

GENEL YÖNETİM MUHASEBE YÖNETMELİĞİNE GÖRE TEMEL MUHASEBE KAVRAMLARININ İNCELENMESİ

Bahadır ALAN / Devlet Muhasebe Uzmanı

1.GİRİŞ

Bilindiği üzere, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişi, kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması ve tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi yeniden düzenlenerek, Genel Yönetim olarak adlandırılan Merkezi Yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin muhasebe işlemlerine temel kaynak olan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hazırlanmıştır.

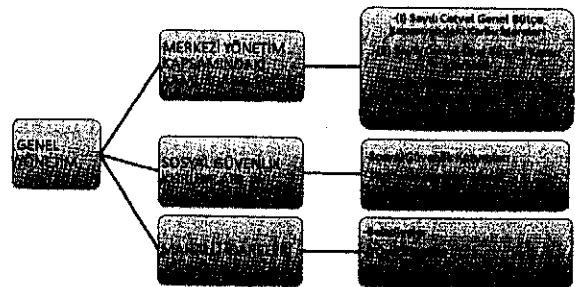
Bu çerçevede il özel idaresi, belediye, bağlı idare ve birliklerin; gelir ve gider bütçelerinin hazırlanması, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, faaliyetlerin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi ve mali tabloların zamanında, doğru ve **muhasebenin temel kavramları** çerçevesinde muhasebe işlemlerinin yapılmasını sağlamak üzere 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 49'uncu, 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 48'inci 5393 Sayılı Belediye Kanununun 65'inci ve 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanununun 18 ve 22'nci maddelerine dayanılarak 01/01/2006 tarihinden geçerli olmak üzere **Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği** yürürlüğe konulmuştur.

Bu makalede, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine göre Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin hazırlanmasında muhasebe ilke ve kurallarının dayanağını oluşturan "**Muhasebenin Temel Kavramları**" incelenerek; Mahalli idarelerde muhasebe işlemlerini yürüten perso-

nelin, söz konusu kavramlara hakim olmalarının ve bu kavramları içselleştirmelerinin, yaptıkları muhasebe işlemlerinin kurallarını bilmelerine ve sonuçta muhasebe hizmetlerinin kaliteli ve başarılı şekilde verilmesini sağlayan bir farkındalık kültürünün oluşmasına yardımcı olacağı düşüncesiyle temel muhasebe kavramları açıklanmaya çalışılacaktır.

2.TEMEL MUHASEBE KAVRAMLARI

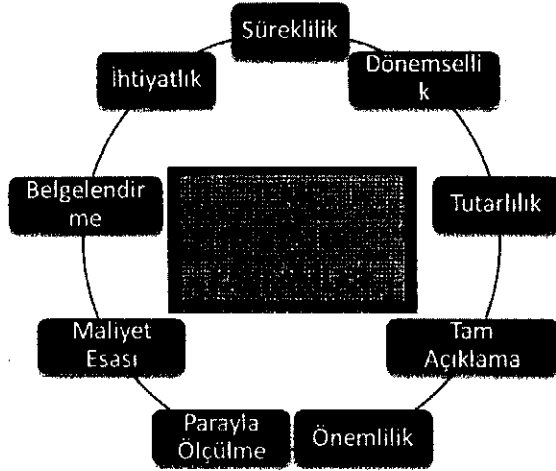
5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; çeşitli kamu idarelerindeki mali yönetim anlayışındaki farklılığı gidererek ortak bir muhasebe ve mali istatistik dili oluşturulmasının zeminini oluşturacak yönetmelik, tebliğ ve genelge gibi çeşitli yasal düzenlemelerin kaynağını oluşturmaktadır. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu devletin mali yapısını tekrar düzenlemiş ve buna göre merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan "Genel Yönetim" olarak adlandırılan yeni bir kamu mali idari topluluğu kavramını geliştirmiştir.



Yukarıda "Genel Yönetim" kapsamındaki kamu idareleri tablo şeklinde gösterilmiştir. Makalemi-

zin konusu olan Temel Muhasebe Kavramları ve ilkeleri, Genel Yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerine ait olarak düzenlenen muhasebe yönetmeliklerinde yer alan hesapların çalışma ilke ve kurallarının dayanağını oluşturmaktadır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 5'inci maddesinde yer alan Temel Muhasebe kavramları, aşağıda görünen tabloda olduğu gibi dokuz bölümden oluşmaktadır.



Bundan sonraki bölümlerde Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine göre sırasıyla temel muhasebe kavramları örneklerle açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1. Süreklilik kavramı

Yönetmelik'in 5'inci maddesinde yer alan "Süreklilik" kavramı " kamu idarelerinin faaliyetleri, herhangi bir zaman sınırlamasına tabi olmaksızın sürdürülür." ifadesi ile kısaca açıklanmıştır. Bu kavramda bulunan herhangi bir zaman sınırlamasına tabi olmaksızın ifadesi iki farklı boyutta değerlendirilebilir;

1-Kamu idarelerinin ömrünün ilgili kamu idaresinde görevli hizmeti yapan kişilerin çalışma veya yaşama süresi ile sınırlanmayacağını, aksine kurumsallaşmış bir idari yapılanma organizasyonu oluşturarak görevli personelin değişmesi, emekliye ayrılması, istifa etmesi, çekilmesi ve hatta görevi başında iken yaşamını yitirmesi durumunda bile kamu hizmetlerinde herhangi bir aksamaya neden olmadan sürekliliğin tesis edilmesi,

2- Anayasamıza göre Devletimiz aynı zamanda sosyal bir hukuk devletidir. Yani kamu hizmetleri sunumunda ticari anlamda karlılık değil vatandaşların rahat ve huzurlu yaşamının tesis edilmesi amaçlanmıştır. Bu durumda da kamu idarelerinin

teşkilat yapılarının tüm yurt çapında her durumda süresiz hizmet vermek üzere oluşturulması, sağlanmalıdır.

Süreklilik kavramına ait getirmiş olduğumuz bu yaklaşımlar muhasebe birimleri, muhasebe hizmetleri, muhasebe politikaları, muhasebe sistemleri açısından da sürekliliği sağlayacak bir takım teknik ve yasal alt yapıların oluşturulmasını gerekli kılmaktadır.

2.2. Dönemsellik Kavramı

Dönemsellik kavramı Yönetmelik'in 5'inci maddesinde "Kamu İdarelerinin faaliyetleri, belirli dönemlerde raporlanır ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanır" şeklinde tanımlanmıştır.

Süreklilik kavramında idare faaliyetlerinin belirli bir zaman sınırlamasına tabi tutulmaksızın devam etmesi gerektiği belirtilmişti. Dönemsellik kavramında ise bu faaliyetlerin belirli dönemlerde raporlanması ve her dönemin sonuçlarının birbirinden bağımsız olması gerektiği vurgulanmaktadır. Dönemsellik kavramındaki amaç, önceden tespit edilmiş belirli dönem faaliyetlerinin toplu şekilde bağımsız olarak raporlanmasının sağlanarak, bu raporların analiz, inceleme, denetim, performans takibi, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi gibi işlemlerin gerçekleştirilmesini sağlamaktır.

Dönemsellik kavramının esası belirli dönemlerde yapılacak olan raporlamalardır. Kavramda geçen "belirli dönem" ifadesinin somut olarak neyin karşılığı olduğu yine Yönetmelik'in 4'üncü maddesi olan tanımlar kısmında aşağıdaki mali terimlerle açıklanmıştır;

Mali yıl: Takvim yılını,

Faaliyet Dönemi: Bakanlıkça aksi kararlaştırılmadıkça mali yılı,

Hesap Dönemi: Bakanlıkça aksi kararlaştırılmadıkça mali yılı,

ifade eder.

Bu genel ifadelerden sonra Yönetmelik'in Raporlama Süreleri başlıklı 136'ncı maddesinde "Mali Tablolara; bu tablolarda yer alan bilgilerin, gelecekteki olaylar ve sonuçları hakkında tahminlerin oluşturulması, doğrulanması veya değiştirilmesine olanak sağlayacak şekilde ihtiyaca göre aylık, üç aylık ve yıllık olarak hazırlanır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistik-

ler, kamu idarelerince bu Yönetmelik hükümlerine uygun olarak hazırlanan mali tablolardan Bakanlıkça üretilir ve aylık olarak yayımlanır. Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelere ait mali tablolardan üretilen mali istatistikler ile merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler Bakanlıkça konsolide edilerek genel yönetime ait mali istatistikler elde edilir ve üçer aylık dönemler itibarıyla hem elektronik ortamda ve hem de basılı olarak yayımlanır." ifadesi ile raporlama dönemlerinin süreleri belirtilmiştir.

Yönetmelik'in Dönemsellik kavramı ile ilgili olan bir diğer maddesinde "Muhasebe Dönemi ve Mahsup Dönemi" başlıklı 141'inci maddesidir. Bu maddeye göre; Kamu idarelerine ait gelir ve giderler tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilir. Bütçe giderleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir. Hesaplar mali yıl esasına göre tutulur. Mali yılın bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup edilmemiş olanların mahsup işlemleri, ödenekleri saklı tutulmak suretiyle, mali yılın bitimini izleyen bir ay içinde yapılabilir. Zorunlu hallerde bu süre, Bakanlık tarafından bütçe giderleri için bir ay, diğer işlemlerde ise beş ayı geçmemek üzere uzatılabilir.

Dönemsellik kavramına ait yukarıda yer verilen tanımlama ve açıklamalara göre herhangi bir süre sınırına tabi olmaksızın devam eden kamu idare faaliyetlerinin mali tablo, mali istatistik ve raporlama gibi amaçlarla belirli mali dönemlere ayrılması gerektiği görülmektedir.

Dönemsellik kavramına göre, herhangi bir süre sınırına tabi olmaksızın devam eden kamu idare faaliyetlerinin mali tablo, mali istatistik ve raporlama gibi amaçlarla belirli mali dönemlere ayrılması gerekmektedir.

2.3. Parayla Ölçülme Kavramı

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde (mad. 5) bu kavram "Parayla ölçülebilen ekonomik olay ve işlemlere ilişkin muhasebe kayıtları, ortak ölçü olarak ulusal para birimi ile yapılır." şeklinde kısa ve öz olarak tanımlanmıştır. Bu kavramda,

- ✓ Parayla ölçülme ve
- ✓ Ulusal para birimi

olmak üzere iki önemli kriter mevcuttur.

Bu kavram Yönetmelik'in Muhasebe İşlemi baş-

lıklı 14'üncü maddesinde ise somutlaştırılarak, "Bir kamu idaresinin başka bir kamu idaresi veya üçüncü kişilere olan karşılıklı ekonomik ilişkileri veya kamu idaresinin kendi içinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilmesi ve raporlanması gereken ve para cinsinden ifade edilebilen her türlü işlemi muhasebe işlemidir. Muhasebe İşlemi;

- a) Karşılıklı yükümlülük doğuran mübadele ilişkisi,
- b) Bir mal veya hizmetin karşılıksız olarak başka bir kuruma veya diğer üçüncü kişilere devri,
- c) Kamu İdaresinin kendi içinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilmesi gereken ve para cinsinden ifade edilebilen amortisman hesaplanması, yeniden değerlendirilmesi, stokların kullanılması,

ve benzeri şekillerde gerçekleşir."

ifadesi ile belirtilmiştir. Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere her muhasebe kaydının parasal bir karşılığı olmak zorundadır. Para ile ölçülemeyen veya karşılık bulunamayan ekonomik işlemler muhasebe işlemi olarak kayıt altına alınamamaktadır.

Küreselleşmenin getirdiği bir zorunluluk olarak kamu idareleri mal ve hizmet alımlarında, borçlanma ve çeşitli mali yükümlülükler altına girilmesinde, uluslararası proje gerçekleştirilmelerinde yabancı para cinsinden işlem yapmak zorunda kalmaktadırlar. Parayla ölçülme kavramının kriterlerinden biri olan ulusal para birimi ölçüsü bu durumda nasıl gerçekleştirilecektir.

Bu sorunun cevabını Yönetmelik'in "Yabancı para cinsinden yapılan işlemler ve kur değişiklikleri" başlıklı 19'uncu maddesinde belirtilmiştir. Buna göre yabancı para cinsinden yapılan işlemler,

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

Yukarıda yer verilen yabancı para cinsinden yapılan işlemler ve faaliyetler ulusal para birimi cinsinden kaydedilir.

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

Her muhasebe kaydının parasal bir karşılığı olmak zorundadır. Para ile ölçülemeyen veya karşılık bulunamayan ekonomik işlemler muhasebe işlemi olarak kayıt altına alınamamaktadır.

2.4. Maliyet Esası kavramı

Maliyet Esası kavramı Yönetmelikte "Para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan kalemler hariç, kamu idareleri tarafından edinilen varlık ve hizmetler, **bunların elde edilme maliyet bedelleri** ile muhasebeleştirilir. Maliyet bedeli tespit edilemeyen varlık ve kaynakların değerlemesine ilişkin hükümler saklıdır." şeklinde tanımlanmıştır.

Maliyet esası kavramındaki en önemli nokta yukarıda da yer verildiği gibi kamu idareleri tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin elde edilme maliyeti ile muhasebeleştirilmesi görüşüdür. Maliyet esası kavramı Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde maddi duran varlıklara ait işlemlerin belirtildiği 170'inci maddesinin (a) bendinde "Edinilen maddi duran varlıklar, maliyet bedeli ile hesaplara alınır. Maliyet bedeline varlıkların elde edilmesindeki **faiz harç** yapılan her türlü gider ilave edilir. Bağış veya hibe olarak edinilen maddi duran varlıklar varsa bilinen değeriyle, yoksa değerlemesi yapıldıktan sonra tespit edilen değerleriyle hesaplara alınır."

Yukarıda Maliyet esası kavramına örnek olarak verdiğimiz Merkezi yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükmünden anlaşılacağı üzere maddi duran varlıkların maliyet bedeli ilgili varlığın satın alma bedeli ve bu varlığın elde edilmesindeki faiz hariç diğer (sigorta, nakliye, montaj v.b) masraflarında toplamından oluşması gerektiği görünmektedir. Burada varlıkların elde edilmesindeki faizin maliyete dahil edilmemesinin sebebi olarak, kredili varlık alımlarında krediye ait faizin varlığın elde edilme maliyetine değil, finansman gideri olarak kredinin maliyetine ait olmasıdır.

Örnek: A.. Kamu İdaresi faaliyetlerinde kullanmak üzere 3.000.000.-TL tutarında tam donanımlı hava ambulans helikopteri almıştır. Bu alım banka kredisi ile alınmıştır. Kredi için bir yılına 12 eşit taksitte ödenmek üzere ilgili bankayla anlaşma yapılmıştır. Kredinin anapara hariç toplam ödenecek faiz tutarı 250.000.-TL dir. Kamu idaresi, hava aracının alım bedelini ilgili duran varlık hesabına kaydetmesi gerekiyor, 250.000.-TL tutarındaki kredi faizini ise kredi finansman gideri olarak duran varlık hesabına değil, giderler hesabına kaydetmesi gerekmektedir.

Maliyet esası kavramı Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin maddi duran varlıklara ilişkin 163'üncü maddesinde "Edinilen maddi duran varlıklar, maliyet bedeli ile hesaplara alınır. Maliyet bedeline varlıkların elde edilmesinde yapılan **her türlü gider ilave** edilir. Bağış veya hibe olarak edinilen maddi duran varlıklar varsa bilinen değeri, yoksa değerlemesi yapıldıktan sonra tespit edilen değeri ile hesaplara alınır....." şeklinde ifade edilmiştir. Mahalli İdareler Muhasebe Yönetmeliği ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği arasında maddi duran varlık ediniminde maliyete dahil edilecek unsurlardan faiz masrafları konusunda farklılık olduğu görünmektedir. Mahalli İdareler muhasebe yönetmeliğinde maddi duran varlık edinimine ilişkin "...her türlü gider..." ifadesine göre kredi faizlerinin de varlığın maliyetine atılabilir anlamı çıkmasına rağmen faiz masrafları malın edinim maliyeti değil kredinin finansman maliyeti olduğu için ayrı bir hesapta takip edilmesi gerektiğini belirtmenin muhasebe mantığına aykırılık teşkil etmeyecek bir yaklaşım olduğu da göz ardı edilmemelidir.

2.5. Belgelendirme kavramı

Bu kavram Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde "Muhasebe kayıtları, gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş belgelere dayandırılır." şeklinde tanımlanmıştır. Yönetmelik'in İşlemlerin belgeye dayanması ve belge düzeni başlıklı 15'inci maddesinde bu kavram ayrıntılı olarak açıklanmış olup bu yönetmeliğe göre düzenlenecek Genel Yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait muhasebe yönetmeliklerinde de bu maddede belirtilen belge düzenine ait temel esaslara uyulması gerekmektedir.

Yönetmeliğin 15'inci maddesi aşağıda yer verildiği şekilde düzenlenmiştir;

"Bütün muhasebeleştirilme işlemlerinin kanıtlayı-

cı belgelere dayandırılması zorunludur. Kanıtlayıcı belgeler, muhasebeleştirme belgesinin hazırlanmasını gerektiren ve ilgili mevzuatında belirtilen belgelerden oluşur.

Merkezi Yönetim Kapsamındaki kamu idarelerinde, bu Yönetmelik ve bu Yönetmeliğe uygun olarak hazırlanacak diğer düzenlemelerin uygulanmasında kullanılmak üzere; kayıt, denetim, kontrol ve takip açısından standart bir belge düzeninin oluşturulmasına Bakanlık yetkilidir. Kullanılacak belgelerle ilgili yönetmelikler, **mahalli idareler için İçişleri Bakanlığı**, sosyal güvenlik kurumları için bağlı veya ilgili oldukları bakanlıklar tarafından, Bakanlığın ilgili görüşü alınmak suretiyle hazırlanır ve uygulanır.”

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 43'üncü maddesine göre muhasebeleştirme belgesi olarak bütçeden nakden veya mahsuben yapılan harcamalar için Ödeme Emri Belgesi, bunun dışındaki diğer işlemler için ise Muhasebe İşlem Fişi kullanılması gerekmektedir. İlgili yönetmeliğe göre ayrıca muhasebe işlemlerine ait kayıtların;

- ✓ Yevmiye defteri
- ✓ Büyük defter
- ✓ Kasa defteri
- ✓ Yardımcı hesap defteri

olarak belirlenen defterlere de usulüne göre kayıt edilmesi gerekmektedir

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğine göre muhasebeleştirme belgesi olarak bütçeden nakden veya mahsuben yapılan harcamalar için Ödeme Emri Belgesi, bunun dışındaki diğer işlemler için ise Muhasebe İşlem Fişi kullanılması gerekmektedir.

2.6. Tutarlılık Kavramı

Bu kavram Yönetmelikte “Muhasebe uygulamalarının, faaliyet ve bütçe uygulama sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların birbirini izleyen dönemlerde tutarlı bir şekilde karşılaştırılabilirliğinin sağlanması esastır. Uygulanan muhasebe politikalarının değişmesi durumunda, değişikliklerin ve mali etkilerinin mali tablo dipnotlarında açıklanması zorunludur.” ifadesi ile tanımlanmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Genel yönetim çatısı altında toplanan kamu idarelerinde ortak bir muhasebe standardı belir-

lenmiştir. Nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi ve analitik bütçe yapılanması ile gelir ve giderlerin detay bazda takip edilmesi ve kayıt altına alınması sonucu mali istatistik ve mali raporlama üretiminde geniş bir alt yapı ve veri birikimi oluşturulmaya başlanılmıştır.

Kamu idarelerine özgü Muhasebe politikalarının belirlenmesinde, muhasebe işlemlerinde ve mali istatistik ve raporlardaki rakamların yorumlanabilir hale getirilebilmesinde bir takım analiz yöntem ve tekniklerinin de belirlenmesi gerekmektedir. Kamu idarelerine ait muhasebe

Nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi ve analitik bütçe yapılanması ile gelir ve giderlerin detay bazda takip edilmesi ve kayıt altına alınması sonucu mali istatistik ve mali raporlama üretiminde geniş bir alt yapı ve veri birikimi oluşturulmaya başlanılmıştır.

politikaları tutarlılık kavramı gereğince dönemden döneme değişiklik göstermeden istikrarlı bir şekilde uygulanmak zorundadır. Ancak bu politikalar, yeni düzenlemelerin ortaya çıkması veya işlem ve olayların daha sağlıklı sunulması amacıyla değiştirilebilir olmalıdır.

Kamu idareleri tutarlılık kavramı gereğince muhasebe uygulamalarına ilişkin ilke, esas, kural, raporlama, analiz ve politikalarını önceden uygulayıcı ve kullanıcılara bildirmek ve bunlarda yapılan değişikliklerin muhasebe politikalarının etkisini açıklayarak uygulayıcı ve kullanıcılara bilgilendirme yapmaları sonradan ortaya çıkabilecek farklılıkları engelleyecektir.

2.7. Tam Açıklama kavramı

“Mali tablolar, bu tablolardan yararlanacak olanların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır şekilde düzenlenir” ifadesi ile bu kavram Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yerini almıştır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 117'nci maddesi olan Düzenlenecek Temel Mali Tablolar başlıklı maddesinin de sıralanan ve aşağıda bazılarına yer verilen mali tablolar yönetmelik kapsamındaki kamu idarelerince hazırlanır ve kamuoyunun bilgisine sunulur;

- ✓ Bilanço
- ✓ Faaliyet Sonuçları Tablosu

- ✓ Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu
- ✓ Nakit Akım Tablosu
- ✓ Mali Varlık ve Yükümlülükler Değişim Tablosu
- ✓ İç Borç Değişim Tablosu
- ✓ Dış Borç Değişim Tablosu
- ✓ Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
- ✓ Bütçe Giderlerinin Finansal Sınıflandırılması Tablosu

Yukarıda sadece birkaç tanesini sıraladığımız mali tabloların şekilsel belge düzeni Yönetmelik ekinde verilmiştir. Muhasebe kayıtlarından elde edilen verilerin, ilgili mali tablolarda belirtilen alanlara eksiksiz ve tam olarak aktarılması, gerek yönetim dönemi cetvellerinin oluşturularak Sayıştay'a sunulmasında gerekse faaliyet raporlarının kamuya aktarılmasında önemli bir işlem olarak uygulayıcılara sorumluluk yüklemektedir.

2.8. Önemlilik kavramı

Mali tabloların düzenlenmesinde dikkat edilmesi gereken bir kavram olan önemlilik kavramı Yönetmelikte "Bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolarda yer verilecek önemde olması esastır" şeklinde tanımlanmış olup, uygulamada mali verilerde önemlilik kriterinin belirlenmesinde nasıl bir yöntem belirleneceği belirtilmemiştir.

Mali tablolar, genel itibarıyla bir kamu idaresinin muhasebe işlemlerinden elde edilen verilerin tekrar sınıflandırılmış ve özetlenmiş hali şeklinde tasarlanmıştır. Bilindiği üzere muhasebe işlemleri rakamsal olarak en küçük bir mali hareketi bile kayıt altına almak zorundadır. Ancak, mali tablolar kısa ve öz olarak kamu idaresinin finansal durumunu göstermek zorundadır. Mali tablolara bütün muhasebe verilerinin aktarılması analiz ve inceleme süreçlerinin sıkıcı ve uzun zaman almasına neden olacaktır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirlenen mali tablolar, muhasebe işlemlerinden elde edilen verileri tekrar sınıflandırarak özetleyerek belli bir sonuç çıkarılmasına, yıllar itibarıyla karşılaştırma yapılmasına ve yapılacak analizlerle bütçe uygulamalarının kontrolüne imkan verecek şekilde oluşturulmuştur.

Mali tablo çeşidine göre belirli finansal verilerin oransal büyüklüğüne veya değerine göre birleştir-

me, özetleme veya tabloya dahil etmeme yapılabileceği önemlilik kavramının bir öngörüsüdür.

Örnek: Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosunun oluşturulmasında, tablonun sunulacağı yere göre ana bütçe gelir kalemleri tek tek tabloya yazılırken bir bütçe gelir kalemi olmasına rağmen bütçe gelirleri içerisinde nispi olarak fazla yer tutmayan gelir kalemleri birleştirilerek tek bir gelir kalemi altında tabloya yazılabileceği önemlilik kavramına ters düşmeyen bir yaklaşım olacağı düşünülebilir.

Muhasebenin kuralları ister ticari işletmeler için olsun isterse kamu idareleri için olsun bazı ortak evrensel ölçülere dayanmak zorundadır. Bu ölçülerden bazıları süreklilik, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet esası, belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, önemlilik ve ihtiyatlık kavramıdır.

2.9. İhtiyatlık kavramı

İhtiyatlık kavramı "Muhasebe uygulamasında muhtemel risklere ve olaylara karşı bu Yönetmelikte belirtilen durumlarda karşılık ayrılır. Faaliyet sonucunu değiştirmeye yönelik olarak gizli yedekler ya da gereğinden fazla karşılık ayrılmaz." şeklinde Yönetmelikte tanımlanmıştır.

Bu kavramın somut şekilde uygulanması, Yönetmelikte aşağıda yer verilen çerçeve hesap planında yer alan ve istenilirse Mahalli İdareler ve Merkezi Yönetim kapsamındaki kamu idarelerince de bu hesapların çalışma ilke ve standartlarına aykırı olmamak üzere değişik şekillerde kullanılabilecek olan hesaplarda gösterilmiştir;

- ✓ 128 Şüpheli Alacaklar Hesabı
- ✓ 129 Şüpheli Alacaklar Karşılığı Hesabı(-)
- ✓ 137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabı
- ✓ 138 Takipteki Kurum Alacakları Karşılığı Hesabı(-)
- ✓ 157 Diğer Stoklar Hesabı
- ✓ 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı
- ✓ 540 Yasal Yedekler Hesabı
- ✓ 541 Statü Yedekler Hesabı
- ✓ 542 Olağanüstü Yedekler Hesabı
- ✓ 548 Diğer Yedekler Hesabı

olarak sıralanabilir.

İhtiyatlık kavramı gereğince, 128 Şüpheli alacaklar hesabı ve 129 Şüpheli alacaklar karşılığı hesabı(-) Yönetmelik'in "12 - Faaliyet Alacakları" başlıklı 48'inci maddesinde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır;

128 Şüpheli alacaklar hesabı: Bu hesap, kamu idarelerinin mal ve hizmet satış faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ve ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi bir kaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış senetli ve senetsiz alacaklarının izlenmesi için kullanılır.

129 Şüpheli alacaklar karşılığı hesabı(-): Bu hesap, şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıkların izlenmesi için kullanılır.

Genel Yönetim kapsamındaki kamu idareleri için içerisinde bir çerçeve hesap planı bulunduran Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ihtiyatlık kavramının bir gereği olarak yukarıda yer verilen hesapları belirlemiştir. Genel yönetim kapsamı altında bulunan kamu idareleri ilgili birimlerin onayını alarak bu hesapların tamamına veya bir kısmına kendi hesap planlarının içerisinde yer verebileceklerdir.

Temel Muhasebe Kavramları muhasebe işlemlerinde neyi, niçin, nasıl, ne zaman, nerede ve kimin için yapıldığının bilinmesine katkı sağlayan birer farkındalık ve işelleştirme aracı olarak, kaliteli ve başarılı bir muhasebe hizmeti verilmesini sağlayan felsefi bir anlayıştır.

3. SONUÇ

Genel Yönetim kapsamındaki kamu idareleri muhasebe işlemlerini gerçekleştirirken temel muhasebe kavramlarına uygun hareket etmek zorundadırlar. Muhasebenin kuralları ister ticari işletmeler için olsun isterse kamu idareleri için olsun bazı ortak evrensel ölçülere dayanmak zorundadır. Bu ölçülerden bazıları süreklilik, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet esaslı, belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, önemlilik ve ihtiyatlık kavramı olarak Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde temel muhasebe kavramı adı altında belirlenmiştir.

Muhasebe hizmetlerini yürüten personelin bu kavramlara hakim olması; muhasebe işlemlerinde neyi, niçin, nasıl, ne zaman, nerede ve kimin için yapıldığının bilinmesine katkı sağlayan birer farkındalık aracı olarak, kaliteli ve başarılı bir muhasebe hizmeti verilmesine katkı sağlayacaktır.

*Kötü insan başkasının
üzüntüsü ile rahatlayandır.*

Sadi Şirazi