



ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMASI VE SEÇİLMİŞ ÖRNEKLERLE ÜNİVERSİTE UYGULAMALARI

ANALYTICAL BUDGET CLASSIFICATION AND UNIVERSITY APPLICATIONS WITH
SELECTED EXAMPLES

Mehtap KARAKOÇ¹ - Mustafa Güçlü KASAPOĞLU²

Öz

Türkiye’de 1050 sayılı Kanunun zaman içinde toplumun ihtiyaçlarını karşılayamamasının ardından kamu mali yönetiminde bazı değişiklikler yapılmaya başlanmıştır. 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle devlet muhasebesi uygulamaları da bu değişiklikten payını almıştır. Bu çalışmada kamu mali yönetiminde yaşanan reformların etkisiyle 2005 yılından itibaren uygulamaya geçilen tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ve analitik bütçe sınıflandırması ele alınmıştır. Türkiye’de kamu mali yönetiminde önemli bir role sahip olan devlet muhasebesinin gelişimi, topluma daha şeffaf, daha güvenilir ve sağlıklı veriler üretmesi açısından oldukça önemlidir. Bu bağlamda üniversitelerin devlet muhasebesi uygulamaları içinde karşılaştıkları bazı durumlar örnek muhasebe kayıtları ile açıklanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe, Devlet Muhasebesi, Analitik Bütçe Sınıflandırması

Jel Kodları: M4, M41

Abstract

In Turkey, after failing to meet society's needs in the Law No. 1050, some changes have been made in public financial management. With the enforcement of Law No. 5018, state accounting applications also received the share of this change. In this study, the accrual-based governmental accounting and analytical budget classification, which has been implemented since 2005 under the influence of reforms in public financial management, has been addressed? The development of government accounting which plays a significant role in public financial management in Turkey is very important from the point of producing more transparent, more reliable and healthy data. In this context, universities' state accounting practices are explained by sample of accounting records.

Keywords: Accounting, Government Accounting, Analytical Budget Classification

JEL Codes: M4, M41

¹ Dr.Öğr.Üyesi, Uşak Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, erdemmehtap@hotmail.com,

Orcid: 0000-0003-0349-4571

² Uşak Üniversitesi, mustafaguclu.kasapoglu@usak.edu.tr, Orcid: 0000-0002-3048-286X

Makale Türü: Derleme Makalesi – Geliş Tarihi:20-03-2018 – Kabul Tarihi:27-02-2019

DOI:10.17755/esosder.408086

1. GİRİŞ

1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu kamu sektöründe uzun yıllar kullanılmış olan nakit esasına göre kayıt tutulan bir kanundu. Bütçeye dayalı olarak tutulan bu sistemin, zaman içinde toplumun ihtiyaçlarını karşılayamaz hale gelmesiyle bu kanunun yerine 01.01.2006 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu bütünüyle yürürlüğe girmiştir. 5018 sayılı Kanun, Türkiye’de kamu mali yönetim sistemini yeniden düzenleyerek devlet muhasebesi ve mali raporlama gibi önemli konularda yeni oluşumları beraberinde getirmiştir. Kanunun 49. maddesi devlet muhasebesini açıkça tanımlamıştır. Buna göre; devlet muhasebe kamuda karar süreçlerinin ve kontrol mekanizmalarının verimli çalışmasını imkan verecek şekilde kurularak, mali raporların düzenlenmesini sağlayacaktır. Ayrıca kamu hesapları, gelir, gider ve varlıklar bir düzen içinde hesaplara kaydedilecektir. Böylece yönetim ve denetimden sorumlu yetkililerin kamuoyunun ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlaması amaçlanmıştır (5018 sayılı Kanun md.49; Karaarslan, 2004: 75).

Devlet muhasebesi; genel devlet sektörünün parayla ifade edilen finansal nitelikli işlemlerinin kaydedilmesi, kaydedilmiş bilgilerin sunulması ve yorumlanması olarak tanımlanabilmektedir (Karaarslan, 2004: 38). Devlet muhasebesinin amacı kurumların bir mali yıldaki faaliyetleri ile ilgili gelir ve gider kontrolünü sağlamaktır. Ayrıca genel yönetim kademelerindeki varlık ve kaynakları izleyerek, dönem sonlarında ilgili taraflara doğru bir şekilde raporlamaktır (Karaarslan, 2007: 4).

Türkiye’de 1990’lı yılların başından itibaren devlet muhasebesi ile ilgili adımlar atıldığı görülmektedir. 01.01.1990 tarihinden itibaren yürürlüğe giren “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” bunlardan ilkidir. Bu yönetmelik, kayıtların bir düzene kavuşması, belgelerin bilgisayar aracılığıyla düzenlenmesi ve hesapların sayılarının azaltılması gibi yenilikleri kapsamaktadır (Karaarslan, 2004: 47-48). Devlet muhasebesi konusunda yapılan reform çalışmaları 1995 yılında başlatılan Kamu Mali Yönetim Projesi çalışmaları ile devam etmiştir. Genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçildikten sonra, saymanlıklardaki muhasebe kayıtlarına zamanında ulaşabilmek için otomasyon çalışmaları başlamıştır. Saymanlık 2000i (say2000i) projesi olarak adlandırılan proje ile 2002 yılından itibaren tüm saymanlık hesapları günlük olarak izlenebilir hale gelmiştir (Çetinkaya, 2004: 94).

19 Kasım 2003 tarihinde yayınlanan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile yönetmelik kapsamına giren kamu idarelerinde; saydam ve tekdüzenin sağlandığı kayıtların oluşturduğu finansal tabloların, muhasebe temel kavramları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kapsamında, uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Yönetmelikte aynı zamanda yeni bir çerçeve hesap planı sunulmuştur. Bu yönetmelikle birlikte bütçe uygulamasına ile ilgili olan mali tabloların dışında kalan tüm mali tabloların tahakkuk esasına göre hazırlanacağı bildirilmiştir (Karaarslan, 2005: 3).

2004 yılında Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği çıkarılmış, böylece Türkiye’de tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ilk kez uygulamaya geçirilmiştir. 2006 yılında, bu yönetmelik yürürlükten kaldırılarak, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin yürürlüğe girmiştir (Demirci, 2015: 114).

Türkiye’de devlet muhasebesinin gelişimine etki eden kanun, yönetmelik ve projeler Tablo 1’de özetlenmiştir;

Tablo 1: Türkiye’de Devlet Muhasebesi ile Gelişmeler

Tarih	Gelişme
1927 (26.05)	1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu (Muhasebe-i Umumiye)
1990 (01.01)	Devlet Muhasebesi Yönetmeliği
1995	Kamu Mali Yönetim Projesi
2002	Saymanlık 2000i (say2000i) Projesi
2003 (19.11)	Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği
2004	Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği
2004 (01.01)	2004 Mali Yılı Bütçe Kanunu (Analitik Bütçe Sınıflandırması)
2006(01.01)	5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
2006	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
2006	Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği
2007	Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

Devlet muhasebesi, kullanılan yöntemler açısından sınıflandırıldığında dört ana başlıkta toparlanabilmektedir. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi, Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi, Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesidir. Devlet muhasebesinin başlangıç noktasını Nakit Esasına Dayalı Muhasebe Sistemi oluşturmaktadır (Karaarslan, 2004: 41). Devlet Muhasebe Genel Yönetmeliği’nin yayınlanmasının ardından ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girmesiyle kamuda tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulanmaya başlanmıştır.



Kaynak: Çetinkaya, 2004: 88

Nakit esaslı devlet muhasebe sistemi; gelirleri tahsil edildiğinde, giderleri ise ödendiğinde kayıt altına alırken, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ise gelirleri ve giderleri tahakkuk ettiğinde kayıt altına almaktadır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesine göre tahsilat veya ödemenin yapılıp yapılmadığına bakılmadan gelir ve giderler gerçekleştiklerinde muhasebe kayıtlarına alınarak, ilgili oldukları döneme ait olan finansal raporlar ve tablolarına yansıtılmaktadır (Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği). İlgili faaliyet dönemine ait bilanço, faaliyet raporu ve nakit akım tabloları, o döneme ilişkin tüm mali işlemleri kapsamaktadır. Nakit esaslı yöntemin aksine bu yöntem daha saydam ve hesap verilebilir bir yöntem olarak görülmektedir (Karaarslan, 2004: 43). Uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesi ise; hesaplar ilgili mali hesap döneminde kapatılmayarak, genellikle bir ay gibi bir sürede beklenmektedir. Böylece ilgili hesap döneminde tüm işlemler kayıt altında alınarak raporlanmış olacaktır. Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi; tahakkuk esaslı devlet muhasebesine göre daha dar kapsamlı olup, maddi duran varlıklarla, bunların dönem sonu işlemleri kapsam dışındadır. Yöntem uygulama açısından daha kolay olmakla birlikte bütçe odaklı olmayan bir sistemdir (Ural, 2008: 9).

Dünyada ve Türkiye’de Kameral muhasebe sistemiyle başlayan nakit esaslı devlet muhasebesi, tahakkuk esaslı devlet muhasebesine kadar yol almıştır. Bütçe muhasebesi olarak da anılan nakit esaslı devlet muhasebesi yerini kaynakların izlendiği, bütçe kaynak ilişkilerinin dikkate alındığı sistem olan tahakkuk esaslı devlet muhasebesine bırakmıştır (Çetinkaya, 2004: 97).

2. ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMASI ve UYGULAMASI

1995 yılında Kamu Mali Yönetimi projesi kapsamında başlatılan çalışmalar, devlet faaliyetlerinin ulusal ekonomi üzerine etkisinin belirlenebileceği bir bütçe kod yapısına gereksinim duyulduğunu ortaya çıkarmıştır. Böylece 2002 ve 2003 yıllarında pilot çalışmaları yapılan bu sistem, 01.01.2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş ve aynı zamanda 2004 Mali Yılı Bütçe Kanunu tamamen analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanmıştır (Karaaslan, 2005: 40).

5018 sayılı Kanun bütçelerin, gelir ve giderlerin ekonomik ve finansal analizinin yapılabileceği, kurumsal ve işlevsel sonuçlarına ulaşılabilen, uluslararası standartlarla uyumlu olarak belirlenmiş bir sınıflandırma sistemine göre hazırlanarak uygulanacağını belirtmiştir. Buna göre hazırlanan Analitik Bütçe Sınıflandırması; giderler, gelir ve finansman sınıflandırması olarak ayrılmaktadır. Ayrıca giderler kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik olarak sınıflandırılmaktadır³.

Bu sınıflandırma;

- 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 oluşurken, her bir düzey de bir ya da iki haneli koddan oluşmaktadır (Karaaslan, 2005: 41).

Tablo 2: Analitik Bütçe Sınıflandırmasını Oluşturan Sınıflandırma Grupları

Hesap No	Kurumsal Kodlama					Fonksiyonel Kod				Finans Kodu	Ekonomik/Ayrıntı Kodu			
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	1	2	3	4	
102	38	59	00	01	907	09	4	1	00	2	02	04	06	02

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Resmi İnternet Sitesi, www.bumko.gov.tr

Yükseköğretim kurumları daha önce 1050 sayılı kanunda katma bütçeli idareler kapsamında genel bütçeye dahil iken, 5018 sayılı kanunla üniversiteler özel bütçeli idareler arasına dahil edilmiştir.

Kurumsal sınıflandırma ise Yükseköğretim Kurumları 38 ve 39 numaralı koda sahiptir. Örneğin; Uşak Üniversitesine ait analitik bütçe sınıflandırması kodu “38 59 00 01 Uşak Üniversitesi” şeklindedir. Kurumsal kodlamada beşinci hanede yer alan 907 sayıları “Sağlık Kültür Spor Daire Başkanlıkları”nı ifade etmektedir. Kurumsal sınıflandırmada, ayrı ayrı her düzeydeki birim yöneticisi, kendi biriminin harcamalarından sorumlu olmaktadır. Bu açıdan sistem sorumluluk muhasebesi ile benzerlik göstermektedir (Ural, 2008: 163).

Fonksiyonel sınıflandırma devlet faaliyetinin türünü ifade eden sınıflandırmadır (www.bumko.gov.tr). Bu sınıflandırmanın 09 nolu kodu “eğitim hizmetleri” olup, örgün ve yaygın eğitim hizmetlerini kapsamaktadır.

³<http://www.bumko.gov.tr>

Tablo 3: ABS’da Fonksiyonel Sınıflandırmanın Birinci Düzeyi

Kodu	Fonksiyon İsimleri	Fonksiyon Kapsamındaki Hizmetler
01	Genel Kamu Hizmetleri	Yasama, Dışişleri, Dış Ekonomik Yardımlar, Genel Hizmetler, Borç Yönetimi, Temel Araştırmalar
02	Savunma Hizmetleri	Askeri ve Sivil Savunma İdaresi ile Dış Askeri Yardımlar (Hastaneler ve Okullar Hariç)
03	Kamu Düzeni ve Güvenlik Hizmetleri	Asayiş, İtfaiye, Yargı, Cezaevi Hizmetleri (Hastaneler, Okullar ve Sivil Savunma Hariç)
04	Ekonomik İşler ve Hizmetler	Ticari ve Sınai Faaliyetlerin Düzenlenmesi ve Sürdürülmesine İlişkin Kamu Hizmetleri
05	Çevre Koruma Hizmetleri	Atık Yönetimi, Kirliliğin Azaltılması ve Doğal Ortamın Korunması
06	İskan ve Toplum Refahı Hizmetleri	Kişi ve Ailelerin İskanı ile Temel İhtiyaçlara Yönelik Hizmetler (Otoyollar ve Sulama Sistemleri Hariç)
07	Sağlık Hizmetleri	Bireysel ve Toplumsal Sağlık Hizmetleri ve Yaygın Sağlık Eğitimi (Askeri Sahra Hastaneleri Hariç)
08	Dinlenme, Kültür ve Din Hizmetleri	Bireysel ve Toplumsal Moral Hizmetleri (Genel Nitelikli Eğitim Programları Hariç)
09	Eğitim Hizmetleri	Örgün ve Yaygın Eğitim Hizmetleri (Hizmet İçi Eğitim Hariç)
10	Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetleri	Genel Olarak Sosyal Güvenlik Hizmetleri ile Sosyal Yardım Programları (Aile Planlaması Hariç)

Kaynak: <http://malihizmetler.org.tr/dosyalar/butce1.pdf>, 85-117.

Finansman tipi sınıflandırma, yapılan harcamaların finanse eden kaynakları göstermekte olup, ödemenin yapıldığı yer önem arz etmemektedir (www.bumko.gov.tr). Finans Kodları tek haneden oluşmakta olup, kodlamaları şöyledir (Ural, 2008: 165):

1. Genel Bütçeli İdareler
- 2. Özel Bütçeli İdareler**
3. Sosyal Güvenlik Kurumları
4. Özerk Kuruluşlar
5. Döner Sermayeler
6. Özel Ödenekler
7. Dış Proje Kredileri

Üniversiteler, finans kodu olarak 2 numaralı kod olan “özel bütçeli idareler” sınıfında yer almaktadır.

Ekonomik sınıflandırma; gelirlerin, harcama ve borç vermenin, finansmanın (gelir-gider farkı) sınıflandırması olarak üç bölümden meydana gelmektedir. Ekonomik sınıflandırmanın amacı, devletin yürüttüğü faaliyetlerin milli ekonomiye, gelir dağılımına ve piyasalara olan etkisinin izlenebilmektir (www.bumko.gov.tr). Ekonomik sınıflandırmanın kodları şöyledir;

- 01 Personel Giderleri
- 02 Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri
- 03 Mal ve Hizmet Alım Giderleri
- 04 Faiz Giderleri
- 05 Cari Transferler
- 06 Sermaye Giderleri
- 07 Sermaye Transferleri
- 08 Borç Verme
- 09 Yedek Ödenekler

3. SEÇİLMİŞ ÖRNEKLERLE ÜNİVERSİTE UYGULAMALARI

Çalışmanın bu bölümünde, analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanan bütçelerin ve uygulamada hesapların kullanımlarına yer verilmiştir. Üniversitelerde sıklıkla karşılaşılan örnekler ve bunların yanında özellikli bazı durumlar örneklerin arasına alınmıştır. Tablo 4'te analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanmış muhasebe işlem fişi üzerinde muhasebe kaydı örneği görülmektedir.

Tablo 4: Hak Satın Alma Kaydı

Hesap No.	Kurumsal Kod					Fonksiyonel Kod				Finans Kodu	Ekonomik / Y. Hesap Kodu				Tutar				Hesap / Ayrıntı Adı
	1	2	3	4	5	1	2	3	4		1	2	3	4	Borç		Alacak		
															TL	Kr	TL	Kr	
103											02	00	00	00			xx	xx	Verilen Gönderme Emirleri
260	38	59	00	01	908	09	4	1	00	2	01	00	00	00	xx	xx			Bilgisayar Yazılımları
360	38	59	00	01	908	00	0	0	00	0	03	09	00	00			xx	xx	Diğer Ödemelere Ait Damga Vergisi
830	38	59	00	01	908	09	4	1	00	2	06	03	01	01	xx	xx			Bilgisayar Yazılımı Alımları
835	38	59	00	01	908	00	0	0	00	0	00	00	00	00			xx	xx	Gider Yansıtma Hesapları
Toplam:														xx	xx	xx	xx		

Tablo 4'te görüldüğü üzere üniversitede kullanılacak bilgisayar yazılımı satın alınırken “260 Haklar Hesabı”na borç kaydedilirken, damga vergisi “360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı”nın ilgili ayrıntı kodlarına alacak kaydedildikten sonra kalan tutar “103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı”na kaydedilmektedir. Giderin yansıtması için de “830 Bütçe Giderleri Hesabı”nın ayrıntı kodlarına borç kaydedilirken, tutar toplamı “835 Gider Yansıtma Hesapları”na alacak kaydedilmektedir.

Tablo 5: Personel Maaşı Kaydı

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS. Asgari Geçim İndirimi	XX
630 GİDERLER HS. Temel Maaşlar	XX
630 GİDERLER HS. Zamlar ve Tazminatlar	XX
630 GİDERLER HS. Ödenekler	XX
630 GİDERLER HS. Sosyal Haklar	XX
630 GİDERLER HS. Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri	XX
630 GİDERLER HS. Sağlık Primi Ödemeleri	XX
103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HS.	XX
333 EMANETLER HS. Normal İcra Kesintisi	XX
333 EMANETLER HS. Türk Eğitim Sendikası	XX
333 EMANETLER HS. Eğitimciler Birliği Sendikası	XX
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS. Gelir Vergisi	XX
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS. Damga Vergisi	XX
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS. %16 Aylık Aidat Kesintisi	XX
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS. %100 Artış Kesenekleri	XX
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS. %20 Aylık Aidatı Devlet Katkısı	XX

361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS. %100 Artış Kesenekleri Devlet Katkısı		XX
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS. %12 Genel Sağlık Sigortası Primi		XX
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS. Malüllük, Yaşlılık ve Emeklilik Primi (iştirakçi-memur)		XX
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS. Genel Sağlık Sigortası Primi (iştirakçi-memur)		XX
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS. Malüllük, Yaşlılık ve Emeklilik Primi (işveren-memur)		XX
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS. Genel Sağlık Sigortası Primi (işveren-memur)		XX
830 BÜTÇE GİDERLERİ HS. Temel Maaşlar	XX	
830 BÜTÇE GİDERLERİ HS. Zamlar ve Tazminatlar	XX	
830 BÜTÇE GİDERLERİ HS. Ödenekler	XX	
830 BÜTÇE GİDERLERİ HS. Sosyal Haklar	XX	
830 BÜTÇE GİDERLERİ HS. Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri	XX	
830 BÜTÇE GİDERLERİ HS. Sağlık Primi Ödemeleri	XX	
835 GİDER YANSITMA HESAPLARI		XX

Tablo 5’te personel maaşları kaydında, personelin yararlandığı asgari geçim indiriminin toplam tutarı “360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı”na borç kaydedilmektedir. Personel hakedişleri ilgisine göre “630 Giderler Hesabı”nın “Temel Maaşlar, Zamlar ve Tazminatlar, Ödenekler, Sosyal Haklar, Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri veya Sağlık Primi Ödemeleri” ayrıntı koduna borç kaydedilmektedir. 5510 Sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce devlet memuru olanların emekli keseneği devlet katkıları ve emekliliğe esas maaşları artmış ise bu artışa karşılık devletçe verilen tutar ile 5510 Sayılı Kanun yürürlüğe girdikten sonra işe başlayanların malullük, yaşlılık ve emeklilik primleri “Sosyal Güvelik Primi” gideri olarak, 5510 Sayılı Kanundan önce ve sonra işe girenler için farklı şekillerde hesaplanan genel sağlık sigortası primi devlet katkısı da “Sağlık Primi” gideri olarak hakedişlerin içindedir. Hakedişler ile asgari geçim indiriminin toplamından her türlü kesinti düşüldükten sonra bulunan tutar “103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı”na alacak kaydedilmektedir. İcra kesintileri ile sendikalara üye olan personelin üyelik aidatları “333 Emanetler Hesabı”nın ilgili ayrıntı kodlarına alacak kaydedilmektedir. Personelin maaşından kesilen gelir vergisi ile damga vergisi “360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı”nın ilgili ayrıntı kodlarına alacak kaydedilmektedir. 5510 Sayılı Kanundan önce işe başlayan personelin maaşından kesilen emekli keseneği, emekliliğe esas maaşı artmışsa artış farkına karşılık kişiden kesilen ve devletçe verilen tutarlar, devletçe verilen emekli keseneği katkısı ve genel sağlık sigortası primleri ile 5510 Sayılı Kanundan sonra işe başlayan personelin bir kısmı kişilerin maaşından kesilen, bir kısmı devletçe verilen malullük, yaşlılık ve emeklilik primleri ile genel sağlık sigortası primleri “361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı”nın ilgili ayrıntı kodlarına alacak kaydedilmektedir. Son olarak, “630 Giderler Hesabı”nın çeşitli ayrıntı kodlarına borç kaydedilmiş tutarlar “830 Bütçe Giderleri Hesabı”nın aynı ayrıntı kodlarına borç kaydedilirken, bu tutarların toplamı ise “835 Gider Yansıtma Hesapları”na alacak kaydedilmektedir.

Tablo 6: Asgari Geçim İndirimi Borcu Tahsili

102 BANKALAR HS.		XX
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		XX

Tablo 6’da görüldüğü gibi, hatalı olarak asgari geçim indiriminden yararlanmış kişi, borcunu kurumun banka hesabına yatırdığında yatırılan tutar “102 Bankalar Hesabı”na borç, “360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı”na alacak kaydedilmektedir.

Tablo 7: Asgari Geçim İndirimi Borcunun Vergi Dairesine Gönderilmesi

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.	XX	
103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HS.		XX

Tablo 7’de görüldüğü gibi tahsil edilen asgari geçim indirim borcu vergi dairesine gönderilirken, gönderilecek tutar “360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı”na borç, “103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı”na alacak kaydedilmektedir.

Tablo 8: Kısmi Zamanlı Öğrenci Maaşı

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS. Asgari Geçim İndirimi	XX	
630 GİDERLER HS. Kısmi Zamanlı Çalışan Öğrencilerin Ücretleri	XX	
630 GİDERLER HS. Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri	XX	
630 GİDERLER HS. Sağlık Primi Ödemeleri	XX	
103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HS.		XX
333 EMANETLER HS. Normal İcra Kesintisi		XX
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS. Gelir Vergisi		XX
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS. Damga Vergisi		XX
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS. Malullük, Yaşlılık ve Emeklilik Primi (işveren-işçi)		XX
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS. Genel Sağlık Sigortası Primi (işveren-işçi)		XX
830 BÜTÇE GİDERLERİ HS. Kısmi Zamanlı Çalışan Öğrencilerin Ücretleri	XX	
830 BÜTÇE GİDERLERİ HS. Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri	XX	
830 BÜTÇE GİDERLERİ HS. Sağlık Primi Ödemeleri	XX	
835 GİDER YANSITMA HESAPLARI		XX

Tablo 8’de kısmi zamanlı öğrenci statüsünde çalışan öğrencilerin maaş kaydı bulunmaktadır. Kısmi zamanlı öğrencilerin yararlandığı asgari geçim indirim “360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı”na borç kaydedilmektedir. Öğrencilerin ücretleri “630 Giderler Hesabı”nın “Kısmi Zamanlı Çalışan Öğrencilerin Ücretleri” ayrıntı koduna, kurumca ödenen malullük, yaşlılık ve emeklilik primi “Sosyal Güvenlik Primi” ayrıntı koduna, yine kurumca ödenen genel sağlık sigortası primi ise “Sağlık Primi Ödemeleri” ayrıntı koduna borç kaydedilmektedir. Hakedişler ile asgari geçim indirim toplamından kesintiler düşüldükten sonra kalan tutar “103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı”na alacak kaydedilmektedir. İcra kesintileri “333 Emanetler Hesabı”na, gelir ve damga vergileri “360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı”nın ilgili ayrıntı kodlarına, tamamı kurumca ödenen malullük, yaşlılık ve emeklilik primi ile genel sağlık sigortası primi ise “361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı”nın ilgili ayrıntı kodlarına alacak kaydedilmektedir. Son olarak “630 Giderler Hesabı”nın çeşitli ayrıntı kodlarına borç kaydedilmiş tutarlar “830 Bütçe Giderleri Hesabı”nın aynı ayrıntı kodlarına borç kaydedilirken, bu tutarların toplamı ise “835 Gider Yansıtma Hesapları”na alacak kaydedilmektedir.

Tablo 9: %10'a Giren İkinci Öğretim Öğrencilerinin Katkı Payı İadesi

/		
610 İNDİRİM, İADE VE İSKONTOLAR HS. 103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HS.	XX	XX
810 BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADELER HS. 805 GELİR YANSITMA HESAPLARI	XX	XX

Tablo 9’da ikinci öğretimde öğrenim gören ve harç parası ödeyen öğrencilerin %10’luk başarı dilimine girdikleri takdirde ödedikleri katkı paylarının iade kaydı açıklanmaktadır. %10’a giren ikinci öğretim öğrencisine iade edilecek katkı payı tutarı “610 İndirim, İade ve İskontolar Hesabı”na borç, “103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı”na alacak kaydedilirken, bütçe yansması olarak da “810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı”na borç, “805 Gelir Yansıtma Hesapları”na alacak kaydedilmektedir.

Tablo 10: Kişi Borcu Tahakkuk Kaydı

/		
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HS. Alacağın Aslı	XX	
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HS. Alacağın Faizi	XX	
600 GELİRLER HS. Kişilerden Alacak Faizleri		XX
600 GELİRLER HS. Kişilerden Alacaklar		XX

Tablo 10’da görüldüğü gibi, tahakkuk eden kişi borcunun aslı “140 Kişilerden Alacaklar Hesabı”nın “Alacağın Aslı” ayrıntı koduna, işleyen faiz aynı hesabın “Alacağın Faizi” ayrıntı koduna borç kaydedilirken, faiz “600 Gelirler Hesabı”nın “Kişilerden Alacak Faizleri” ayrıntı koduna, borcun aslı ise aynı hesabın “Kişilerden Alacaklar” ayrıntı koduna alacak kaydedilmektedir.

Tablo 11: Kişi Borcu Tahsili

/		
102 BANKALAR HS. 140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HS. Alacağın Aslı	XX	XX
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HS. Alacağın Faizi		XX
805 GELİR YANSITMA HESAPLARI 800 BÜTÇE GELİRLERİ HS. Kişilerden Alacak Faizleri	XX	XX
800 BÜTÇE GELİRLERİ HS. Kişilerden Alacaklar		XX

Tablo 11’de kişi borcu tahsil kaydı bulunmaktadır. Kişi borcu, faizi ile birlikte kurumun banka hesabına ödendiğinde yatan toplam tutar “102 Bankalar Hesabı”na borç kaydedilmektedir. Kişi borcunun aslı “140 Kişilerden Alacaklar Hesabı”nın “Alacağın Aslı” ayrıntı koduna, işleyen faiz ise aynı hesabın “Alacağın Faizi” ayrıntı koduna alacak kaydedilmektedir. Bütçe yansması olarak da borcun faizi ile birlikte toplam tutar “805 Gelir Yansıtma Hesapları”na borç kaydedilirken, alacağın faizi “800 Bütçe Gelirleri Hesabı”nın “Kişilerden Alacak Faizleri” ayrıntı koduna, alacağın aslı ise aynı hesabın “Kişilerden Alacaklar” ayrıntı koduna alacak kaydedilmektedir.

Tablo 12: Kantin Kira Tahakkuk Kaydı

120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HS.	XX	
600 GELİRLER HS.		XX

Tablo 12’de görüldüğü üzere üniversite bünyesindeki kantinlerin tahakkuk eden kantin kirası “120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı”na borç kaydedilirken, “600 Gelirler Hesabı”na alacak kaydedilmektedir.

Tablo 13: Stand Bedeli

102 BANKALAR HS.	XX	
600 GELİRLER HS.		XX
805 GELİR YANSITMA HESAPLARI	XX	
800 BÜTÇE GELİRLERİ HS.		XX

Tablo 13’de görüldüğü gibi, üniversite sınırları içinde stand kiralandığında stand bedeli “102 Bankalar Hesabı”na borç kaydedilirken, “600 Gelirler Hesabı”na alacak kaydedilmektedir. Bütçe yansıtması olarak da “805 Gelir Yansıtma Hesapları”na borç kaydedilirken, “800 Bütçe Gelirleri Hesabı”na alacak kaydedilmektedir.

Tablo 14: TÜBİTAK Projesinden Yurtiçi Burs ve Harçlık Ödemesi

333 EMANETLER HS.	XX	
103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HS.		XX

Tablo 14’te görüldüğü üzere TÜBİTAK projesi kapsamında ödenen yurtiçi burs ve harçlık ödemelerinde “333 Emanetler Hesabı”na borç kaydedilirken, “103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı”na alacak kaydedilmiştir.

4. SONUÇ

Türkiye, devlet muhasebesi alanında son yıllarda geliştirdiği reformlarla, kamu mali yönetimi konusunda önemli adımlar atmıştır. Mali sistemin daha verimli hale gelmesi de sisteme sunulan verilerin güvenilir ve şeffaf olmasıyla ilgilidir. Bu anlamda muhasebe, mali sistemde önemli bir rol almaktadır. Türkiye’de uzun yıllardır kullanılan 1050 sayılı Kanunun kamu sektörünün ihtiyaçlarını karşılamada yaşadığı sorunlar nedeniyle başlayan reform süreci, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun çıkarılmasıyla yenilikleri beraberinde getirmiştir. Yalnızca bütçeye dönük uygulama sonuçlarının dikkate alındığı nakit esaslı devlet muhasebe sistemi terk edilerek, mali olayların tahakkuk edildiğinde kaydedildiği tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçilmiştir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemiyle birlikte, bu sisteme uyum sağlayacak bir bütçe kod sistemi ihtiyacı doğmuştur. Analitik bütçe sınıflandırılmasının uygulanmaya başlamasıyla, devlet muhasebesi sistemi daha şeffaf, güvenilir ve karşılaştırılabilir veriler üreten bir kimliğe bürünmüştür. Ortaya çıkan verilerin güvenilirliği sayesinde kamuya ait kaynakların etkin kullanımı da denetlenebilecektir. Böylece devlet muhasebesi kamu mali yönetimine olan sorumluluğunu yerine getirmiş olacaktır.

Çalışmamızda analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanan örneklere yer verilmiştir. Üniversitelerin Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarında tutulan bu kayıtlarla, devlet muhasebe sisteminde içinde yer alan örneklerin literatüre katkı sağlayacağı kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

Çetinkaya, Ö. (2004). “Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 46. Seri, 84-98.

Demirci, A. G. (2015). “Devlet Muhasebesinin Türkiye’deki Tarihsel Gelişimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi”, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Yönetimi Ana Bilim Dalı, Yönetim Organizasyon Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.

Karaarslan, E. (2004). “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, Sayıştay Dergisi, Sayı:54, 37-76.

Karaarslan, E. (2005). “Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları”, TÜRMOB Yayınları-276, Seri No: 2005-11, Ankara.

Karaarslan, E. (2007). “Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri için Soru ve Cevaplarıyla Devlet Muhasebesi”, Mitaged Yayınları No:2, Ankara.

Ural O. S. (2008). “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bir Örnek Uygulama”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Programı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

www.bumko.gov.tr Erişim tarihi: 05.05.2016

<http://malihizmetler.org.tr/dosyalar/butce1.pdf> Erişim tarihi: 05.05.2016

http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/81,butcehazirlamarehberipdf.pdf?0&_tag1=F5E2C129A0D67C4A9C4BC300651F25B327815157 “2012 – 2014 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi”, Erişim tarihi: 15.01.2017