ayrıca, alacağın tahsili için açılan davada hazine aleyhine karar verildiği ve Yargıtayca da onanmak suretiyle hükmün kesinleştiği veya kamu idaresi için bir yarar görülmemesinden dolayı temyizden vazgeçildiği takdirde, aleyhte verilmiş olan karar ile kararın temyizinden vazgeçilmesi halinde buna ilişkin yetkili makam onayı, kararın temyiz edilmesi halinde ise Yargıtay ilamının onaylı örnekleri muhasebeleştirme belgesine bağlanarak terkin talepnamesi düzenlenmeksizin kayıtlardan çıkarılır.

1.2.11. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 71 İnci Maddesinde Düzenlenen Kamu Zararının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar

Kamu görevlilerinin mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmal sonucu kamu idaresine verdikleri zararların tahsilinde, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 71 inci maddesinde belirtilen yönetmelik hükümleri uygulanır.

1.2.12. Yabancı Para Cinsinden Kişilerden Alacakların Tahsili

Yabancı para cinsinden alacaklar, sözleşmelerinde "aynen" tahsil edileceğine dair hükümlerin yer alması halinde aynen veya vade ya da fiili ödeme tarihindeki T.C. Merkez Bankası efektif satış kuru üzerinden ulusal para olarak; sözleşmelerinde böyle bir hüküm yok ise alacağın vade veya fiili ödeme tarihindeki T.C. Merkez Bankası efektif satış kuru üzerinden ulusal para olarak tahsil edilir.

1.3. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Termal Malmüdürlüğü tarafından memur (E)'ye ödenen 800.- YTL tutarındaki tedavi yolluğu avansı, mahsup süresi geçtiği halde mahsup edilmemiştir.

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	800.-	
161- Personel Avansları Hesabı		800.-

Söz konusu alacağın kişinin vefat etmesi üzerine, kişiden tahsil edilemeyeceği anlaşılmış ve silinmesine karar verilmiştir.

630- Giderler Hesabı	800.-	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		800.-

2- Çiftlikköy Malmüdürlüğünden maaş ödemesi yapılan bir memurun emeklilik kesenekleri hesaplanırken, yanlışlıkla 2.200 ek gösterge için öngörülen % 70 oranı esas alınarak emeklilik keseneği matrahı hesap edildiği ve bunun üzerinden kesinti yapıldığı tespit edilmiştir. Bu nedenle, emeklilik kesintileri (kişi payı ve kurum payı) toplam 36.- YTL fazla hesaplanmıştır.

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	36,00.-	
600- Gelirler Hesabı (Kurum Payı Olarak Fazla Ödenen Tutar)		20,00.-
600- Gelirler Hesabı (Kişiden fazla emekli sandığı kesintisi yapılması nedeniyle noksan hesaplanan gelir vergisi)		2,40.-
333- Emanetler Hesabı (Kişinin yersiz ödediği ve kendisine iade edilmesi gereken tutar)		13,60.-

Gerekli yazışmalar sonucunda, ertesi ay sandığa gönderilmesi gereken tutardan 36.- YTL mahsup edilmiştir.

361- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı	36,00.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		20,00
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		2,40
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		13,60
805- Gelir Yansıtma Hesabı	22,40.-	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		22,40.-

3- Çınarcık Malmüdürlüğünde görevli memura, bir yılda 7 günden fazla normal hastalık raporu kullandığı halde özel hizmet tazminatı ve yan ödemesinin tam olarak ödenmesi suretiyle 24,05.- YTL yersiz ödeme yapıldığı tespit edilmiştir.

Oysa, 2005/8501 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 8. maddesine göre bir yıl içerisinde 7 günü aşan raporlarda raporlu günler için zam ve tazminatlar %25 eksik ödenmelidir. Bu nedenle yersiz ödenen 24,05.- YTL kişilerden alacaklar hesabına kaydedilmiştir.

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	24,05.-	
600- Gelirler Hesabı		24,05.-

4- Armutlu Malmüdürlüğünden maaş ödemesi yapılan memur (M)'nin eşinin, doğum nedeniyle kullanmış olduğu, aylıksız mazeret izni süresinin dolması ve işe başlamış olmasına rağmen, Memur (M)'ye aile yardımı ödemesine devam edilmesi nedeniyle 53,31.- YTL yersiz ödeme yapıldığı tespit edilmiştir.

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	53,31.-	
600- Gelirler Hesabı		53,31.-

Bu alacağın takipsizlik nedeniyle zamanaşımına uğratıldığı Sayıştay ilamı ile karar altına alınmıştır.

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	53,31.-	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		53,31.-

Bu kayıtla alacağı zamanaşımına uğratan sorumlular borçlandırılmakta ve eski borç kayıtları kapatılmaktadır.

5- Yalova Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğünün ödemelerini yaptığı Nevşehir İli Milli Eğitim Müdürülüğü harcama yetkilisi mutemedine verilen 400.- YTL iş avansı, bir aylık mahsup süresi geçtiği halde mahsup edilmemiştir.

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	400.-	
160- İş Avans ve Kredileri Hesabı		400.-

6- Kendisine bildirim yapılması üzerine harcama yetkilisi mutemedi 400.- YTL tutarındaki mahsup evrakını vermiş ve 2.- YTL tutarında gecikme zammı ödemiştir.

Faiz tahakkuk kaydı:

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	2.-	
600- Gelirler Hesabı		2.-

Mahsup evrakının kayda alınması ve tahakkuk eden faizin tahsil edilmesinin kaydı;

100- Kasa Hesabı	2.-	
830- Bütçe Giderleri Hesabı	400.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		2.-
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		400.-
630- Giderler Hesabı	400.-	
805- Gelir Yansıtma Hesabı	2.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		400.-
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		2.-

7- Tokat İl Sağlık Müdürlüğünce geçici kabulü yapılarak, yapılmakta olan yatırımlar hesabından binalar hesabına aktarılan işe ait, kesin kabul sırasında müteahhidin idareye 300.- YTL borcu çıkmıştır.

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	300.-	
252- Binalar Hesabı		300.-

Müteahhit borcunu ödemiştir.

100- Kasa Hesabı	300.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		300.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	300.-	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		300.-

8- Muhasebat Genel Müdürlüğünde görevli taşınır mal kontrol yetkilisinin sorumluluğundaki kayıtlı değeri 500.- YTL, birikmiş amortismanı 100.- YTL olan demirbaşın kaybolduğu anlaşılmıştır. Demirbaşın rayiç değerinin 550.- YTL olduğu tespit edilmiştir.

630- Giderler Hesabı	400.-	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı	100.-	
255- Demirbaşlar Hesabı		500.-

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	550.-	
600- Gelirler Hesabı		550.-

Söz konusu tutar görevli taşınır mal kontrol yetkilisinden 1,10.- YTL faiziyle birlikte tahsil edilmiştir.

Faiz tahakkuku kaydı:

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	1,10.-	
600- Gelirler Hesabı		1,10.-

Anapara ve faizin tahsilâtının kaydı:

100- Kasa Hesabı	551,10.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		551,10.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	551,10.-	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		551,10.-

9- Iğdır Vergi Dairesi Müdürlüğü veznesinde yapılan sayım sonucunda 33.- YTL kasa noksanı tespit edilmiştir.

197- Sayım Noksanları Hesabı	33.-	
100- Kasa Hesabı		33.-

Yapılan inceleme sonucunda noksanlığın nedeni tespit edilemediğinden, söz konusu tutar veznedar adına borç kaydedilmiştir.

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	33.-	
197- Sayım Noksanları Hesabı		33.-

10- Tuzluca Malmüdürlüğü tarafından memur (A)'ya 50.-YTL yersiz vekâlet ücreti ödenmiş, yersiz ödemenin ilgiliye tebliğ edilmesini müteakip aynı gün borç ödenmiştir. Ödeme yanlışlıkla 80.- YTL olarak yapılmıştır.

Kişilerden alacakların tahakkuk kaydı:

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

Kişilerden alacağın tahsili kaydı:

100- Kasa Hesabı	80.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		80.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	80.-	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		80.-

Fazla tahsil edilen kişilerden alacak tutarının ilgiliye iade edilmek üzere ilgili hesaba alınması:[30]

30 Erkan Karaarslan, "Son Düzenlemeler Çerçevesinde Kişilerden Alacaklar Hesabına İlişkin İşlemler," Mali Kılavuz Dergisi, no.23, (Ocak – Mart 2004), 129.

810- Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı	30.-	
333- Emanetler Hesabı		30.-
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	30.-	
805- Gelir Yansıtma Hesabı		30.-

11- Karakoyunlu Malmüdürlüğü tarafından Tapu Müdürlüğünün temizlik alımı ihalesine ilişkin ödenen hizmet bedelinin 35.000.-YTL'lik kısmının fazla ve yersiz ödendiği harcama belgesi üzerinde yapılan kontrol sonucunda tespit edilmiştir.[31]

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	35.000.-	
600- Gelirler Hesabı		35.000.-

12-Sayıştay tarafından Aralık Malmüdürlüğünün 2005 yılı hesabının yargılanması sonucunda gerçekleştirilen alt geçit yapım işi nedeniyle Müteahhit (Z) ye 126.342.-YTL fazla ve yersiz ödemede bulunulması nedeniyle tazminine karar verilmiştir. Tazminine karar verilen tutar sorumlular adına hesaba alınmıştır.

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	126.342.-	
600- Gelirler Hesabı		126.342.-

13- Iğdır Muhasebe Müdürlüğünce 16.01.2006 tarihinde geçici görevle il dışına gönderilen memura verilen 1.290.-YTL geçici görev yolluğu, mahsup süresi içinde mahsup edilmemiştir.

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	1.290.-	
161-Personel Avansları Hesabı		1.290.-

31 Mesut HASTÜRK, "Kişilerden Alacaklar Hesabına İlişkin İşlemler ve Muhasebeleştirilmesi," Güncel Mevzuat Dergisi no.3, (Mart 2006), 48.

17.02.2006 tarihinde memurun gerçekleşen 1.210.-YTL geçici görev yolluğuna ilişkin harcama belgeleri muhasebe birimine iletilmiştir.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	1.210.-	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		1.210.-
630- Giderler Hesabı	1.210.-	
835-Gider Yansıtma Hesabı		1.210.-

Mahsup işlem sonrasında kalan kısım 3.-YTL faizi ile birlikte tahsil edilmiştir.

Alacak için hesaplanan faiz tutarının tahakkuk kaydı;

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı (Diğer faiz)	3.-	
600- Gelirler Hesabı		3.-

Tahsilat kaydı;

100- Kasa Hesabı	83.-	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		80.-
800- Bütçe Gelirleri Hesabı[32]		3.-
805-Gelir Yansıtma Hesabı	3.-	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		3.-

32 Tahsilat sırasında alacağın sadece hesaplanmış olan faizi bütçe gelirleri hesabına kaydedilecektir.

14- Posof Malmüdürlüğü veznesinin sayımı sonucunda kasada 294.-YTL sayım noksanı tespit edilmiştir.

197- Sayım Noksanları Hesabı	294.-	
100- Kasa Hesabı		294.-

Yapılan araştırma neticesinde sayım noksanlığının 270.- YTL.lik kısmının alınan geçici teminatın kaydının unutulmasından kaynaklandığı tespit edilebilmiştir. Geri kalan kısım veznedardan tahsil edilmiştir.

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	24.-	
330- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	270.-	
197- Sayım Noksanları Hesabı		294.-

Tahsilat kaydı;

100- Kasa Hesabı	24.-	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		24.-

15- Ödemeleri Hanak Malmüdürlüğünce yapılan sağlık ocağı için toplam 244.671.000.-YTL hakediş ödenerek geçici kabul yapılmıştır. Ancak daha sonra kesin kabul işlemleri yapılmış ve bina için müteahhit (MH) ye 471.000.-YTL fazla ödemede bulunulduğu tespit edilmiştir.

252-Binalar Hesabı	244.671.000.-	
258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı		244.671.000.-

Kesin kabul sırasında müteahhide fazla ödenen tutarın kaydı;

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	471.000.-	
252-Binalar Hesabı		471.000.-

Alacak, hesaplanan 12.355.-YTL faizi ile birlikte Müteahhit (MH) den çekle tahsil edilmiştir.

Alacak için hesaplanan faizin tahakkuk kaydı;

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı (Faiz)	12.355.-	
600- Gelirler Hesabı		12.355.-

Tahsilat kaydı;

101- Alınan Çekler Hesabı	483.355.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı[33]		483.355.-
805-Gelir Yansıtma Hesabı	483.355.-	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı (Asıl)		471.000.-
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı (Faiz)		12.355.-

16- Göle Malmüdürlüğünde emanetler hesabında Bayan (B) adına kayıtlı olan 65.210.-YTL ilgilinin hesabına aktarma suretiyle ödenmiştir. Daha sonra yapılan kontrolde Bayan (B) adına kayıtlı tutarın 56.210.-YTL olduğu ve 9.000.-YTL'nin fazla ve yersiz şekilde ödendiği tespit edilmiştir.

33 Kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı alacağın daha önce binanın yapımı sırasında bütçeye gider kaydıyla fazla ve yersiz ödenen tutarlardan kaynaklanması sebebiyle, alacak tahsil edildiğinde bütçeye gelir kaydedilmesi gerekir.

Emanetler hesabında kayıtlı tutarın ilgilinin hesabına aktarılması;

333-Emanetler Hesabı	65.210.-	
103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		65.210.-

Fazla ve yersiz ödenen tutarın kişilerden alacaklar hesabına alınması;

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	9.000.-	
333-Emanetler Hesabı		9.000.-

17- Beypazarı Malmüdürlüğünce Memur (E)'ye ait ek göstergenin yüksek dikkate alınmasından kaynaklanan nedenle maaşın 60.-YTL fazla ve yersiz ödendiği anlaşılarak kişilerden alacaklar hesabına alınmıştır. Ancak daha sonra yapılan incelemede ilgiliye ödenen tutarın doğru olduğu, dolayısıyla kişilerden alacaklar hesabına yanlışlıkla alındığı anlaşılmıştır.

16.02.2006 tarihinde fazla ve yersiz maaş ödemesi nedeniyle kişilerden alacaklar hesabına alacak kaydı;

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	60.-	
600- Gelirler Hesabı		60.-

29.11.2006 tarihinde ödenen maaş tutarının doğru olduğu ve yanlışlıkla kişilerden alacaklar hesabına kaydedilen tutarın düzeltme kaydı[34];

600- Gelirler Hesabı	60.-	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		60.-

34 Fazla ve yersiz ödeme nedeniyle kişilerden alacaklar hesabına kaydedilen tutarın kayda alındığı yıl içinde yanlışlığın fark edilmesi nedeniyle 600- Gelirler Hesabına borç kaydedilerek düşülecektir. Kayda alındığı takip eden yıllarda yapılacak hesap düzeltmesi ve terkin işlemlerinde ise 630- Giderler Hesabına borç kaydedilmesi gerekmektedir.

18- Bartın Vergi Dairesi Müdürlüğünce adına vergi tahakkuk ettirilen Bay (S) 81.-YTL tutarında vergisini vezneye yatırmıştır. Muhasebe birimince vergi yanlışlıkla kişilerden alacaklar hesabına kaydedilmiştir.

Verginin tahsilat kaydı;

100- Kasa Hesabı	81.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		81.-
805-Gelir Yansıtma Hesabı	81.-	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		81.-

Yanlışlıkla kişilerden alacaklar hesabına kaydedilen tutarın düzeltme kaydı;

800- Bütçe Gelirleri Hesabı [35]	81.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		81.-
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	81.-	
805- Gelir Yansıtma Hesabı		81.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	81.-	
120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı		81.-

19- Çıldır Malmüdürlüğünde görevli memura teslim edilen kayıtlı değeri 1.200.-YTL olan bilgisayarın, kaybedildiği anlaşılmıştır. Kaybedilen bilgisayar için ayrılmış amortisman tutarı 100.-YTL olup, bilgisayarın rayiç bedeli 1.000.-YTL olarak tespit edilmiştir.

Rayiç değeri üzerinden sorumlusu adına kişilerden alacaklar hesabına kaydı;

35 Tahsilat sırasında bütçe gelirlerinin kişilerden alacaklar hesabı ile ilgili yardımcı hesaplarına yapılan kayıtların düzeltilmesi amacıyla 800- Bütçe Gelirleri Hesabı (Kişilerden Alacaklar hesabıyla ilgili yardımcı hesaplar) borç, 800- Bütçe Gelirleri Hesabı (İlgili Verginin yardımcı hesabına) alacak kaydedilerek düzeltme işlemi sağlanmış olacaktır.

630- Giderler Hesabı	1.100.-	
257-Birikmiş Amortismanlar Hesabı	100.-	
255-Demirbaşlar Hesabı		1.200.-
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	1.000.-	
600- Gelirler Hesabı		1.000.-

20- Cumhurbaşkanlığı Muhasebe Birimince tedavi gideri olarak Hacettepe Üniversitesi Döner Sermaye Saymanlığı hesabına 469.000.-YTL aktarılmıştır. Ancak bankadan gelen hesap özet cetvelinden banka tarafından tedavi gideri olarak 496.000.-YTL ödendiği anlaşılmıştır.

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı[36]	27.-	
102-Banka Hesabı		27.-

21- TBMM Muhasebe Biriminin kişilerden alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan 4.278.-YTL alacağın 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 79'uncu maddesi gereğince üst yönetici tarafından silinmesine karar verilmiştir.

630- Giderler Hesabı	4.278.-	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		4.278.-

36 Muhasebe birimince ödeme talimatı verilen tutarın yanlışlıkla banka tarafından fazla ödenmesi halinde, banka hesabında oluşan noksanlığın banka adına kişilerden alacaklar hesabına kaydedilerek takip ve tahsili sağlanacaktır.

F- STOKLAR

Stoklar hesap grubu, kamu idarelerince faaliyetlerde kullanılmak ya da tüketilmek üzere edinilen tüketim malzemeleri, artık ve hurda gibi faaliyet dönemi içinde kullanılacak varlıkların izlenmesi için kullanılır.

Stoklar hesap grubu, aşağıdaki hesaplardan oluşur:

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı

157 Diğer Stoklar Hesabı

1. HESAP GRUBUNA İLİŞKİN İŞLEMLER

Stoklar hakkında, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 44 ve 45 inci maddelerinde belirtilen Taşınır Mal Yönetmeliğine göre işlem yapılır:[37]

Stoklar, maliyet bedeliyle hesaplara alınır. Maliyet bedeline, stokların elde edilmesi ve depolanacağı yere kadar getirilmesi için yapılan her türlü giderler ilave edilir. Bağış veya hibe olarak edinilen stoklar varsa bilinen değeri, yoksa değerlemesi yapıldıktan sonra tespit edilen değeri ile hesaplara alınır. Stoklar, kullanıldıklarında veya tüketildiklerinde giderler hesabına kaydedilerek ilgili hesaplardan çıkarılır. Stokların hesaplara alınması, kullanıldıklarında veya tüketildiklerinde hesaplardan çıkarılmasına ilişkin dönemlerin belirlenmesi ve diğer hususlarda yapılacak işlemler Bakanlıkça tespit edilir.

İlk madde ve malzeme hesabında kayıtlı stoklardan yok olma, kırılma, bozulma veya eskime gibi nedenlerle kullanılamayacak veya tüketilemeyecek hale gelenler, diğer stoklar hesabına aktarılır.

Muhasebe birimleri, hizmet sunduğu birimlere ait stokları kurumlar itibarıyla kaydeder. Bakanlıkça belirlenen dönem sonlarında, kullanılan veya tüketilen stoklar kayıtlardan çıkarılır. Stokların miktar ve değerlerinde, kaybolma, çalınma, yanma, kırılma, bozulma gibi nedenlerle ortaya çıkan

---

37 Taşınır Mal Yönetmelik Taslağının "Taşınır giriş ve çıkış işlemlerinin muhasebe birimine bildirilmesi" başlıklı 27. maddesinde "Taşınır kayıt ve kontrol yetkilileri tarafından, kamu idarelerinin muhasebe kayıtlarında ilgili stok ve maddî duran varlık hesaplarında izlenen taşınırlardan; satın alma suretiyle edinilenlerin giriş işlemleri ile değer artırıcı harcamalar için düzenlenen Taşınır İşlem Fişleri ödeme emri belgesi ekinde, muhasebe birimine gönderilir. Diğer şekillerde edinilen taşınırların girişleri ve maddî duran varlık hesaplarında izlenen taşınırların çıkışları için düzenlenen taşınır işlem fişlerinin birer nüshası, düzenleme tarihini takip eden on gün içinde ve her durumda malî yıl sona ermeden önce muhasebe birimine gönderilir.

Muhasebe kayıtlarında "150- İlk Madde ve Malzemeler Hesabı"nda izlenen tüketim malzemelerinin tüketime verilmesinde düzenlenen taşınır işlem fişleri muhasebe birimine gönderilmez. Bunların yerine, Bakanlıkça belirlenecek dönemler itibarıyla kullanılmış tüketim malzemelerinin taşınır II nci düzey detay kodu bazında düzenlenen onaylı bir listesi, en geç ilgili dönemin son iş günü mesai bitimine kadar muhasebe birimine gönderilir.

İlgili maddî duran varlık hesaplarında izlenen taşınırlardan amortisman süresi içerisinde bozulma, kırılma, kaza, hasar gibi sebeplere bağlı olarak meydana gelen değer düşüşleri 14 üncü maddede belirtilen komisyon tarafından düzenlenen bir tutanakla belirlenir ve tutanak bir yazı ekinde muhasebe birimine gönderilir.

Muhasebe yetkilileri, taşınır giriş, çıkış ve değer düşüşlerine ilişkin olarak kendilerine gönderilen belgelerde gösterilen tutarların II nci düzey detay kodu itibarıyla muhasebe kayıtlarını yapar." hükmü mevcuttur.

eksilmeler ilgili tahakkuk dairesinin mal sorumlusu ve harcama yetkilisince muhasebe birimine bildirilir. Bunun üzerine muhasebe birimlerince kayıtlar güncellenir.

Bu hesap grubundaki hesaplara kayıt yapılırken yardımcı hesap kodları ile birlikte bütçe sınıflandırmasında yer alan kurumsal kodlar da kullanılır.

2. 150- İLK MADDE VE MALZEME HESABI

2.1. Hesabın Tanımı

İlk madde ve malzeme hesabı, kamu idarelerince faaliyetlerde kullanılmak ya da tüketilmek üzere edinilen tüketim malzemelerinin izlenmesi için kullanılır.

2.2. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Ardahan Muhasebe Müdürlüğünce 20.000.- YTL + KDV tutarında kırtasiye malzemesi bedeli ödenmiştir.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	21.600.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		21.600.-
150- İlk Madde ve Malzeme Hesabı	21.600.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		21.600.-

Malzemenin tamamının ambardan çıkarılarak ilgili birimlere gönderildiği muhasebe birimine bildirilmiştir.

630- Giderler Hesabı	21.600.-	
150- İlk Madde ve Malzeme Hesabı		21.600.-

2- Kurucaşile Malmüdürlüğünce 3.200.- YTL + KDV tutarında temizlik malzemesi bedeli ödenmiştir. (Vergiler İhmal Edilmiştir.)

830- Bütçe Giderleri Hesabı	3.776.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		3.776.-
150- İlk Madde ve Malzeme Hesabı	3.776.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		3.776.-

3- Bayındırlık Bakanlığı ambarlarında 1.600.-YTL kayıtlı değeri bulunan temizlik malzemelerinden yarısının ambar memurunun kusuru dolayısıyla,

sağlıksız koşullardan kaynaklı bozulduğu tespit edilmiştir. Bozulan malzemenin rayiç bedelinin 2.000.- YTL olduğu tespit edilmiştir. (Vergiler İhmal edil

630- Giderler Hesabı	1.600.-	
150- İlk Madde ve Malzeme Hesabı		1.600.-
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	2.000.-	
600- Gelirler Hesabı		2.000.-

4- Ambarların sayımı sonucunda 100.- YTL değerinde malzemenin noksan olduğu tespit edilmiştir.

197- Sayım Noksanları Hesabı	100.-	
150- İlk Madde ve Malzeme Hesabı		100.-

3. 157- DİĞER STOKLAR HESABI

3.1. Hesabın Tanımı

Diğer stoklar hesabı, stok hesaplarından hiçbirinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurda gibi kalemlerin izlenmesi için kullanılır.

3.2. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Amasra Malmüdürlüğü tarafından bedeli ödenen KDV dahil 5.900.- YTL değerindeki malzeme Cumhuriyet Başsavcılığına satın alınmıştır.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	5.900,00.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı (Damga Vergisi ve Katma Değer Vergisi Tevkifatı)		44,25
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		5.855.75.-
150- İlk Madde ve Malzeme Hesabı	5.900,00.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		5.900,00.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	44,25.-	
600- Gelirler Hesabı		44,25

Bu malzeme görevlilerin kusurlarından dolayı kullanılamayacak hale gelmiştir. Hurda değerinin 2.000.- YTL olduğuna karar verilmiştir.

157- Diğer Stoklar Hesabı	2.000.-	
630- Giderler Hesabı	3.900.-	
150- İlk Madde ve Malzeme Hesabı		5.900.-
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	3.900.-	
600- Gelirler Hesabı		3.900.-

Cumhuriyet Savcılığında yapılan sayım sonucunda diğer stoklar hesabında bulunan malzemenin 50.- YTL noksan olduğu tespit edilmiştir.

197- Sayım Noksanları Hesabı	50.-	
157- Diğer Stoklar Hesabı		50.-

Savcılığın elindeki, kullanılamayacak hale gelen ve diğer stoklar hesabında tutulan, 1950.-YTL lık malzeme 500.- YTL bedelle elden çıkarılmıştır.

102- Banka Hesabı	500.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		500.-
630- Giderler Hesabı	1.450.-	
805- Gelir Yansıtma Hesabı	500.-	
157- Diğer Stoklar Hesabı		1.950.-

G- ÖN ÖDEMELER

Ön ödemeler hesap grubu, muhasebe birimlerince bütçe içi veya bütçe dışı olarak ya da emanet niteliğindeki (okul pansiyonları dahil) hesaplardan verilecek ön ödemelerden iş avans veya kredileri, personel avansları, bütçe dışı avans ve krediler, akreditifler, mahsup dönemine aktarılan avans ve krediler ile dış proje kredilerinden verilen avans ve açılan akreditiflerin izlenmesi için kullanılır.

Ön ödemeler, niteliklerine göre bu grup içinde açılacak aşağıdaki hesaplardan oluşur:

160 İş Avans ve Kredileri Hesabı

161 Personel Avansları Hesabı

162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı

164 Akreditifler Hesabı

165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı

166 Proje Özel Hesabından Verilen Avans ve Akreditifler Hesabı

167 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans ve Akreditifleri Hesabı

1. HESAP GRUBUNA İLİŞKİN İŞLEMLER

1.1. Ön Ödeme Şekilleri ve Uygulaması

Ön ödeme, harcama yetkilisinin uygun görmesi ve karşılığı ödeneğin saklı tutulması kaydıyla; ilgili kanunlarında öngörülen haller ile gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderler için avans verilmek veya kredi açılmak suretiyle yapılabilir. Verilecek avansın üst sınırları yılları merkezi yönetim bütçe kanununda gösterilir.

Avans, işi yapacak, mal veya hizmeti sağlayacak olan kişi veya kuruluşa ödenmek üzere, doğrudan mutemede verilir. Yurtdışı teşkilatının ihtiyaçları için verilen avanslar mutemetler adına mahallindeki banka hesaplarına transfer edilir. Bir mutemede verilecek avans, toplamı belirlenen tutarı aşmamak koşuluyla bütçenin çeşitli tertiplerinden olabilir.

İlgili kanunlarına göre, görevlilere yolluk ve diğer giderleri karşılığı ödenecek avanslar kendilerine veya şahsi mutemetlerine verilebilir.

Sözleşmesinde belirtilmek ve yüklenme tutarının yüzde otuzunu geçmemek üzere, yüklenicilere teminat karşılığında bütçe dışı avans verilebilir. İlgili kanunların bütçe dışı avans ödenmesine ilişkin hükümleri saklıdır.

Kredi, mutemetler adına banka veya aynı idareye hizmet veren muhasebe birimi nezdinde açtırılabilir. Mutemetlerin imza örneği, nezdinde kredi açılan banka veya muhasebe birimine gönderilir.

Ön ödemeler hangi iş için verilmiş ise yalnızca o işte kullanılır.

Mutemetler avans almadan harcama yapamaz ve kamu idaresi adına harcama yapmak üzere muhasebe biriminin veznesi veya banka hesabından başka hiçbir yerden, hiçbir nam ile para alamazlar.

1.2. Ön Ödeme Yapılabilecek Gider Türleri

Avans verilmek veya kredi açılmak suretiyle yapılabilecek ön ödemeler aşağıda belirtilmiştir.

1.2.1. Avans Verilmek Suretiyle Yapılacak Ön Ödemeler

1) Yılları merkezi yönetim bütçe kanununda belirlenen tutara kadar olan yapım işleri, mal ve hizmet alımları, yabancı konuk ve heyetlerin ağırlanmasına ilişkin giderler ile benzeri giderler için avans verilebilir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Sekreterliği ve Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliği mutemetlerine, askeri birlik ve kurum mutemetlerine, Milli İstihbarat Teşkilatı mutemetlerine ve mahallinde karşılanacak ihtiyaçları için dış temsilcilik mutemetleri ile Kanuna ekli II sayılı cetvelde sayılan kuruluşlardan özelliği bulunan idarelerin mutemetlerine söz konusu giderler için verilecek avansın üst sınırları, yılları merkezi yönetim bütçe kanununda ayrıca gösterilebilir.

Merkezi yönetim bütçe kanununda belirlenen üst sınırlar aşılmamak koşuluyla verilecek avans tutarını kuruluşlar ve/veya harcama türleri itibarıyla belirlemeye Bakanlık yetkilidir.

2) İlgili kanunlarında hüküm bulunması halinde, görevlilere yolluk ve diğer giderleri karşılığı avans verilebilir. Bu avansların tutarı ve mahsup süreleri özel kanunlarındaki hükümlere tabidir.

3) Yetkili mercilerce ödeme gününden önce ödenmesine karar verilen maaş ve ücretler avans olarak verilebilir.

4) Görevlerinin niteliği gereği birliklerince toplu olarak beslenemeyen jandarma erbaş ve erlerine, harçlıkları ve bu harçlıklarla birlikte ödenen diğer hakediş bedelleri ve tayın bedelinin bir aylık tutarı avans olarak ödenebilir. Jandarma İç Güvenlik Birimleri ile gerekli görülen illerin jandarma birliklerine verilecek avans tutarları ve mahsup süresi, görev yapılan bölgedeki doğa koşulları ve diğer zorlayıcı sebepler göz önünde bulundurularak İçişleri Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlıkça tespit edilir.

5) Deniz Kuvvetleri Komutanlığı bağlısı Ana Ast Komutanları ve bağlı bulunulan Deniz Filoları Muhasebe Yetkilisi ya da ilgili diğer muhasebe birimi muhasebe yetkilisi tarafından her harp gemisi için ayrı ayrı belirlenerek gemi mutemedi kredi cüzdanında gösterilen bir aylık harcama tutarı ve bu gemilerde görevli personelin aylıkları ile diğer giderleri karşılığı tutar, avans olarak ödenir.

Gemi harcama yetkilisinin yazılı talebi halinde, gemi mutemedi kredi cüzdanında gösterilen tutar yüzde 15 oranında artırılabilir. Bu tutarın üzerindeki artırmalar Deniz Kuvvetleri bağlısı ilgili Ana Ast Komutanlarının yazılı emri ile olur.

1.2.2. Kredi Açılmak Suretiyle Yapılacak Ön Ödemeler

1) Dairesinin göstereceği lüzum ve harcama yetkilisinin onayı ile mutemetler adına banka veya muhasebe birimi nezdinde kredi açtırılabilir.

2) Kamu kurum ve kuruluşlarının yurtdışı teşkilatlarınca yabancı ülkelerde yapılacak satınalmalar için, mutemetler adına gerektiğinde yerel bankalardan birinde kredi açtırılabilir.

3) Yabancı ülkelerden yapılacak satınalmalar için, dairesinin göstereceği lüzum üzerine, ilgili mevzuatı gereğince Türkiye'de bankacılık faaliyetine izin verilen banka veya özel finans kuruluşları nezdinde akreditif karşılığı kredi açtırılır. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde akreditif karşılığı krediler merkez birimlerince açılır.

Açılmış akreditiflere ilişkin kredi artıkları ertesi yıla devredilmekle birlikte ödenekleri iptal olunur. Devredilen akreditif karşılığı kredi artıklarının karşılığı, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde ise üst yönetici tarafından idare bütçesinin ilgili tertibine ödenek kaydolunur.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerince açılacak kredilerden tutarı merkezi yönetim bütçe kanununda gösterilen limiti aşanlar için ayrıca Bakanlık izni aranır.

1.3. Bütçe Dışı Ön Ödemeler

İlgili kanunların bütçe dışı avans ödenmesine ilişkin hükümleri saklı kalmak üzere aşağıda belirtilen hallerde bütçe dışı avans verilmek veya kredi açılmak suretiyle ön ödeme yapılabilir.

a) Sözleşmelerinde belirtilmek ve karşılığında aynı tutarda teminat alınmak koşuluyla yüklenicilere;

1) Mal ve hizmet alımlarında yüklenme tutarının yüzde 10'una, yapım işlerinde ise yüklenme tutarının yüzde 15'ine kadar bütçe dışı avans verilebilir.

2) Yukarıda belirtilen oranların üzerinde avans verilmesini zorunlu kılan durumlarda; genel bütçeli idareler için Bakanlığın uygun görüşü, kapsamdaki diğer idareler için ise üst yöneticinin kararı ile ve aşan kısım için T.C. Merkez Bankasının kısa vadeli avanslara uyguladığı oranda faiz alınmak kaydıyla, yüklenme tutarının yüzde 30'unu aşmamak üzere belirlenecek oranda bütçe dışı avans verilebilir.

3) Verilen avanslar karşılığında alınan teminatlar, yüklenicinin talebi halinde mahsup edilen tutarda serbest bırakılır veya iade edilir.

b) Özel kanunlarında hüküm bulunması durumunda bütçe dışı avans veya kredi şeklinde ön ödeme yapılabilir.

c) Özel kanunlarında öngörülen hükme göre peşin ödenmesi gereken maaş, ücret ve benzeri giderler ile Görevlerinin niteliği gereği birliklerince toplu olarak beslenemeyen jandarma erbaş ve erlerine, harçlıkları ve bu harçlıklarla

birlikte ödenen diğer hakediş bedelleri ve tayın bedelinin bir aylık tutarı; Deniz Kuvvetleri Komutanlığı bağlısı Ana Ast Komutanları ve bağlı bulunulan Deniz Filoları Muhasebe Yetkilisi ya da ilgili diğer muhasebe birimi muhasebe yetkilisi tarafından her harp gemisi için ayrı ayrı belirlenerek gemi mutemedi kredi cüzdanında gösterilen bir aylık harcama tutarı ve bu gemilerde görevli personelin aylıkları ile diğer giderleri karşılığı tutarlardan ertesi yıl bütçesini ilgilendiren kısmı için bütçe dışı avans verilebilir.

1.4. Açılan Kredilerin İlgililere Ödenmesi

Nezdinde mutemet adına kredi açılan banka veya muhasebe birimi, mutemedin vereceği kredi ödeme talimatında gösterilen yere veya alacaklıya doğrudan ödeme yapar.

Mutemet tarafından, nezdinde kredi açılan banka veya muhasebe birimine hitaben;

a) Kredi banka nezdinde açılmış ise hesap numarası, muhasebe birimi nezdinde açılmış ise muhasebe biriminin adı,

b) Ödemenin yapılacağı kişinin adı (tüzel kişilerde unvanı), vergi kimlik numarası ve varsa banka hesap numarası,

c) Ödenecek tutar,

d) Mutemedin adı, soyadı, unvanı, dairesi ve düzenlenme tarihi, bilgilerini içeren bir kredi ödeme talimatı düzenlenir ve imzalanarak hak sahibine verilir.

İhale mevzuatı çerçevesinde mal ve hizmet alımı gerçekleştirilecek kamu idarelerinden Bakanlıkça belirlenenlere yapılacak ön ödemelerde kredi tutarı, doğrudan ilgili kamu idaresinin banka hesabına aktarılabilir.

1.5. Mutemet Görevlendirilmesi

Kamu idarelerinin bütçesinde kendisine ödenek tahsis edilen her bir merkez harcama birimi için yalnızca bir mutemet görevlendirilir. Ödenek gönderme belgesiyle ödenek verilen harcama yetkilileri ise kendilerine bağlı her bir birim için birer mutemet görevlendirebilir. Bir bütün oluşturan, ancak ayrı ayrı yerlerde bulunan askeri birimler ile kurumların her biri için ayrı mutemet görevlendirilebilir.

Ayrıca, zorunluluk bulunması ve harcama yetkilisi onayında belirtilmesi koşuluyla;

a) Taşıtların akaryakıt, yağ, bakım, onarım ve işletme giderleri,

b) Bir bütün oluşturmakla birlikte, alınacak mal veya yapılacak işle ilgili olarak ayrı yerlerde sonuçlandırılması gereken vergi, resim, harç ödeme yükümlülükleri ile yükleme, boşaltma ve gümrük işlemleri gibi özellik arz eden işlere ilişkin giderler,

için birden fazla mutemet görevlendirilebilir.

Mutemetlerin ilk görevlendirilmelerinde ve değiştirilmeleri halinde adı, soyadı, görev unvanı, T.C. kimlik veya vergi kimlik numarası ve imza örneği harcama yetkilisi tarafından bir yazı ile muhasebe birimine bildirilir.

1.6. Ön Ödemenin Başka Mutemede Devri

Harcama yetkilisinin yazılı izniyle mutemet, üzerindeki avans veya adına açılan kredi tutarını başka bir mutemede devredebilir.

Avans şeklindeki ön ödemelerin başka bir mutemede devrinde para ve harcama belgelerinin mutemede teslim edildiğine ilişkin tutanak düzenlenir. Devreden mutemetçe tutanak ve harcama yetkilisinin yazılı izni muhasebe yetkilisine ibraz edilerek, avans kaydının yeni mutemet adına yapılması sağlanır. Tutanağın birer nüshası devreden ve devralan mutemede verilir.

Kredi şeklindeki ön ödemelerin başka bir mutemede devrinde ise, harcama yetkilisinin yazılı izni ile birlikte yeni mutemedin imza örneği de muhasebe birimine verilerek, kredi kaydının yeni mutemet adına yapılması sağlanır. Banka nezdinde açılan kredilerin devrinde yeni mutemedin imza örneği ayrıca bankaya da gönderilir.

1.7. Ön Ödemelerde Mahsup Süresi ve Sorumluluk

Her mutemet ön ödemelerden harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri, ilgili kanunlarında ayrıca belirtilmemiş olması halinde avanslarda bir ay, kredilerde ise üç ay içinde muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade ederek hesabını kapatmakla yükümlüdür. Bakanlık, zorunlu hallerde mahsup süresini ayrıca belirlemeye yetkilidir. Mahsup süresi, avansın verildiği veya kredinin açıldığı güne, son ayda tekabül eden günün mesai saati bitiminde; sürenin bittiği ayda avansın verildiği veya kredinin açıldığı güne tekabül eden bir gün yok ise, süre o ayın son gününün mesai saati bitiminde sona erer. Harcama yetkilisinin talimatıyla, bu süreler içinde getirilecek harcama belgeleri tutarında yeniden ön ödeme yapılabilir. Bu şekilde mahsup işlemi yapılmadıkça aynı iş için ön ödeme yapılamaz. Ancak, bakanlıkların yurtdışı teşkilatının ihtiyaçları için verilen avans ve açılan kredilerin mahsubu ve artıklarının iadesinde nakit iadesi yapılmaz, verilecek yeni avans veya açılacak krediden mahsup edilir.

Avansın verildiği tarihten önceki bir tarihi taşıyan harcama belgeleri avansın mahsubunda kabul edilemez. Mahsup döneminde verilen harcama belgelerinin de, ön ödemenin yapıldığı tarih ile en geç ait olduğu bütçe yılının son günü arasındaki tarihi taşıması gerekir.

Mutemet, işin tamamlanmasından sonra, yukarıdaki bir ve üç aylık sürelerin bitimini beklemeden, son harcama tarihini takip eden üç iş günü içinde ön ödeme artığını iade etmek ve süresinde mahsubunu yaparak hesabını kapatmak zorundadır.

Ön ödemenin başka mutemede devredilmesi halinde, devralan mutemedin de, hesabını ön ödemenin ilk mutemede yapıldığı tarihten itibaren, yukarıda belirtilen sürelerde muhasebe yetkilisine vermesi zorunludur.

Denetim elemanları, yollukları ve diğer giderleri karşılığı aldıkları avanslara ilişkin harcama belgelerini, takip eden ayın onuncu gününe kadar idarelerine vermek ve varsa avans artığını iade etmekle, idareler de bunu aramakla yükümlüdür. Hakediş tutarının avanstan fazla olması halinde, farkın, ilgili denetim elemanının banka hesabına aktarılması zorunludur.

Mutemetlerce süresi içinde mahsup edilmeyen avanslar hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır. Kanunen geçerli bir mazereti olmaksızın avanslarını süresinde mahsup etmeyen mutemetler hakkında, ayrıca tabi oldukları personel mevzuatının disiplin hükümlerine göre de işlem yapılır. Kurum içi veya kurum dışından görevlendirilenlere yolluk ve diğer giderleri karşılığı verilen avanslardan süresinde mahsup edilmeyenler hakkında özel kanunlarındaki hükümler uygulanır.

1.8. Bütçe Dışı Avansların Mahsubu

Bütçe dışı avans ve kredilerin mahsubu aşağıdaki esaslara göre yapılır.

a) Yılı içinde sonuçlanacak işler ile ertesi yıla geçen veya gelecek yıllara yaygın yüklenmeler nedeniyle yüklenicilere sözleşmelerine dayanılarak verilen bütçe dışı avansların mahsubunda şartname ve sözleşmelerinde belirtilen esaslara uyulur.

b) Özel kanunlarındaki hükümlere göre verilen bütçe dışı avans veya kredi şeklinde ön ödemeler, özel kanunlarında ayrıca belirtilmemiş olması halinde avanslarda bir ay, kredilerde ise üç ay içinde belgeleri muhasebe yetkilisine verilmek ve artan tutar iade edilmek suretiyle mahsup edilir.

c) Ertesi yıl bütçesinden karşılanmak üzere aylık, ücret ve benzeri hakedişler karşılığı verilen bütçe dışı avansların mahsup edilmesi gereken tarih, bu giderlerin ilgili mevzuatına göre ödenmesi gerektiği tarihtir.

1.9. Ön Ödemelerin Yıl Sonunda Mahsubu

Mutemetler, mali yılın sonunda avanslarda bir aylık, kredilerde üç aylık sürenin dolmasını beklemeksizin, mahsubunu yapmadıkları harcamalara ait belgeleri muhasebe yetkilisine verip, artan tutarı iade ederek hesabını kapatmakla yükümlüdürler.

Mali yıl sonuna kadar kapatılmayan veya mahsup döneminde mahsup edileceği idaresince bildirilmeyen ön ödeme tutarı, yıl sonunda mutemet adına ilgili hesaba borç kaydedilerek ön ödeme hesabı kapatılır.

1.10. Ön Ödemelerin Mahsup Dönemine Aktarılması

Muhasebe birimine verilen mahsup belgelerinden incelenmesi yıl sonuna kadar tamamlanamayan ön ödeme artıkları mahsup dönemine ödeneği ile

birlikte devredilir. Malın teslim alındığı, hizmetin gördürüldüğü veya işin yaptırıldığı, ancak belgelerin mahsup döneminde verileceği, ilgili idare tarafından mali yılın sonuna kadar muhasebe birimine yazılı olarak bildirilen ön ödemeler için de aynı şekilde işlem yapılır. Mahsup döneminde verilen harcama belgelerinin, ön ödemenin yapıldığı tarih ile en geç ait olduğu bütçe yılının son günü arasındaki tarihi taşıması gerekir. Mahsup döneminde de kapatılamayan ön ödeme tutarı, dönem sonunda mutemet adına borç kaydedilerek ön ödeme hesabı kapatılır. Karşılığı ödenekler iptal edilir.

Yılı bütçesine gider kaydedilmek üzere geçici ve sürekli görev yolluğu ile buna ilişkin diğer giderler karşılığı verilen avanslardan mali yılın sonuna kadar mahsubu yapılamamış olanlar hakkında da yukarıdaki fıkra hükmü uygulanır.

2. 160- İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI

2.1. Hesabın Tanımı

İş avans ve kredileri hesabı, mevzuatı gereğince bütçedeki ödeneğine dayanılarak verilen iş avans ve kredilerinin izlenmesi için kullanılmaktadır.

2.2. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Bartın Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğünce harcama yetkilisi mutemedine kırtasiye malzemesi alımı için 500.- YTL iş avansı ödemesi yapılmıştır.

160- İş Avans ve Kredileri Hesabı	500.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		500.-

488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun "IV-Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümünde yapılan düzenleme ile avans makbuzları tablodan çıkarılmış, bentler yeniden düzenlenmiştir.

Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV-1/a bendi ile resmi daireler tarafından kişilere yapılacak ödemeler sırasında düzenlenen kağıtlardan sadece mal ve hizmet alımlarına ilişkin olanların damga vergisine tabi tutulması, bunun dışındaki ödemeler sırasında düzenlenen kağıtların ise tabloda başka bir düzenleme olmadıkça vergilenmemesi amaçlanmıştır.

Örneğin, ücretlilerde vergi indiriminden doğan vergi iadesi, fazla veya yersiz tahsil edilen paraların iadesi, mahsup işlemleri sırasında düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmayacaktır. Ancak, mal ve hizmet alımına ilişkin olmasa dahi icra dairelerince resmi daireler namına şahıslara ödenen paralar tabloda ayrıca düzenlendiğinden bu ödemeler için düzenlenen makbuzlar (1) sayılı tablonun IV/d bendine göre vergilenecektir.

Resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımına ilişkin ödemeler sırasında düzenlenen kağıtlar avans ödemeleri de dahil olmak üzere damga vergisine tabi tutulacaktır. Ancak kati ödeme sırasında damga vergisi hesaplanırken avans ödemeleri sırasında damga vergisi kesilip kesilmediği araştırılacak, üzerinden damga vergisi hesaplanan avans tutarı düşüldükten sonra kalan damga vergisine tabi istihkak veya ödeme tutarı üzerinden damga vergisi kesilecektir. Böylece, ödemeler üzerinden mükerrer vergi tahsili önlenecektir.

Diğer taraftan, resmi dairelerce mal ve hizmet alımları nedeniyle yapılacak masraflara sarf edilmek üzere harcama yetkilisi mutemetlerine verilen avanslara ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar resmi dairelerin **dahili işlemlerine**

ait kağıtlar mahiyetinde olduğundan ve 488 sayılı Kanunun konusu dışında kaldığından damga vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir.

2- 500.- YTL avansa ilişkin, avansın mahsup süresi içerisinde 350.- YTL tutarında mahsup evrakı ödeme emri belgesi ekinde muhasebe birimine verilmiş, artan para da mutemet tarafından muhasebe birimi veznesine yatırılmıştır. Harcanan tutara ilişkin damga vergisi de harcama yetkilisi mutemedi tarafından kasaya nakden yatırılmıştır. Bu örnekte harcama yetkilisi mutemedi avanslarında damga vergisi uygulamasına yer verilmiş olup, diğer örneklerde ihmal edilmiştir.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	350,00.-	
100- Kasa Hesabı	152,62.-	
160- İş Avans ve Kredileri Hesabı		500,00.-
800- Bütçe Gelirleri Hesabı Damga Vergisi: (350 X 0.0075)[38]		2,62.-
150- İlk Madde ve Malzeme Hesabı	350,00.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		350,00.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	2,62.-	
600- Gelirler Hesabı		2,62.-

3- Cizre Malmüdürlüğünde görevli mutemet adına bankada 12.000.- YTL kredi açılmıştır.

160- İş Avans ve Kredileri Hesabı	12.000.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		12.000.-

4- Sağlık Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimi tarafından 400.- YTL iş avansı ödemesi yapılmıştır.

38 Avans verilirken düzenlenen kağıtlar dahili işlem belgesi kabul edildiğinden avanstan damga vergisi kesilmemiştir. Yalnız alınan avans ve açılan kredi tutarından harcanan tutarın ödenmesi sırasında alınan fatura ve fatura yerine geçen belgeler ödeme makbuzu yerine geçtiğinden ödeme sırasında ödemeye isabet eden damga vergisini harcama yetkilisi mutemedi mahsuben veya nakden tahsil ederek muhasebe birimi hesabına yatıracaktır.

160- İş Avans ve Kredileri Hesabı	400.-	
100- Kasa Hesabı		400.-

Memurun askere gitmesi nedeniyle avansı başka bir harcama yetkilisi mutemedine devredilmiştir.

160- İş Avans ve Kredileri Hesabı	400.-	
160- İş Avansları Hesabı		400.-

Avansın alındığı tarihten itibaren bir ay içerisinde mahsup edilmesi gerektiği ve devredilen avansın mahsup süresinin başlangıcı, avansın eski mutemede verildiği tarih olduğu unutularak avans mahsup edilmemiştir.

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	400.-	
160- İş Avans ve Kredileri Hesabı		400.-

Harcama yetkilisi mutemedinin durumdan haberdar edilmesi üzerine, mahsup edilmesi gereken tarihten 15 gün sonra avans tahsil edilmiştir. 6183 sayılı Kanuna göre hesaplanan gecikme faizi (aylık %3) de harcama yetkilisi mutemedinden tahsil edilmiştir.

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	6.-	
600- Gelirler Hesabı		6.-

100- Kasa Hesabı	406.-	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		400.-
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		6.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	6.-	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		6.-

5- Jandarma Komutanlığı tarafından kullanılan iş avanslarından 440.- YTL değerindeki iki avansa ilişkin mahsup evrakı iş yoğunluğu nedeniyle incelenemeyerek mahsup dönemine bırakılmıştır.

165- Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı	440.-	
160- İş Avans ve Kredileri Hesabı		440.-

Bu kaydı takiben avansa ilişkin bloke edilerek saklanan ödenek tutarlarının da yapılacak bir yevmiye kaydıyla tenkis edilmeyerek yeni yıla aktarılması gerekmektedir. Bu tür işlemlere ilişkin kayıtlar ödenek hesapları grubunda yer verilmiştir.

6- Hazine ile ilgili dava giderlerine harcanmak üzere Acıgöl Malmüdürlüğü Muhakemat Memuruna 300.- YTL avans verilmiştir.

160- İş Avans ve Kredileri Hesabı	300.-	
100- Kasa Hesabı		300.-

7- Beytüşşebap Malmüdürlüğünce, Malmüdürlüğü harcama yetkilisi mutemedine Mali Kılavuz Dergisi aboneliğinde kullanılmak üzere 60.- YTL avans verilmiştir.

160- İş Avans ve Kredileri Hesabı	60.-	
100- Kasa Hesabı		60.-

Faturanın gelmesini müteakip mahsup işlemleri yapılmıştır.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	60.-	
160- İş Avans ve Kredileri Hesabı		60.-
630- Giderler Hesabı	60.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		60.-

8- Isınmasını elektronik kartlara yüklenen doğalgazla sağlayan Sanayi ve Ticaret Bakanlığı hizmet binasına EGO işletmesinden doğalgaz alımı için 100.000.- YTL.lik kredi açılmış ve kredi tutarından damga vergisi kesildikten sonra kredi tutarı Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimince anılan işletmenin banka hesabına gönderme emriyle aktarılmıştır.

160- İş Avans ve Kredileri Hesabı	100.000.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		750.-
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri H.		99.250.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	750.-	
600- Gelirler Hesabı		750.-

Kredili alım işlemi tamamlanmış ve mahsup evrakı, kredi işlemini yürüten personel tarafından üç aylık süre içerisinde Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimine ödeme emri belgesi ekinde teslim edilmiştir.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	100.000.-	
160- İş Avans ve Kredileri Hesabı		100.000.-
630- Giderler Hesabı[39]	100.000.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		100.000.-

9- Gelir İdaresi Başkanlığınca ihtiyaç duyulan 15 adet minübüsün DMO'dan alımı için kredi açılmış ve alım bedeli olan 900.000.- YTL.den damga vergisi kesildikten sonra kalanı DMO hesabına aktarılmıştır.

160- İş Avans ve Kredileri Hesabı	900.000.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		6.750.-
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri H.		893.250.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	6.750.-	
600- Gelirler Hesabı		6.750.-

Minibüslerin alım işlemi yapılmış ve kredi mahsubu yapılmıştır.

39 Merkezi yönetim harcama belgeleri yönetmeliğinin 66 ıncı maddesinde; "taşınır işlem fişi, aşağıda belirtilen taşınır mal alımlarında ödeme belgesine bağlanmaz.

1) Satın alındığı andan itibaren tüketimi yapılan su, doğalgaz, kum, çakıl, bahçe toprağı, bahçe gübresi ve benzeri madde alımları,

2) Makine, cihaz, taşıt ve iş makinelerinin servislerde yapılan bakım ve onarımlarında kullanılan yedek parçalar ile doğrudan taşıtların depolarına konulan akaryakıt, likit gaz ve yağ alımları,

3) Dergi ve gazete gibi süreli yayın alımları.

Ancak, bunlardan ihtiyaç duyulduğunda kullanılmak üzere satın alınarak depolanan bakım-onarım yedek parçaları ile likit gaz, akaryakıt ve yağlar için taşınır işlem fişi aranır.

Türk Silahlı Kuvvetleri (Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı dahil) ile Milli İstihbarat Teşkilatı ve Emniyet Genel Müdürlüğünce yapılacak savunma ve güvenlik amaçlı taşınır alımlarında, taşınırların girişine ilişkin düzenlenecek belgenin ödeme belgesine bağlanması hususunda, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 44 üncü maddesinin ikinci fıkrasında öngörülen Yönetmelik hükümleri saklıdır."

Bu hükme göre, bu mallar için taşınır işlem fişi ödeme belgesine bağlanmayacağından stok hesaplarına da kaydı yapılmaksızın doğrudan gider kaydedilecektir.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	900.000.-	
160- İş Avans ve Kredileri Hesabı		900.000.-
254- Taşıtlar Hesabı	900.000.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		900.000.-

10- Resmi davet üzerine incelemelerde bulunmak üzere ülkemize gelen İspanya Devlet Başkanı ve heyetinin ağırlanması için görevlendirilen kamu görevlisine Cumhurbaşkanlığı Muhasebe Birimince 10.000.- YTL mihmandar avansı verilmiştir.

160- İş Avans ve Kredileri Hesabı	10.000.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri H.		10.000.-

11- Uludere Malmüdürlüğünce Askerlik Şubesi harcama yetkilisi mutemedine yoklama kaçağı, bakaya, firar, hava değişimi ve sevk nedeniyle işleme tabi tutulan erlere taşıma ve yiyecek bedeli olarak ödenmek üzere 5.000- YTL avans verilmiştir.

160- İş Avans ve Kredileri Hesabı	5.000.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri H.		5.000.-

Alınan avansın 3.800.- YTL.lik kısmı süresi içerisinde mahsup edilmiştir. Kalanı ise aynı süre içerisinde Malmüdürlüğü veznesine yatırılmıştır.

100- Kasa Hesabı	1.200.-	
830- Bütçe Giderleri Hesabı	3.800.-	
160- İş Avans ve Kredileri Hesabı		5.000.-
630- Giderler Hesabı	3.800.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		3.800.-

12- Şırnak Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğünce jandarma dairesi harcama yetkilisi mutemedine yiyecek ve yem bedeli karşılığı 2.000.- YTL avans verilmiştir.

160- İş Avans ve Kredileri Hesabı	2.000.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri H.		2.000.-

13- Milli Eğitim Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimince, Marmaris'te düzenlenen izcilik kampına katılanların ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla Marmaris Malmüdürlüğü nezdinde görevli öğretmenlerden birisi adına 10.000.- YTL tutarında kredi açılmıştır.

Milli Eğitim Bakanlığı Merkez Muhasebe Biriminin kaydı;

160- İş Avans ve Kredileri Hesabı	10.000.-	
511- Muhasebe Birimleri Arası İşlemler H.		10.000.-

Marmaris Malmüdürlüğünün kaydı;

511- Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı	10.000.-	
333- Emanetler Hesabı		10.000.-

Malmüdürlüğü nezdinde açılan kredinin tamamı ile muhtelif firmalardan alım yapılmış ve bedeli mutemet tarafından düzenlenen kredi ödeme emrine istinaden ödenmiştir.

333- Emanetler Hesabı	10.000.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		10.000.-

Mutemet C krediye ilişkin mahsup belgelerini üç aylık süre içerisinde Merkez Muhasebe Birimine vermiştir.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	10.000.-	
160- İş Avans ve Kredileri Hesabı		10.000.-
630- Giderleri Hesabı	10.000.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		10.000.-

14- Mayıs – Haziran döneminde sefere çıkacak olan donanmaya bağlı Yavuz Firkateyninde görevli astsubay (F)'ye 13.000.- YTL avans verilmiştir.

160- İş Avans ve Kredileri Hesabı	13.000.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		13.000.-

15- Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimince madeni para basımı işlerinde kullanılmak üzere döner sermaye işletmesine 15.000.- YTL avans verilmiştir.

160- İş Avans ve Kredileri Hesabı	15.000.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		15.000.-

16- Şam Büyükelçiliğinin ihtiyaç duyduğu tüketim mallarının alımı için karşılığı konsolosluk hasılatından karşılanmak üzere 20.000.- dolar avans açılmıştır.

1 Dolar: 1,30000

160- İş Avans ve Kredileri Hesabı	26.000.-	
338- Konsolosluklar Cari Hesabı		26.000.-

Başkonsolosluktan alınan hesap belgelerine göre avansın konsolosluk hasılatından ödendiği anlaşılmıştır.

338- Konsolosluklar Cari Hesabı	26.000.-	
107- Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı		26.000.-

Verilen avansa ilişkin harcama evrakı, ödeme emri belgesi ekinde Dışişleri Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimine gelmiş ve avans mahsup edilmiştir.

830- Bütçe Giderleri Cari Hesabı	26.000.-	
160- İş Avans ve Kredileri Hesabı		26.000.-
150- İlk Madde ve Malzemeler Hesabı	26.000.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		26.000.-

Bu malzemelerin tamamının kullanıma verildiği Dışişleri Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimine bildirilmiştir.

630- Giderler Hesabı	26.000.-	
150- İlk Madde ve Malzemeler Hesabı		26.000.-

3. 161- PERSONEL AVANSLARI HESABI

3.1. Hesabın Tanımı

Personel avansları hesabı, mevzuatı uyarınca ön ödeme şeklinde verilen sürekli ve geçici görev yolluğu avansları, ödeme gününden önce ödenmesine karar verilen maaş ve ücret ödemeleri ile denetmen yollukları ve er ve erbaş harçlıkları karşılığı verilen avansların izlemesi için kullanılmaktadır.

Bu hesabın 2 ve 3 düzey yardımcı hesap kodları, ödenek blokesi yapılmak üzere avansın verildiği bütçenin ekonomik kodlamasının birinci ve ikinci düzeyinden oluşmaktadır.

3.2. Hesaba İlişkin İşlemler

Personel avansları hesabında izlenecek olan bazı avans çeşitlerine ilişkin işlemler aşağıdadır.

3.2.1. Sürekli Görev Yolluğu Avansları

Harcırah Kanununda sürekli görev yolluğu alabileceği belirtilenlere harcırah miktarının önceden tayin ve tespiti mümkün olmayan hallerde sürekli görev yolluğu avansları verilir. Kendisine sürekli görev yolluğu avansı verilen kişi, gideceği yere varış tarihinden itibaren bir ay içinde usulüne göre hazırlayacağı bildirimi dairesine verir. Bildirimde gösterilen miktarın, verilen avanstan fazla veya noksan olması halinde Harcırah Kanununun 59 uncu maddesi[40] uyarınca işlem yapılır.

40Madde 59 - Harcırahın Sureti Tediye ve Mahsubu

(Değişik birinci fıkra: 16/6/1983 - 2851/8 md.) Harcırah, memur ve hizmetlinin gidişinde ve ailenin nakli sırasında peşin olarak verilir. Harcırahın tam miktarının önceden tayin ve tespitinin mümkün olmadığı hallerde yetecek miktarda para avans olarak verilir. Harcırahını kati olarak veya avans suretiyle alanlardan zati sebepler yüzünden daimi veya muvakkat vazife mahallerine 15 gün içinde hareket etmeyenler (Mülga : ibare, 12/08/2003 - 4969/1 md.) aldıkları parayı derhal iadeye etmeye mecburdurlar.

Aile için harcırah itasında ilgililerin verecekleri beyan kağıtları esas tutulur. Bu beyan kağıdına harcırahın tahakkuk ettirilebilmesi için lüzumlu malumat gösterilir.

Daimi memuriyetle bir yere gönderilenler gidecekleri mahalle varış tarihinden ve muvakkat vazife ile gönderilenler de memuriyetler mahalline dönüş tarihlerinden itibaren bir ay zarfında harcırah beyannamelerini, evrakı müspetleri ile birlikte dairesi amirine tevdi ederler. Memurun kendisinden evvel veya sonra hareket eden ailesi için avans para verildiği takdirde bu bir aylık müddet, ailenin evvel gitmesi halinde memur veya hizmetlinin yeni vazifesi mahalline varış tarihinden ve sonra gitmesi halinde de bunların memur veya hizmetli nezdine muvasalatları tarihinden itibaren hesap olunur.

Beyannameyi alan daire amirleri bunu vize ettikten sonra taşrada mahallin en büyük malmemuruna ve merkezde de alakadar mali mercie vermekle mükelleftirler.

Vakı masraf verilen avans paradan ziyade ise fazlası tevsiye ve az ise farkı re'sen istirdat olunur.

Evrakı müspite tedariki mümkün olmıyan hallerde bu imkansızlığın sebepleri ile vakı masrafın hesabı alakadar tarafından mensup olduğu daire amirine yazılı olarak bildirilir. İmkansızlık sebepleri dairesince varit ve muhik görüldüğü ve masrafın hesabına bir fazlalık bulunmadığı neticesine varıldığı takdirde avans bu hesaba göre mahsup olunur.

Alındıkları tarihten itibaren tahakkuk ettirilecek faizleri de dahil olmak üzere birinci fıkra gereğince derhal iade edilmiyen paralarla harcırahlarını avans olarak alıp da bu zimmetlerinin mahsubu için muktazi evrakı üçüncü fıkrada yazılı müddetler zarfında teslim etmiyenlerin bu borçları bu evrakı verdikleri zaman harcırah istihkakları ayrıca tahakkuk ettirilip ödenmek üzere aylık ücret veya kabili haciz sair istihkaklarının yarısı bu borçları tamamen kapanıncaya kadar ve hüküm alınmaya hacet kalmaksızın re'sen istirdat olunmak suretiyle tahsil olunur.

Süresinde mahsup belgeleri gelmediği takdirde, bildirimin alınarak gönderilmesini sağlamak için durum dairesine bildirilir. Bildirim vermeyen memur hakkında Harcırah Kanununun 59 uncu maddesi fıkrası uyarınca işlem yapılır.

Sürekli görev yolluğu avanslarında memur ve ailesi atandığı memuriyet mahalline gitmişse, varışları tarihinden itibaren bir ay sonunda; memur gitmemiş, aile götürülmemiş veya getirilmemişse **avansın verildiği tarihten** başlamak üzere genel hükümlere göre faiz alınır. Varış tarihi olarak memur veya hizmetlinin yeni görevine fiilen başladığı tarih esas alınır.

Sonradan verilen emirle sürekli görev yolluğuna esas olan tayinden vazgeçildiği için paranın geri alınması gerektiği takdirde, faizin başlangıcı, iptal emrinin ilgiliye tebliğ edildiği tarihi izleyen 15 inci günün sonunda, bugün tatile rastlarsa tatili izleyen günden başlar.

3.2.2. Geçici Görev Yolluğu Avansları

Harcırah Kanunu hükümlerine göre, memuriyet mahalleri dışında bir yere geçici görev, kurs, tedavi, sınav gibi amaçlarla gönderilenlere verilen avansların; asıl memuriyet mahalline dönüşten itibaren bir ay içerisinde bildirimin dairesince muhasebe birimine verilerek mahsup işleminin yaptırılması ve varsa artan paranın iade edilmesi gerekir. Süresi içerisinde mahsup belgelerini vermeyen, artan parayı iade etmeyen veya mahsup belgelerini verdiği halde artan parayı iade etmeyenler hakkında 6245 sayılı Kanunun 59 uncu maddesi uyarınca işlem yapılır. Geçici görev yolluğu avansı alanların, süresi içerisinde mahsup belgelerini vermemesi veya artan parayı iade etmemesi halinde, asıl memuriyet mahalline dönüşlerinden itibaren bir ay sonundan başlamak üzere faiz alınır.

Bir kişiye, almış olduğu avansı mahsup etmeden başka bir görevlendirme nedeniyle yeniden avans verildiği takdirde, bir aylık mahsup süresi, her görev için asıl memuriyet mahalline dönüş tarihi esas alınarak ayrı ayrı hesaplanır. Avans ödendikten sonra geçici görevlendirmeden vazgeçildiği için paranın geri alınması gerektiği takdirde, hesaplanacak faizin başlangıcı, vazgeçme emrinin ilgiliye tebliğ edildiği tarihi izleyen 15. günün sonunda, bugün tatile rastlarsa tatili izleyen günden başlar.

3.2.3. Maaş Ve Ücret Avansları

Çeşitli nedenlerle ödeme gününden önce ödenmesi kararlaştırılan maaş ve ücret ödemeleri personel avansları hesabına borç kaydedilerek izlenir. Ödeme günü geldiğinde ise bu hesaptan çıkarılarak bütçe giderleri hesabına aktarılır.

Harcırah itası ve avansların mahsubu muamelelerinde aksi sabit oluncaya kadar memurun beyanına itibar olunur.

3.3. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Tarım Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimince memur (H)'ye 150.- YTL personel avansı verilmiştir.

161- Personel Avansları Hesabı	150,00.-	
100- Kasa Hesabı		150,00.-

Memur (H) toplantı dönüşü 200.- YTL tutarındaki geçici görev yolluğu bildirimini muhasebe birimine göndermiştir.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	200,00.-	
161- Personel Avansları Hesabı		150,00.-
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		1,50.-
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		48,50.-
630- Giderler Hesabı	200,00.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		200,00.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	1,50.-	
600- Gelirler Hesabı		1,50.-

Bankadan gelen banka hesap özet cetvelinden verilen çekler ve gönderme emirleri hesabındaki tutarların ilgililerine ödendiği tespit edilmiştir.

103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı	48,50.-	
102- Bankalar Hesabı		48,50.-

2- Silopi Malmüdürlüğünce evrak teslimi yapmak üzere görevlendirilen memura 100.- YTL tutarında geçici görev yolluğu avansı ödenmiştir.

161- Personel Avansları Hesabı	100,00.-	
100- Kasa Hesabı		100,00.-

Memur görev dönüşü 81,20.- YTL tutarındaki geçici görev yolluğu bildirimini ve eki konaklama belgesini dairesine vermiştir. Harcırahtan kalan tutarı iade etmemiştir.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	81,20.-	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	19,41.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		0,61.-
161- Personel Avansları Hesabı		100,00.-
630- Giderler Hesabı	81,20.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		81,20.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	0,61	
600- Gelirler Hesabı		0,61

3- Güçlükonak Malmüdürlüğünce verilen personel avanslarından, 350.- YTL tutarındaki bir avansa ilişkin mahsup evrakı, dairesine verildiği halde iş yoğunluğu nedeniyle yıl sonuna kadar muhasebe birimine gönderilememiş ve avansın mahsup dönemi içinde mahsup edileceği Malmüdürlüğüne bildirilmiştir.

165- Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı	350.-	
161- Personel Avansları Hesabı		350.-

Bu kaydı takiben avansa ilişkin bloke edilerek saklanan ödenek tutarlarının da tenkis edilmeyerek, yapılacak bir yevmiye kaydıyla, yeni yıla aktarılması gerekmektedir.

906- M.D.A.Kullanılacak Ödenekler Hesabı	1.000.-	
903- Kullanılacak Ödenekler Hesabı		1.000.-
904- Ödenekler Hesabı	1.000.-	
907- M.D.A. Ödenekler Hesabı		1.000.-

4- Sason Malmüdürlüğü memurlarına ait aylık bordrosu bilgileri aşağıdaki gibidir.. Kurban Bayramı nedeniyle maaşların 5 gün önce ödenmesine karar verilmiştir.

Temel Maaşlar:	11.865,41
Zam ve Tazminatlar:	10.070,84
Sosyal Haklar:	1.497,60
Emekli Sandığı Kurum Payı:	3.183,83
Emekli Sandığı Kişi Payı:	2.530,41
İlaç Kesintisi:	69,75
Gelir Vergisi:	1.435,43
Damga Vergisi:	131,62
Sendika Kesintisi:	40,38
Kefalet Aidatı:	8,86
Ödenecek Net Tutar:	20.652,83

161- Personel Avansları Hesabı	20.652,83.-	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hs		20.652,83.-

Ayın 15'inde maaş ödemesinin mahsubu yapılmıştır.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	11.865,41.-	
830- Bütçe Giderleri Hesabı	10.070,84.-	
830- Bütçe Giderleri Hesabı	1.497,60.-	
830- Bütçe Giderleri Hesabı	3.183,83.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		1.435.43.-
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		131,62.-
361- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hs.		3.183,83.-
361- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hs.		2.530,41.-
333- Emanetler Hesabı		69,75.-
333- Emanetler Hesabı		40,38.-
362- Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı		8,86.-
161- Personel Avansları Hesabı		20.652,83.-
630- Giderler Hesabı	11.865,41.-	
630- Giderler Hesabı	10.070,84.-	
630- Giderler Hesabı	1.497,60.-	
630- Giderler Hesabı	3.183,83.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		26.617,68.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	1.567,05.-	
600- Gelirler Hesabı		1.435.43.-
600- Gelirler Hesabı		131,62.-

4. 162- BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI

4.1. Hesabın Tanımı

Bütçe dışı avans ve krediler hesabı, kamu idarelerince mal ve hizmet alımı karşılığı olmak üzere, maddi duran varlık hesapları ile ilgilendirilmeksizin yüklenicilere verilen avanslar; okul pansiyonlarına ait paralardan verilen avanslar, özel kanunlarındaki hükümler uyarınca iş ve talep sahiplerince muhasebe birimlerine yatırılarak emanetler hesabına alınan paralardan ilgililerine avans olarak ödenen tutarlar, ertesi yıl bütçesinden karşılanmak üzere verilen; personel avansları, jandarma er aylıkları ve diğer istihkaklar ile gemi mutemetlerine ödenen paralar ve Bakanlıkça bu hesaba kaydedilmesi bildirilen tutarların izlenmesi için kullanılmaktadır.

4.2. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Cari giderlerle ilgili yüklenicilere, teminat karşılığı, sözleşmesindeki hükümlere göre, yıllara sari olmayan bir iş için MSB 2 nolu Merkez Muhasebe Birimince 30.000.- YTL bütçe dışı avans verilmiştir.

162- Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı	30.000.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		225.-
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		29.775.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	225.-	
600- Gelirler Hesabı		225.-

910- Teminat Mektupları Hesabı	30.000.-	
911- Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı		30.000.-

Ardından 10.000.- YTL + KDV tutarında hakediş ödemesi yapılmış, ödemeden damga vergisi, KDV tevkifatı ve avans mahsubu yapılmıştır. Ödeme, nakit yetersizliği nedeniyle henüz yapılamamış, emanete alınmıştır.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	11.800.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		75.-
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		600.-
162- Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı		1.500.-
320- Bütçe Emanetleri Hesabı		9.625.-
630- Giderler Hesabı	11.800.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		11.800.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	675.-	
600- Gelirler Hesabı		75.-
600- Gelirler Hesabı		600.-

Yüklenicinin edimini yerine getirmemesi nedeniyle avans bakiyesi üzerinden müteahhit borçlandırılmış, avans teminat mektubu paraya çevrilmek üzere ilgili bankaya gönderilmiştir.

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	28.500.-	
162- Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı		28.500.-

910- Teminat Mektupları Hesabı	30.000.-	
910- Teminat Mektupları Hesabı		30.000.-

Bu kayıtla, teminat mektupları, "teminat mektuplarından bankaya gönderilenler" yardımcı hesap koduna alınmıştır.

Ardından, sözkonusu teminatın karşılığının hesaba aktarıldığı, banka tarafından muhasebe birimine bildirilmiştir.

102- Banka Hesabı	30.000.-	
140- Kişilerden Alacaklar Hesabı		28.500.-
333- Emanetler Hesabı		1.500.-

911- Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı	30.000.-	
910- Teminat Mektupları Hesabı		30.000.-

2- Ulaştırma Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimine ait, 15 Aralık tarihli memur maaş bordrosu bilgileri aşağıdaki gibidir. Ertesi yıl 01-14 Ocak tarihleri arasına tekabül eden maaş, bir sonraki yılın bütçesinden ödenmesi gerektiğinden bütçe dışı avans ve krediler hesabına kaydedilecektir.

Temel Maaşlar:	11.865,41
Zam ve Tazminatlar:	10.070,84
Sosyal Haklar:	1.497,60
Emekli Sandığı Kurum Payı:	3.183,83
Emekli Sandığı Kişi Payı:	2.530,41
İlaç Kesintisi:	69,75
Gelir Vergisi:	1.435,43
Damga Vergisi:	131,62
Sendika Kesintisi:	40,38
Kefalet Aidatı:	8,86
Ödenecek Net Tutar:	20.652,83

830- Bütçe Giderleri Hesabı	5.932,71.-	
830- Bütçe Giderleri Hesabı	5.035,42.-	
830- Bütçe Giderleri Hesabı	748,80.-	
830- Bütçe Giderleri Hesabı	1.591,92.-	
162- Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı	13.308,84.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		1.435.43.-
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		131,62.-
361-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı		3.183,83.-
361-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı		2.530,41.-
333- Emanetler Hesabı		69,75.-
333- Emanetler Hesabı		40,38.-
362- Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı		8,86.-
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		20.652,84.-
630- Giderler Hesabı	5.932,71.-	
630- Giderler Hesabı	5.035,42.-	
630- Giderler Hesabı	748,80.-	
630- Giderler Hesabı	1.591,91.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		13.308,84.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	1.567,05.-	
600- Gelirler Hesabı		1.435.43.-
600- Gelirler Hesabı		131,62.-

Ertesi mali yılın başında bütçe dışı avanslar hesabında tutulan tutarlar gider ve bütçe giderlerine aktarılmıştır.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	5.932,71.-	
830- Bütçe Giderleri Hesabı	5.035,42.-	
830- Bütçe Giderleri Hesabı	748,80.-	
830- Bütçe Giderleri Hesabı	1.591,92.-	
162- Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı		13.308,84.-
630- Giderler Hesabı	5.932,71.-	
630- Giderler Hesabı	5.035,42.-	
630- Giderler Hesabı	748,80.-	
630- Giderler Hesabı	1.591,92.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		13.308,84.-

5. 164- AKREDİTİFLER HESABI

5.1. Hesabın Tanımı

Akreditifler hesabı, yabancı ülkelerden yapılacak satın almalar için açılan akreditiflerin izlenmesi için kullanılmaktadır.

Bu hesabın 1. ve 2. düzey yardımcı hesap kodları, ödenek blokesi yapılmak üzere avansın verildiği bütçenin ekonomik kodlamasının birinci ve ikinci düzeyinden oluşmaktadır. Bölümleme ödenek hesaplarının mal ve hizmet alım giderleri ve sermaye giderlerine paralel yapılmıştır.

5.2. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Kültür ve Turizm Bakanlığı, Almanya'dan alacağı makine için muhabir bankası nezdinde 75.000 Avro akreditif karşılığı kredi açtırmıştır. Döviz Kuru:1,6500 YTL'dir.

164- Akreditifler Hesabı	123.750.-	
106- Döviz Gönderme Emirleri Hesabı		123.750.-

106- Döviz Gönderme Emirleri Hesabı	123.750.-	
105- Döviz Hesabı		123.750.-

Akreditif konusu makine teslim alınmıştır.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	123.750.-	
164- Akreditifler Hesabı		123.750.-
253- Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı	123.750.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		123.750.-

2- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Fransa'dan alacağı malzeme için muhabir bankası nezdinde 25.000 Avro akreditif karşılığı kredi açtırmıştır. Döviz Kuru:1,6500 YTL'dir.

164- Akreditifler Hesabı	41.250.-	
106- Döviz Gönderme Emirleri Hesabı		41.250.-

106- Döviz Gönderme Emirleri Hesabı	41.250.-	
105- Döviz Hesabı		41.250.-

Akreditif karşılığı döviz cinsinden açtırılan kredi, malzeme alınmasından vazgeçilmesi üzerine, nakden iade olarak alınmıştır. Döviz Kuru:1,6100.- YTL'dir.

105- Döviz Hesabı	40.250.-	
630- Giderler Hesabı	1.000.-	
164- Akreditifler Hesabı		41.250.-

6. 165- MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER HESABI

6.1. Hesabın Tanımı

Mahsup dönemine aktarılan avans ve krediler hesabı, bütçedeki ödeneğine dayanılarak verilen avans ve kredilerden, mal veya hizmet teslim alınmakla birlikte, bütçe yılı sonuna kadar mahsubu yapılamadığından dolayı mahsup dönemine aktarılan tutarların izlenmesi için kullanılır.

6.2. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Çevre ve Orman Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimince verilen personel avanslarından 550.- YTL sı, mahsup evrakının iş yoğunluğu nedeniyle incelenemediği için mahsup dönemine aktarılmıştır.

165- Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı	550.-	
161- İş Avans ve Kredileri Hesabı		550.-

Avansa ilişkin ödeneğin yıl sonunda iptalinin engellenmesi için mahsup dönemine aktarılması gerekir.

906- Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabı	550.-	
903- Kullanılacak Ödenekler Hesabı		550.-
904- Ödenekler Hesabı	550.-	
907- Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı		550.-

Mahsup dönemi içinde mahsup evrakları incelenerek avans kapatılmıştır.

834- Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı	550.-	
165- Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı		550.-
630- Giderler Hesabı	550.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		550.-

907- Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı	550.-	
906- Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabı		550.-

Mahsup dönemini izleyen ilk iş gününde aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

835- Gider Yansıtma Hesabı	550.-	
834- Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı		550.-

Geçen yıl bütçe mahsupları hesabına kaydedilen tutarın önceki yıl bütçe sonuçlarına ilave edilmesi ve kesinhesap tarafından kapsanması gerekir. Yıl içinde bu hesaba başkaca bir kayıt yapılmayacağından, gider yansıtma hesabı ile karşılıklı kapatılması gerekir.

7. 166- PROJE ÖZEL HESABINDAN VERİLEN AVANS VE AKREDİTİFLER HESABI

7.1. Hesabın Tanımı

Proje özel hesabından verilen avans ve akreditifler hesabı, genel bütçe kapsamındaki idarelerce proje özel hesabından verilen avanslar ve açılan akreditifler ile bunlardan yapılan mahsuplar ve nakden iade alınan tutarların ilgili kurum muhasebe birimince izlenmesi için kullanılır.

Proje özel hesabından verilen avanslardan mahsup edilemeyenler ile açılan akreditiflerden harcanamayanlar, yıl sonlarında ertesi yıla devredilir. Devredilen tutarlar karşılığı ödenekler tenkis edilir ve tenkis belgesinde, tenkis edilen ödeneğin devreden avans veya akreditif karşılığı krediye ait olduğu belirtilerek, yeni mali yıl içerisinde ilgili tertipten ödenek gönderilmesi istenir.

7.2. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Dünya Bankası ile Hazine Müsteşarlığı arasında Milli Eğitim Bakanlığınca kullanılmak üzere 100.000.- dolarlık bir proje kredisi anlaşması imzalanmıştır.

Anlaşma tarihi T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru: 1,3500.- YTL

950- Kullanılacak Dış Krediler Hesabı	135.000.-	
951- Kredi Anlaşmaları Hesabı		135.000.-

2- Proje kredisi tutarının Milli Eğitim Bakanlığı adına TC Merkez Bankasındaki özel hesaba aktarıldığına ilişkin hesap özeti Devlet Borçları Muhasebe Birimine gelmiştir.

Aktarma tarihi T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru: 1,3600.- YTL

950- Kullanılacak Dış Krediler Hesabı[41]	1.000.-	
951- Kredi Anlaşmaları Hesabı		1.000.-

41 Aktarma tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuruna göre değerlendirme yapılması gerekmektedir.

104- Proje Özel Hesabı	136.000.-	
410-Dış Mali Borçlar Hesabı		136.000.-
951- Kredi Anlaşmaları Hesabı	136.000.-	
950-Kullanılacak Dış Krediler Hesabı		136.000.-

3-Milli Eğitim Bakanlığınca proje özel hesabından 50.000.- dolar avans verilmiştir.

Muhasebeleştirme tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru:1,3700

166- Proje Özel Hesabından Verilen Avans ve Akreditifler Hesabı	68.500.-	
512-Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı		68.500.-

4-Devlet Borçları Muhasebe Birimince ay sonunda gerekli kayıtlar yapılmıştır.

Ay sonu T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru:1,3800

512- Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı	69.000.-	
104- Proje Özel Hesabı		69.000.-

5-Milli Eğitim Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimince ay sonunda kur farkı kaydı yapılmıştır.

630- Giderler Hesabı	500.-	
512-Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı		500.-

6-Verilen avansın mahsubuna ilişkin kanıtlayıcı belgeler Milli Eğitim Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimine gelmiştir.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	68.500.-	
166-Proje Özel Hesabından Verilen Avans ve Akreditifler Hesabı		68.500.-
255- Demirbaşlar Hesabı	68.500.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		68.500.-

8. 167-DOĞRUDAN DIŞ PROJE KREDİ KULLANIMLARI AVANS VE AKREDİTİFLERİ HESABI

8.1. Hesabın Tanımı

Doğrudan dış proje kredi kullanımları avans ve akreditifleri hesabı, genel bütçe kapsamındaki idarelerce mal ve hizmet teslim alınmadan önce avans verilmesi veya akreditif açılması suretiyle yapılan doğrudan dış proje kredi kullanımları ve bunların mahsubunun kullanıcı kurum muhasebe birimlerince izlenmesi için kullanılır.

Doğrudan dış proje kredisi kullanımı olarak verilen avanslardan mahsup edilemeyenler ile açılan akreditiflerden yapılan çekiş tutarlarından harcanamayanlar, yıl sonlarında ertesi yıla devredilir. Devredilen tutarlar karşılığı ödenekler tenkis edilir ve tenkis belgesinde, tenkis edilen ödeneğin devreden avans veya akreditif karşılığı krediye ait olduğu belirtilerek, yeni mali yıl içerisinde ilgili tertipten ödenek gönderilmesi istenir.

8.2. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Yatırım programında yer alan 300.000.- Avro tutarındaki Milli Eğitim Bakanlığına ait bir projenin dış proje kredisi ile finanse edilmesi öngörülmüştür.

Anlaşma tarihi T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru: 1,6000.- YTL

950- Kullanılacak Dış Krediler Hesabı	480.000.-	
951- Kredi Anlaşmaları Hesabı		480.000.-

2-Dünya Bankasından sağlanan dış proje kredisi tutarından, mal ve hizmet tesliminden önce 100.000.- avro avans ödemesi yapıldığına ilişkin kredi kullanım bilgisi Devlet Borçları Muhasebe Birimine ulaşmıştır. verilmiştir.

İşlem tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru: 1,6000

194-Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı	160.000.-	
410-Dış Mali Borçlar Hesabı		160.000.-

951- Kredi Anlaşmaları Hesabı	160.000.-	
950- Kullanılacak Dış Krediler Hesabı		160.000.-

3-Milli Eğitim Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimince verilen avansa ilişkin kayıt yapılmış ve Devlet Borçları Muhasebe Birimine avans suretiyle doğrudan dış proje kredi kullanımı teyidi yapılmıştır.

167- Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans ve Akreditifleri Hesabı	160.000.-	
513-Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı		160.000.-

4-Devlet Borçları Muhasebe Birimince yapılacak olan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

513- Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı	160.000.-	
194-Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı		160.000.-

5- Proje kredisinin kalanı mal ve hizmet teslimi üzerine, dış finansman kaynağı tarafından mal ve hizmeti sağlayana ödenmiş olup, kullanım bilgisi Devlet Borçları Muhasebe Birimine iletilmiştir.

Aktarma tarihi T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru: 1,6000.- YTL

194-Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı	320.000.-	
410- Dış Mali Borçlar Hesabı		320.000.-
951- Kredi Anlaşmaları Hesabı	320.000.-	
950- Kullanılacak Dış Krediler Hesabı		320.000.-

6-Proje kredisi konusu mal ve hizmet Milli Eğitim Bakanlığınca teslim alınmış ve verilen avans dahil proje kredisine ait bütçeleştirme işlemi yapılmıştır. Ardından sözkonusu kredi kullanımı, Devlet Borçları Muhasebe Birimine teyit edilmiştir.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	420.000.-	
166- Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans ve Akreditifleri Hesabı		160.000.-
513- Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı		320.000
253- Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı	480.000.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		480.000.-

7-Devlet Borçları Muhasebe Birimince yapılacak olan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

513- Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı	320.000.-	
194-Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı		320.000.-

H- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER ve GELİR TAHAKKUKLARI

Gelecek aylara ait giderler hesap grubu, içinde bulunulan dönemde veya daha önceki dönemlerde ortaya çıkan ve tahakkuk ettirilme süresi bir yılın altında olan peşin ödenmiş giderler ile faaliyet dönemine ait olup, gelecek aylarda istenilebilir duruma gelecek olan alacakların izlenmesi amacıyla kullanılır.

Gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları, niteliklerine göre bu grup içinde açılacak aşağıdaki hesaplardan oluşur:

180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı

181 Gelir Tahakkukları Hesabı

1. 180- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HESABI

1.1. Hesabın Tanımı

Gelecek aylara ait giderler hesabı, duran varlıklar ana hesap grubundaki gelecek yıllara ait giderler hesabında kayıtlı tutarlardan takip eden faaliyet döneminde tahakkuk edecek olanların izlenmesi için kullanılır.

1.2. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Dış İşleri Bakanlığınca konsolosluk olarak kullanılmak üzere kiralanan binanın gelecek üç yıllık kirası karşılığı ödenen ve duran varlıklar ana hesap grubu içindeki gelecek yıllara ait giderler hesabında kayıtlı bulunan tutarlardan 24.000.- YTL tutarındaki kira gideri, yıl sonunda gelecek aylara ait giderler hesabına aktarılmıştır. Bu gider peşin kira ödemelerinden kaynaklanmaktadır.

Dış İşleri Bakanlığı Muhasebe Birimince yapılacak olan kayıt aşağıdadır;

180- Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı	24.000.-	
280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı		24.000.-

Ocak ayı sonunda peşin ödenen kira bedelinin 1 aylık kısmı olan 2.000.- YTL giderleştirilmiştir.

630- Giderler Hesabı	2.000.-	
180- Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı		2.000.-

2. 181- GELİR TAHAKKUKLARI HESABI

2.1. Hesabın Tanımı

Gelir tahakkukları hesabı, faaliyet alacakları, kurum alacakları ve diğer alacaklar hesap gruplarında izlenmeyen ve tahakkuk etmekle birlikte, gelecek aylarda istenebilir duruma gelecek olan alacaklar ile duran varlıklar ana hesap grubu içindeki gelir tahakkukları hesabında kayıtlı tutarlardan vadesi takip eden faaliyet döneminde dolanların izlenmesi için kullanılır.

2.2. Hesaba İlişkin İşlemler

Dönem sonunda, duran varlıklar ana hesap grubu içindeki gelir tahakkukları hesabında yer alıp, tahsil zamanına bir yıldan az süre kalan alacaklar, düzenlenecek muhasebe işlem fişi ile gelir tahakkukları hesabına aktarılır.

Tahakkuk ettirilmiş gelirlerden kaynaklanan ancak içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemde istenebilir duruma gelecek olan alacaklar, ilgili oldukları dönemde tahsil edilmek üzere gelir tahakkukları hesabında izlenir.

Dönen ve duran varlıklar ana hesap grubu içindeki kurumca verilen borçlardan alacaklar hesabı ve dış borcun ikrazından doğan alacaklar hesabı ve para piyasası nakit işlemleri alacakları hesabında kayıtlı alacaklara ilişkin olarak, dönem sonlarında hesaplanan ve içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemde tahsil edilecek olan işlemiş faiz gelirleri alacakları bu hesaba kaydedilir.

Bu hesapta takip edilen döviz cinsinden faiz geliri tahakkukları, yıl sonlarında ve tahsil tarihinde T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru ile değerlenir.

Bu hesapta yer alan tutarlardan vadesinde tahsil edilemeyenler, takipteki kurum alacakları hesabına aktarılarak takibe alınır.

2.3. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Dönen ve duran varlıklar ana hesap grubundaki kurum alacakları hesaplarında izlenen alacaklara ilişkin olarak tahakkuk eden ve 31.12.2006 tarihi itibarıyla bir sonraki yıl tahsil edilmesi gereken işlemiş faiz geliri alacağı tutarı 30.000.-YTL sıdır.

181- Gelir Tahakkukları Hesabı	30.000.-	
600- Gelirler Hesabı		30.000.-

2- Kurum alacakları hesap gruplarında izlenen kurum alacaklarından 3.000.-YTL sı içinde bulunulan yıla ilişkin olmak üzere toplam 33.000.-YTL faiz geliri tahsil edilmiştir.

102- Banka Hesabı	33.000.-	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		33.000.-
805- Gelir Yansıtma Hesabı	33.000.-	
181- Gelir Tahakkukları Hesabı		30.000.-
600- Gelirler Hesabı		3.000.-

I- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

Diğer dönen varlıklar hesap grubu, dönen varlık niteliği taşıyan, fakat yukarıdaki hesap gruplarına girmeyen diğer dönen varlıkların izlenmesi için kullanılır.

Diğer dönen varlıklar, niteliklerine göre bu grup içinde açılacak aşağıdaki hesaplardan oluşur:

194 Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı

197 Sayım Noksanları Hesabı

198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Hesabı

1. 194- TEYİTSİZ DOĞRUDAN DIŞ PROJE KREDİ KULLANIMLARI HESABI

1.1. Hesabın Tanımı

Teyitsiz doğrudan dış proje kredi kullanımları hesabı, dış finansman kaynağından, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri tarafından yapılan doğrudan dış proje kredi kullanımlarına ait kullanım bilgisi geldiği halde, kullanıcı idare muhasebe biriminden kullanıma ilişkin teyit bilgisi gelmeyen kullanımlar ile bu kullanımlardan ilgili muhasebe birimince teyit edildiği bildirilen tutarların Devlet Borçları Muhasebe Birimince izlenmesi için kullanılır.

1.2. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Yatırım programında yer alan 300.000.- Avro tutarındaki Sağlık Bakanlığına ait bir projenin, doğrudan dış proje kredisi ile finanse edilmesi öngörülmüştür.

Anlaşma tarihi T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru: 1,6000.- YTL

950- Kullanılacak Dış Krediler Hesabı	480.000.-	
951- Kredi Anlaşmaları Hesabı		480.000.-

2-Dış finansman kaynağından 300.000 avro kredinin kullanım bilgisi gelmesine rağmen, kullanım bilgisinin geldiği tarih itibarıyla Sağlık Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimince teyit işlemi yapılmamıştır.

Kullanım tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru: 1,6000

Devlet Borçları Muhasebe Birimince Yapılacak Olan kayıt;

194-Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı	480.000.-	
410- Dış Mali Borçlar Hesabı		480.000.-

951- Kredi Anlaşmaları Hesabı	480.000.-	
950- Kullanılacak Dış Krediler Hesabı		480.000.-

3- Sağlık Bakanlığınca mal veya hizmetin teslim alınması üzerine dış finansman kaynağına kullanım talimatı verilmiş ve Merkez Muhasebe Birimince kredi kullanımı muhasebeleştirilmiştir.

830- Bütçe Giderleri Hesabı	480.000.-	
513- Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı		480.000.-
253- Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı	480.000.-	
835- Gider Yansıtma Hesabı		480.000.-

4-Sağlık Bakanlığı teyit bilgisi Devlet Borçları Muhasebe Birimine gelmiştir.

513- Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı	480.000.-	
194- Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı		480.000.-

2. 197- SAYIM NOKSANLARI HESABI

2.1. Hesabın Tanımı

Sayım noksanları hesabı, yapılan sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, döviz, alınan çek, menkul kıymet ve benzeri noksanlıklarının, nedenleri belirleninceye kadar geçici olarak kaydedilip izlenmesi için kullanılır.

2.2. Hesabın İşleyişine İlişkin Örnekler

1- Kozluk Malmüdürlüğü veznesinde yapılan sayım sonucunda 30.- YTL değerinde kasa noksanı tespit edilmiştir.

197- Sayım Noksanları Hesabı	30.-	
100- Kasa Hesabı		30.-

Yapılan inceleme sonucunda, noksanlığın nedeni tespit edilememiştir.

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	30.-	
197- Sayım Noksanları Hesabı		30.-

2- Başbakanlık Devlet Planlama Müsteşarlığında yapılan sayım sonucunda, görevli memurun sorumluluğundaki kayıtlı değeri 500.- YTL, birikmiş amortismanı 100.- YTL olan demirbaşın noksan olduğu anlaşılmıştır.

630- Giderler Hesabı	400.-	
257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı	100.-	
255- Demirbaşlar Hesabı		500.-

Yapılan inceleme sonucunda söz konusu demirbaşın, kişisel kusur dolayısıyla kaybolduğu anlaşılmıştır. Demirbaşın rayiç değerinin 550.- YTL olduğu tespit edilmiştir.

140- Kişilerden Alacaklar Hesabı	550.-	
600- Gelirler Hesabı		550.-

3. 198- DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR HESABI

3.1. Hesabın Tanımı

Diğer çeşitli dönen varlıklar hesabı, yukarıda sayılan hesaplarda izlenemeyen diğer çeşitli dönen varlıkların kaydedilip izlenmesi için kullanılmaktadır.

IV. BÖLÜM
DURAN VARLIKLAR

Duran varlıklar ana hesap grubu; faaliyet döneminden daha uzun sürelerle genel bütçeli idarelerce faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla edinilen ve ilke olarak faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeyen varlık ve alacak unsurlarını kapsar.

Maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar ile diğer duran varlıklar hesap gruplarında yer alan hesaplara kayıtlar yapılırken, detaylı hesap planında varlığın niteliğine göre belirlenmiş yardımcı hesaplar yanında, mali işlemi gerçekleştiren kamu idaresinin bütçe sınıflandırmasında yer alan kurumsal kodu da kullanılır.

Duran varlıklar ana hesap grubu;

-Menkul Kıymet ve Varlıklar,

-Faaliyet Alacakları,

-Kurum Alacakları,

-Mali Duran Varlıklar,

-Maddi Duran Varlıklar,

-Maddi Olmayan Duran Varlıklar

-Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

-Diğer Duran Varlıklar,

hesap grupları şeklinde bölümlenmiştir.

A- MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR

Menkul kıymet ve varlıklar hesap grubu; hazine malı olarak Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimi ve İç Ödemeler Muhasebe Birimine intikal eden ve faaliyet dönemini aşan bir süreyle elde tutulacak altın, gümüş ve benzeri kıymetli madenler ile antika niteliğindeki eşya, para ve pul gibi diğer çeşitli menkul varlıklar ve konvertibl olmayan yabancı paraların izlenmesi amacıyla kullanılmaktadır. Hesap grubunda, açıklanan işlemlerin kaydı için sadece 217-Menkul Varlıklar Hesap tanımlanmıştır.

1. 217- MENKUL VARLIKLAR HESABI

1.1. Hesabın Tanımı

Menkul varlıklar hesabı, her ne şekilde olursa olsun hazine malı olarak Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Birimi ve İç Ödemeler Muhasebe Birimine intikal eden altın, gümüş, pırlanta ve benzeri kıymetli madenler ile antika niteliğindeki eşya, para, pul gibi menkul varlıklar ve konvertibl olmayan yabancı paraların izlenmesi için kullanılır.

Hesabın bölümlenmesinde kıymetli madenler, kıymetli madenler dışındaki menkul varlıklar ve konvertibl yabancı paralar olarak bölümlenmiş ve muhasebe birimlerince diğer kamu idarelerine gönderilen varlıkların hesaben izlenmesini sağlamak üzere muhasebe biriminden gönderilen menkul varlıklar yardımcı hesabı ihdas edilmiştir.