



T. C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE'DE PROGRAM BÜTÇE İLE DEVLET MUHASEBESİ İLİŞKİLERİ

(Yüksek Lisans Tezi)

Ali YILDIZ

Eskişehir 1985

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
GİRİŞ	2
BİRİNCİ BÖLÜM	4-25
KESİM I - PLANLAMA-PROGRAMLAMA-BÜTÇELEME SİSTEMİ	4-14
A. Gelişim Süreci	4
B. Tanım ve Unsurları	6
1. PPBS de Planlama	7-8
a) Amaçların Saptanması	7
b) Seçeneklerin Analizi	7
c) Maliyet Tahmini	8
d) Model Saptanması	8
2. PPBS de Programlama	8-9
3. PPBS de Bütçeleme	9
a) Program Sınıflandırması	10
b) Alt Program Sınıflandırması	10
c) Faaliyet veya Proje Sınıflandırması	10
4. PPBS de Kamu Yönetimi	11
a) Kamu Örgütlerine Etkisi	11
b) Karar Verme Organına Etkisi	11
c) Personel Yönetimine Etkisi	12
d) İletişim ve Bilgi Akımına Etkisi	12
e) Denetim ve Sorumluluk Alanına Etkisi	13
f) Devlet Muhasebesine Etkisi	13
5. PPBS de Sistem Analizi	13-14

	<u>Sayfa</u>
KESİM II TÜRK PROGRAM BÜTÇE MODELİ	15-25..
A. Türkiye'de Program Bütçe Sistemine Geçiş	
Çalışmaları	15
B. Türk Program Bütçe Modelinin Özellikleri	15
1. Planlama	16
2. Programlama	16
3. Bütçeleme	17
a) Hizmet Sınıflandırması	17
b) Ödenek Türü Sınıflandırması	19
c) Harcama Kalemleri Sınıflandırması	21
C. Türk Program Bütçe Modelinin Eleştirisi	22
İKİNCİ BÖLÜM	26-47
KESİM I - TÜRK DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMİ	26-42
A. Bütçe ve Nakit Muhasebesi	26
1. Hesapların Ayrıntılarıyla İncelenmesi	31
a) Bütçe Tahminleri Hesapları	31
b) Bütçe Uygulama Hesapları	32
c) Hazine ve Bilanço Hesapları	36
d) Nazım Hesaplar	37
2. Muhasebe Örgütü	37
a) Merkez Örgütü	37
b) Saymanlık Örgütü	38
B. Ayniyat (Mallar) Muhasebesi	39
C. Gayrimenkul (Taşınmazlar) Muhasebesi	41
KESİM II - HESAPLARIN KONSOLİDASYONU VE RAPORLAMA	43
A. Saymanlıklarda Yapılacak İşlemler	43
B. Merkezdeki Konsolidasyon Kayıtları	45

	<u>Sayfa</u>
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	48-58
KESİM I - PROGRAM BÜTÇE İLE TÜRK DEVLET MUHASEBESİ İLİŞKİLERİ	48-58
A. Program Bütçenin Öngördüğü Muhasebe Yapısı	48
B. Program Bütçe Yönünden Türk Devlet Muhasebesinin Aksak Yönleri	51
1. Bütçe ve Nakit Muhasebesi Açısından	51
2. Ayniyat (Mallar) Muhasebesi Açısından	56
3. Gayrimenkul (Taşınmaz) Muhasebesi Açısından	57
SONUÇ	59-61
FAYDALANILAN KAYNAKLAR	62-65

KISALTMALAR

a.g.e.	Adı geçen eser
C.	Cilt
Çev.	Çeviren
E.İ.T.İ.A.	Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
İst.Üni.	İstanbul Üniversitesi
İkt.Fak.	İktisat Fakültesi
Mal.Der.	Maliye Dergisi
Mal.Ens.	Maliye Enstitüsü
S.	Sayı
s.	Sayfa
TODALE	Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
Yay.No.	Yayın No

G İ R İ Ő

lke ekonomisinde istikrarın sağlanması, gelir dağılı-
mının iyileŐtirilmesi, fiyat istikrarının ve ekonomik kalkın-
manın sağlanması gibi fonksiyonların yerine getirilmesini
yüklenmiŐ olan bütçenin, bu fonksiyonlarını yerine getire-
bilmesinde en önemli araçlardan birisi devlet muhasebesidir.
Devletin karar organlarının ileriye dönük ekonomik ve siyasi
kararlar vermelerinde bütçe uygulamaları sonuçlarına gereksi-
nimleri vardır. Bu sonuçların elde edilmesinde ise devlet
muhasebesine büyük görevler düŐmektedir.

Bütçe ve onun muhasebesinin bir sistemin ayrılmaz par-
aları oluŐu bütçe anlayışı konusundaki geliŐmelerin muha-
sebe alanında da kendini hissettirmesi sonucunu doęurmuŐtur.

Günümüzün aędaŐ devletleri, bütçe denkliğinden çok
ekonomik denge ilkesini benimsemiŐ ve bu anlayıŐla ekonomik
hayata müdahale eden devletlerdir. Devletin ekonomik hayata
müdahalesi sonucu bütçeler de devletin gelir ve giderlerinin
tahmininin yapıldığı klasik bütçe anlayıŐından ayrılarak bu
müdahalelerin aracı haline gelmiŐlerdir. Bu gelişim sonucu
kamu hizmetlerinin maliyeti ile hizmetlerin hedeflerine ulaŐ-
madaki başarı derecesi arasında bir karşılaştırma yaparak,
o hizmetin etkinliğini lme ve yasama organı tarafından hk-
meti bu yolla denetleme düŐüncesi hakim olmağa baŐlamıŐtır.
Böylece devlet harcamalarında, bu harcamaların "neden",
"niçin" ve "hangi amaçla" yapıldığı üzerinde durulmağa baŐ-
lanmıŐtır (1).

(1) COŞKUN Gülay, aędaŐ Btecilik ve Plan-Program İlişkileri,
Mal.Der. S.1, Ocak-Şubat 1973, s.53.

Çağdaş bütçe konusunda yapılan çalışmaların önemli olanlarından bir tanesi Amerika Birleşik Devletleri'nde oluşturulan "Hoover Komisyonları" tarafından yapılmıştır. Değişik tarihlerde toplanan bu komisyonların çalışmaları sonucu, daha sonra "program bütçe" adını alacak olan "performans bütçe" uygulamaya konulmuştur.

Bütçe anlayışındaki bu değişmelere paralel olarak devlet muhasebesinin görevleri konusunda da değişmeler olmuş ve devlet muhasebesinin, devlet gelir ve giderlerinin denetimi rolünden ayrı olarak çağdaş bütçenin isteklerine cevap verebilecek bir yapıda olması istenmiştir. Program bütçe sisteminde kamu harcamalarının azami faydayı sağlayacak şekilde kullanılması ana amacı oluşturmakta, bunun sağlanması ise hizmetler arası fayda/maliyet analizlerinin yapılması ile mümkün olmaktadır. Bu analizlerin yapılabilmesi için gerekli verileri sağlayacak en önemli kaynak ise devlet muhasebesidir.

Program bütçe sisteminin Türkiye'de uygulanabilmesini öngören çalışmalar 1966 yılında başlatılmış ve 1968 yılında bu amaçla Maliye Bakanlığı bünyesinde "Bütçe Reform Grubu" kurulmuştur. Daha sonra bu grup "Program Bütçe Geliştirme ve Koordinasyon Grubu" adını almıştır. Bu grubun çalışmaları devam ederken Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde de "Muhasebe Yönetimini Geliştirme Projesi" kurulmuştur. Program bütçe sistemine uyarlanması düşünülen devlet muhasebe düzeninin nasıl olması gerektiği konusunda bu gruplar tarafından yayınlanan çalışma raporlarına bakıldığında yeni muhasebe düzenini ana hatları ile ortaya koyacak somut bir çalışma yapılmadığı kanısına varılmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, yukarıdaki sorunun çözümüne yönelik olarak, Türk Devlet Muhasebesinin program bütçe ile olan ilişkilerini ve program bütçenin önemli bir parçası olan fayda/maliyet analizleri için gerekli olan verilerin sağlanabilmesi için nelerin yapılabileceğini ortaya koymaktır.

Program bütçe sisteminde temel ağırlık, kamu harcamalarının azami faydayı verecek şekilde kullanılmasına ve bunun için hizmetler arasında tercihlerde bulunulmasına verildiğinden sistem, bütçenin gelir yönünden çok gider yönüyle ilgilenmektedir. Bu yüzden program bütçe ile devlet muhasebesi ilişkilerinin ortaya konulmasını amaçlayan bu çalışmada devlet muhasebesinin daha çok kamu giderleri yönünden incelenmesi ile sınırlandırılmıştır. Çalışmada ağırlık devlet muhasebesinin fayda/maliyet analizleri için gerekli verileri sağlama-
daki özelliğine verildiğinden, merkezde tutulan hesaplardan çok harcamacı kuruluşların işlemlerinin kaydedildiği il ve ilçe saymanlıklarındaki hesaplara ağırlık verilmiştir.

Çalışma başlıca üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde program bütçe sisteminin tanımı, esasları ve Türkiye uygulamasının sonuçları üzerinde durulmaktadır. İkinci bölümde Türk Devlet Muhasebesinin esasları, kullanılan hesaplar ve muhasebe örgütü, çalışmanın konusuna paralel bir ayrıntıyla incelenmektedir. Üçüncü bölümde ise Türk Devlet Muhasebesinin program bütçe ile ilişkileri bu sistemin öngördüğü muhasebe düzeni açısından ele alınmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KESİM I

PLANLAMA-PROGRAMLAMA-BÜTÇELEME SİSTEMİ

A. GELİŞİM SÜRECİ

Planlama-programlama-bütçeleme sisteminin (kısaca PPBS veya program bütçe) geliştirilmesi yolunda ilk çalışmalar Amerika Birleşik Devletleri'nde yapılmıştır. Sistemin gelişim süreci, performans bütçe ve program bütçe aşamalarını içine alır.

1913-1915 yılları arasında Richmond şehrinde yeni bir sistem olarak performans bütçe uygulaması yapılmış, ancak bu uygulama çok ayrıntılı ve karışık olması yanında istatistik verilerin elde edilmesinde karşılaşılan güçlükler nedeniyle kısa bir süre sonra terkedilmiştir.

1949 yılında "Devletin Yürütme Organının Organizasyonu Komisyonu" kurulmuş ve başkanın adından dolayı buna "Hoover Komisyonu" denilmiştir. Bu komisyon hazırladığı raporunda yeni bütçe sisteminin ilk ve hukuki tanımını yaparak performans bütçe kavramını literatüre sokmuştur. Komisyonun getirdiği önerilerin ilk uygulamaları savunma bakanlığında yapılmıştır. Uygulaması yapılan performans bütçe bir mali yıl için ayrılan ödeneklere dayanılarak yapılan harcamaların birim maliyetlerinin eldeki standart maliyetlerle karşılaştırılması esasına dayanan bir bütçe sistemi olmakta, böylelikle geçmiş mali yıl harcamalarının maliyet analizleri yapılarak kamu yönetiminde alınan kararların etkin bir denetimi ve harcamalarda tasarruf yapılabilmektedir.

1955 yılında ikinci defa kurulan Hoover Komisyonu çalışmalarını genişletip sistemin daha geniş bir uygulamaya geçilmesini önermiştir. Komisyon ayrıca "program bütçe" kavramını performans bütçenin yerine getirerek bu kavramı hukuki temeline oturtmuştur. Performans bütçenin daha geniş kapsamlı bir uzantısı olan program bütçe, performans bütçeden farklı olarak yapılacak ve başarılacak programların analizini esas alan geleceğe yönelik bir bütçe sistemidir. Ayrıca sistemde yer alan her bir program bir kaç performansı kapsamaktadır.

Performans bütçe ve daha sonra program bütçe konusundaki çalışmalar zamanla bazı değişimler göstererek 1960 yılında planlama-programlama-bütçeleme sistemi (PPBS) şekline dönüşmüş ve bunun ilk uygulaması da 1961 yılında Savunma Bakanlığında yapılmıştır. Bu tarihte Ford Firması başkanlığından Savunma Bakanlığına getirilen Robert Mc Namara, devletin de bir özel teşebbüs gibi yönetilebileceğine inandığından bu düşüncesinin ilk uygulamasını Savunma Bakanlığında başlatmıştır. Savunma Bakanlığında elde edilen başarılar ve sağlanan tasarruflar, sistemin federal devletin diğer bakanlıkları düzeyinde genişletilmesine yol açmış ve sonuçta uygulama eyaletlere ve yerel yönetimlere doğru genişletilmiştir.

Planlama-programlama-bütçeleme sistemi Amerika Birleşik Devletleri dışında da ilgi görmüş ve özellikle kalkınmakta olan ülkeler esasta PPBS'nin temel unsurlarından hareketle kendi idari yapılarına göre sistemin uygulama çalışmalarına başlamışlardır.

B. TANIM VE UNSURLARI

Planlama-programlama-bütçeleme sisteminin ne olduğu ve tanımı hakkında kabul edilmiş kesin ve ortak bir görüş yoktur. Bir görüşe göre sistem, kamu yöneticilerinin belirlenen amaçlara ulaşmak üzere, eldeki kaynakların alternatif programlar arasında tahsisinde yöneticiler tarafından ussal kararların alınmasına olanak sağlayan yeni bir yönetim ve bütçeleme tekniğidir (1). Bir başka tanıma göre ise, PPBS, kamu yönetiminde belirlenen amaçlara ulaşmak için var olan sınırlı kaynakların ayrılmasında yöneticiler ve siyasi organ tarafından en iyi kararların alınmasını sağlayan bir bütçeleme ve yönetim tekniğidir (2).

Planlama-programlama-bütçeleme sistemi tarihsel gelişimi içersinde performans ve program bütçe sistemlerinin daha da geliştirilmiş bir uzantısıdır. Bu yakın ilişkinin bir sonucu olarak uygulamada planlama-programlama-bütçeleme sistemi yerine program bütçe deyimi kullanılmaktadır.

Sistemin planlama, programlama, bütçeleme, kamu yönetimi ve sistem analizi olmak üzere beş temel unsuru vardır ve bu beş unsur birbirlerini tamamlarlar.

-
- (1) DİCLE Atilla, Kamu Yönetiminde Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi, Ankara, 1973, s.61.
- (2) COŞKUN Gülay, Bütçe Reformu Nedenleri ve Program Bütçe Sistemi TODAIE Yay. No:150, Ankara, 1976, s.66.

1. PPBS de Planlama

Planlamanın çok çeşitli tanımları yapılmıştır. Örneğin, planlama, hedefler, kaynaklar ve kaynakların kullanılması konusunda bir karar verme sürecidir⁽¹⁾. Planlama, bir ülkenin bütün ekonomik imkanlarının belirlenen hedeflere ulaşmak üzere harekete geçirilmesi için alınan tedbirlerin tümüdür⁽²⁾. Genel anlamda ise amaçlara ulaşmak için izlenecek yolların tümüdür.

PPBS de planlama sistemin sadece bir unsuru olmayıp, diğer unsurları da içine alan bir süreçtir. Sistemin tamamını kapsamaktadır.

Planlamanın gerçekleştirilmesi dört aşamada olmaktadır. Bunlar;

a) Amaçların Saptanması

Gerek PPBS'nin, gerekse planlama sürecinin ilk aşamasını amaçların belirlenmesi oluşturur. Örneğin, eğitim, sağlık ve konut temini gibi amaçların ortaya konması hem sistemin başarısını ve hem de yönetimin etkinliği için esastır. PPBS nin unsuru olan planlama bu hedeflere varmak için kamu yönetiminin planlanmasını esas alır.

b) Seçeneklerin Analizi

Kamu yönetim organları birden fazla amaca hizmet edebilirler. Bu durumda amaçların öncelikli olarak sıralanması ve öncelik sırasına göre tercihlerin yapılması gerekir.

(1) FALAY Nihat, Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi ve Türk Program Bütçe Modeli, İst.Üni.İkt.Fak.Yay. No:429, İstanbul, 1979, s.106.

(2) KILIÇ Neşe, Plan-Program-Bütçe İlişkisi, Mal.Der.S.23, Eylül-Ekim 1976, s.52.

c) Maliyet Tahmini

Seçilen planların uygulanması için ne kadar kaynak ayrılması gerektiğinin belirlenmesidir. Böylece maliyetlerin belirlenmesi ile planlar arasında kıyaslamalar yapılabilir.

d) Model Saptanması

Planlamanın ilk aşamasında belirlenen amaçları gerçekleştirecek olan planlar arasında maliyet ve uygulanabilirlik açısından tercihler yapıldıktan sonra uygulanacak olan planın modeli ortaya çıkmış olur. Modelde amaca yönelen program ve faaliyetler, planın içinde bir bütün halinde yer alırlar.

2. PPBS de Programlama

Programlama PPBS nin ikinci unsurudur ve planlama aşamasında alınan kararların doğrultusunda yapılır. Planda belirlenen hedefleri gerçekleştirmek üzere bu hedeflerle ilgili bütün kaynakların ve faaliyetlerin bir araya getirilmesi ile oluşturulur. Örneğin, veremle savaş veya işsizliğin önlenmesi gibi amaçların gerçekleştirilmesi ile ilgili programların yapılması gibi.

Program bütçe sisteminde programların bir özelliği program alternatiflerini tesbit etmek ve bunlar arasından en uygun olanını seçip uygulamaktır. Bunun için aynı amacı gerçekleştirecek çeşitli programlar yapılır. Alternatif programlar genellikle mevcut programlara ek olarak yenilerinin aranmasıdır.

Alternatif programlar ortaya konduktan sonra bunların karşılaştırılmaları yapılır ve sonuçları karar organına götürülür. Bu karşılaştırma, programların analizi ile mümkündür. Klasik bütçede yer almayan program analizi PPBS nin en önemli parçalarından birisidir. Bu analizler fayda/maliyet analizleri, maliyet etkenlik analizi, yöneylem araştırması, doğrusal programlama gibi teknikler kullanılarak yapılmaktadır.

Program analizi uygulamanın bitiminde de yapılmakta ve buna "program değerlendirme" denilmektedir. Bu değerlendirme ile programların başarısızlığını etkileyen faktörlerin nelerden ibaret bulunduğu ortaya konulmağa çalışılır.

3. PPBS de Bütçeleme

Planda belirlenen amaçları gerçekleştirecek olan programlar oluşturulup bunlar arasından en uygun olanı seçildikten sonra sıra bu programların yürütülebilmesi için mali kaynakların sağlanması, diğer bir deyişle programların yıllık bütçe sınıflamasına sokulması gerekir.

Bütçe sınıflandırması hizmetlerin amaç, kapsam ve son-ürün yönünden sistematize edilmesidir. Sınıflandırma karar verme organlarına çeşitli hizmet alternatifleri arasından en uygun olanını seçme olanağı sağlar⁽¹⁾. Bütçe sınıflandırmasında hizmetler; fonksiyonlar, programlar ve faaliyetler etrafında toplanmıştır. Hizmetlerin sınıflandırılmasında fonksiyonel

(1) KARADUMAN Emine, Program Bütçe Uygulaması ve Sonuçları, Mal.Der.S.26, Mart-Nisan 1977, s.95-96.

sınıflandırma ve buna bağlı olarak program sınıflandırması yapılır. Fonksiyonlar eğitim, sağlık, konut temini gibi devletin yürütmüş olduğu ana hizmet gruplarıdır. Planlar bu ana devlet faaliyetlerinin gerçekleştirilmesini amaçlar. Bütçede yer alan aşağıdaki sınıflandırma ise fonksiyonların daha ayrıntılı olarak dökümünü gösterir.

a) Program Sınıflandırması

Her fonksiyon bir alt seviyede o fonksiyonu oluşturan çeşitli hizmet programlarından meydana gelmektedir. Bu sınıflandırmada şu kıstaslar dikkate alınır.

- Programlar bir fonksiyona bağlı olmak üzere belirli bir amaca yönelmiş olmalıdır.

- Programların uygulanması sonucunda elde edilenler belirlenebilmelidir. Nihai ürünü olmayan hizmetler ayrı bir programda (destek hizmetleri) düzenlenir.

- Program yapısının örgüt yapısına uygunluğu gerekli değildir.

b) Alt Program Sınıflandırması

Alt programlar bir programın alt bölümleri oluşturan daha dar kapsamlı hizmet gruplarıdır. Örneğin, veremle savaş programında hastalık taraması hizmetleri gibi.

c) Faaliyet/Proje Sınıflandırması

Bir program veya alt programın gerçekleştirilmesinde ikinci derecede hizmetler kümesine faaliyet denir. Program sınıflandırması esasları faaliyetler için de geçerlidir. Eğer faaliyetler bir yatırım hizmetine yönelik ise "proje" olarak adlandırılır.

4. PPBS de Kamu Yönetimi

Plan-program-bütçe sisteminin başarısı için yapılan biçimsel değişikliğin yanında sistemi uygulayacak olan kamu yönetiminde de bir reformun yapılması gerekir. Böylelikle kamu yönetimine dinamizm getirilmiş olur.

PPBS nin kamu yönetimi üzerindeki etkilerini aşağıdaki başlıklar altında incelemek mümkündür.

a) Kamu Örgütlerine Etkisi

PPBS de programlar aynı amaca yönelen ve bu amacı gerçekleştirmek üzere birbirleri ile yakın ilişkisi olan hizmet faaliyetlerinin bir araya gelmesi ile oluşur. Programı oluşturan faaliyetlerin her zaman aynı örgüte ait olması sözkonusu değildir. Bu durumda program yapısı ile örgüt yapısı arasında bir farklılık ortaya çıkmaktadır. Bu ise kamu kuruluşlarının örgüt yapılarının yürüttükleri hizmetleri tam anlamı ile yansıtmadıkları anlamını taşımaktadır⁽¹⁾. Örgütlerin yapısı ile programların yapısı arasında fark olması halinde örgütün yeniden düzenlenerek uygulanacak programlar paralelinde bir örgüt yapısına kavuşturulmaları gereklidir.

b) Karar Verme Organına Etkisi

Yönetimi, karar verme ve uygulama olarak kabul edersek PPBS, eldeki kıt kaynakların ihtiyaçlar ve amaçlar arasında dağıtımı için akılcı kararların alınmasını sağlar. Sistemde

(1) ATAÇ Engin, PPBS ve O ve M İlişkisi, E.İ.T.İ.A.Dergisi, C.XIII, S.1, Eskişehir, 1977, s.86.

bunu sağlayan faktörler olarak planların ve planda belirlenen amaçlar doğrultusunda çok sayıda alternatif programların hazırlanmasını, bu programların sistem analizine tabi tutularak aralarından objektif esaslara göre tercihler yapılmasını ve uygulama sonrası program değerlemesi yapılarak sonuçların gözden geçirilmesini sayabiliriz.

c) Personel Yönetimine Etkisi

PPBS nin uygulanması ekonomik analizlere, matematiksel modellere, analitik tekniklere ve geniş araştırmalara dayandığından sistemi uygulayacak olan yetenekli insan gücüne ihtiyaç vardır. Dışarıdan geçici olarak personel sağlanması, sistemin devamlılık özelliği dolayısıyla bir yarar getirmeyeceğinden ihtiyacın mevcut personelden, onları eğitmek suretiyle yararlanmak yolu ile karşılanması daha akılcıdır. Böylece hizmet-içi eğitim önem kazanmış olur.

d) İletişim ve Bilgi Akımına Etkisi

PPBS bir program uygulaması olması dolayısıyla kamu yönetiminde akılcı kararların alınmasına imkan veren bir haberleşme sistemini gerektirir. Çünkü bu sistemin uygulanabilmesi için uygulamanın her aşamasını yansıtan bilgilerin raporlar haline getirilerek karar verme durumunda olan kişilere zamanında ulaşması gerekir. Uygulama ile ilgili bilgilerin çokluğu ve çeşitliliği nedeniyle haberleşme sistemine bilgisayarların eklenmesi ve bilgi bankasının kurulması sistemin başarısına geniş ölçüde katkıda bulunur.

e) Denetim ve Sorumluluk Alanına Etkisi

PPBS yasal denetim yanında programların planlanan amaca ulaşip ulaşmadığını ve uygulamada amaç-kaynak ilişkisinin kurulup kurulmadığını denetleyen etkinlik denetimini esas alır. Bu denetimin doğal sonucu olarak programı uygulayan personelin her aşamadaki sorumluluğu da ortaya konmuş olur.

f) Devlet Muhasebesine Etkisi

PPBS nin başarısında program maliyetlerinin bilinmesinin gerek uygulama öncesi alternatif programların oluşturularak tercihlerinin yapılmasında, gerekse uygulama sonrası yapılacak programların değerlemelerinde büyük önemi vardır. Bu maliyetleri sağlayacak olan devlet muhasebesinin de sisteme paralel olarak program esasına göre şekillenmesi, diğer bir deyişle programların muhasebeleştirilmesi gerekir. Programlara ait hesaplar o programın birim maliyetlerini vermelidir. Böylece program maliyetlerinin planda belirlenen amaçlarla ilişkisini kurmak mümkün olabilecektir.

5. PPBS de Sistem Analizi

Sistem analizi, planlama aşamasında belirlenen amaçları gerçekleştirmek üzere oluşturulan çeşitli alternatif programlar arasında fayda ve maliyetleri yönünden kıyaslamalar yaparak karar organına tercihlerde bulunma imkanı veren analiz faaliyetlerinin tümünü ifade eder.

Sistem analizi genel olarak yapılan bütün analiz faaliyetlerini ve kullanılan tekniklerin tümünü ifade eder. Fayda/maliyet analizi, maliyet-verim analizi, yöneylem araştırması,

işlem analizi, doğrusal programlama, sistem planlaması, benzetme modelleri, oyun teorisi gibi kavramlarla eş anlamda kullanılmakla beraber, sistem analizi bunların hepsinden daha geniş anlamdadır. Sistem analizi ve yukarıda saydığımız çeşitli analiz yöntem, teknik ve sistemlerinde amaç; kit kaynakların en iyi şekilde kullanılmasını sağlamak için seçenekler bulmak ve seçenekler arasında karşılaştırma yaparak, en uygun seçeneği elde etmek olanağını hazırlamaktır⁽¹⁾.

(1) COŞKUN G.; a.g.e. s.97-98.

KESİM II TÜRK PROGRAM BÜTÇE MODELİ

A. TÜRKİYE'DE PROGRAM BÜTÇE SİSTEMİNE GEÇİŞ ÇALIŞMALARI

Klasik bütçe sistemindeki aksaklıkların giderilememesinin zorunlu kıldığı yeni bir bütçe sistemi arayışının sonucu olarak program bütçenin Türkiye'de uygulanmasını öngören çalışmalar 1966 yılına kadar inen bir hazırlık döneminden sonra 1968 yılında Maliye Bakanlığı bünyesinde Bütçe Reform Grubu kurulması ile başlatılmıştır. Bu çalışmalarda ilk adım olarak dört bakanlık için (Milli Eğitim, Sağlık ve Sosyal Yardım, Tarım ve Maliye) program bütçe modelleri hazırlanmış ve aynı yıl içinde çalışma kapsamına henüz alınamayan kuruluşlar için program bütçe modelleri geliştirilmiştir.

1973 yılı bütçe çağrısında 1973 mali yılı bütçesinin program bütçe modeline göre hazırlanacağı bildirilmiş ve 1973 yılında genel ve katma bütçeli tüm kamu kuruluşlarında program bütçe sistemi fiilen uygulamaya konulmuştur.

B. TÜRK PROGRAM BÜTÇE MODELİNİN ÖZELLİKLERİ

Türk Program Bütçe Modeli klasik bütçe sistemi ile yeni bütçe sistemi arasında "bir geçiş modeli-köprü model" olarak ele alınmıştır⁽¹⁾. Bu modelin özelliklerini şu açılardan inceleyebiliriz.

(1) Bütçe Gerekçesi - 1973, Ankara, Kasım 1972, s.1-5.

1. Planlama

Türk Program Bütçe Modelinde Devlet Planlama Teşkilatı tarafından hazırlanan ve yasama organının onayından geçen beş yıllık kalkınma planları, FPBS deki planlama yerine konulmuş ve aynı yönde yorumlanmıştır. Nitekim 91 sayılı Devlet Planlama Teşkilatı Kanunu'nun 15. maddesine göre bütçeler ile iş programlarının hazırlanmasında yıllık programlar ile getirilen esaslara uyulacağı belirtilerek bu duruma hukuki nitelik kazandırılmıştır.

2. Programlama

Uzun vadeli (beş yıllık) kalkınma planları ile bütçeler arasındaki ilişki yıllık programlar ile sağlanır. 91 sayılı Kanunun 15. maddesi 1. fıkrasına göre beş yıllık kalkınma planlarının yasama organı tarafından onaylanmasından sonra bu planın yıllara göre uygulama aşamalarını gösteren ayrıntılı yıllık programlar "Planlama Merkez Teşkilatı" na hazırlanarak "Yüksek Planlama Kurulu" na sevk edilir. Bu kurul programları inceleyerek bir raporla Bakanlar Kuruluna sunar. Bakanlar Kurulunda kabul edilen yıllık programlar kesinleşmiş olur. Böylece yıllık programlar kamu kesimi için emredici nitelik kazanmış olur.

Harcamacı kuruluşlar hizmetlerini yıllık programlarda belirtilen hedefler doğrultusunda belirlerler. Bu kuruluşların hizmetlerinden yatırım ile ilgili olanlarının ödenekleri bütçelenirken Devlet Planlama Teşkilatı'nın onayından geçmesi gerekir. Onaydan geçen yatırım projeleri Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bildirilir. Cari giderler için ise, harcama

tavanı Yüksek Planlama Kurulu tarafından makro düzeyde belirlenir. Bunun harcamacı kuruluşlar arasında bölünmesi ise Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bırakılır.

Program bütçe sisteminde programlamanın bir özelliği, planda belirlenen amaçları gerçekleştirecek çok sayıda programların hazırlanması ve bunlar arasından en uygun olanının program analizleri sonucu seçilerek uygulamaya konulmasıdır. Bu analizler programların maliyetlerinin bilinmesi ile mümkündür. Bu açıdan bakınca Türk Program Bütçe Modelinde PPBS nin benimsediği anlamda programlama yapılamamaktadır. Harcamacı kuruluşların yıllık yatırım programlarının maliyetleri ciddi verilere dayanmasına rağmen bu programlar alternatif programlar şeklinde değildirler.

3. Bütçeleme

Türk Program Bütçe Sisteminde ilerideki aşamada varılması düşünülen fonksiyonel sınıflandırmaya geçişi sağlamak üzere hizmet, ödenek türü ve harcama kalemi (girdi) sınıflandırması olmak üzere üçlü bir bütçe sınıflandırması yapılmıştır.

a) Hizmet (program) sınıflandırması

Genel ve katma bütçeli kuruluşların hizmetleri programlara, programlar da alt program ve faaliyet ve projelere ayrılmıştır. Programlar hükümetin temel hedeflerinin gerçekleşmesine yönelik ana faaliyet grupları içerisinde kamu kuruluşlarının yapacakları işleri belirleyen ana kategoriler, alt program ve faaliyetler ise programların uygulanabilmesini sağlayan daha dar kapsamlı hizmetlerdir.

Üç standart hizmet programı geliştirilmiş ve bütün kuruluşlarda beraberliği sağlamak üzere uygulanmıştır. Bunlar;

101- Genel Yönetim

102- Destek Hizmetleri

900- Hizmet Programlarına Dağıtılamayan Transferler

şeklindedir. Genel yönetim programı ile, üst yönetim ve koordinasyonun gerektirdiği ve maliyetleri diğer hizmet programlarına bölünemeyen hizmetler sınıflandırılmıştır. Destek Hizmetleri Programı ile, diğer hizmet programlarının amaca ulaşmasını sağlayacak yardımcı hizmetler esas alınmıştır. Hizmet Programlarına Dağıtılamayan Transferler Programı, klasik bütçeden tam kopmamanın bir sonucudur. A/3 sermaye teşkili ve transferler cetvelinin hizmet programları arasında dağıtılamayanlarını veya ayrı bir program olarak yer verilemeyen bazı hizmetleri, bu geçiş dönemi için standartlaştırmış, bir hizmet programıdır⁽¹⁾.

Bu üç ortak programın yanında her kuruluşun yöneldiği temel hizmetleri gösteren ve 111, 112, 113, 114 gibi kod alan programlar vardır. Kuruluşun bütçesi diğer ortak programlar ile birlikte bu programlardan oluşmaktadır⁽²⁾.

(1) COŞKUN G.: a.g.e. s.144.

(2) AKPINAR Süleyman, Ülkemizde Program Bütçe Uygulamasının Son Durumuna İlişkin Notlar, Mal.Der.S.34, Temmuz-Ağustos 1978, s.46.

b) Ödenek Türü Sınıflandırması

Bir kuruluşun bütçesinde yer alan ödenekler aşağıdaki gibi üçlü bir ekonomik sınıflandırmaya tabi tutulurlar.

aa) Cari Harcamalar: Bir program içinde programların sürekliliğini ve ekonominin büyümesini dolaylı yoldan etkileyen ve faydası bir mali yıl ile sınırlandırılabilen alt program veya faaliyetlerin gerçekleşmesi için yapılan personel giderleri, yolluklar, tüketim malları ve malzeme alımları gibi harcamalardır. Bütçede (1) rakamı ile gösterilirler.

bb) Yatırım Harcamaları: Programların yürütülmesinde ekonominin üretim gücünü arttırmaya doğrudan etki yapan etüd-proje giderleri, yapı-tesis ve büyük onarım giderleri, makina-teçhizat ve taşıt alımları gibi harcamalardır. Bütçede (2) rakamı ile gösterilirler.

cc) Transfer Harcamaları: Cari dönem üretimine karşı devlet tarafından doğrudan bir talep yaratmamakla birlikte, bazı kaynakların devlet bütçesi aracılığı ile kişi ve kurumlararası karşılıksız el değiştirmesi niteliğini taşıyan kamu harcamalarıdır. Bu harcamalar bütçede, yatırım projeleri kamulaştırma ve bina satın alımları, kurumlara katılma payları ve sermaye teşkilleri, iktisadi transferler ve yardımlar, mali transferler, sosyal transferler ve borç ödemeleri harcama kalemlerinden oluşmaktadır. Sermaye teşkilleri ve karşılıksız yapılan transfer harcamaları

ayırımının bu sınıflandırmada da bulunduğu gözükmektedir. Yalnız, yatırım projelerinin kamulaştırma ve bina satın alımlarına ilişkin harcamalar, 1973 yılından sonra özellikle göstermektedir. Bu harcamalar, transfer harcamaları içerisinde yer almakta, ancak bütçede yatırım projelerinin sınıflandırmasında yatırım harcamalarına özgü olan "2" kodunu almaktadır. Bunun nedeni ise, Devlet Planlama Teşkilatı tarafından saptanması ve kamu projelerinin maliyeti içerisinde kamulaştırmaların da bulunması gerektiğidir⁽¹⁾. Ancak 1985 mali yılında yapılan bir değişiklikle kamulaştırma ve bina satın alımlarına ilişkin ödenekler Devlet Planlama Teşkilatı tarafından onaylanmakla birlikte transfer harcamalarına özgü olan (3) kodunu almaktadır.

(1) ATAÇ Engin, Türkiye'de Eğitim Hizmetlerinin Kamu Harcamaları Açısından Analizi, E.İ.T.İ.A., Yay.No:216/140, Eskişehir, 1980, s.41-44.

c) Harcama Kalemleri Sınıflandırması

Program, alt program ve faaliyet/projelerde belirtilen hizmetlerin yerine getirilebilmesi için hizmet alımına (personel giderleri, yolluklar, müşavir firma ve kişilere ödemeler), mal ve malzeme alımına (demirbaş, makine ve teçhizat, tüketim malları) ve transferlere yönelen harcamaların yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Harcama kalemleri sınıflandırması, bu harcamaların yapılabilmesi için gerekli olan ödeneğin miktarını ve bu ödenek ile ne çeşit mal ve hizmetlerin ne kadar alınabileceğini gösterir.

Harcama kalemlerinden bir hizmetin yerine getirilebilmesi için hangi harcamaların yapılacağı her yıl bütçe kanunlarındaki (R) cetvelinde gösterilmektedir. Bu cetvelle göre her bir harcama kaleminin ayrıca kendi içinde ayrıntılı harcama kalemlerine bölündüğü harcama kalemleri sınıflandırması aşağıdaki gibidir.

<u>Kodu</u>	<u>Harcama Kalemi</u>
100	Personel Giderleri
200	Yolluklar
300	Hizmet Alımları
400	Tüketim Malları ve Malzeme Alımları
500	Demirbaş Alımları
600	Makine ve Teçhizat ve Taşıt Alımları

<u>Kodu</u>	<u>Harcama Kalemi</u>
700	Yapı Tesis ve Büyük Onarım Giderleri
800	Diğer Ödemeler
900	Transferler

Harcama kalemlerinin karşılarında bulunan ödenekler toplamı, faaliyet veya projenin ödeneğini, faaliyet veya projelerde bulunan ödeneklerin toplamı, alt programın ödeneğini, alt programlardaki ödenekler toplamı, program toplamını ve program toplamları da harcamacı kuruluşun o yıl ki toplam bütçe ödeneklerini gösterir.

C. TÜRK PRÖGRAM BÜTÇE MODELİNİN ELEŞTİRİSİ

Türk Program Bütçe uygulamasına ilişkin sorunlar şu noktalarda toplanabilir.

1. Türk Program Bütçe Modelinde PPBS nin temel özelliklerinden birisi olan plan-bütçe ilişkisi gerek sistem olarak gerek örgütler olarak sağlanamamıştır. Devlet Planlama Teşkilatı harcamacı kuruluşların sadece yatırımla ilgili projelerinin plana ve yıllık programlara uygunluğunu onaylamakta, cari ve transfer harcamaları ise Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca tesbit edilmektedir. Uygulanacak programlar içersinde sadece yatırımla ilgili olanların plana ve yıllık programlara uygunluğunun aranması, plan-bütçe ilişkisi

açısından yetersizdir. Çünkü kamu harcamalarının büyük kısmı cari ve transfer harcamalarından oluşmaktadır. Ayrıca yıllık programların bütçenin düzenlenmesinden sonra ortaya çıkması, plan-bütçe ilişkisi açısından modelin bir başka olumsuz yönüdür.

2. Program bütçe sisteminin getirdiği hizmete yönelik sınıflandırma anlayışı aynı zamanda hizmete dönük bir kamu yönetimi örgütlenmesini gerektirmektedir. Diğer bir deyişle kuruluşların, programlar ve amaçlar etrafında yeniden örgütlenmesine gereksinim vardır. Türk Program Bütçe Sisteminde ise kuruluşların geleneksel örgüt yapıları sınıflandırmaya esas alınmaktadır⁽¹⁾. Bunun doğal bir sonucu olarak program sınıflandırması fonksiyonel bir sınıflandırmayı yansıtmamakta, verilen ödeneklerle neler yapılacağını, hangi hedeflere ulaşılabileceğini göstermemektedir.

3. Yeni sistemde programların fonksiyonel sınıflandırmayı yansıtmamasının bir sonucu olarak PPBS nin reformcu yönü olan alternatif programların oluşturulması üzerinde durulmamış ve program analizleri ile ilgili çalışmalar yapılmamıştır. Bütçede yer alan programlar alternatif olmayıp programlardır.

4. Bütçede yer alan programların maliyetleri ile ilgili rakamlar ciddi verilere dayanmadığından gerçek maliyetleri

(1) ATAÇ Engin, Türk Program Bütçe Sistemi Amacına Ne Ölçüde Ulaşılabildi?, E.İ.T.İ.A. Dergisi, C.XII, S.1, Eskişehir, 1976, s.236.

yansıtılmamaktadır. Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca harcamacı kuruluşlara gönderilen ve bu kuruluşların bütçe ödeneklerinin tesbitinde gözönünde bulunduracakları norm ve standartları gösteren bütçe hazırlama rehberlerinde, devlet memurlarının giyim-kuşam, yemek yardımı ve tedavi giderleri ile taşıtların yıllık bakım ve onarım giderleri ile ilgili olarak verilen rakamlar ise gerçekliliği tartışma konusu olabilecek standartlardır.

5. Sistemin arzulanan düzeyde başarılı olmayışının temel nedenlerinden birisi de sisteme geçiş için yapılan hazırlık çalışmalarının çok kısa tutulmasıdır. 1966 yılında başlatılan hazırlık çalışmaları ancak 1968 de hız kazanmış ve 1973 yılında uygulamaya geçilmiştir. Oysa PPBS nin başarı ile uygulanabilmesi için uzun süren çalışmaların getirdiği bilgi birikimine ve sistemi yürütecek çok sayıda yetenekli teknik elemanlara ihtiyaç vardır. Sistemin Türk Kamu Yönetimine daha yararlı olabilmesi için kısa tutulan hazırlık çalışmalarının getirdiği aksaklıkların bundan sonra alınacak tedbirler ile kapatılması gerekmektedir. Ayrıca uygulamaya geçmeden önce pilot uygulamaların yapılmaması da bir eksiklik olarak söylenebilir.

6. Devlet muhasebe düzeninin böyle bir sistem için gerekli bilgileri hazırlayabilecek şekilde geliştirilmemiş olması, program maliyetlerinin hazırlanmasını ciddi

kaynaklardan yoksun bıraktığı gibi sistemin gerektirdiği haberleşme, raporlama, denetim ve gözden geçirme süreçlerinin geliştirilmesini de olumsuz yönde etkilemektedir. Eleştirilen her konuda çeşitli düzenlemelerin yapılması yanında öncelikle muhasebe reformunun ele alınması gerekir. Şöyleki; sistemin en önemli yeniliklerinden birisi olan alternatif programların Türk Program Bütçe Modelinde oluşturulması ve bu sayede programlar arası tercihlerin yapılabilmesi için program maliyetlerinin güvenilir verilerden hareketle hesaplanması gerekmektedir. Program maliyetlerinin bilinmesi, ayrıca programın başarısının ortaya konması için yapılacak program değerlemeleri için de gerekmektedir. Gerek program maliyetlerinin çıkarılması ve gerekse yapılacak program değerlemeleri için gerek duyulan verilerin alınacağı tek kaynak, devlet muhasebesidir.

Program bütçenin öngördüğü muhasebe yapısı ve bu yapıya göre Türk Devlet Muhasebesinin program bütçe ile olan ilişkileri ve bu konuda yapılması gerekenler araştırmanın konusu olarak üçüncü bölümde incelenecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

KESİM I

TÜRK DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMİ

Devletin gelir ve giderlerinin bütçe uygulamalarına uyarlanmış bir hesap planı içersinde izlendiği Türk Devlet Muhasebesi, 26 Mayıs 1927 tarihli ve 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu kanunun 1 inci maddesinde, "Devletin bütün mallarının yönetimi ve hesaplarının tutulmasında bu yasaya uyulacaktır." hükmü yer almıştır.

Genel Muhasebe Kanununun genel ve özel hükümlerine dayanılarak Türk Devlet Muhasebesini üç ana grupta incelemek yerinde olacaktır.

A. BÜTÇE VE NAKİT MUHASEBESİ

Bütçe ve nakit muhasebesi sistemin ağırlığını teşkil etmekte olup, devletin gelir ve giderleri ile ilgili bütçe ve bütçe dışı işlemler ile hazine işlemlerini içermektedir.

Bu işlemler ile ilgili kayıtların tutulmasında kullanılacak hesaplar ve bu hesapların işleyişine ait ilke ve kurallar Genel Muhasebe Kanunu 129 ve 130 uncu maddeleri gereği Sayıştay Genel Kurulu'ndan iki kişi ile bakanlıkların saymanlık müdürleri ve Maliye ve Gümrük Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürü'nden oluşan "Mali Müşavere Encümeni" ne bir yönetmelikle belirlenir. Halen uygulanmakta olan "Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ve Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği" 1 Ocak 1948 tarihinde yürürlüğe

girmiş olup, adı geçen encümenin kararları ile zaman zaman değişiklik yapılmaktadır. Bu konuda en son değişiklik 28.12.1984 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan yönetmelik ile yapılmıştır.

Genel bütçenin uygulamasına katılan bütün kuruluşlar için bu yönetmelik hükümleri geçerlidir. Her ne kadar Genel Muhasebe Kanununun 118 inci maddesinin "Katma ve özel bütçelerin hesapları ve işlemleri, özel yasalarında yazılı bağlar saklı kalmak üzere, bu yasa hükümlerine uyumludur." hükmü gereğince katma bütçelere, Genel Muhasebe Kanununun kuralları dışına çıkma imkanı verilmişse de uygulamada, kullanılacak hesaplar ve bunların işleyişi ile ilgili kurallar bakımından katma bütçeli kuruluşlar da bu yönetmelik hükümlerine bağlıdır.

Uygulanmakta olan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliğinde hesaplar, tutulması gereken yerler bakımından dörtlü bir ayırımı tabi tutulmuştur. Kullanılan hesaplar;

- 1- İl ve İlçe Saymanlıklarında tutulacak hesaplar
 - 2- Mülki ve Askeri Kurum Saymanlıklarında tutulacak hesaplar
 - 3- Merkez Saymanlıklarında tutulacak hesaplar
 - 4- Muhasebat Genel Müdürlüğü'nde tutulacak hesaplar
- şeklinde sınıflandırılmıştır.

İl ve İlçe Saymanlıklarında tutulması gereken hesaplar sırası ile şunlardır.

<u>Hesabın Adı</u>	<u>Kodu</u>
Kasa Hesabı	10
Banka Cari Hesabı	29
Defterdarlık Hazine Cari Hesabı	105
Tebdil Edilen Paralar Hesabı	12

<u>Hesabın Adı</u>	<u>Kodu</u>
Esham ve Tahvilat Hesabı	13
Kıymetli Ayniyat Hesabı	14
Teminat Mektupları ve İpotek Senetleri Hesabı	16
Teminat Mektupları ve İpotek Senetleri Mudileri Hesabı	68
Eshasa Ait Kıymetli Ayniyat Hesabı	15
Eshasa Ait Kıymetli Ayniyat Emanetleri Hesabı	67
Bütçeden Mütevellit Avans ve Krediler Hesabı	70
Akreditifler Hesabı	106
Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı	71
Geçen Yıldan Müdevver Avans ve Krediler Hesabı	72
Jandarma Er Aylıkları Hesabı	75
Eshas Borçları Hesabı	77
Bütçe Hizmetlerinden Doğma Eshas Borçları	78
Müteahhit Avansları Hesabı	73
Adi Emanetler Hesabı	61
Emeklilik Kesenekleri ve Devlet Yardımları Cari Hesabı	65
Mahalli İdareler Payı Hesabı	62
Okul Pansiyonları Cari Hesabı	64
Esham ve Tahvilat Emanetleri Hesabı	66
Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabı	90
Masraf Taahhütleri Hesabı	42
Taahhütlerden Alacaklılar Hesabı	43
Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı	53
Geçen Yıldan Müdevver Ödeme Emirleri Hesabı	51
Geçen Yıldan Müdevver Kullanılacak Ödeme Emirleri Hesabı	52

<u>Hesabın Adı</u>	<u>Kodu</u>
Pul ve Kıymetli Kağıt Ambarları Hesabı	80
Mutemet ve Memur Nezdindeki Pul ve Kıymetli Kağıtlar Hesabı	81
Yoldaki Pul ve Kıymetli Kağıtlar Hesabı	82
Pul ve Kıymetli Kağıt Muameleleri Hesabı	83
Bütçe Hizmetlerinden Doğma Eşhas Borçları Karşılığı Hesabı	95
Varidat Tahakkukları Hesabı	30
Varidat Tahakkukundan Borçlular Hesabı	31
Ödeme Emirleri Hesabı	40
Kullanılacak Ödeme Emirleri Hesabı	41
Masraf Tahakkukları Hesabı	44
Bütçe Gelirleri Hesabı	35
Silinen Alacaklar Hesabı	97
Cari Yıl Kıymet Tahavvülleri Hesabı	96
Bütçe Giderleri Hesabı	50
Tasarruf Bonoları Hesabı	-
Tasarruf Bonoları Alacaklıları Hesabı	-
Genel Merkez Hesabı	99
Bloke Edilen İstimlak Bedelleri Karşılığı Hesabı	87
Bloke Edilen İstimlak Bedelleri Hesabı	37

Yukarıda sayılanlardan Bütçe Hizmetlerinden Doğma Eşhas Borçları Karşılığı, Eşham ve Tahvilat Emanetleri, Geçen Yıl Bütçe Mahsupları ve Genel Merkez Hesabı dışındaki hesaplar için ayrıca yardımcı defterler tutulur.

Mülki ve Askeri Kurum Saymanlıkları ile Merkez Saymanlıkları,

tutmak zorunda oldukları az sayıda hesabın yanında bu hesaplardan kendilerini ilgilendiren hesapları da tutarlar. Muhasibat Genel Müdürlüğü'nde tutulacak hesaplar ise bu saymanlıklardan gönderilecek raporlara göre işleyen hesaplardır.

Yukarıda sayılan hesapların herbiri için yevmiye defterinde ayrı birer yevmiye yaprağı kullanılır. Her hesaba ait işlemler bu yevmiye yapraklarına sırası ile kaydolunur. Hesabın adı yevmiye defterinin başında gösterilir. Yevmiye defterine yazılan her kayıt iki hesabı ilgilendirir. Bir hesaba borç yazılan rakam mutlaka diğer bir hesaba alacak yazılır.

Hergün yevmiye yapraklarına yazılan işlemleri kontrol için ayrıca bir "Günlük Hesap Cetveli" kullanılır. Bu cetvelin iki özelliği vardır;

a) Yevmiyelere kaydedilen işlemlerin tam ve doğru olarak kaydedilip kaydedilmediği,

b) Yardımcı defter kayıtlarının yevmiyelerdeki kayıtlara uygun olup olmadığı,

kontrol edilir. Yevmiye yapraklarına kaydedilen işlemlerin toplamları ay sonlarında kapatılarak bu yevmiyeler bir defter haline getirilir. Böylece cari ayın yevmiye defteri ortaya çıkmış olur.

Her ayın sonunda aylık mizan düzenlenir. Günlük işlemler yevmiye yapraklarına yazılarak günlük toplam sütunlarına alındıktan sonra bu sütunların toplamı ay sonunda aylık mizana geçirilir. Aylık mizan, geçen aya ait işlemlerin toplamları ile cari aya ait işlemlerin toplamlarını ve her ikisinin toplamını göstermekte olup, sayman hesaplarının esasını oluşturur.

1. Hesapların Ayrıntıları İle İncelenmesi

İşlemlerin hesaplara geçirilmesinde tahakkuk veya nakit esasına uyulur. Tahakkuk esasında gelir ve giderin fiilen tahsili veya ödemesi değil, tahakkuk etmesi esastır. Buna göre tahakkuk eden kamu gelirleri, gelirin tahsil edilmesine bakılmaksızın Bütçe Gelirleri Hesabına, kamu giderleri de ödemenin yapılmasına bakılmaksızın Bütçe Giderleri Hesabına kayıt edilir. Nakit esasında ise kamu gelir ve giderleri tahakkuk etmiş ancak tahsili veya ödemesi yapılmamışsa kaydı yapılmaz. Söz konusu kamu gelir ve giderlerinin muhasebe kaydı ancak parasal bir giriş veya çıkış gerçekleştiği zaman yapılır.

Türk Devlet Muhasebesinde nakit ve tahakkuk esasının birlikte uygulandığı karma bir sistem mevcuttur. Bütçe gelirlerinde ve giderlerin nakit olarak ödenmesinde nakit esasına, mahsup döneminde yapılan işlemlerde ise tahakkuk esasına uyulmaktadır.

Her iki esasın birlikte uygulandığı ve bir hesap borçlandırılırken diğer bir hesabın alacaklandırıldığı çift kayıt (muzaaf usul) usulüne göre kaydedildiği hesaplar, birbirleri ile hesap bağlantısı olmayan dört gruba ayrılırlar.

a) Bütçe Tahminleri Hesabı

Bu hesaplar gelir ve gider tahminleri yapmak ve bütçe ile harcamacı kuruluşlara verilen ödenekleri topluca izlemek amacı ile Muhasebat Genel Müdürlüğü'nde tutulur. Bunlara örnek olarak Gelir Tahminleri Hesabı, Bütçe Ödenekleri Hesabı ve Bütçe Tahminleri Muvazenesi Hesaplarını verebiliriz.

b) Bütçe Uygulama Hesapları

Bütçe uygulama hesapları, giderler yönünden ödeneklerin merkezden gönderilmesi ile bu ödeneklerin harcamacı kuruluşlarca kullanımı aşamalarını gösterir.

Ödeneklerin Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na kuruluşlara tahsis edilmesi ile il ve ilçe saymanlıklarında aşağıdaki işlemler yapılır.

Harcamacı kuruluşların bağlı bulunduğu saymanlıklarda içinde bu kuruluşlara ait işlemlerin yer aldığı Bütçe Giderleri ve Ödeme Emirleri Defteri bulunur. Ödenekler bu defterde her bütçe maddesi ve her kuruluş için ayrı ayrı belirtilmiştir.

Ödeneklerin merkezden gönderilmesi aşamasında bu ödeneklerin hesap girişleri aşağıda belirtilen işlem sıralaması izlenerek kayıtlandırılır.

1- Ödenekler geldiğinde bir muhasebe fişine bağlanarak bu muhasebe fişinde;

41: BORÇ - KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ HESABI

40: ALACAK - ÖDEME EMİRLERİ HESABI

şeklinde kayıt yapılır.

2- Yevmiye defterinde ilgili hesaplara muhasebe fişinde belirtilen girişler yapılır.

3- Yevmiye defterine hesap girişleri yapılan ödenekler Bütçe Giderleri ve Ödeme Emirleri Defterine program, alt program, faaliyet ve harcama kalemleri itibariyle kaydolunur.

Ödeneklerin harcamacı kuruluşlarca kullanılması aşamasında ise yevmiye defterine;

42: BORÇ - MASRAFLAR TAHAKKUKLARI HESABI

41: ALACAK - KULLANILACAK ÖDEME EMİRLERİ
HESABI

kayıtlı yapılır. Böylece yevmiye defterinde 41, 40 ve 42 kodlu hesaplar dengelenmiş olurlar. Kullanılan ödenek miktarı aynı zamanda Bütçe Giderleri ve Ödeme Emirleri Defterine de kaydolunur.

Mali yılın bitimine kadar hizmet yerine getirildiği haldemahsubu yapılmayan ve bu yüzden yeni mali yılın mahsup dönemine aktarılan avans ve kredilerin artıkları ile ilgili ödenekler ise yevmiye defterinde aşağıdaki şekilde kayıtlandırılır.

52: BORÇ - GEÇEN YILDAN MÜDEVVER KULLANILACAK ÖDEME
EMİRLERİ HESABI

51: ALACAK - GEÇEN YILDAN MÜDEVVER ÖDEME
EMİRLERİ HESABI

Kullanılan ödeneklerin mahsubu yapıldığında mahsup tutarları, bir taraftan Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabına borç ve ilgili cari hesaba alacak kaydedilirken yukarıdaki hesaplar ters kayıt yapılmak suretiyle kapatılır.

Ödeneklerin merkezden gönderilmesi ve bu ödeneklerin harcamacı kuruluşlarca kullanımı aşamaları yukarıda belirtilen şekillerde kayıtlandırılırken bu ödeneklere dayanılarak yapılan harcamalar ise aşağıdaki şekillerde kayıtlandırılır.

Bir harcama gerçekteştiğinde yevmiye defterine

44: BORÇ - BÜTÇE GİDERLERİ HESABI

42: ALACAK - MASRAF TAHAKKUKLARI HESABI

şeklinde kayıt yapılır. Yapılan bütçe harcaması nakit olarak ödenmişse Bütçe Giderleri Hesabına borç olarak yazılan miktar aynı zamanda yevmiye defterinde Kasa Hesabının Alacağına, Saymanlığın bankadaki hesabından ödenmiş ise Banka Cari Hesabının alacağına kaydolunur.

Bütçe harcamalarına ilişkin kayıtlarda Bütçe Giderleri Hesabı ile Masraf Tahakkukları Hesabı birbirini dengelemektedir. Şu kadar ki, ita amirlerinin ödenek aranmaksızın ödeme yaptırabilme durumlarında bu iki hesabın denge durumunda değişiklik olabilmektedir. İlgili kuruluş amirlerinin yaptıkları bu harcamalar ile ilgili ödeneklere henüz izin verilmemiş veya ödenekler serbest bırakılmamış olabilir. Bu durumda ödemeler Bütçe Giderleri Hesabına geçirilir. Uygun ödenekler gelinceye kadar bu giderler Masraf Tahakkukları Hesabına geçirilmezler.

Türk Devlet Muhasebesinde yönetim dönemi (zaman-ı idare) esası geçerli olduğundan hesapların yıl sonunda kapatılması gerekir. Ancak mali yıl içinde hizmet yerine getirildiği halde o yıl içinde mahsubu yapılmayan giderler ile ilgili olarak mali yılın bitiminden itibaren üç aylık bir mahsup süresi tanınmıştır. Bu süre içinde avans ve kredi mahsuplarının Bütçe Giderleri Hesabına kaydı gerekir. Ancak bu hesap bir mali yıl için geçerli olduğundan bu tür giderlerin kaydı için geçen yıla ait bütçe giderleri hesabı olarak kabul edilebilecek Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı getirilmiştir. Bu suretle mahsup süresi

içinde mahsubu yapılan bu giderler için yevmiye defterinde

53: BORÇ - GEÇEN YIL BÜTÇE MAHSUPLARI HESABI

44: ALACAK - MASRAFLAR TAHAKKUKLARI HESABI

şeklinde kayıt yapılır. Bu şekilde mahsup kaydı yapılan bütçe gideri, aynı zamanda mahsub işleminden önce Geçen Yılda Müdevver Avans ve Krediler Hesabının borcuna yazılmış olduğundan mahsup işlemi ile birlikte bu hesabın alacağına kaydolunmak suretiyle bu hesap kapatılır.

Bütçe uygulamalarının gelirlerle ilgili işlemleri nakit esaslı Bütçe Gelirleri Hesabında toplanır. Bu hesapta toplanan başlıca bütçe gelirleri vergi ve vergi dışı gelirler ile harçlar ve terk edilmiş borçların ödemeleri gibi gelirlerdir.

Bütçe gelirleri kesinlikle nakit esasına göre işlem görür. Örneğin, toplandığı yıl içindeki bütçe için geçerlidirler. Bütçe gelirleri tahakkuk ettiği zaman aşağıdaki şekilde kayıt yapılır.

31: BORÇ - VARİDAT TAHAKKUKUNDAN BORÇLULAR HESABI

30: ALACAK - VARİDAT TAHAKKUKLARI HESABI

Bütçe yılı sonunda Bütçe Gelirleri Hesabı ile Varidat Tahakkukları Hesabı arasındaki fark tahsil edilmemiş kamu alacağını gösterir. Tahakkuk etmiş bütçe gelirleri tahsil edilip bankaya yatırıldığında,

9: BORÇ - BANKA CARI HESABI

50: ALACAK - BÜTÇE GELİRLERİ HESABI

kaydı yapılır.

Mali yıl sonunda Varidat Tahakkukundan Borçlular Hesabının borç kalanından Bütçe Gelirleri Hesabının alacak kalanı düşüldükten sonra kalanı tahakkuk etmiş ancak tahsil edilememiş kamu alacağını gösterir ve ertesi yıla devredilir.

c) Hazine ve Bilanço Hesapları

Hazine hesapları bütçe uygulama hesaplarının bir parçasıdır. Çünkü ortak kayıtlar Bütçe Giderleri Hesabı ile hazine hesaplarına borç kaydedilmektedir. Böylece bütçe ve hazine hesapları birbirlerini dengeleyen grup hesaplarını oluştururlar. Bu hesapların bir kısmı il ve ilçe saymanlıklarında bir kısmı da Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nda hazine saymanlarınca tutulur.

Hazine hesapları sisteminde kayıtlar üç şekildedir.

- 1- Hazine hesabı ile Bütçe Giderleri Hesabına giriş
- 2- İki hazine hesabını ilgilendiren kayıtlar
- 3- Bütçe giderleri için borç, bütçe gelirleri için alacak kayıtları. Örneğin, harcamaların brüt toplamından kesilen damga vergisi, Bütçe Giderleri Hesabına borç, Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydedilir.

Bilanço hesapları ise devletin servetini, borç ve alacaklarını belirleme imkanı veren hesaplardır. Bilanço hesaplarına örnek olarak Kasa Hesabı, Banka Cari Hesabı, Kıymetli Ayniyat Hesabı, Bütçe Hizmetlerinden Doğma Eşhas Borçları, Bütçeden Avans ve Krediler Hesabı, Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı, Cari Yıl Kıymet Tahavvülleri Hesabı, Genel Merkez Hesabı gibi hesapları verebiliriz.

d) Nazım Hesaplar

Nazım hesaplar ikili kayıt sisteminin gerekli kıldığı devamlı dengeyi sürdürmek için açılan hesaplardır. Bilançoda gösterilen bazı hesaplar aslında nazım hesaplardır ve kantitatif bilgi verirler. Varlık ve borçlardaki veya bütçe işlemlerindeki değişiklikleri temsil etmezler. Bu kategorideki hesapların başlıcaları; Hazine Kefaletleri Hesabı, Hazine Kefaletleri Karşılığı Hesabı, Yoldaki Kıymetler Hesabı, Yoldaki Kıymetler Karşılığı Hesabı, Pul ve Kıymetli Kağıt Ambarları Hesabı, Mutemet ve Memur Nezdindeki Pul ve Kıymetli Kağıtlar Hesabı gibi hesaplardır.

2- Muhasebe Örgütü

a) Merkez Örgütü: Yasama organı tarafından onaylanarak yürürlüğe giren bütçe kanununun uygulama ve yürütme yetkisi 1936 tarihli ve 2996 sayılı "Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun" ile Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Maliye Bakanlığı, 13 Aralık 1983 tarih ve 174 sayılı "Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkındaki Kanun Hükmündeki Kararname" ve aynı tarihli ve 178 sayılı Kanun Hükmündeki Kararnameye göre Gümrük ve Tekel Bakanlığı'nı da içine alan "Maliye ve Gümrük Bakanlığı" haline dönüştürülmüş ve yeniden örgütlen-dirilmesi yapılmıştır. Örgüt yapısında daha sonra 18 Haziran 1984 tarih ve 207 sayılı Kanun Hükmündeki Kararname ile yeni bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu arada 13.2.1983 tarihli ve 188 sayılı Kanun Hükmündeki Kararname ile daha önce Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunan Hazine Genel Müdürlüğü, Başbakanlığa bağlı Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'na bağlanmıştır.

Devletin gelir ve giderleri ile ilgili işlemler bu bakanlık örgütü içinde çeşitli birimlerce yüklenilmiştir. Bütçe harcamaları ve bununla ilgili kayıtlar Muhasebat Genel Müdür-

lg'nde, gelirlerin tahakkuku ve tahsilatın kaydı Gelirler Genel Mdrlg'nde, devlete ait taşınmaz malların kayıtları Milli Emlak Genel Mdrlg'nde ve i ve dış devlet borçları ve sermaye yatırımlarının kaydı ise Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nda tutulur. Bu birimlerce tutulan hesaplar mali yıl sonunda asıl konsolidasyonun yapıldığı Muhasebat Genel Mdrlg'ne gönderilirler.

b) Saymanlık rgt

Saymanlar Genel Muhasebe Kanununun 9 uncu maddesinde "Gelirleri toplama, nakit ve malları saklama, giderleri hak sahiplerine ödeme ve teslim ve bu işlerle ilgili her türlü göndermeler ile bunlara bağlı tüm nakit ve mal işlemlerini yapan ve Sayıştay'a yönetim dönemi hesabı verenlere denir." Şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre saymanlar yaptıkları görevler itibariyle gider, gelir ve mal saymanları olmak üzere üçlü bir ayırımına tabi tutulmaktadır. Gelir ve gider saymanlarının tümünün Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca atanmasına karşılık bakanlık veya kuruluşlarda görev yapan mal saymanlarını ilgili bakanlık veya kuruluş atar.

Gelir ve gider saymanları görev yerleri itibariyle de merkez ve taşra saymanlıkları olmak üzere ikiye ayrılırlar.

Merkez saymanları, bakanlıklar ve diğer kuruluşlarda bulunan merkez saymanları ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nda özel görevleri olan saymanlardır. Bakanlıkların merkez saymanları bakanlık merkez rgtnce yapılan giderlerin ödenmesi ve kaydı ile ilgilenirler. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Mdrlg'nde bulunan gelirler saymanı, bakanlığın merkez teşkilatınca doğrudan toplanan özel gelirleri kayda geçer. Hazine ve Dış Ticaret

Müsteşarlığı'nda bulunan üç merkez saymanından Hazine İç Ödemeler Saymanı, nakit yönetimini ve düzenli ödemeyi, Hazine Dış Ödemeler Saymanı, dövizle ödenecek dış borçları, Hazine Muntazam Borçlar ve Taahhütler Saymanı ise kısa ve uzun vadeli devlet borçlarını takip eder.

Taşra saymanlıkları, gider saymanı durumundaki İl ve İlçe Saymanlıkları ve Mülki ve Askeri Kurum Saymanlıkları ile gelir saymanı durumundaki vergi dairesi müdürlüklerinden oluşur. Bunlardan gider saymanı durumunda olanlar Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne bağlıdırlar ve dolayısıyla tutulan kayıtların dökümünü konsolide hesapların yapılacağı bu genel müdürlüğe gönderirler. Gelir saymanları (vergi daireleri) ise, Gelirler Genel Müdürlüğü'ne bağlı olmakla birlikte muhasebe ile ilgili konularda Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne bilgi verirler.

B. AYNİYAT (MALLAR) MUHASEBESİ

Mal muhasebesi, devletin taşınır ve taşınmaz mallarının satın alınması, saklanması, satış, kaybolma, telef olma sonucu elden çıkarılması, yok olması, değer kaybetmesi gibi olguların bir muhasebe düzeni içerisinde kayıtlarının tutulmasını, bu mal varlığının fiziksel ve parasal değişmelerinin izlenmesini amaçlar.⁽¹⁾

Devletin taşınır veya taşınmaz herhangi bir malı satın alması öncelikle bütçenin ilgili tertibinde ödeneğin bulunmasına bağlıdır. Satın alınan mal tutarı bütçenin ilgili harcama tertibine gider kaydı ve bedelinin ödenmesi ile muhase-

(1) BULUTOĞLU Kenan, ERCİŞ Kurtuluş, Bütçe ve Kamu Harcamaları, Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, İstanbul, 1980, S.212-213.

beleştirilir. Bu şekilde devlet mal varlığına katılan malların bundan sonraki durumları nakit muhasebesi içinde görülmemekte, taşınır ve taşınmaz mallar muhasebesi şeklinde iki ayrı muhasebe düzeni içinde izlenmektedir.

Taşınır malların kayıt ve muhasebe düzeni 1.6.1939 tarihli "Ayniyat Talimatnamesi" ne göre yürütülmektedir. Bu talimatnameye göre taşınır malların muhasebe düzeni,

- Demirbaş ve Döşeme Eşya Muhasebesi
- Kullanım ve Tüketime İlişkin Eşya ve Malzeme
- Sınai Muhasebe

olmak üzere üç ayrı konudadır (Ayniyat Talimatnamesi madde:2).

Demirbaş ve döşeme eşyası, adı geçen talimatnamenin 60 ıncı maddesinde belli bir kullanma süresine bağlı kalmaksızın uzun süre kullanılabilen eşya olarak tanımlanmıştır. Harcamacı kuruluşlar tarafından satın alınan demirbaş eşya bir ayniyat makbuzu ile kuruluşun deposuna sokulur. Bu makbuzun asıl sureti verile emrine bağlanarak ödeme işlemlerinin yapılması için nakit saymanlığına verilir. Diğer sureti ise demirbaş eşyanın "Demirbaş Eşya Esas Defteri" ne kaydında kullanılır. Bu defter sadece mal giriş ve çıkışlarını gösteren bir yardımcı defter niteliğindedir. Demirbaş mala ait değer hareketleri bu defterde gözükmez.

Demirbaş eşya belli bir müddet sonunda kullanılmayacak duruma geldiğinde iki tür işlem yapılır. Bu malların satışından kâr bekleniyorsa Milli Emlak Genel Müdürlüğü'ne devredilir. Bu genel müdürlükçe satılan malların bedelleri demirbaş

eşyanın sahibi olan kuruluşun bütçesine gelir yazılır. Eğer malların satışından bir kâr beklenmiyorsa ita amirinin onayı alınmak suretiyle yok edilir.

Taşınır mallar muhasebesine konu olan kullanım ve tüketime ilişkin eşya ve malzemeler, belli bir süre sonra kullanılmayacak duruma gelecek eşyalardır. Bunların kayıtları anbar defterinde takip edilir.

Sınai muhasebe ise fabrikaların dışarıdan satın aldığı malların genel anbara girişleri ve bu anbardan atölyelere dağıtımını konu alır.

Türkiye'de ayniyat muhasebesi, ilgili harcamacı kuruluş tarafından atanan ayniyat saymanlarınca yürütülür (Genel Muhasebe Kanunu madde:134). Ayniyat saymanları Sayıştay'a yönetim dönemi hesabı vermekle yükümlüdürler (Genel Muhasebe Kanunu madde: 99). Ancak bu hesap verme nakit saymanlıklarında olduğu gibi yıllık değil, beş yılı aşmamak kaydı ile Sayıştay'ın belirleyeceği sürelerde olur. Ayniyat saymanları Sayıştay'a gönderdikleri yönetim dönemi hesabının yanında bağlı buldukları kuruluşa da üzerlerinde bulunan malların giriş ve çıkışlarının gösterildiği hesap durumunu verirler. Kuruluşun Bütçe Dairesi Başkanınca hazırlanacak kesin hesabın çıkarılmasında bu bilgilerden yararlanılır.

C. GAYRİMENKULLER (TAŞINMAZLAR) MUHASEBESİ

Devletin çeşitli yasal yollardan herhangi biri ile edindiği arazi, bina gibi taşınmaz mallar Genel Muhasebe Kanunu uyarınca tapu idaresince hazine adına tescil edilir ve yönetimi Milli Emlak Genel Müdürlüğü'ne bırakılır. Hazine

adına tescil edilmiş bulunan taşınmaz mallar bu genel müdürlükçe genel bütçeye dahil kuruluşlara herhangi bir kira alınmaksızın tahsis edilir. Kamu iktisadi teşebbüsleri, belediye, özel idare ve katma bütçelerin kuruluş kanunlarında bu konu ile ilgili hüküm yoksa taşınmaz mallar kuruluşlara kiraya verilebilir. Ancak tahsis edilemez. Uygulamada ise bu kuruluşlar kuruluş kanunlarına devlete ait malların bedelsiz tahsisine ilişkin hükümler koymaktadırlar.

Genel bütçeli kuruluşların bütçelerindeki ödeneklere dayanarak inşa ettirdiği taşınmaz mallar da önce hazine adına tescil edilip, Milli Emlak Genel Müdürlüğü kayıtlarına geçirildikten sonra bu kuruluşlara tahsis edilmektedir.

Taşınmaz malların kayıtları Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nde tutulmakla beraber bunların onarımı, tahsis edildiği kuruluş tarafından bütçelerindeki ödenekle yaptırılır. Bu onarım ile ilgili taşınmaz mallarda meydana gelecek değişiklikler Milli Emlak Genel Müdürlüğü kayıtlarında gözükmez.

KESİM II

HESAPLARIN KONSOLİDASYONU VE RAPORLAMA

Muhasebe verileri mülki bölünmeye göre dağılmış olan saymanlardan bilançolar toplandığında ve bütçenin mali durumunu gösteren rakamları elde etmek için konsolide edildiği zaman anlam taşırlar.

Rapor sisteminde ara kademeler yoktur. Kazalarda bulunan mal müdürleri her ne kadar il defterdarlığına bağlı işler de raporlarını doğrudan Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne gönderirler. Türk Devlet Muhasebesi Sisteminde raporlama aylık olarak yapılır ve bütçe uygulamalarını yürütmekle görevli tüm saymanlar bir aylık bütçe uygulamaları sonuçlarını raporlar halinde gerçek konsolidasyonun yapılacağı Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne gönderirler. Bu bakımdan raporlama saymanlıklarda yapılacak aylık işlemler ile bu saymanlıklardan gelecek raporlara göre merkezde yapılacak konsolidasyon işlemleri olmak üzere iki aşamada incelenebilir.

A. SAYMANLIKLARDA YAPILACAK İŞLEMLER

Her ayın sonunda bütün yevmiyeler ve yardımcı kayıtlar işlendikten ve bu işlemlere dayanılarak çıkarılan aylık mizanın yevmiye ve yardımcı kayıtlara uygunluğu sağlandıktan sonra cari ayda yapılan işlemlere ait bütün gelir ve harcama belgeleri aşağıda belirtilen cetvellerle birlikte ait olduğu ayın sonundan itibaren en geç 15 gün içerisinde Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne gönderilirler.

Bu defter ve cetveller şunlardır (1).

1- Aylık Mizan Cetveli

(1) Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği, S: 58.

- 2- Yevmiye Defteri
- 3- Varidat Tahakkukundan Borçlular ve Tahsilat Cetveli
- 4- Bütçe Giderleri ve Ödeme Emirleri Defteri
- 5- Bütçe Hesapları İcmal Defteri
- 6- Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Cetveli
- 7- Okul Pansiyonları Tahakkuku, Tahsilat ve Sarfiyat Cetveli
- 8- Mahalli İdareler Payı Tahakkuku, Tahsilat ve Sarfiyat Cetveli
- 9- Saymanlıklar Arası İşlemler Cetveli
- 10- Taahhütler Cetveli

Bu defter ve cetvellerin içinde program maliyetlerini göstermesi nedeniyle konumuz açısından önem taşıyan Bütçe Giderleri ve Ödeme Emirleri Cetvelidir. Bū cetvel harcamacı kuruluşların işlemlerinin takip edildiği Bütçe Giderleri ve Ödeme Emirleri Defterine dayanılarak bütçedeki faaliyetler sırasıyla dörder suret düzenlenir. Bir sureti hazırlandığı saymanlıkta kalır, ikinci sureti Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne ve bir sureti de ildeki harcamacı kuruluşun bağlı bulunduğu bakanlık bütçe dairesi başkanlığına gönderilir.

Cetvele harcamacı kuruluşun her faaliyetine (proje) ait 100-Personel Giderleri, 200-Yolluklar, 300-Hizmet Alımları gibi harcama kalemleri sırasıyla yazılır. Daha sonra ara toplamları alınır. Bir faaliyete ait kayıtlar sona erince faaliyet toplamı alınıp diğer faaliyetin kaydına geçilir.

Bütün faaliyetlere/projelere ait harcama kalemlerinin kaydı sona erdikten sonra ilgili kuruluşun faaliyet veya

projelerinin toplamları alt alta yazılarak o harcamacı kuruluşun verilen ödeneklerden ne kadarını harcadığı ve harcamanın faaliyetler itibariyle dağılımı toplam olarak elde edilir.

B. MERKEZDEKİ KONSOLİDASYON KAYITLARI

Türk Devlet Muhasebesinin konsolidasyon kayıtları saymanlıklarca gönderilen bu cetvellere dayanılarak Muhasebat Genel Müdürlüğü'nde yapılır. İl ve merkez saymanlıklarınca gönderilen bu cetvel ve belgeler incelenir ve aylık mizan cetvelleri birleştirilerek hazine aylık mizanı çıkarılır.

Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği'ne göre merkezde Muhasebat Genel Müdürlüğü'nde açılması gereken hesaplar şunlardır.

1- Varidat Tahminleri Hesabı: Bütçe kanunu ile toplanması beklenen gelir, özel fonlardan ya da iç ve dış borçlanmalardan elde edileceği tahmin edilen tutar, özel yasalar gereği tahsil edilerek ilgili hizmetlere harcanmak üzere geçen yıldan devreden ve cari yıl içinde elde edilen tutarlar bu hesabın borcuna, Bütçe Tahminleri Muvazenesi Hesabının alacağına kaydedilir.

2- Bütçe Tahsisatları Hesabı: Bu hesaba göre bütçe kanunu ile verilen ödenekler ile sonradan eklenen ödenekler kaydolunur.

3- Bütçe Tahminleri Muvazenesi Hesabı: Bu hesap, Varidat Tahminleri Hesabı ile Bütçe Tahsisatları Hesabının karşılık hesabı olup bu hesaplara kaydolunan tutarlar bu hesaba da

geçirilir. Bu hesabın alacak artığı, ödeneğe göre tahmin fazlasını, borç artığı ise tahminlere göre ödenek fazlasını gösterir.

4- Birikmiş Amortismanlar Hesabı: Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği'nde Muhasebat Genel Müdürlüğü'nce tutulacağı belirtilmesine rağmen kullanılan bir hesap değildir. Şöyle ki; yürürlükteki Ayniyat Talimatnamesine göre özel kanunları gereği amortisman (yıpranma payı) ayırmak zorunda olan kuruluşlar hariç olmak üzere demirbaşlar için amortisman ayrılmayacağı amir hükmüdür. Döner sermaye kuruluşlar ise kendi talimatnameleri gereği ayıracakları amortismanları ayniyat kayıtlarında değil, nakit muhasebesi kayıtlarında göstermektedirler.

5- Sabit ve Menkul Kıymetler Hesabı: Bu hesaba genel bütçeye dahil kuruluşların taşınır ve taşınmaz mallarının kıymetleri tutarı kaydolunur. Hesap, Gayrimenkuller ve Menkuller olmak üzere ikiye ayrılırlar.

a) Gayrimenkuller Hesabı: Bu hesap aşağıdaki üç tali hesaptan meydana gelmektedir.

- Binalar
- Arazi ve Arsalar
- Sabit Tesisler

Taşınmaz malların kayıtları Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından tutulduğundan bu hesaplara adı geçen genel müdürlükten alınan değerler kaydedilmektedir.

b) Menkul Hesabı: Bu hesap da aşağıda gösterilen iki tali hesaptan meydana gelir.

- Demirbaş ve Mefruşat

Devlet ayniyatının kaydedildiği bu hesaba ayniyat saymanlarının harcamacı kuruluşun bağlı bulunduğu bütçe dairesi başkanına verdiği ve bir sureti de Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne gelen ayniyat kesin hesap cetvelleri- ne dayanılarak devlete ait demirbaş ve canlı hayvanlar kaydolunur.

6- Stoklar Hesabı: Bu hesaba genel bütçeye dahil kuruluşların anbar ve atölyelerinde bulunan stok mal bedelleri kaydolunur. Taşınır mallarda olduğu gibi bu hesaplara kaydedilecek tutarlar da ayniyat kesin hesap cetvellerinden çıkarılır.

7- Umumi Netice Hesabı: Bu hesaba bir yıllık bütçe uygulamaları sonucu gelir ve gider olarak tahakkuk eden miktarlar ile devlet mal varlığına katılan kıymetler ve bunlardaki değişmeler kaydedilir. Hesabın borç ve alacak tutarları arasındaki fark bir yıl evvelden devreden alacak kalanına eklenir veya düşülür. Çıkan miktar hazine- nin bir yıllık mal varlığını gösterir.

Mali yıl sonunda saymanlıklarda borç ve alacak baki- yeleri yeni yıla devreden hesaplar üzerinde hiçbir işlem yapılmaz. Buna karşılık bütçe hesapları ile saymanlıklar- ca yeni mali yıla devredilmeyerek olduğu gibi bırakılan hesapların borç ve alacak kalanları yönetmelikte belirtti- len esaslar çerçevesinde kapatılarak Kesin Hesap Yasası'na temel olacak hazine genel hesabı çıkartılır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KESİM I

PROGRAM BÜTÇE İLE TÜRK DEVLET MUHASEBESİ İLİŞKİLERİ

Uygulanmakta olan program bütçe sistemi ile Türk Devlet Muhasebesi'nin ilişkilerine geçmeden evvel program bütçenin devlet muhasebesinden neler istediğinin ve bununla ilgili olarak nasıl bir muhasebe yapısının gerektiğinin bilinmesi gerekir.

A. PROGRAM BÜTÇENİN ÖNGÖRDÜĞÜ MUHASEBE YAPISI

Hizmet-maliyet, maliyet-fayda ilişkilerinin geçerli olduğu program bütçe sisteminde, hizmet maliyetlerinin hesaplanabilmesi için kesin verilere ihtiyaç vardır. Bu açıdan yaklaşılmca öncelikle maliyetleri belirleyecek harcamaların bilinmesi önem kazanır.

İş bütçesini kabul etmiş ülkelerin çoğu, bu bütçede masraflarını çeşitli şekillerde aşağıdaki yedi sınıflamaya uyarak belirlerler (1).

- Masraflarla ilgili sorumluluğu belirlemek üzere kuruluşlara göre sınıflandırma
- Harcamaların yöneldiği maddeler (konu) itibariyle sınıflandırma-Satın alınan şeylerin ve ne miktarda alındıklarının belirlenmesi

(1) E.Reece Hamill, Program Bütçe ve Muhasebesi, Çeviren Sonat Nayman, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No: 127 Ankara, 1966, S.10-11.

- Yapılan işlerle ilgili hesapların zamana bağlı nitelikleri itibariyle sınıflandırma-Devlet masraflarının faydalı oldukları kabul edilen devreye bağlamak suretiyle sınıflandırma
- İş itibariyle sınıflandırma-Kendilerine verilen görevleri yerine getirmek için devlet üniteleri tarafından yapılan işin cinsinin ve hacminin ölçülmesi
- Program itibariyle sınıflandırma-Hedeflere göre daha etkili bir değerlendirme yapabilmek üzere faaliyetlerin önemli sahalara ilişkin bilgiler itibariyle gruplandırılması
- Fonksiyonel sınıflandırma-Devlet hizmetlerinin, hizmet edilen geniş ekonomik gruplar itibariyle gösterilmesi
- Ekonomi üzerindeki etkilerinin incelenmesini kolaylaştırmak üzere devlet giderlerinin ekonomik niteliklerine göre sınıflandırılması

Dikkatle hazırlanmış bir ana muhasebe plânı ve kayıt sistemi bu esas yedi sınıflandırmayı sağlamak üzere gereğinde değiştirilip gruplandırılabilen tali hesapların yardımı ile çeşitli ihtiyaçlara cevap verecek bir şekle sokulabilir. Bu amaç için gerekli hesaplar, konu sınıflandırmasını da kapsayan uygun şekilde hazırlanmış faaliyet hesaplarından ibarettir.

Bu şekilde sınıflandırılan harcamaların fayda/maliyet analizlerine gerekli verileri sağlayabilmesi için öngörülen muhasebe yapısının temel ilkelerini şu şekilde sıralayabiliriz.

1- Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde verimliliği sağlamak ve harcamalarla ilgili sorumluluğu belirlemek üzere bir fonksiyon devri yapılarak defter tutma ve muhasebe işlemlerinin merkez bakanlıktan alınarak ilgili bakanlıklara devredilmesi,

2- Devlet harcamalarının fonksiyonel olarak sınıflandırılması ve buna paralel olarak oluşturulacak hesap planında her hizmete (programa) bu hizmetin maliyetini aksettirecek bir hesabın ayrılması,

3- Hizmet (program) maliyetlerinin arzulanan hedefe varılmasını önlediği durumlarda bu programdan vazgeçilebilmesi veya değişiklik yapılabilmelidir. Bu bakımdan muhasebe sistemi raporlama ile aksettirilecek bu bilgileri kısa sürede verebilecek bir yapıda olmalıdır.

4- Hizmet maliyetinin bulunmasında bu hizmetin yerine getirilmesi sonucu devlet mal varlığında yer alan malların değerinin bilinmesi büyük önem taşır. Bu bakımdan muhasebe sistemi mal varlığını da yansıtabilecek bir yapıda olmalıdır.

5- Devlet muhasebesi maliyet muhasebesi ile desteklenmeli ve her ürünün birim maliyeti maliyet muhasebesine dayanılarak belirlenmelidir. Ancak program bütçe sistemi ekonomik etkileri ölçülebilen hizmetlerde kabul gördüğüne göre maliyet muhasebesini başlangıçta bu tür hizmetler için uygulamak, daha sonra ise uygulama alanını diğer hizmetlere yaygınlaştırmak gerekir.

6- Bakanlıklara bağlı harcamacı kuruluşlarda tutulacak kayıtlar bakanlık düzeyinde tutulan hesaplar ile bir bütünlük göstermeli ve hesapların konsolidasyonu anlamlı olmalıdır.

B. PROGRAM BÜTÇE YÖNÜNDEN TÜRK DEVLET MUHASEBESİNİN AKSAK YÖNLERİ

1- Bütçe ve Nakit Muhasebesi Açısından

a) Bütçe ve nakit muhasebesinin esasları 1948 yılında yürürlüğe giren "Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği" ne göre belirlenmiş olup, sistem sadece bütçe harcamalarının yasalara ve sürece uygunluğunun denetlenmesine, nakit akışına ve ilgililerin mali sorumluluklarının belirlenmesine yöneliktir.

Yönetmeliğin öngördüğü hesap plânı kendisinden önce uygulanan 1928 tarihli "Hazinenin Usulü Hesabiyesine Dair Talimatname" deki tasnif yevmiyesinin izlerini taşımakta olup, hesaplar arasındaki anlamlı bağlar çoğu zaman yoktur. Örneğin, nazım hesaplar grubu muzaaf (çift kayıt) usulünün uygulanabilmesi için konulmuş denge hesaplarıdır. Bu hesapların bilanço analizini yapmak oldukça güçtür.

b) Bütçe ve hazine işlemlerinin devlet bilançosu üzerindeki etkileri gerçeği yansıtmaktan uzaktır. Şöyleki; Muhasebat Genel Müdürlüğü'nde tutulan ve bütçe uygulaması sonucu hazinenin bir yıllık faaliyetinin kaydedildiği Umumi Netice Hesabının rakamları gerçek bir kâr ve zarar niteliğinde değildir. Bu hesaba cari yıl içersinde bütçe geliri olarak tahakkuk eden miktarlar ile yine cari yıl içersinde "Masraf Tahakkukları Hesabı" na kaydedilen giderler yazılmaktadır. Ancak hesapta gerçek gelir ve giderlerin yanında mevcut bir kıymetin nakte çevrilmesi ile bir kâr niteliğinde olmadığı halde bütçe bakımından gelir sayıldığı için bu gelirlerin içinde yer alan gelirler de

vardır. Bunun gibi masraf tahakkuklarının içinde bir taşınır veya taşınmazın satın alınmasından doğan giderler de vardır. Bu giderler gerçek bir zarar niteliğinde kabul edilmemelidir. Çünkü yapılan gider karşılığında bir kıymet devletin mal varlığına girmiştir. Ayrıca yıl içinde alınan taşınır ve taşınmaz mallar bu hesaplara borç, Umumi Netice Hesabına ise alacak kaydedilmektedir. Umumi Netice Hesabının sonuçları bilançoda gösterileceğinden sonuçta bu kıymetler bilançonun pasifinde yer alacaktır. Bu alımlar için yapılan giderler bir zarar niteliğinde olmadıkları halde zarar imiş gibi kabul edilerek bilançonun pasifinde yer almaktadır.

c) Daha önce de değinildiği üzere yürürlükteki devlet muhasebe sistemi 1948 yılında çıkarılan yönetmeliği göre düzenlenmiştir. Program bütçe sistemi ise Türkiye'de 1973 yılından itibaren uygulamaya konulmuştur. Dolayısıyla devlet muhasebesi program bütçenin öngördüğü "Her bir programa bir hesabın ve bu hesabın da alt programları gösteren tali hesaplara bölünmesi" esasından uzaktır. Bunun sonucu olarak bütçe ile uygulamaya konulan programların ayrıntılı maliyetini, tutulan hesaplardan çıkarmak mümkün değildir. Sistemde her hesabın borç ya da alacak artığının bir anlamı varsa da, dönem içinde aynı hesaba ne gibi işlemlerin girdiği ya da çıktığını bilmek mümkün değildir. Bir hesabın alacak veya borç artığı aynı hesabın dönem başındaki artığı ile karşılaştırıldığında ancak o hesaba ilişkin dönem içi akımların bir özetini verebilir.

Program maliyetleri konusunda programı uygulayan bakanlığın bilgi sahibi olabilmesi ancak o bakanlığın illerdeki harcamacı kuruluşlarının hesaplarının tutulduğu saymanlıkların,

ne kadarının bu programın yürütülmesinde görev alan doktorlara ve ne kadarının diğer sağlık görevlilerine yapıldığı bilinmemektedir. Aynı şekilde bir programın yürütülmesi ile ilgili olarak yapılan harcamalar karşılığında satın alınan taşınır ve taşınmaz malların neler olduğu bilinmemektedir. Örneğin, 460-Özel Malzeme Alımları ayrıntı kodu, giyim kuşam alımları yanında hayvan alımları, tazmin giderleri, yayın alımları, baskı ve cilt giderlerini, 390-Diğer Hizmet Alımları ayrıntı kodu ise telif, tercüme, derleme, kitap inceleme ücret ve giderleri yanında hizmetin gerektirdiği hallerde zaman ve yer aciliyeti dolayısıyla mahallen temin olunan geçici işçi ücretlerini de içermektedir. Söz konusu cetvelden harcamanın bu sayılanların hangisine ait olduğu ve ne tür mal ve hizmet alındığı bilinemez.

d) Uygulamada bazen aynı kuruluş içinde farklı birimler aynı programa, bazen de bir birim farklı programlara katkıda bulunabilmektedir. Örneğin, bir programın yürütülmesi için yapılan harcamalar genel ve katma bütçeli kuruluşların bütçeleri yanında bu kuruluşlara ait döner sermayeler tarafından da karşılanmaktadır. Döner sermayeler genel muhasebe yapısının dışında olarak Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanan "Döner Sermayeler Hesap Yönetmeliği" ne tabidirler. Genel bütçeden yapılan harcamalar ile döner sermayelerce yapılan harcamalar ilgili bakanlık düzeyinde bir konsolidasyona tabi tutulmadığından program maliyetleri konusunda saymanlıklarca verilen bilgiler yanıltıcı olabilmektedir.

e) Muhasebe verileri birimlerce tutulan hesaplar ile merkezde tutulan hesaplar bir bütünlük gösterdiği zaman anlam taşır. Uygulamada genel ve katma bütçeli kuruluşların muhasebe işlemleri Genel Muhasebe Kanunu uyarınca Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na yürütülmektedir. Dolayısıyla program bütçenin öngördüğü defter tutma ve muhasebe işlemlerinin ilgili bakanlıklara ve duruma göre bunlara bağlı kuruluşlara devri işlemi gerçekleşmemiştir. Durum böyle olunca programı yürüten ilgili bakanlıkların alacakları kararlarda gerekli bilgi, sayısal veriler ve rapor dayanaklarını ellerinin altında bulundurma imkanı olmadığından maliyet düşürücü kararları almaları güçleşmektedir.

f) Program bütçenin öngördüğü muhasebe yapısı, program maliyetlerinin arzulan hedefe varılmasını önlediği durumlarda bu programdan vazgeçilebilmesi için maliyetler konusunda istenilen verileri kısa sürede verebilecek bir yapıda olmalıdır. Ancak öncelikle şunu belirtmek gerekir ki, genel ve katma bütçe kuruluşlarına programların yürütülmesi ile ilgili olarak verilen ödenekler, parlamento tarafından onaylanıp yürürlüğe giren bütçe kanunu ile ve yıllık olarak verilmektedir. Dolayısıyla yıl içinde uygulanan programları değiştirebilmek mümkün değildir. Programların değiştirilebilme imkanının olduğu düşünüldüğünde ise, programı yürüten bakanlık ile hesapların tutulduğu saymanlıklar arasında raporlama sisteminin ve bilgisayar kullanımının olmaması nedeniyle program ile ilgili muhasebe verileri aylık olarak verildiğinden böyle bir karar için bu verileri her an ellerinin altında bulundurma imkanı yoktur.

2. Ayniyat (Mallar) Muhasebesi Açısından

a) Devlet muhasebesi sistemi içersinde taşınır malların kaydı yer almamakta, bu mallara ait kayıt düzeni 1939 yılında yürürlüğe giren "Ayniyat Talimatnamesi" nin koyduğu esaslara göre yürütülmektedir. Dolayısıyla harcamacı kuruluş tarafından satın alınma aşamasında nakit muhasebesi konusu olan malların satın alınma işleminden sonraki aşamaları devlet muhasebesi içinde görülmemektedir (1).

Taşınır malların nakit muhasebesinden ayrı bir kayıt düzeni içinde yer alması nedeniyle program bütçenin temel unsuru olan program maliyetlerinin bulunması gerçekleşemekte, bütçe ve hazine işlemlerinin kamu mal varlıkları üzerindeki etkileri saptanamamaktadır.

b) Harcamacı kuruluşlar, çeşitli programların yürütülmesi sonucu mal varlıklarındaki artışı ve bunun hangi çeşit mallardan oluştuğunu bilemezler. Çünkü programların uygulanması sonucu yapılan harcamalar, harcamaların yapıldığı saymanlıkca kuruluşun bağlı bulunduğu bakanlığa aylık olarak bildirilmekte, buna karşılık yapılan harcamalar sonucu satın alınan mallarla ilgili "Ayniyat Kesin Hesap Cetveli" ayniyat saymanlarınca ilgili bakanlığa yıllık olarak gönderilmektedir. Ayrıca uygulamada mal hareketlerinin bir

(1) Daha fazla bilgi için bkz.: Tefik Altınok,
Devlet Muhasebesi Sistemimizde Ayniyat Muhasebesi,
Maliye Der. S.4, Temmuz-Ağustos 1973, S: 2-3.

taşınmaz malların kayıtları Maliye ve Gümrük Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nce tutulmaktadır.

Taşınmaz mallara ait kayıtların devlet muhasebesi dışında kayda tabi tutulması bütçe işlemlerinin bu mallar üzerindeki etkilerinin bilinmesini engellemektedir. Örneğin, hazine adına tescil edilen taşınmaz malların onarımı ve bunlara yapılacak ekler tahsis edildikleri kuruluş tarafından gerçekleştirilmekte ve bu değişiklikler ilgili kuruluşun bütçesindeki 370-Bina Küçük Onarımları ve 710-Yapı, Tesis ve Büyük Onarımları ayrıntı kodlarından biri ile karşılanarak ilgili saymanlık hesaplarında Bütçe Giderleri Hesabına gider kaydolunmaktadır. Taşınmaz mallar üzerinde yapılan, onun değerini arttırıcı değişiklikler kayıtların tutulduğu Milli Emlak Genel Müdürlüğü'ne aktarılmadığından yapılan değişiklikler sadece bir bütçe gideri olarak kalmakta, taşınmaz malların değerinin artması yönünde bir etkisi olmamaktadır. Taşınmaz mallar üzerinde yapılan bu değişiklikler Milli Emlak Genel Müdürlüğü'ne aktarılsa bile burada kayıtlı taşınmaz malların halen dağınık bir vaziyette olması ve devlete ait taşınmazlardan ancak bir kısmını göstermesi nedeniyle değer değişmelerinin izlenmesi mümkün olmayacaktır.

Taşınmaz mallara ait kayıtların Muhasebat Genel Müdürlüğü'nce hazine genel hesabının çıkarılışı sırasında konsolidasyonu yapılırken Sabit ve Menkul Kıymetler Hesabının değeri, Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nden alınan tek kalemlik bilgi ile tesbit edilmekte, böylece devlet mallarının değeri konsolidasyon sırasında da ayrıntılı olarak gözükmemektedir.

SONUÇ

Yürürlükteki devlet muhasebesi sistemi, harcamaların yasal denetimi ve nakit yönetimi açısından üzerine düşen görevi oldukça tatmin edici bir şekilde yürütmekte, ancak ekonomik ve mali yönetim için gerekli bilgileri sağlayamamaktadır. Uygulanmakta olan Türk Program Bütçe Modelinin taşıdığı aksak yönlerden en önemlisi olan alternatif programların oluşturulması ve bunun için program maliyetlerinin bilinmesi zorunluluğu, bu maliyetleri verebilecek tek kaynak olan Türk Devlet Muhasebesinin bu yönü ile ele alınıp incelenmesini kaçınılmaz kılmaktadır.

Program bütçe sisteminin gerektirdiği muhasebe düzeni açısından mevcut sistemde uygulamaya esas olmak üzere yapılması gereken değişiklikleri, bu konuda daha önce yapılanların ve bu çalışmanın ışığı altında aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

1- Öncelikle yapılması gereken değişiklik, defter tutma ve muhasebe işlemlerinin, hizmetleri (programları) yürüten ilgili bakanlıklara devredilmesidir. Bazı kamu hizmetlerinin maliyetini ölçmek son derece zordur. Bu bakımdan uygulama başlangıçta, faaliyet konuları itibarıyla hizmetleri ölçülebilen, nihai ürün veren bakanlık ve kuruluşlarda başlatılmalı ve daha sonra ise uygulama diğer bakanlıklara yaygınlaştırılmalıdır.

Bu değişiklik yapılırken üzerinde durulması gereken noktalar şunlar olmalıdır.

a) Her bakanlığın faaliyet konularına göre ayrı bir muhasebe düzenine kavuşmaları ile bu bakanlıklar ve onlara bağlı kuruluşlarda bu işlemleri yürütecek muhasebe birimleri oluşturulmalıdır.

b) Bakanlıklarda tutulacak hesaplar ile bunlara bağlı kuruluşlarda tutulacak hesaplar arasında bir bütünlük olmalı ve hesapların bakanlık merkezinde yapılacak konsolidasyonu ekonomik ve mali kararlar alınmasında anlamlı sonuçlar verebilmelidir.

c) Yapılacak fonksiyon devri ile nakit yönetimi ve hazine birliği ilkelerinde olumsuz sonuçlar doğmaması ve harcamaların yasal denetiminin yapılabilmesi için bakanlıklara ait yeni hesap düzeni Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve Sayıştay ile Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın onayından geçmelidir.

2- Muhasebe işlemlerinin hizmetleri (programları) yürüten bakanlıklarca tutulması ile yapılacak hesap plânında her bir programa bu programın maliyetini aksettirecek bir hesabın bulunması sağlanmalı ve bunun için de önce harcamalar her bir fonksiyonun birim maliyeti hesaplanabilecek bir şekilde fonksiyonel olarak sınıflandırılmalıdır.

3- Bakanlığa bağlı kuruluşlar ile bakanlık arasında program maliyetleri konusunda kantitatif bilgileri veren periyodik raporlar sıklaştırılmalıdır. Bu raporlama işi sistemin bir niteliği olarak bunların düzenlenmesine çok sayıda personel ve zaman ayırmayı gerektirdiğinden bu konularda tasarruf sağ-

lamak, işlemleri hızlandırmak ve sistemin daha sağlıklı işlemleri amacıyla sisteme bilgisayar kullanımını katılmalı, özellikle bakanlığa bağlı kuruluşlarda oluşturulacak bilgisayar terminalleri ile bakanlık merkezine istenilen bilgilerin çok kısa sürede ulaştırılması sağlanmalıdır.

4- Yeni hesap düzeni ile uygulanan programların maliyetleri elde edilebileceğinden işlemlerin yasal denetimi yanında etkinlik denetiminin yapılabilmesi de mümkün olabilecektir. Bu durumda bütçe uygulamalarının yasal denetimini yapan Sayıştay'ın sözkonusu etkinlik denetimini yapabilmesi için programları analiz edebilecek birimler oluşturması gereklidir.

5- Yeni muhasebe düzeni geleneksel sistemde olduğu gibi sadece bütçe uygulamasına paralel bir nitelikte değil, aynı zamanda mal varlığı hesaplarını da kavrayacak bir yapıda olmalıdır. Bunun için sisteme programların uygulanması sonucu elde edilen mal varlığını da gösterecek kurallar getirilmelidir.

Mal varlığının muhasebe sistemi içersine alınması ile,

a) Sisteme geçişte gerekli olan mal varlığının tesbitinin hangi değer ölçülerine göre yapılacağı,

b) Satın alma işlemi ile mal varlığına katılan malların değer değişmelerini gösterecek amortisman (yıpranma payı) ayrılıp ayrılmayacağı ve bu işlemin hangi değerle yapılacağı,

c) Malların satın alınması ve kullanılması aşamalarından hangisinin bütçe gideri olarak kaydedilmesi gerektiği gibi noktalar gözönünde bulundurulmalıdır.

FAYDALANILAN KAYNAKLAR

KİTAPLAR

1. AKDENİZ Gıyas : Devlet Muhasebesi, İst.Üni.İktisat Fak.
Yay.No: 40, İstanbul, 1948.
2. AKARÇAY Vural : Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması,
İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yay. No:330-563,
Kırklareli, 1980.
3. ATAÇ Engin, ATAÇ Beyhan, ÖZKAZANÇ Önder : Belediye Bütçeleri,
Eskişehir Belediyesi İçin Bir Program Bütçe Model Çalışması,
E.İ.T.İ.A. Yay. No:185/116, Eskişehir, 1977.
4. ATAÇ Engin : Türkiye'de Eğitim Hizmetlerinin Kamu Harcamaları
Açısından Analizi, E.İ.T.İ.A., Yay. No: 216/140, Eskişehir,
1980.
5. BULUTOĞLU Kenan, KURTULUŞ Erciş : Bütçe ve Kamu Harcamaları,
Araştırma, Eğitim, Ekin Yay.İstanbul, 1980.
6. COŞAN M.Hikmet : Devlet Muhasebesi, Ankara, 1980.
7. COŞKUN Gülay : Bütçe Reformu Nedenleri ve Program Bütçe
Sistemi, T.O.D.A.İ.E. Yay. No: 150, Ankara, 1976.
8. E.REECE Hamill : Program Bütçe ve Muhasebesi, (Çev.Sonat
Nayman) Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yay. No: 127,
Ankara, 1966.
9. ETHEMBABAOĞLU A.Mahir : Değişiklikleri, Ekleri ve Genel
Tebliğleri İle Ayniyat Talimatnamesi, İstanbul, 1979.

10. FALAY Nihat : Planlama - Programlama - Bütçeleme Sistemi ve Türk Program Bütçe Modeli, İst. Üni. İkt.Fak. Yay. No: 429, İstanbul, 1979.
11. FEYZİOĞLU B. Necmeddin : Milli Muhasebe - Devlet Muhasebesi, İst.Üni. İkt.Fak. Yay. No: 112, İstanbul, 1966.
12. HEPLEVENT Nimla, YAŞER Betty S. : Ekonomik Analiz Açısından Bütçe ve Hazine Hesapları, Ankara, 1971.
13. KARA Mehmet : Program Bütçenin Türk Kamu Yönetiminde Uygulanması, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yay. No: 240, Ankara, 1982.
14. MACUN Şener, GÜLER Erdal M. : Devlet Muhasebesi Ders Notları, Ankara, 1978.
15. TÜRK İsmail : Maliye Politikası, Amaçlar-Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri, Dördüncü Baskı, S.Yayınları, Ankara, 1979.

MAKALELER

1. ALTINOK Tefik : Devlet Muhasebesi Sistemimizde Ayniyat Muhasebesi, Maliye Dergisi, Sayı: 4, Temmuz-Ağustos 1973.
2. AKPINAR Süleyman : Ülkemizde Program Bütçe Uygulamasının Son Durumuna İlişkin Notlar, Maliye Dergisi, Sayı: 34, Temmuz-Ağustos 1978.
3. ARIKAN Orhan : Program ve Bütçeden Program Bütçeye, Maliye Enstitüsü Konferansları, Yirmibirinci Seri, İstanbul, 1972.

4. ATAÇ Engin : PPBS ve O ve M İlişkisi, E.İ.T.İ.A. Dergisi, C.XIII, S.1, Eskişehir, 1977.
5. ATAÇ Engin : Türk Program Bütçe Sistemi Amacına Ne Ölçüde Ulaşabildi? , E.İ.T.İ.A. Dergisi, C.XII, S.1, Eskişehir,1976.
6. COŞKUN Gülay : Çağdaş Bütçecilik ve Plan-Program-Bütçe İlişkileri, Maliye Dergisi, Sayı: 1, Ocak-Şubat 1973.
7. COŞKUNER Memduh : Program Bütçe Sistemi ve Muhasebe Düzeni, Maliye Bülteni, Sayı: 663, Eylül-Ekim 1970.
8. FEYZİOĞLU B.Necmeddin : Bütçe Birliği ve Konsolide Bütçe Hesapları, Maliye Enstitüsü Konferansları İkinci Seri-1956, İstanbul, İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, No: 4, İstanbul, 1958.
9. KARADUMAN Emine : Program Bütçe Uygulaması ve Sonuçları, Maliye Dergisi, Sayı: 26, Mart-Nisan 1977.
10. KILIÇ Neşe : Plan-Program-Bütçe İlişkisi, Maliye Dergisi, Sayı: 23, Eylül-Ekim 1976.
11. ÖNCEL Mualla : Türk Uygulamasına Atıfla Plan-Program-Bütçe İlişkileri, Ekonomi ve Maliye Enstitüsü Konferansları, Ankara Hukuk Fakültesi Yayını No: 268, Ankara, 1970.
12. SAĞCI Hikmet : Modern Bütçe Telakkileri Muvacehesinde Türk Devlet Muhasebesinin Durumu, Maliye Enstitüsü Konferansları, İkinci Seri-1956, İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü Yayını No: 4, İstanbul, 1958.
13. TARHAN Tayfur : Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Muzaaf Usul, Maliye Enstitüsü Konferansları, Sekizinci Seri-1962, İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü Yayını, No: 14, İstanbul, 1963.

14. TÜRK İsmail : Türkiye'de Bütçe Reformuna Niçin İhtiyaç Vardır? Türkiye'de Bütçe Reformu Nasıl Olmalıdır?
Maliye Enstitüsü Konferansları, Sekizinci Seri-1962, İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü Yayını No: 14, İstanbul, 1963.

DÖKÜMANLAR

1. BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ : 1969 Dönemi Program Bütçe Seminerleri, No: 3, Ankara, 1969.
2. BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ : Bütçe Hazırlama ve İdaresinin Yeni Teknikleri, Ankara, 1966.
3. BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ : Gelişmekte Olan Memleketlerde Bütçe Politikası ve Sevk-i İdaresi Hakkında Birleşmiş Milletlerin İkinci Bölgeler Arası Semineri Taslak Raporu, Ankara, 1967.
4. BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ BÜTÇE REFORM GRUBU: 1971 Mali Yılı Program Bütçe Hazırlama Rehberi, Ankara, 1970.
5. BÜTÇE GEREKÇELERİ : 1971 Mali Yılı ve 1973 Mali Yılı.