

**ÖZERK SPOR FEDERASYONLARINDA
MUHASEBE SİSTEMİ VE YÜZME
FEDERASYONU UYGULAMASI**

İbrahim Birliktir

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç.Dr. Cemal Elitaş

Ekim, 2010

Afyonkarahisar

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**ÖZERK SPOR FEDERASYONLARINDA MUHASEBE
SİSTEMİ VE YÜZME FEDERASYONU UYGULAMASI**

Hazırlayan

İbrahim BİRLİKTİR

Danışman

Doç. Dr. Cemal ELİTAŞ

AFYONKARAHİSAR 2010

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans / Doktora tezi olarak sunduğum “**Özerk Spor Federasyonlarında Muhasebe Sistemi ve Yüzme Federasyonu Uygulaması.**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../2010

İMZA

Adı Soyadı

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI

JÜRİ ÜYELERİ

Tez Danışmanı :Doç.Dr. Cemal ELİTAŞ

Jüri Üyeleri :Yrd.Doç.Dr. Ahmet İNKAYA

:Yrd.Doç.Dr. Feyyaz YILDIZ

İmza
Cemal Elitaş

Ahmet İnkaya

Feyyaz Yıldız

İşletme Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans öğrencisi İbrahim BİRLİKTİR'in "Özerk Spor Federasyonlarında Muhasebe Sistemi ve Yüzme Federasyonu Uygulaması" başlıklı tezini değerlendirmek üzere 17.09.2010 tarihinde, saat 14:00'da Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir

Doç.Dr.Mehmet KARAKAŞ
MÜDÜR

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZETİ

ÖZERK SPOR FEDERASYONLARINDA MUHASEBE SİSTEMİ VE YÜZME FEDERASYONU UYGULAMASI

İbrahim BİRLİKTİR

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

HAZİRAN 2010

TEZ DANIŞMANI: Doç. Dr. Cemal ELİTAŞ

Bu tez çalışması, spor federasyonlarının 3289 Sayılı Kanununun Ek 9. maddesi ile özerkliğe kavuşmalarını ve bu özerklikten sonra muhasebe anlamında nasıl bir oluşum içine girdiklerini anlatmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde özerk federasyonlarla ilgili tanımlamaya yer verilmiş, özerk spor federasyonlarının işlevsel noktalarına değinilmiştir. İkinci bölümde kamu muhasebesi konularına değinilmiş ve kamu muhasebesinin revize işlemleriyle ilgili bilgilere yer verilmiştir. Üçüncü bölüm de ise yüzme federasyonu ile ilgili bilgilere ve yüzme federasyonu hesap planı esas alınarak örnek uygulamalara yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Özerk Spor Federasyonları, yüzme federasyonu, Devlet muhasebesi, muhasebenin temel kavramları, tek düzen hesap planı.

ABSTRACT

SPORTS FEDERATIONS AND SWIMMING FEDERATION OF AUTONOMOUS ACCOUNTING SYSTEM IMPLEMENTATION

İBRAHİM BİRLİKTİR

AFYON KOCATEPE UNIVERSITY

INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES

DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION

JUNE 2010

THESIS ADVISOR: Asc.Prof..Dr. Cemal ELİTAŞ

This thesis has been prepared to explain how the sports federations gained autonomy with the law no 3289 and 9th additional article and how they entered into what sort of formation after this autonomy. This study consists of three parts. In the first part of the study, description about autonomous federations has been placed and information about autonomous sports federations' functional points has been presented. In the second part, the subject about public accounting has been mentioned and information about revising procedures of public accounting has been given. In the third part, information about swimming federation and model application based on accounts chart of swimming federation have been mentioned and our study has come to conclusion.

Keywords: Autonomous Federations, Swimming Federation, Public Accounting, Basic Concepts of Accounting, Uniform Chart of Account

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	i
TEZ JÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR DİZİNİ.....	ix

BİRİNCİ BÖLÜM

ÖZERK SPOR FEDERASYONLARI

1.ÖZERK SPOR FEDERASYONLARI

1.1. ÖZERKLİĞİN YASAL YAPISI.....	1
1.2. SPOR FEDERASYONLARINA ÖZERKLİĞİN VERİLMESİ.....	1
1.3. ÖZERKLİĞİ ONAYLANAN SPOR FEDERASYONUNUN GÖREVİ.....	2
1.4. ÖZERK SPOR FEDERASYONLARININ BÜTÇESİ VE GELİRLERİ.....	2
1.5. ÖZERK SPOR FEDERASYONLARINDA MUHASEBE İŞLEMLERİ.....	3
1.6. ÜLKEMİZDE FAALİYET GÖSTEREN ÖZERK SPOR FEDERASYONLARI.....	5
1.6.1. Atıcılık Federasyonu.....	6
1.6.2. Atletizm Federasyonu.....	7
1.6.3. Bilardo Federasyonu.....	7
1.6.4. Binicilik Federasyonu.....	8
1.6.5. Futbol Federasyonu.....	8
1.6.6. Bedensel Engelliler Federasyonu.....	8

1.6.7. Beyzbol ve Dart Federasyonu.....	9
1.6.8. Bowling ve Dart Federasyonu.....	9
1.6.9. Yüzme Federasyonu.....	9
1.7. ÖZERK SPOR FEDERASYONLARINDA MUHASEBE.....	10
1.7.1. Muhasebenin Temel Kavramları.....	11
1.7.1.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı.....	11
1.7.1.2. Kişilik Kavramı.....	12
1.7.1.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı.....	13
1.7.1.4. Dönemsellik Kavramı.....	13
1.7.1.5. Parayla Ölçme Kavramı.....	14
1.7.1.6. Maliyet Esası Kavramı.....	14
1.7.1.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı.....	14
1.7.1.8. Tutarlılık Kavramı.....	14
1.7.1.9. Tam Açıklama Kavramı.....	15
1.7.1.10.İhtiyatlılık Kavramı.....	15
1.7.1.11.Önemlilik Kavramı.....	15
1.7.1.12.Özün Önceliği Kavramı.....	16
1.7.2. Tek Düzen Hesap Planı.....	17
1.7.3. Tek Düzen Hesap Planı Açıklamaları.....	26

İKİNCİ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİ VE ÖZERK SPOR FEDERASYONLARI MUHASEBESİ

1.DEVLET MUHASEBESİ VE ÖZERK SPOR FEDERASYONLARI MUHASEBESİ

1.1. DEVLET MUHASEBESİ KAVRAMI.....	35
-------------------------------------	----

1.1.1. Devlet Muhasebesinin Ortaya Çıkışı ve Gelişimi.....	36
1.1.2. Devlet Muhasebesinin Önemi.....	37
1.1.3. Devlet Muhasebesinin Kapsamı.....	38
1.1.4. Devlet Muhasebesinin Milli Muhasebe İçindeki Yeri.....	39
1.2. DEVLET MUHASEBESİ YAKLAŞIMLARI.....	40
1.2.1. Klasik Devlet Muhasebe Yaklaşımları.....	40
1.2.2. Modern Devlet Muhasebe Yaklaşımları.....	42
1.3. DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMLERİ.....	43
1.3.1. Eski Kameral Muhasebe Sistemi.....	44
1.3.2. Yeni Kameral Muhasebe Sistemi.....	45
1.3.3. Schneider Muhasebe Sistemi.....	46
1.3.4. Constante Muhasebe Sistemi.....	47
1.3.5. Logismografi Muhasebe Kayıt Sistemi.....	48
1.4. DEVLET MUHASEBESİ KAYIT YÖNTEMLERİ.....	49
1.4.1. Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi.....	50
1.4.2. Taahhüt Esasına Dayalı Kayıt Yöntemi.....	54
1.4.3. Uyarlanmış Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi.....	54
1.4.4. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi.....	55
1.4.5. Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi.....	57
1.5. DEVLET MUHASEBESİ ALANINDA REFORM GEREKSİNİMİ.....	64
1.5.1. Uygulama Sorunlarından Kaynaklanan Reform. Gereksinimi.....	64
1.5.2. Uluslar arası Gelişmelerin Etkileri Çerçevesinde Ortaya Çıkan Reform Gereksinimi.....	66
1.6. UYGULAMA AÇISINDAN TAHAKKUK ESASINA GEÇİŞ.....	68
1.6.1. SAY2000İ Sistemi.....	68

1.6.2. Maliye Bakanlığınca Gerçekleştirilen Pilot Uygulama.....69

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

**YÜZME ÖZERK SPOR FEDERASYONUNDA ÖRNEK MUHASEBE
İŞLEMLERİ**

1.YÜZME FEDERASYONU ÖRNEK MUHASEBE İŞLEMLERİ

1.1. YÜZMENİN TARİHÇESİ.....	71
1.1.1. Eski Türklerde Yüzme sporu.....	73
1.1.2. Türkiye’ de İlk Yüzme Hareketleri.....	73
1.1.3. İlk Modern Yüzmeye Geçiş	76
1.2. YÜZME FEDERASYONUNUN KURULUŞU.....	77
1.3. YÜZME FEDERASYONUNDA MUHASEBE İŞLEMLERİ.....	80
SONUÇ.....	88
KAYNAKÇA.....	89

KISALTMALAR DİZİNİ

V.U.K.:Vergi Usul Kanunu

T.T.K.:Türk Ticaret Kanunu

G.S.G.M.:Gençlik Spor Genel Müdürlüğü

T.L.:Türk Lirası

Y.P.: Yabancı Para

K.D.V.: Katma Değer Vergisi

S.S.K: Sosyal Sigortalar Kurumu

M.Ö.: Milattan Önce

M.S.: Milattan Sonra

BİRİNCİ BÖLÜM

ÖZERK SPOR FEDERASYONLARI

Çalışmamıza özerk federasyonlarla ilgili bir tanımlama yaparak başlamak uygun olacaktır.

Özerk Federasyonlar;Organları federasyon genel kurul tarafından seçimle göreve gelen, her türlü kararlarını kendi organları içerisinde alan, bütçesi genel kurul tarafından onaylanan ve ibra edilen federasyonlardır.¹

1.1 ÖZERK SPOR FEDERASYONLARININ YASAL İŞLEMLERİ

1.1 ÖZERKLİĞİN YASAL YAPISI

Özerk federasyonlarla ilgili işlemleri düzenleyen kanun 3289 sayılı teşkilat kanununun ek 9. maddesidir. Bu kanuna göre işlemler aşağıdaki gibidir.

1.2 FEDERASYONLARA ÖZERKLİĞİN VERİLMESİ

Federasyonlara, talepte bulunmaları durumunda merkez danışma kurulunun uygun görüşü alındıktan sonra, Federasyondan sorumlu Genel Müdürlüğün bağlı olduğu Bakanın teklifi ve Başbakanın onayı ile idari ve mali özerklik verilebilmektedir. Federasyonun kuruluşuna ilişkin kararın Resmi Gazetede yayınlanması ile de son halini alabilmektedir.

.Özerklik işleminde bazı kriterler göz önünde bulundurulur. Bu kriterler şunlardır:

- 1.Faal sporcu sayısı
- 2.Faal kulüp sayısı
- 3.Belirlenen giderleri karşılayabilme

¹ www.gsgm.gov.tr.(27-05-2010)

- 4.Spor dalının olimpik olup olmadığı
- 5.Spor dalının ülkemizde ve ya dünyadaki yaygınlığı ve gelişme potansiyeli
- 6.Federasyon veya bağlı kulüplerin tesis durumu

1.3 ÖZERKLİĞİ ONAYLANAN FEDERASYONUN GÖREVİ

Özerkliği onanan federasyon hazırlayacağı ana statü ve buna bağlı talimatlara göre genel kurulunu ve yetkilendireceği diğer organların durumunu, görev ve yetkilerini belirler. Özerk federasyonlar uluslar arası federasyonların öngördüğü kuralları oluşturmak zorundadır. Özerk federasyonların; genel kurulun toplanması ve çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar ile kimlerin oy kullanabileceği ve tahkim kurulu ile ilişkileri Genel Müdürlükçe düzenlenecek çerçeve statü ile belirlenir. Özerk federasyonlarca belirlenecek ana statü, çerçeve statüye aykırı olamaz. Özerk federasyonların ceza veya disiplin kurullarınca verilen kararlara karşı Federasyondan sorumlu Genel Müdürlük bünyesinde oluşturulacak tahkim kuruluna itiraz edilebilir.

1.4 ÖZERK FEDERASYONLARIN BÜTÇESİ VE GELİRLERİ

Özerk federasyonların bütçesi; katılım payı, tescil, vize, transfer, itiraz, ceza, yayın, sponsorluk, reklam, yardım, bağış ve benzeri gelirlere oluşur. Gençlik ve Spor Genel müdürlüğü olimpik branşlarda federasyonun bir önceki yıl gerçekleşen gelirlerinin % 75'i kadar, olimpik olmayan federasyonlara ise % 50' si kadar yardımda bulunabilir.

Özerk federasyonların gelirleri ana statüsünde belirlenen usul ve esaslar dahilinde harcanır. Gençlik ve Spor Genel müdürlük bütçesinden özerk federasyonlara, ilgili branşın alt yapısına ve eğitimine ilişkin projelerin desteklenmesi amacıyla gerektiğinde kaynak tahsis edilebilir. Özerk federasyonların tüm gelirleri her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.

Bunların dışında özerk federasyonların talebi ile genel müdürlük kendine ait olan tesisleri 49 yıllığına kadar bedelsiz aktarım yapabilmektedir.

Özerk federasyonların her türlü faaliyet ve işlemleri Genel müdürlüğün bağlı olduğu Spordan Sorumlu Devlet Bakanlığının denetimine bağlıdır. Bu denetim sonucunda görevi başında kalmasında sakınca görülen federasyon başkanı veya yönetim kurulu üyeleri hakkında karar almak üzere; Genel müdürlüğün bağlı olduğu Bakan genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırabilir.

1.5 ÖZERK FEDERASYONLARIN MUHASEBE İŞLEMLERİ

Özerk spor federasyonlarının kendi bünyeleri içinde çalışan birer muhasebe birimleri vardır. Bu birimin ve çalışanlarının yetki ve sorumlulukları ayrıca belirlenmiştir. Bu bağlamda bu birimlere getirilen yükümlülükleri şu şekilde açıklayabiliriz.

- 1) Defter tutma mecburiyeti
- 2) Tutulan defterleri tasdik ettirme zorunluluğu
- 3) Ücret bordrosu düzenleme mecburiyeti
- 4) Defter ve vesikaları saklama mecburiyeti
- 5) Ödemelerde kayıt mecburiyeti
- 6) Fiş ve fatura alma mecburiyeti (Çonkar vd, 2008: 11-13).

Bu yükümlülükleri tanımlayacak olursak;

1. Defter Tutma Mecburiyeti

Bilanço esasına göre tutulacak defterler şunlardır:

- a) Yevmiye Defteri: Kayıt edilmesi gereken işlemlerin tarihleri göz önüne alınarak madde halinde yazılmasına denir.
- b) Defter i Kebir: Yevmiye defterine kaydedilmiş işlemleri hesaplara dağıtarak toplayan deftere denir.
- c) Envanter Defteri: Envanter defterine her dönem sonunda çıkarılan envanterler kaydedilir.

2. Tutulan Defterleri Tasdik Ettirme Zorunluluğu

Vergi Usul Kanununun 220. Maddesinde yazılı olan tasdike tabi defterler şunlardır.

- a) Yevmiye ve envanter defterleri
- b) İşletme defteri
- c) Çiftçi işletme defteri
- d) İmalat ve istihsal vergisi defterleri
- e) Nakliye vergisi defterleri
- f) Yabancı nakliye kurumlarının hasılat defteri
- g) Serbest meslek kazanç defteri

Bu saydığımız defterlerin tasdikini noterler veya borsa komiserleri tarafından yapılmaktadır.

3. Ücret Bordrosu Düzenleme Mecburiyeti

Federasyonlar Vergi Usul Kanununun 238. Maddesi uyarınca ücret ödedikleri için ücret bordrosu düzenlemek zorundadırlar. Bordro hazırlama görevi gerekli şekil şartlarına uymak şartıyla kanun tarafında işverene verilmiştir.

4. Defter Ve Vesikaları Saklama Mecburiyeti

Defter tutmak zorunda olan mükelleflerin ilgili yılı takip eden beş yıl süre ile defter ve vesikaları saklamaya mecburiyeti vardır. Bu süre Türk Ticaret Kanununa göre 10 yıl olarak belirlenmiştir.(Çonkar vd.,2008:11-13)

5. Ödemelerde Kayıt Mecburiyeti

İşletmeler ve federasyonlar, V.U.K genel tebliğine göre 8000 TL‘ yi aşan ödemelerini banka, posta vs. aracılığı ile yapmak zorundadırlar. Aksi durumda % 5 cezası vardır.

6. Fiş Veya Fatura Alma Mecburiyeti

İşletmeler ve federasyonlar tüm ödemeler karşılığında fiş veya fatura almak zorundadırlar.

2. ÜLKEMİZDE FAALİYET GÖSTEREN ÖZERK SPOR FEDERASYONLARI

1. Atıcılık ve Avcılık²
2. Atletizm
3. Badminton
4. Basketbol
5. Bedensel Engelliler
6. Beyzbol ve Korumalı Futbol
7. Bilardo
8. Binicilik
9. Bisiklet
10. Bowling ve Dart
11. Judo
12. Kürek
13. Motosiklet
14. Su Altı Sporları
15. Tenis
16. Vücut Geliştirme
17. Fitness
18. Boks
19. Briç³
20. Buz Pateni
21. Buz Hokeyi
22. Jimnastik

² www.gsgm.gov.tr(28-05-2010)

³ www.gsgm.gov.tr(28-05-2010)

23. Hokey
24. Dağcılık
25. Dans
26. Eskrim
27. Futbol
28. Kayak
29. Masa Tenisi
30. Otomobil Sporları
31. Su Topu
32. Tritlon
33. Wushu
34. Yüzme
35. Golf
36. Görme Engelliler
37. Güreş
38. Halk Oyunları
39. Halter
40. Hentbol
41. İşitme Engelliler
42. İzcilik
43. Karate
44. Kick Boks
45. Modern Pentatlon
46. Okçuluk
47. Satranç
48. Taekwando
49. Voleybol
50. Yelken
51. Futbol

Bu özerk federasyonların bazılarını tanıtmanın yararlı olacağı kanaatiyle aşağıda ki açıklamaları yapacağız.

2.1 ATICILIK VE AVCILIK

Atıcılık ve Avcılık federasyonu 1923 yılında Türkiye idman cemiyetleri adı altında faaliyetlerine başlamış olup, 1936 yılında çıkartılan Türk spor kanununda ve 1938 yılında çıkartılan Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğünün 3530 sayılı yasası ile 1989 tarihine kadar devam etmiştir. 02 Mart 1989 tarihinde yayımlanan 356 sayılı kanun hükmündeki kararname ile Başbakanlığa bağlanan ve adı değiştirilerek Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü olan teşkilatın bünyesinde Atıcılık ve Avcılık federasyonu olarak halen faaliyetlerini sürdürmektedir. Trap ve skeet, Ateşli ve havalı avcılık ve paintball dallarında faaliyet göstermektedir.

2.2. ATLETİZM

Ülkemizin atletizm sporuyla tanışması Galatasaray Lisesinin 1868 yılında batılı eğitim sistemine geçmesiyle olmuştur. Fransa'dan gelen eğitim kadrosu içinde bulunan beden eğitimi öğretmeni Curel'in düzenlemiş olduğu Kâğıthane'deki koşu, atlama ve atma dallarındaki yarışmalarla atletizm başlamıştır. Atletizm dalında günümüze kadar birçok duraklama dönemlerine geçilmiş olsa da en büyük duraklama 1980'li yıllarda meydana gelmiştir. Daha sonraki yıllarda atağa geçen atletizm sporcuları günümüzde spor dalına altın çağlarını yaşatmaktadır.

2.3. BİLARDO

Günümüz bilardusunun ilk örnekleri 16. yy. başlarında saraylarda görülmüştür. Önceleri tahta zemin ve tahtadan yapılmış bantlarla oynanan bilardo gerek malzemelerde gerekse kurallarda meydana gelen değişikliklerle bu haline gelmiştir. Günümüzdeki şeklini 20. yy. başlarındaki değişikliklerle almıştır. Bilardo Avrupa kökenli olmasına rağmen Amerika'da daha çok yaygındır. Ülkemizde de amatör olarak bir hayli bilinmesine rağmen profesyonel olarak daha kısıtlıdır.

2.4. BİNİCİLİK

Ülkemizde binicilik 1911 yılında açılan binicilik okulu ile başlamıştır. 1923 yılında açılan Türkiye Binicilik Federasyonu ile devam etmiştir. Bu tarihten itibaren binicilik bir hayli başarılı olmuştur. Katılan olimpiyatlarda sürekli olarak kürsüye çıkmıştır. Günümüzde binicilik federasyonu gelişimi her ne kadar da zayıf olsa da federasyon ve sporcuları başarılarını devam ettirmektedir.

2.5. FUTBOL

Ülkemizde futbol 18.yy. son çeyreğinde oynanmaya başlamıştır. Ülkemizde ilk takım İngilizler tarafından İzmir’de kurulmuştur ve ülkemize yayılmıştır. İlk karşılaşma ise 1887yılında İstanbul’da olmuştur. Futbol federasyonumuz 1923 yılında kurulmuştur ve kurulduğu günden bu güne gelişimini oldukça hızlı tutmuştur. Şu günlerde futbol federasyonu altın çağını yaşamaktadır.

2.6. BEDENSEL ENGELLİLER FEDERASYONU

Bedensel Engelliler spor federasyonu 1990 yılında kurulmuştur. Federasyon 2006 yılında çıkarılan kanunla özerkliğine kavuşmuştur. Bedensel engelliler federasyonu başarılı federasyonlar içerisinde ilk altıya girmektedir. Şu günlere geldiğinde federasyon adından ve kurumundan yurt içi ve yurt dışında bir hayli söz ettirmektedir. Federasyon çatısı altında bulunan dallar şunlardır.⁴

Ampute Futbol	Bilek Güreşi	TS Basketbol
Atıcılık	Halter	TS Tenis
Atletizm	Masa Tenisi	Yelken
Badminton	Okçuluk	Yüzme
Oturarak Voleybol		

⁴ www.gsgm.gov.tr(29-05-2010)

2.7. BEYZBOL VE KORUMALI FUTBOL, SOFTBOL FEDERASYONU

Faaliyetlerine Beyzbol federasyonu olarak devam eden kuruma ilk olarak 03.04.2002' de Softbol federasyonu eklenmiştir.Ardından 06.04.2005 tarihinde de Amerikan futbolu ve ragbi spor dalları da federasyona eklenince son halini almıştır. Federasyon çalışmalarına devam etmektedir. Federasyon 2006 yılında özerkline kavuşmuştur.

2.8. BOWLING VE DART FEDERASYONU

Federasyon 18.10.2004 yılında kurulmuştur. Federasyon 2006 yılında çıkan kanunla özerkliğine kavuşmuştur. Federasyon çalışmalarına devam etmektedir.

2.9.YÜZME FEDERASYONU

1957 yılında kurulan Türkiye Yüzme Federasyonuna, 9289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri hakkında ek-9 maddesi hükmü gereğince Başbakanlık makamının 13.09.2006 tarihli ve 291 sayılı olurları ile idari ve mali yönden özerklik verilmiş ve söz konusu özerklik kararı 21.09.2006 tarih ve 26296 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Tüm özerk federasyonlarda olduğu gibi Türkiye Yüzme Federasyonu da özerklik sonrasında muhasebe işlemlerini tekdüzen muhasebe sistemine bağlı olarak özel hukuk hükümlerine tabi olarak tutmaya başlamıştır.Çalışmamızda yüzme federasyonu hesap planı verileri kullanılmıştır.

3. ÖZERK SPOR FEDERASYONLARINDA MUHASEBE

Muhasebe, mali nitelikteki işlemleri kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz etme, yorumlama ve raporlama bilim ve sanatı olarak tanımlanmaktadır. Görüldüğü gibi muhasebenin 6 temel fonksiyonu bulunmaktadır.

Bunun yanında 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 1 seri nolu muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde Muhasebenin Temel Kavramları, Muhasebe Politikalarının Açıklanması, Mali Tablolar İlkeleri, mali tabloların Düzenlenmesi ve sunulması, Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Planı ile İşleyişi konularında düzenlemeler yapılmış, bu düzenlemelerin amacı da bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması olarak sıralanmaktadır.

Yapılan düzenlemenin kapsamında bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Diğer bir anlatımla, söz konusu teşebbüs ve işletmeler bu tebliğle belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uymak zorundadırlar. Teşebbüs ve işletmelerin kamu idare ve müesseselerine ait olması hukuki yapılarının farklılığı, özel kanunlarının bulunması, vergi muafiyet ve istisnalardan yararlanmaları, bu mecburiyetleri yerine getirmelerine engel teşkil etmemektedir.

Buradan da çıkaracağımız sonuç şudur ki özel hukuk hükümlerine göre bilanço esasına göre defter tutan özerk federasyonlar tebliğ hükümlerine uymakla yükümlüdür.(Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Yönerge,2009;20-26)

26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 1 seri nolu muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinin ekinde Muhasebenin Temel Kavramları 12 başlık altında sıralanmıştır.

3.1 MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

- 1) Sosyal Sorumluluk Kavramı
- 2) Kişilik kavramı
- 3) İşletmenin Sürekliliği Kavramı
- 4) Dönemsellik Kavramı
- 5) Parayla Ölçülme kavramı
- 6) Maliyet Esası Kavramı
- 7) Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı
- 8) Tutarlılık Kavramı
- 9) Tam Açıklama Kavramı
- 10) İhtiyatlılık Kavramı
- 11) Önemlilik Kavramı
- 12) Özün Önceliği kavramı

Muhasebe usul ve esaslarına göre kayıtlarını tutan özerk federasyonların muhasebe işlemlerini söz konusu temel kavramlar doğrultusunda yerine getirmesi gerektiği de açıktır.

3.1.1 SOSYAL SORUMLULUK KAVRAMI

Genel olarak sosyal sorumluluk; gerçek ve tüzel kişilerin kendi davranışlarını ve yetki alanlarındaki herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi, olarak tanımlanır.

Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını ve amacını göstermektedir.

Muhasebe, işletmeye ilişkin bilgileri işleyip ilgili kişi ve grupların yararına sunma görevi dolayısıyla çok geniş bir çevreye muhatap olma durumundadır. Muhasebe, görevini yerine getirirken hukuki sorumluluktan daha geniş bir sorumluluğu anlatan sosyal sorumluluk anlayışı ile hareket etmek zorundadır. Muhasebenin organizasyonunda, uygulamaların gerçekleştirilmesinde, üretilen bilgilerin rapor edilmesinde belli bir ilgi grubunun değil tüm ilgi gruplarının hatta tüm toplumun çıkarları gözetilmelidir. Muhasebenin böyle bir sorumluluk duygusu ile davranması halinde verdiği bilgiler gerçeğe uygun, tarafsız ve adil olabilir. Ancak

bu nitelikteki bilgilere dayanarak doğru yargılara varan ilgililerin alacağı rasyonel kararlar, işletmenin topluma en yararlı biçiminde yaşatılmasını sağlayabilir. Örneğin, işleri iyi gitmeyen bir işletmede durumun tarafsız bir biçimde ortaya konması, ilgililer tarafından zamanında gerekli önlemlerin alınmasına ve başta ortaklar ile çalışanlar olmak üzere kişilerin zarara uğramalarının önlenmesine imkan sağlar. Bunun için muhasebe, ahlaki ve mesleki, sorumluluk duygusunu işlemlerin yürütülmesinde rehber, değerlemelerde ölçüt olarak almalı ve sorumluluğunun ilk denetleyicisi kendisi olmalıdır.

Bu kavram göz ardı edildiğinde bundan sonraki kavram ve ilkeler etkinliğini ve anlamını yitirir.(Sevilengül,2003:22)

3.1.2 KİŞİLİK KAVRAMI

Kişilik varsayımının temeli, işletmenin; sahiplerinden, alacaklılarından, borçlularından ve yöneticileri ile personelinden ayrı bir kişiliği olduğu hususunun kabul edilmesidir. Her işletme ister tek şahıs işletmesi, ister şahıs şirketi, isterse sermaye şirketi olsun işletme sahipleri ile diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahiptir. Buna muhasebe kişiliği denir. Ayrı bir kişilik olarak yaptıkları işlemler muhasebeleştirilir ve bunlarla ilgili raporlar hazırlanır.

İşletme, belli amaçları yerine getirmek için kurulmuş bir ekonomik birimdir. İşletmenin dış alemle ve çeşitli gruplarla yaptığı ilişki ve faaliyetlerinde bir kişiliğe sahip olduğu esasında hareket edilir. Bu bakımdan işletmeye ayrılan ekonomik değerler onun varlığını meydana getirirken, yöneticiler ve personelde yaptıkları faaliyetleri bu kişilik adına yapmış olurlar. İşletmenin faaliyetlerinden doğan kar da ilk anda işletme sahiplerinin geliri değil, fakat ilgili işletmenin karıdır.

Serbest piyasa kanunu sisteminde ve tek düzen muhasebe sisteminde bu varsayım kişilik kavramı olarak belirtilmektedir.Serbest piyasa kanununun benimsediği sisteme göre, belirli kaynakları kontrolünde bulunduran ve bu kaynakların kullanımından sorumlu olan işletme birimleri de bir kişiliğe sahiptir.(Koçyalkın,1998:24-25)

3.1.3 İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ KAVRAMI

İşletmelerin ömürleri genellikle sınırlı değildir. Bir işletmenin yaşamının, aksine bir kanıt olmadıkça sonsuz olduğu, sonsuz olmasa bile en azından mevcut planlarını, taahhütlerini ve kontratlarını yerine getirmeye yetecek kadar bir süre varlığını sürdüreceği varsayılır.

Süreklilik kavramı muhasebe kişiliğinin(işletmenin, departmanın v.s.) amaçlarını ve en azından mevcut taahhütlerini yerine getirmeye yetecek kadar uzun bir süre faaliyette bulunacağını var sayar. Bir görüşe göre taahhütler değişik zaman aralıklarında olduğundan, tüm mevcut taahhütleri gelecekte tamamlamak için geçen süre içerisinde yeni taahhütlerde bulunacaktır. Bu da işletme yaşamının sınırlanmasına mani olacaktır.

Bu varsayım altında ekonomik yaşamın sürdürülebilmesi işletmenin uzun ömürlü varlıklar elde etmesini uzun vadeli borçlar yüklenmesini, uzun vadeli planlar yapmasını, ileriye yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunmasını, uzun süreli etkiye sahip reklam yapmasını gerektirir. Böylece bu varsayım, doğru analizlerin yapılabilmesi için gerekli olduğu araştırma, geliştirme, reklam harcamalarının nasıl kaydedileceği ve değerlendirilmesinin seçimi konusunda geçerli olacak ilkelere ışık tutar. Bu kavramın gerekliliğine ilişkin örnekler muhasebe öğretiminin ileri aşamalarında verilebilir.(Cemacılar ve Erdoğan,1997:430)

3.1.4 DÖNEMSELLİK KAVRAMI

Dönemsellik kavramı işletmenin sürekliliği kavramına göre, bir ticari kişiliğin sonsuz şekilde devam edeceği kabul edilmekle beraber, teşebbüsün faaliyetleri düz bir hat şeklinde olmayıp, daha çok ayrı ayrı halkalardan meydana gelmiş sonsuz bir zincire benzer. Dönemsellik kavramı, işletme faaliyetlerinin zamanında kontrolü ve değerlendirilmesi ihtiyacı sonucu ortaya çıkmıştır. Çünkü işletme faaliyetlerinin karlı olup olmadığını tespit etmek işletme sahiplerinin kazanç paylarını, işletme personelinin ücretlerini ödemek için, işletmenin sonsuz olan

faaliyet döneminin sonuna kadar beklemek mümkün değildir. Faaliyet dönemi veya muhasebe dönemi için genellikle bir yıllık süre esas alınır.

Muhasebe için bu kavram temel olunca net gelirin dönemler itibari ile hesaplanması gerekmektedir. Bir dönemin net gelirini hesaplamada gerekli olan tahakkuk esasları ile dönem gelirini o gelirleri elde etmek için katlanılan giderlerle karşılaştırma prensibi bu kavrama dayanır.(Küçüksavaş,1998:13)

3.1.5 PARAYLA ÖLÇÜLME KAVRAMI

Parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin, muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılması, parayla ölçülme kavramı ile ifade edilir. Bu kavrama göre, muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.(Kalenderoğlu,2002:28)

3.1.6 MALİYET ESASI KAVRAMI

İşletme tarafından edinilen varlıkların kaydında kural olarak maliyet bedeli esas alınmalıdır. Fakat bu sadece bir kuraldır ve bazı istisnaları bulunmaktadır.(Kırsalı ve Işıklarlı,1998:15)

3.1.7 TARAFSIZLIK VE BELGELENDİRME

Muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gerektiğini ifade eder.(Güçlü vd.,2002:20)

3.1.8 TUTARLILIK KAVRAMI

Bu kavram muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gerektiğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı benzer

olay ve işlemlerde, kayıt düzeni ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni gösterir.(Sözbilir ve Yenigün,2003:60)

3.1.9 TAM AÇIKLAMA KAVRAMI

Bu kavram mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.(Sözbilir ve Yenigün,2003:60-61)

3.1.10 İHTİYATLILIK KAVRAMI

İhtiyatlılık kavramı muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, olası giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, olası gelir ve karları için ise gerçekleşme dönemine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapamazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılık ayrılmasına gerekçe oluşturmaz.(Sözbilir ve Yenigün,2003:61)

3.1.11 ÖNEMLİLİK KAVRAMI

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi bir ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder.

Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

Bir varlığın veya hakkın iktisadi önemi onun muhasebe kaydını etkiler. Kavram icabı, büyük küçük bütün varlıklara hep aynı gözle bakılmalıdır. Bununla beraber, Kavramsal olarak doğru olan bu yaklaşım, uygulamada küçük tutarlar söz konusu olduğu zaman ihmal edilir. Örneğin; üç yıl kullanılacağı tahmin edilen varlık, diğer dönemlere taşınır. Diğer taraftan, aynı dönemlerde faydalanılacağı tahmin edilen bir

dolma kalem, gelecek dönemlere taşınmaz. Çünkü bu davranışın maliyeti, daha kesin kayıt yapmayla sağlanacak olan avantajları aşacaktır. Özet olarak bu ilkeye göre, önemli olmayan durumlarda temel kavramlardan ve varsayımlardan uzaklaşabilmektedir.(Ataman ve Akgül,1998:6)

3.1.12 ÖZÜN ÖNCELİĞİ KAVRAMI

Özün önceliği kavramı; işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özlerin paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu durumda özün biçime önceliği esastır.(Sözbilir ve Yenigün,2003:62)

3.2 TEK DÜZEN HESAP PLANI

Tekdüzen hesap planındaki hesap sınıfları; bilanço ve gelir tablosundaki gruplama ve sıralama paralelinde aşağıdaki gibi 10 sınıftan oluşmaktadır. Bu tanımları şematik olarak gösterecek olursak;

HESAP SINIFLARI		HESAP GRUPLARI		HESAPLAR	
1-	Dönen Varlıklar	1-	Dönen Varlıklar	1-	Dönen Varlıklar
2-	Duran Varlıklar	10-	Hazır Değerler	10-	Hazır Değerler
3-	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	11-	Menkul Kıymetler	100-	Kasa hesabı
4-	Uzun Vadeli Yabancı kaynaklar	12-	Ticari Alacaklar	101-	Alınan Çekler Hesabı
5-	Özkaynaklar	13-	Diğer Alacaklar		
6-	Gelir Tablosu Hesapları				
7-	Maliyet Hesapları				
8-	Serbest				
9-	Nazım Hesaplar				
10-	Serbest				

.Yukarıda ki tabloyu hesap olarak açacak olursak;

100. KASA HS.

100.01. TL Kasası

100.02. YP Kasası

100.02.001. EURO Kasası

100.02.002. USD Kasası

101. ALINAN ÇEKLER HS.

101.01. TL Karşılığı Alınan Çekler

101.01.001. Ocak Vadeli Çekler

101.02. EURO Karşılığı Alınan Çekler

101.02.001. Ocak Vadeli Çekler

101.03. USD Karşılığı Alınan Çekler

101.03.001. Ocak Vadeli Çekler

102. BANKALAR HS.

102.01. Vadesiz Ticari Mevduat

102.01.001. Vadesiz Ticari Mevduat (TL)

102.01.002. Vadesiz Ticari Mevduat (YP)

102.02. Vadeli Ticari Mevduat

102.02.001. Vadeli Ticari Mevduat (TL)

102.02.002. Vadesiz Ticari Mevduat (YP)

103. VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ HS.

108. DİĞER HAZIR DEĞERLER HS.

110. HİSSE SENETLERİ HS.

120. ALICILAR HS.

120.01. Spor Toto Teşkilat Başkanlığı

121. ALACAK SENETLERİ

121.01. TL Karşılığı Senetler

121.02. EURO Karşılığı Senetler

121.03. USD Karşılığı Senetler

135. PERSONELDEN ALACAKLAR HS.

135.01. Maaş Avansından Alacaklar

135.02. Müsabaka ve Toplantı Avansı

136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.

136.01. Sponsorlardan Alacaklar

136.02. Kulüplerden Alacaklar

153. TİCARİ MALLAR HS.

153.01. Dönem Başı Mal Mevcudu

153.01.001. Çorap

153.01.002. Şapka

153.01.003. Top

153.02. Dönem İçi Mal Alışları

153.02.001. Çorap

153.02.002. Şapka

153.02.003. Top

157. DİĞER STOKLAR HS.

157.01. Dönem Başı Malzeme Mevcudu

157.01.001. Kupa

157.01.002. Madalyon

157.01.003. Eşofman

157.02. Dönem İçi Malzeme Alışları

157.02.001. Kupa

157.02.002. Madalyon

157.02.003. Eşofman

159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS.

159.01. Yurt Dışı Müsabakalar İçin Verilen Avanslar

159.01.001. Konaklama Avansı

159.01.002. Mal ve Hizmet Alımı Avansı

170. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ HS.

191. İNDİRİLECEK KDV HS.

196. PERSONEL AVANSLARI

196.01. Müsabaka ve Toplantı Avansları

196.02. Maaş Ücret ve Yolluk Avansları

220. ALICILAR HS.

226. VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HS.

226.01. Askı Depozitosu

226.02. Antrenör Ev Kira Depozitosu

252. BİNALAR HS.

254. TAŞITLAR HS.

254.01. Binek Araçlar

- 254.02. Servis Araçları
- 255. DEMİRBAŞLAR HS.
 - 255.01. Büro Makineleri ve Bilgisayarlar
 - 255.02. Mobilya ve Mefruşatlar
- 258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.
 - 258.01. Yüzme Havuzu İnşaat Maliyeti
- 264. ÖZEL MALİYETLER HS.
 - 264.01. Büro Teftiş Giderleri
- 320. SATICILAR HS.
 - 320.01. TL Karşılığı Borçlar
 - 320.01.001. Firmalara Borçlar
 - 320.01.002. Kulüplere Borçlar
 - 320.02. Yabancı Para Karşılığı Borçlar
 - 320.02.001. Firmalara Borçlar
 - 320.02.002. Kulüplere Borçlar
- 321. BORÇ SENETLERİ HS.
- 335. PERSONELE BORÇLAR HS.
 - 335.01. Net Ücret Borçları
 - 335.02. Asgari Geçim İndirimi Borçları
- 336. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS.
 - 336.01. Yurt İçi Faaliyet Giderleri
 - 336.01.001. Lig Usulüne Tabi Faaliyetler

336.01.002. Lig Usulüne Tabi Olmayan Faaliyetler

336.02. Yurt Dışı Faaliyet Giderleri

391. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.

420. SATICILAR HS.

421. BORÇ SENETLERİ HS.

600. YURT İÇİ SATIŞLAR HS.

600.01. Yardım(GSGM Katkı Payı)

600.02. Spor Toto(Reklam Geliri)

600.03. Katılım Payı-Başvuru Harçları Geliri

600.03.001. 2009-2010 1.Lig Katılım Payı

600.04. Sporcu –Antrenör-Vize-Hakem-Lisans Ücreti

600.04.001. Sporcu Lisans Geliri

600.04.002. Antrenör Lisans Geliri

600.04.003. Hakem Lisans Geliri

600.05. Sponsorluk Gelirleri

600.06. Reklam Gelirleri

600.06.01. Kulüplerin Forma Gelirleri

600.07. Kira ve İşletme Gelirleri

600.07.001. Kantin Kira Gelirleri

600.07.002. Antrenman- Müsabaka Gelirleri

600.07.003. Bilet Satış Gelirleri

600.07.004. Salon Kira Bedeli

600.08. Hediyelik Eşya Satış Gelirleri

600.08.001. Top

600.08.002. Tişört

600.08.003. Şapka

600.08.004. Top

600.08.005. Atkı

600.09. Diğer Gelirler

600.09.001. İhale Katılım Gelirleri

600.10. Uluslar arası Kuruluşlar Katkı Payı

642. FAİZ GELİRLERİ HS.

642.01. Faiz Tahakkuku

642.02. Faiz Tahakkuku Gelir Vergisi

679. DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR HS.

679.01. Araç Satış Karı

679.02. Demirbaş Satış Karı

679.03. Diğer Karlar

740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.

740.01. Yurt İçi Faaliyet Giderleri

740.01.001. Lig Usulüne Tabi Faaliyetler

740.01.001.001. Yolluk ve Harcırah Gideri

740.01.001.002. Görevli Ücret Ödemesi

740.01.001.003. Konaklama Giderleri

740.01.001.004. Ödül ve Yardım Giderleri

740.01.001.005. Reklam ve Yayın Giderleri

740.01.001.006. Promosyon ve Tanıtım Giderleri

740.01.001.006. Diğer Giderler

740.01.002. Lig Usulüne Tabi Olmayan Giderler

740.01.002.001. Avrupa Şampiyonası Giderleri

740.01.002.002. Yolluk ve Harcırah Giderleri

740.01.002.003. Konaklama Giderleri

740.01.002.004. Ödül ve Yardım Giderleri

740.01.002.005. Reklam ve Yayın Giderleri

740.01.002.006. Promosyon ve Tanıtım Giderleri

740.02. Yurt Dışı Faaliyet Giderleri

740.02.001. Balkan Yüzme Şampiyonası

740.02.001.001. Yolluk ve Harcırah Gideri

740.02.001.002. Görevli ve Ücret Ödemesi

740.02.001.003. Konaklama Gideri

740.02.001.004. Ödül ve Yardım Giderleri

740.03. Eğitim Giderleri

740.03.001. Kurslar

740.03.002. Seminerler

740.03.003. Kongreler

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.

770.01. Ofis Giderleri

770.01.001. Kırtasiye Giderleri

770.01.002. Büro Makineleri Bakım Onarım Gideri

770.01.003. Elektrik Giderleri

770.01.004. Haberleşme Giderleri

770.01.005. Ulaşım Giderleri

770.02. İl Temsilcilikleri Giderleri

770.02.001. İstanbul İl Temsilciliği Gideri

900. TEMİNAT MEKTUBUNDAN ALACAKLAR HS.

900.01. Teminat Alınan Kıymetli Evraklar

900.01.001. Teminat Alınan Çekler TL

900.01.002. Teminat Alınan Çekler YP

901. TEMİNAT MEKTUBUNDAN BORÇLAR HS.

902. SÖZLEŞMELER(BORÇLU) HS.

903. SÖZLEŞMELER(ALACAKLI) HS.

904. SAKLAMAYA TABİ DEĞERLER(BORÇLU) HS.

905. SAKLAMAYA TABİ DEĞERLER(ALACAKLI) HS.

906. ALINAN YATIRIM İNDİRİMLERİ HS.

Gösterdiğimiz tek düzen hesap planıyla alakalı olarak aşağıdaki açıklamaları yapmak yerinde olacaktır.

HESAP PLANI AÇIKLAMALARI

100 - KASA HESABI

Bu hesapta işletmenin elinde bulunan paraların talebi için kullanılmaktadır. İşletmenin tahsil ettiği paralar borç, işletmeden yapılan ödemelerde alacak kaydedilmiştir. Bu hesap daima bor bakiyesi verir ve alacak bakiyesi vermez.(Sözbilir ve Yenigün,2003:75)

101 – ALINAN ÇEKLER

Bu hesapta işletmenin almış olduğu henüz bankaya tahsil için verilmemiş olan çeklerin izlendiği hesaptır. Alınan çekler hesabı işletmeye gelen çek olduğu zaman borçlandırılır. İşletme çeki bankaya tahsil için vermişse veya ciro etmişse alacalandırılır. Bu hesap daima borç verir veya sıfır olur.(Sözbilir ve Yenigün,2003:76)

102 – BANKALAR HESABI

Bu hesapta federasyonların banka hesaplarına yatırılan veya çekilen paraların izlenmesini kapsar. Bankalar hesabı şu şekilde işler. Banka hesabına yatırılan paralar borç, çekilen paralar ise alacak kaydedilir. Yapılan çek ödemeleri de alacak kaydedilir. Bu hesapta daima borç kalanı verir veya sıfır bakiye olur.(Çonkar vd.,2008:111)

103 – VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)

Federasyonların üçüncü kişilere çekle veya ödeme emirleriyle yapmış olduğu ödemelerin takip edildiği hesaptır. Bu hesaptaki işleyiş ise şu şekildedir. İşletme çek veya ödeme emri talimatı verdiğinde bu hesap alacaklanır. Ödeme emri yerine geldiğinde veya çek ödemesi olduğunda hesap borçlanır. Verilen çekler ve ödeme emirleri hesabı daima alacak bakiyesi veya sıfır bakiye vermektedir.

120 – ALICILAR

Bu hesap işletmelerin faaliyet konusunu oluşturan mal veya hizmet satışlarından kaynaklanan açık alacaklarını talep eden hesaptır. Bu hesapta şöyle işlemektedir. İşletmenin açık alacağının doğmasıyla bu hesaba borç, bu açık alacağın tahsili ile bu hesaba alacak kaydedilir. Bu hesap borç kalanı veya sıfır kalanı vermektedir..(Çonkar vd.,2008:113)

121 – ALACAK SENETLERİ

Bu hesap işletmelerin faaliyet konusu ile alakalı oluşan alacağının senede bağlanmasıyla oluşan hesaptır. Bu hesabın işleyişi şu şekilde olmaktadır. İşletmenin almış olduğu senetler bu hesaba borç, alınan senetlerin tahsilinde bu hesaba alacak kaydedilir. Bu hesapta borç kalanı verir veya sıfır kalanı verir.

135 – PERSONELDEN ALACAK

Bu hesap işletmeye personelin borçlanması sonucu kullanılan bir hesaptır. Bu hesabın işleyişi şu şekilde olmaktadır. Personelin işletmeye borçlanması bu hesaba borç kaydedilir. Personelin borcunu ödemesi ile de hesap alacak kaydedilir. Bu hesap borç bakiyesi verir ya da sıfır bakiye verir.

136 – DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

Ticari olmayan ve anlattığımız hesaplara yazılmayan alacakların takip edildiği hesaptır. Bu hesabın işleyişi şu şekilde olmaktadır. İşletme lehine doğan alacaklar bu hesaba borç, yapılan tahsilâtlarda alacak kaydedilir.

153 – TİCARİ MALLAR

Satılmak üzere işletmelere alınan ticari malların takip edildiği hesaptır. Bu hesabın işleyişi ise şu şekilde olmaktadır. Satın alınan ticari mallar maliyet bedeli ile

bu hesaba borç kaydedilir, satılan ve herhangi bir şekilde çıkartılan ticari mallar ise bu hesaba alacak kaydedilir. Bu hesap borç bakiyesi verir veya sıfır bakiye verir.(Çonkar,2008:159)

157 – DİĞER STOKLAR

İşletmelerin çalışma esnasında kullanmak üzere aldığı ve ticari alacak satışını yapamadığı malzemelerin takip edildiği hesaptır. Bu hesap şu şekilde işlemektedir. Satın alınan malzemeler bu hesaba maliyet bedeli ile borç, bu malzemeler kullanıldığında yine maliyet bedeli ile gider hesapları kullanılarak alacak kaydedilir. Bu hesapta borç bakiyesi veya sıfır bakiye vermektedir.

159 – VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

İşletmelerin mal veya hizmet alımlarında önceden yapılmış olan avans ödemeleri bu hesapta takip edilmektedir. Bu hesabın işleyişi şu şekilde olmaktadır. Yapılan avans ödemeleri hesaba borç, mal veya hizmetin teslimi ile de hesaba alacak kaydedilir. Bu hesapta borç bakiyesi veya sıfır bakiye verir.

191 – İNDİRİLECEK KDV

Mal veya hizmetleri sonucu satıcılara ödenen KDV'nin takip edildiği hesaptır. Hesabın işleyişi şu şekilde olmaktadır. Mal ve hizmet alımları sonucu ödenen KDV hesaba borç, KDV üzerinden yapılacak olan indirimler ve hesapta yapılacak olan düzenlemeler alacak kaydedilmiştir. Bu hesap borç bakiyesi veya sıfır bakiye vermektedir.

195 – İŞ AVANSLARI

İşletmede görevli personele veya fahri görevlilere mutemetlik görevi verilmişse ve işletme için yapılacak bir görev verildiği zaman o görevli personele iş için verilen avanslar iş avansları hesabından izlenmektedir. Bu hesabın işleyişi şu şekilde izlenmektedir. Yapılan ödemeler bu hesaba borç, nakden iadeleri ve gideri belgeleyen durumlar hesaba alacak kaydedilir. Bu hesapta borç veya sıfır kalanı vermektedir.

226 – VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

İşletmelerce bir yıldan uzun süreli depozito amaçlı verilen değerlerin izlendiği hesaplardır. Bu hesap şu şekilde izlenmektedir. Verilmiş olan depozito ve teminatlar hesaba borç, bu depozito ve teminatlar geri alındığında ise bu hesap alacaklandırılır. Bu hesapta borç veya sıfır bakiye vermektedir.(Sözbilir ve Yenigün,2003:122)

254 – TAŞITLAR

İşletmelerde kullanılmak üzere alınan araçların takip edildiği hesaplardır. İşletmelere alınan araçlar hesaba borç kaydedilir, araçlar satılırsa hesaba alacak kaydedilmektedir. Bu hesap ta borç veya sıfır bakiye vermektedir.

255 – DEMİRBAŞLAR

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi için kullanılan masa, sandalye, bilgisayar vs. varlıkların takip edildiği hesaptır. Hesabın işleyişi şu şekilde olmaktadır. İşletmeye alınmış olan varlıklar hesaba borç, işletmenin elinden çıkarmış olduğu varlıklarda hesaba alacak kaydedilir. Bu hesap daima olarak borç ve sıfır kalan vermektedir.

260 – HAKLAR

Fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmelerin yararlanmak üzere kullandığı giderlerin takip edildiği hesaplardır. Bunlara örnek bilgisayar programları, lisans ücretleri verilebilir. Bu hesabın işleyişi ise şu şekilde olmaktadır. İşletmeye alınan bu varlıklar hesaba borç kaydedilir. Çeşitli sebeplerden dolayı kullanım özelliğini yitiren varlıklarda alacak kaydı ile hesaplardan çıkartılır. Bu hesap alımının yapıldığı yılın sonunda da Birikmiş Amortismanlar hesabına aktarılıp gider olarak yazılabilir. Bu hesap borç kalanı veya sıfır bakiye verir.

320 – SATICILAR HESABI

İşletmelerin faaliyet alanları ile alakalı olan her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan senetsiz borçlarının takip edildiği hesaptır. Mal ve hizmet alınıp borçlanıldığı zaman hesaba alacak, borçlusuna ödeme yapıldığında hesaba borç kaydedilir. Bu hesap alacak veya sıfır bakiye vermektedir.

326 – ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

İşletmelerin üçüncü kişilere verdiği işler karşısında bu işin teslimine kadar üçüncü kişiden aldığı depozito ve teminat niteliğindeki değerler bu hesapta takip edilmektedir. Bu hesabın işleyişi şu şekilde olmaktadır. Alınan depozito ve teminatlar bu hesabın alacağına, bu depozito ve teminatların geri verilmesi durumunda da hesaba borç kaydedilir. Bu hesap alacak kalanı veya sıfır kalan vermektedir.

335 – PERSONELE BORÇLAR

İşletmenin işçilerine olan ücret, fazla mesai gibi durumlardan kaynaklanan borçları bu hesaba alacak kaydedilir. Bu hesabın işleyişi şu şekilde olmaktadır.

İşletmenin işçilerine olan borcunu ödemesi durumunda da hesaba borç kaydedilir. Bu hesap alacak veya sıfır kalan vermektedir.

336 – DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

İşletmenin faaliyet konularıyla alakalı olmayan durumlardaki borçlarının takip edildiği hesaptır. Bu hesabın işleyişi şu şekilde olmaktadır. İlgili borç tahakkuk ettiği anda hesaba alacak, tahakkuk eden borç ödendiğinde de hesaba alacak kaydedilmektedir. Bu hesap alacak veya sıfır bakiye vermektedir.

360 – ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR

İşletmenin ödeyeceği vergi, resim, harç gibi borçlarının takip edildiği hesaptır. Hesabın işleyişi şu şekilde olmaktadır. İşletmenin vergi, resim veya harç gibi borcu oluştuğunda hesaba alacak kaydedilir. Bu borçların ödenmesi ile de hesaba borç kaydedilir. Bu hesap alacak veya sıfır bakiye vermektedir.

361 – ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

İşletme personelinin aylık brüt maaşları üzerinden ödeyeceği primlerini, işveren sigorta payı gibi yükümlülüklerin takip edildiği hesaptır. Hesapla ilişkisi şu şekilde olmaktadır. Özellikle SSK mevzuatına göre kesintiler hesap edilmektedir. Tahakkuk işlemi gerçekleştikten sonra bu hesap alacaklandırılır. Bu yükümlülükler ödendikçe hesap borçlandırılır. Bu hesap alacak veya sıfır kalem vermektedir.

570 – GEÇMİŞ YIL KARARLARI HESABI

İşletmenin geçmiş geçmiş dönemlerde ortaya çıkan gelir fazlalığının izlendiği hesaptır. İşletmelerin geçme yıllarında tüm kararları toplanarak bu hesap

gösterilmektedir. Bu hesabın kapatılması da şu şekilde olmaktadır. Bu hesap 540 dönem net karı hesabının borcuna kaydedilerek kapatılabilmektedir.

580 – GEÇMİŞ YILLAR ZARARI HESABI (-)

İşletmelerin geçniş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan gider fazlasının takip edildiği hesaptır. Önceki dönemde oluşan 591 dönem net zararı hesabının alacağına kaydedilen zarar 580 geçmiş yıllar zararı hesabının borç tarafına yazılarak aktarım sağlanmış olur.(Çonkar vd.,2008:281)

590 – DÖNEM NET KARI HESABI

İşletmelerin dönem gelir fazlarının takip edildiği hesaptır. Hesabın işleyişi şu şekilde olmaktadır. 692 dönem net karı veya zararı hesabına olan meblağ 590 dönem net karı hesabının alacağına kaydedilir.

591 – DÖNEM NET ZARARI HESABI

İşletmelerin faaliyet dönemine ilişkin net zarar tutarının izlendiği hesaplardır. Bu hesabın işleyişi şu şekilde olmaktadır. 692 dönem net karı veya zararı hesaplanan meblağ bu hesabın borcuna kayıt edilerek çözülür.

600 – YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI

Bu hesaba işletme açısından bakılacak olursa, işletmelerin faaliyet alanları ile alakalı satışlar bu hesaba alacaklandırılarak muhasebeleştirilir federasyondaki durum ise şöyle olmaktadır.

Genel Müdürlük bütçesinden ayrılacak pay

Katılım payı

Tescil ve vize ücretleri

Sponsorluk gelirleri

Reklam yayın gelirleri

Ceza ve itiraz gelirleri

Yardım ve bağışlar

Kira ile işletme gelirleri gibi durumlar oluştuğunda bu hesapta takip edilir ve alacaklandırmak suretiyle işletilir.

622 – SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI (-)

İşletmelerin veya federasyonların üretilen hizmetleriyle alakalı yaptıkları giderlerin kaydedildiği hesaptır. Federasyonların faaliyetlerinin gerçekleşmesi ile ilgili giderleri 741 hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabına alacak kaydı ile bu hesaba satılan hizmet maliyetine borç kaydedilir.

642 – FAİZ GELİRLERİ HESABI

İşletmelerin ve federasyonların kısa ve uzun vadeli yatırımlarından sağladıkları faiz gelirlerinin takip edildiği hesaptır.

646 – KAMBİYO VE BORSA DEĞER ARTIŞ KARLARI HESABI

Kambiyo işlemlerinden doğan karar ile alım satım alım satım amacıyla satın alınan menkul kıymetlerin piyasa fiyatına göre değerlendirilmesi durumunda meydana gelen artışlar bu hesaba alacak kaydedilir. Bu hesaba alacak yazılan piyasa değer artışları ilgili menkul kıymet hesabına da borç kaydedilir.

656 – KAMBİYO VE BORSA DEĞER AZALIŞ ZARARLARI

Kambiyo işlemlerinden doğan zararlar ile alım satım amacıyla satın alınan menkul kıymetlerin piyasa fiyatına göre değerlendirilmesi durumunda meydana gelen azalışlar hesaba borç yazılır. Bu hesaba borç yazılan piyasa değer azalışları ilgili menkul kıymetin hesabına alacak kaydedilir.(Sözbilir ve Yenigün,2003:201)

679 – DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR HESABI

İşletmelerin veya federasyonun olağan faaliyetlerinden haricen elde ettiği, örneğin duran varlık, taşıt, demirbaş satışı gibi olağan dışı olaylardan elde etmiş olduğu karların takip edildiği hesaptır.

690 – DÖNEM KARI VEYA ZARARI

Dönem sonlarında sonuç hesaplarında meydana çıkan gelir ve gider hesaplarının aktarıldığı hesaptır. Gelen hesapları bu hesabın alacağına, gider hesapları da bu hesabın borcuna kaydedilmektedir. Bu hesap alacak bakiye veriyorsa gelir fazlası, borç bakiye veriyorsa gider fazlasını ifade eder. Gelir fazlası durumunda bu hesap 590 dönem net karı hesabına gider fazlası veriyorsa 591 dönem net zararı hesabına aktarılarak kapatılabilmektedir.

740 – HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI

Bu hesaba federasyonları arasında tanımlama yapacak olursak; federasyonlar yıllık faaliyetleriyle alakalı olarak bir program hazırlarlar. Bu programların komplor dışı faaliyetleri, toplantı, kongre vs. düşürülür. Bu yazılarda oluşacak olan giderlerin tutarları bu hesaba borç olarak kaydedilir. Bu hesap dönem sonunda yansıtma hesaplarına aktarılır ve karşılaştırılarak kapatılır.

770 – GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

Federasyonların elçilik işlemleri, güvenlik ve hukuki işlemlerinde kaynaklanan giderleri bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonunda bu hesaptan 771 genel yönetim giderleri ile karşılaştırılarak kapatılır.

771 – GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSIMA HESABI 770 Genel yönetim giderleri borcuna kaydedilen hesaplar 771. Nolu hesabın alacağına, daha sonrasında da 632. genel yönetim giderleri hesabının borcuna kaydedilir.

İKİNCİ BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİ VE ÖZERK SPOR FEDERASYONLARI MUHASEBESİ

Tez çalışmamız da böyle bir bölüme yer vermemizde ki sebep özerk federasyonlar da daha önceden kamu muhasebesiyle takip edilen işlemler şimdi özerklikle, işletme muhasebesiyle devam etmektedir. Bu sebep den kamu muhasebesini tanımlamayı çalışmamızın nevi için uygun bulmaktayız.

1.1. DEVLET MUHASEBESİ KAVRAMI

Devlet muhasebesi, kamu mali yönetiminde kilit bir rol oynar. Kamu yönetimlerini yeniden yapılandırma çabası içerisindeki ülkelerin, reform çalışmalarına muhasebe sistemlerini düzeltmekle ve daha doğru, daha zamanlı, daha güvenilir bilgi üretebilir hale getirmekle başlamalarının temelinde devlet muhasebesinin taşıdığı önem yatmaktadır.(Dişli vd.,2007:15)

Devlet muhasebesinin kamu yönetimleri ve ekonomiler için taşıdığı önemin ortaya koyulabilmesi amacıyla aşağıda; devlet muhasebesinin nasıl tanımlanması gerektiği, kapsamının ne olduğu, ülke ekonomisi için taşıdığı önem, ortaya çıkışı ve tarihsel süreç içerisinde geçirdiği dönüşümler irdelenmiştir.

Bilgi sistemidir. Bu nedenle, muhasebenin konusu örgütün yapmış olduğu faaliyetler sonucunda gerçekleşen mali nitelikli işlem ve olaylardır.Devlet muhasebesi devletin ekonomik sonuçlar doğuran mali nitelikteki işlem ve faaliyetlerini izleyen.kaydeden ve raporlayan bir bilgi sistemidir.

Devlet muhasebesi, devletin para ile ifade edilen değerlerini gösteren, bu değerlerde meydana gelen değişiklikleri izleyen ve devletin her türlü faaliyetlerini nedenleri ve sonuçları ile ortaya koyan bir sistemdir.(Akarçay,1980:7)

Diğer bir tanımlamaya göre devlet muhasebesi, devlet faaliyetlerinin para

cinsinden ve anlamlı bir şekilde kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve yorumlanmasıdır.(Parmaksızoğlu,1989:1)

Başka bir tanıma göre Devlet muhasebesi, ekonomide yer alan tüm çıkar gruplarını ilgilendiren, devletin yaptığı işlemleri, varlıkların değerlerini göstererek kaydeden, bu verilerden dönemler itibariyle yoruma ve denetime elverişli dökümler hazırlayarak sonuç özetleri çıkaran bir hesap yöntemidir.

Devlet muhasebesi devlet yönetiminde idari ve siyasi yetki sahipleri için bir yönetim aracı görevi görmektedir.

Devlet muhasebesi kavramının bütçesel bir bakış açısıyla tanımı ise şöyle yapılabilir; “Devlet faaliyetlerinin bütçe yasaları ile belirlenen süreler içinde, yasama organının belirlemelerine göre yerine getirilip getirilmediğinin denetimini sağlayan, devlet hizmetlerinin maliyetlerini ortaya koyan, ileriye dönük kararların alınmasında yönetime ışık tutan ve devlet patrimuanındaki değişimleri para ile ifade eden bir muhasebe tekniğidir.”(Güngör,1981:16)

Devlet muhasebesi, genel muhasebe mantığı çerçevesinde tanımlayacak olursak; devletin para ile ifade edilebilen ve tamamen veya kısmen mali nitelikteki bütün faaliyetlerinin, varlıklarının ve yükümlülüklerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, yorumlanması ve ilgili kişi ve kurumlara raporlanması olarak tanımlanabilir.

Devlet muhasebesinin temel çıktısı mali raporlardır. Bu raporların nihai kullanıcıları ise politika yapıcılar, kamu yöneticileri, yatırımcılar, halk, uluslar arası kuruluşlar, kredi derecelendirme kuruluşları, akademik çevreler, sendikalar ve diğer ilgi gruplarıdır

1.1.1. Devlet Muhasebesinin Ortaya Çıkışı ve Gelişimi

Gerek ticari muhasebenin, gerekse kamu ya da devlet muhasebesinin tarihsel gelişimi ülkelerin siyasi ve ekonomik gelişmişlik düzeyleri ile paralel bir

seyir göstermiştir. Zira ülkelerin ekonomik ve siyasi örgütlenme şekillerinde meydana gelen farklılaşmalar ile birlikte kamu yönetimi anlayışında da birtakım değişimler yaşanmıştır. Bu doğrultuda, kamu yönetimlerinin bir yönetim aracı olan devlet muhasebesi de evrime uğramış, kapsamlı dönüşümler yaşamıştır.

Siyasi rejimlerin farklılaşmasıyla birlikte devlet anlayışında da önemli gelişmeler yaşanmıştır. Devlet muhasebesindeki gelişmeler de devlet anlayışında ortaya çıkan bu gelişmelere uygun olarak gelişim göstermiştir. Çünkü devlet muhasebesi kamu yönetimi için bir amaç değil araçtır. Dünyada yaşanan gelişmelere paralel olarak devlet faaliyetleri farklılaşmaya başlamış ve klasik devlet anlayışı değişim göstermiştir. Bu değişim sürecinde öncelikle devlet bütçesi kavramı ortaya çıkmış ve paralelinde muhasebe anlayışı bütçe odaklı olarak gelişim göstermiştir. Bu nedenle, devlet muhasebe sistemi devlet bütçe sisteminin türevi olmuştur.(Güngör,1981:18)

1.1.2. Devlet Muhasebesinin Önemi

Devlet muhasebesi kamu mali yönetiminde kilit bir rol oynar. Kamu yönetimlerini yeniden yapılandırma çabası içerisindeki ülkelerin, reform çalışmalarına muhasebe sistemlerini düzeltmekle ve daha doğru, daha zamanlı, daha güvenilir bilgi üretebilir hale getirmekle başlamaları rastlantı değildir.((Dişli,2004:10)

Devlet muhasebesi kamu kaynaklarının nerelerde ve nasıl kullanıldığının hesabını tutmayı kolaylaştıran ve bu suretle kamu fonlarının kullanımında yetkili olan yöneticilerin bunları kendilerine verilen yetkiler çerçevesinde ve rasyonel olarak kullandıklarının hesabını verebilmelerine olanak sağlayan son derece önemli bir araçtır.(Muhasebat Genel Müdürlüğü,2002:2)

Hükümetlerin izlediği mali politikalara ilişkin faaliyet ve işlemlerin kayıtlarını tutan ve izleyen devlet muhasebe sistemi, bu anlamda mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın çok önemli bir unsurudur.

Kamu kesimini ihtiyaç duyacağı tüm mali verilerin günü gününe, doğru,

güvenilir bir şekilde kaydedilip saklanması; bunların işlenerek analiz edilmesi ve böylece üretilen yönetim bilgileri ile mali bilgilerin karar verme durumundaki yöneticilerin kullanımına eş zamanlı olarak sunulması sağlıklı bir kamu mali yönetimi için hayati önem taşır.

1.1.3. Devlet Muhasebesinin Kapsamı

Devlet muhasebesinin kapsamı genel yönetimdir. Genel yönetim ise genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşmaktadır. Devlete ait olan mali ve mali olmayan şirketler, kamu sektörünün içinde yer almakla birlikte genel yönetime dahil değildirler. Çünkü devlete ait mali ve mali olmayan şirketlerin varlık sebebi özel hukuk ilke ve kurallarına göre mal ve hizmet üretilip kar elde etmektir. Dolayısıyla bu şirketler ticari muhasebe usul ve esaslarına göre yönetilmekte, devlet muhasebesinin kapsamı dışında kalmaktadırlar. Öyleyse devlet muhasebesinin amacı genel yönetim kapsamına dahil olan merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumlarında ortak muhasebe ve raporlama standartları ile karşılaştırma yapmaya ve konsolide etmeye elverişli çerçeve bir hesap planının oluşturulmasıdır. Devlet muhasebesine ilişkin muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama standartlarına uygun olmalıdır. Çerçeve hesap planı da hem yurt içindeki kullanıcıların bilgi ve yönetim ihtiyaçlarına uygun ve hem de uluslararası mali kuruluşların belirlediği niteliklere ve sınıflandırmaya uygun, devlet hesaplarında saydamlığı sağlayacak ve mali kararları alanların ve bunları uygulayanların hesap verilebilirliğine temel oluşturacak rapor üretmeye elverişli olmalıdır.(Muhasebat Genel Müdürlüğü,2002:13)

1.1.4. Devlet Muhasebesinin Milli Muhasebe İçindeki Yeri

Milli muhasebe kavramı genel olarak, bir ülkede belli bir dönemde üretilen toplam hâsılanın yani milli gelirin; hesaplanması, sınıflandırılması, raporlanması ve devletin mali sonuçlar yaratan bütün faaliyet ve projeleri ile ilişkilendirilmesini kapsayan “hesap sistematığı” olarak ifade edilebilir. Bu anlamda milli muhasebe kavramı hem özel ekonomiyi, hem de kamu ekonomisini kapsamaktadır.

Milli muhasebenin nihai amacı ulusal ekonomiye ilişkin anlamlı ve sağlıklı bilgi üretmektir. Söz konusu amacın gerçekleştirilebilmesi için istatistik, ekonometri gibi disiplinlerden geniş ölçüde faydalanılmaktadır. Zira milli muhasebe, istatistiği daha derli toplu, daha tutarlı hale getirmekte; bunları makro ekonomik büyüklükler olarak vermektedir. Böylece belirli bir süre için - genellikle bir yıllık dönemler – tutarlı bilgiler elde edilmektedir.

Devlet muhasebesi kapsam itibarıyla milli muhasebenin içinde yer alır. Zira milli muhasebe özel ekonomiyi ve kamu ekonomisini bir bütün olarak ele alırken; devlet muhasebesi yalnızca kamu ekonomisini -belli sınırlılıklar çerçevesinde ele almaktadır. Burada “belli sınırlılıklar” sözü ile ifade edilen husus devlet muhasebesinin kapsamının kanun ve yönetmelikler ile belirlenmesidir.

Milli muhasebede mali işlemler tahsil veya tediye dönemine bakılmaksızın gerçekleştikleri yani bir alacak veya borcun doğduğu anda kaydedilirler. Buna göre milli muhasebenin genel olarak tahakkuk esasını benimsediğini söylemek mümkündür. Ancak devlet muhasebesinde mali işlem ve olayların nakit, taahhüt, uyarlanmış nakit, uyarlanmış tahakkuk ve tam tahakkuk esasları gibi esaslara göre kaydedilmesi mümkündür. Devlet muhasebesinde bu esaslardan hangisinin kullanılacağı ise kanun, yönetmelikler ve idari düzenlemelerle belirlenmektedir.

Milli muhasebe ekonomik ve parasal olayları kuşbakışı bir yaklaşımla genel düzeyde ele alır. Kamu ve özel kesimde tüm işlemleri ulusal ekonominin yapısı ve ekonomik faaliyetlerin gelişimi hakkında genel bir tablo ortaya koyacak biçimde gruplandırır. Milli gelirdeki gelişmelerin ve bunların etkilerinin izlenmesine elverişli verileri toplar. Devlet muhasebesi ise, devletin mali yönetim

işlevinin yerine getirilmesinde ana araç olma durumundadır. Bu amaçla genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesaplarını düzenler. Bu anlamda devlet muhasebesinin ekonomik ve parasal olayları ele alış tarzı milli muhasebeye göre daha az kuşbakışı ve daha az geneldir.(Burhan,1999:40)

Devlet muhasebesinde işlem ve olaylar fonksiyonel bir ayrıma göre izlenirken, milli muhasebede ekonomik yaklaşım benimsenmiştir.

1.2. DEVLET MUHASEBESİ YAKLAŞIMI

Devletin fonksiyonlarının sınırlı olduğu dönemlerde devlet muhasebesi yalnızca bütçesel gelir ve giderleri izlemiş ve kayıtlamıştır. Ancak devlet faaliyetlerinin çeşitlenmesi ve alanının genişlemesi ile birlikte devlet muhasebesi kendinden beklenen ihtiyaçları karşılayamaz duruma gelmiştir. Böylece zamanla devlet muhasebesinin kapsamına bütçesel gelir ve giderlere ek olarak devletin patrimuanı yani malvarlığı ve devlet borç ve alacakları da dâhil olmuştur.

Devlet muhasebesi sisteminde, nakit ve tahakkuk esasları bir yana taahhüt esasının tartışıldığı günümüzde devlet faaliyetlerini etkileyen her bir kalemin kayda alındığı muhasebe kayıt yöntemlerinin kullanılması gerekmektedir.(Arıca,2002:16)

Devlet muhasebe sistemlerine yönelik olarak tarihsel gelişim süreci içerisinde klasik ve modern yaklaşım olmak üzere iki temel görüş ortaya çıkmıştır.

1.2.1. Klasik Devlet Muhasebesi Yaklaşımı

Klasik devlet muhasebesi anlayışına göre devlet muhasebesinin temel amacı, devletin gelir ve giderlerinin bütçesel hüküm ve usuller çerçevesinde izlenmesi, kayıt altına alınması ve kontrol edilmesidir. Devletin sahip olduğu maddi ve maddi olmayan varlıkların ve devlet borç ve alacaklarının muhasebe mantığı içerisinde izlenerek kayıt altına alınmadığı bu sistemi “bütçe muhasebesi” olarak değerlendirmek mümkündür.

Klasik anlayışa göre devlet borç ve alacaklarının ve malvarlığının devlet muhasebesinin kapsamı dışında tutulması aşağıdaki gerekçelere dayanmaktadır.(Giray,1997:137)

- Devletin malvarlığı üzerindeki tasarruf yetkisi (satın alma, kiralama vb.) yoktur. Eski eserler, saraylar, müzeler gibi devlet malları üzerinde özel mülkiyette olduğu gibi tasarrufta bulunulamaz. Malvarlığı devlet için değişim aracı olmadığından kayda almak mümkün değildir.
 - Devletin malvarlığı, devletin değil milletindir. Bu nedenle, devletin bu mallar üzerinde sorumluluğu, milletin menfaatini göz önünde bulundurarak koruyuculuk yapmaktır. Dolayısıyla, devletin malvarlığının olmadığı varsayımıyla patrimuan (devletin malvarlığı ve teşebbüs gelirleri) muhasebesi tutulamaz ve malvarlığına ilişkin kalemler bilançoda gösterilemez.
 - Devlet malı ve buna ilişkin bir muhasebe sisteminin geliştirilmesi, devlet mal varlığının genişletilmesi düşüncesini yaygınlaştırır. Klasik sisteme göre devletin fonksiyonu patrimuanı arttırmak değil mevcut varlık yapısını en iyi şekilde yönetmektir.
 - Devletin nakit hesabı ile malvarlığı hesabını teknik açıdan izlemek mümkün değildir. Bu nedenle, devletin bilançosunun hazırlanmasında gerçek durumun ortaya konması açısından birtakım sorunlarla karşılaşmaktadır.
-
- Patrimuan muhasebesi, bilanço düzenlemesi gerektirmektedir.

Devlet bilançosunda yer alan mevcutlar ve alacaklar ile pasifindeki borçlar aynı nitelikte kıymetler değildir ve bu nedenle karşılaştırma yapılamaz. Aktifte bulunan bazı değerlerin likiditesini belirlemek mümkün değildir.

.Devletin malvarlığına ilişkin gerçek değerlerin ortaya konmasında birtakım sorunlarla karşılaşıldığından, değerleri izlemek mümkün olmamaktadır. Bu duruma paralel olarak amortisman ayrılması ve malvarlığı yönetimi ütopyik düşünceler olarak kalmaktadır.

1.2.2. Modern Devlet Muhasebesi Yaklaşımı

Modern devlet muhasebesi anlayışına göre devlet muhasebesi, klasik anlayışın aksine, devlet gelir ve giderlerine ek olarak devlet borç ve alacakları ile devletin malvarlığını da kapsamına almalı ve muhasebeleştirilmelidir. Zira, devletin zamanla genişleyen faaliyet alanına bağlı olarak birtakım borç ve alacaklarının bulunması ve bir malvarlığına sahip olması kaçınılmazdır. Bundan dolayı, devlet muhasebesini sadece bütçe muhasebesi olarak değerlendirmek hem doğru değildir, hem de kamu yönetiminin ihtiyaçlarına tam olarak cevap verilememesi anlamına gelmektedir.

Devlet muhasebesinin, milli muhasebenin bir parçası olarak, devletin ekonomik ve mali nitelikteki faaliyetlerinin izlenmesine yardımcı olmak görevini yerine getirebilmesi için, devletin malvarlığının da hesabını tutma ve bunlara ilişkin değişimleri takip etme görevi vardır.(Karaarslan,2005:7)

Modern devlet muhasebesi anlayışının klasik anlayışın bütçe muhasebesi odaklı yaklaşımına ilişkin olarak öne sürdüğü karşıt görüşler şu gerekçelerle ifade edilmektedir:

- Devletin malvarlığı milletindir. Ancak budurum devletin sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Devlet söz konusu malların hesabını verebilmesi için malvarlığında meydana gelen her türlü değişikliği kayıt altına almalıdır
- Günümüzde devlet fonksiyonlarının artması ile birlikte devletin malvarlığında da önemli artışlar olmuştur. Devletin malvarlığının artması modern devlet anlayışının bir sonucudur. Devlet bilançosunun gerçekçi bir şekilde çıkartılabilmesi için mutlak suretle malvarlığının da muhasebeye yansıtılması gerekmektedir.
- Mevcut malvarlığının kayıt altına alınması görüşünün mutlak suretle malvarlığını arttırıcı bir etki yaratacağı sonucunun çıkarılması çok akılcı bir yaklaşım değildir.

- Teknik olarak bütçe hesapları ile patrimuan hesaplarının farklı gruplarda ele alınması gerekmektedir. Bu durum imkânsız olmamakla birlikte hesap planında bu ayrım dikkate alınarak yapılacak düzenleme ile söz konusu sorun ortadan kaldırılabilir.
- Öncelikle devlet bilançosu ile ticari bilançonun birbirinden ayrı düşünülmesi gerekmektedir. Her ne kadar devlet bilançosunda yer alan bazı kalemleri tam olarak değerlendirmek söz konusu olmasa da, bu durum kalemlerin bilançoya alınmasına engel değildir. Örneğin, müzeler, tarihi eserler, saraylar gibi kalemlerin değerlerinin kayda alınmasında birtakım zorluklar ortaya çıkmaktadır. Bu durumda, gerçeği net olarak yansıtacak bir yöntem belirlenerek kayda alma işlemine başlanılmalıdır.
- Patrimuan muhasebesinin büyük ölçekli devletlerde uygulanmasında büyük zorluklarla karşılaşılacağı mutlak suretle doğrudur. Ancak zorlukların var olması uygulamanın gerçekleştirilmesine engel değildir. Devletlerin büyük olması, faaliyetlerinin çoğalmasına ve hatta patrimuanının da değişikliklere uğramasına neden olacaktır. Bu nedenle patrimuan muhasebesinin kullanılması kaçınılmaz bir zorunluluktur.

Yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde saydamlık ve hesap verilebilirlik gibi kavramların hızla yaygınlaşmasıyla birlikte devlet muhasebesinde de modern yaklaşımın egemenlik kazanmaya başladığı görülmektedir. Zira A.B.D., Kanada, Avustralya gibi gelişmiş ülkelerin, Avrupa Birliğinin ve Uluslararası Para Fonu(IMF), Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası(IBRD), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) gibi uluslar arası kuruluşların devlet muhasebesi alanında geliştirdiği kural ve yöntemlerin hep modern anlayış çerçevesinde yürütüldüğü görülmektedir.

1.3. DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMLERİ

Devlet muhasebesi sistemlerinin tarihsel süreç boyunca gösterdiği gelişim genel olarak muhasebe sistemlerinin gelişimiyle paralellik göstermektedir. Gerek ticari faaliyetlerin, gerekse de devletin yürüttüğü faaliyetlerin izlenerek kayıt altına alınmasında kullanılan muhasebe sistemleri muhasebe tarihinin belirli dönemlerinde

ihtiyaçlara cevap veremez hale gelmişler ve her defasında yeni bir muhasebe sistemi geliştirilmiştir.

Her muhasebe sisteminde olduğu gibi devlet muhasebesinde de sistemden beklenen faydalar ve varılmak istenilen hedefler, devlet muhasebesi sistemlerinin gelişmesine yol açmıştır.(Karaarslan,2005:9)

Devlet muhasebesinin tarihsel gelişim süreci içerisinde ortaya çıkan başlıca sistemler şunlardır;

- Eski Kameral Muhasebe Sistemi,
- Yeni Kameral Muhasebe Sistemi,
- Schneider Muhasebe Sistemi,
- Constante Muhasebe Sistemi
- Logismografi Muhasebe Sistemi

Bu sistemlerden Kameral muhasebe sistemi ile Schneider muhasebe sistemi klasik görüş çerçevesinde; onstante muhasebe sistemi ile Logismografi muhasebe sistemi ise çağdaş görüş çerçevesinde şekillenmiştir.

1.3.1. Eski Kameral Muhasebe Sistemi

Bir kasa muhasebesi olan Eski Kameral muhasebe sistemi ilk kez 18. yüzyılın ortalarında Avusturya'da uygulanmıştır. Bu sistem, bütçede yer alan gelir-gider tahminleri ile bütçe uygulama sonuçlarının özel cetvel ve sütunlarda gösterilmesinden ibarettir. Bu sistemde malvarlığı, borç ve alacak kavramları yer almayıp yalnızca kasa işlemleri izlenmekte ve kaydedilmektedir. Bu sistemde hesaplar gelir ve gider hesapları olarak ikiye ayrılmaktadır.(Karaarslan,2005:10)

Eski Kameral muhasebe sisteminde kasa defteri ve gelir-gider ayrıntı(müfredat) defteri olmak üzere iki kayıt defteri kullanılmaktadır. Kasa defterine gerçekleşen gelir ve giderler -belgelerine dayanılarak- veznedar

tarafından kaydedilir. Gelir-gider ayrıntı defteri de yine veznedar tarafından gelir tahsilâtlarının ve gider ödemelerinin bütçedeki fasıl ve maddelerine göre kaydedildiği defterdir. Bu iki defterin dışında ayrıca veznedar tarafından yıllık hesap cetvelleri düzenlenmektedir. Veznedar, gelir-gider ayrıntı defterini esas alarak, bütçe yapısına göre işlemleri bu cetvellere işlemektedir.(Arıca,2002:22)

Sistemin uygulanmasında az sayıda muhasebe görevlisine ihtiyaç duyulması ve bundan dolayı düşük bir maliyete sahip olması eski Kameral muhasebe sisteminin en önemli avantajıdır. Ancak, bu sistemde gelir ve giderlerin tahakkukları gösterilmediğinden dolayı bu hesapların kalanları bilinemez. Ayrıca her iki muhasebe defterinin de veznedar tarafından tutulmasından dolayı hesaplar etkili bir biçimde denetlenemez.

1.3.2. Yeni Kameral Muhasebe Sistemi

Yeni Kameral muhasebe sistemi, eski Kameral sistemin sakıncalarını ortadan kaldırmak amacıyla geliştirilmiş bir sistemdir. Zira eski Kameral muhasebe sistemi yalnızca ödeme ve tahsilatları göz önünde bulundururken, gerçekleşmeyen gelir ve giderleri yani tahakkukları hesaba katmamaktaydı. Bu sistemde, eski Kameral sistemin aksine, gelir ve gider tahakkuklarını izlemek ve kayıt altına almak mümkün hale getirilmiştir. Dolayısıyla, sistemin en önemli yeniliği, işlemlerin tahakkukunu da sisteme dâhil ederek muhasebeye önemli yenilikler getirmiş olmasıdır.(Şahin,1982:5)

Tahakkuk hesaplarını sisteme dahil edebilmek amacıyla gelir-gider ayrıntı defterine tahakkukları gösteren yeni satırlar ilave edilmiştir. Bu sayede tahakkuk edip ödenmeyen giderler ve tahsil edilemeyen gelirlerin izlenmesi mümkün hale gelmiştir.

Eski Kameral muhasebe sisteminde bütün muhasebe kayıtlarının veznedar tarafından tutulması hesapların kontrolüne olanak vermemekteydi. Yeni Kameral muhasebe sisteminde muhasebe işlemlerinin yürütülmesi görevi kasa servisi ve muhasebe servisi olmak üzere iki farklı birime ayrılmıştır. Başka bir ifade ile daha önce tek bir birim tarafından tutulan muhasebe, bu sistemde kasa ve muhasebe servislerinde çalışan daha fazla sayıda muhasebe görevlisince izlenerek

karşılıklı denetim sağlanmıştır.

Bu sistemde gelir ve giderlerin bütçesel hükümlere uygunluğunu sağlamak amacıyla yıl sonlarında senelik hesaplar tablosu hazırlanmaktadır. Senelik hesaplar tablosunun hazırlanabilmesi için öncelikle yılsonunda gelir gider ayrıntı defteri kapatılarak yıl sonu hesapları çıkarılmakta ve bütçede yer alan tahakkuk, tahsil ve ödeme miktarları listelenmektedir.

Bu sistemde de, tıpkı eski Kameral sistemde olduğu gibi, devletin malvarlığı izlenmemekte ve devlet muhasebesi kayıtlarına girmemektedir. Yeni Kameral muhasebe sistemi, eski sistemin sakıncalarını ortadan kaldırmakla birlikte sadece bütçe hesaplarının muhasebeleştirilmesini gerçekleştirdiği ve patrimuan değişikliklerini göstermediği için terk edilmiştir.

1.3.3. Schneider Muhasebe Sistemi

Schneider muhasebe sistemi klasik devlet muhasebesi anlayışı çerçevesinde, Kameral muhasebe sisteminin eksikliklerini ortadan kaldırabilmek amacıyla geliştirilmiştir. Bu sistemde, nakit hareketleri ve bütçe işlemlerinin yanında mahsup işlemlerine ve bütçe dışı alacak ve borç hesaplarına da yer verilmektedir.(Kararlan,2005:11)

Schneider muhasebe sisteminde çift yanlı (muzaaf) kayıt yöntemi kullanılmamaktadır. Bu sistemde, çift yanlı (muzaaf) kayıt yöntemine göre bir hesaba borç yazılması gereken miktarlar gider yevmiyesine, alacak yazılması gereken miktarlar ise gelir yevmiyesine kaydedilmektedir.

Schneider muhasebe sisteminde kasa defteri bulunmamakta ancak gelir-gider ayrıntı defteri, yevmiye defteri ve defter-i kebir olmak üzere üç ayrı defter kullanılmaktadır.

Yevmiye defteri, gelir yevmiye defteri ve gider yevmiye defteri olarak ikiye ayrılmıştır.Yevmiyenin sol sayfasında yer alan sütunlara gelirler ve giderler, bütçedeki tertibine göre tarih sırasıyla kaydedilmektedir. Defterin sağ

sayfasında ise işletme, mağaza, sermaye ve cari hesap olmak üzere dört hesap grubu bulunmaktadır. Bu sistemde borçlar gider, alacaklar ise gelir olarak değerlendirilmektedir. Buna göre, gider yevmiyesi kasanın alacağını, gelir yevmiyesi kasanın borcunu teşkil etmektedir.

Schneider muhasebe sisteminde defter-i kebir, yevmiye defterindeki hesap grubuna uygun olarak işletme defter-i kebir, mağaza defter-i kebir, sermaye(patrimuan) defter-i kebir ve cari hesap defter-i kebir olarak dört bölüme ayrılmıştır. Bu defterlerin sol sayfasına gelirler, sağ sayfasına ise giderler kaydedilmektedir. Bu sistemde, defter-i kebirdeki hesaplar kullanılarak kar-zarar hesaplanabilmekte ve bilanço düzenlenebilmektedir.

1.3.4. Constante Muhasebe Sistemi

Constante muhasebe sistemi modern devlet muhasebesi anlayışı çerçevesinde, Kameral ve Schneider muhasebe sistemlerinin yetersizliklerini ortadan kaldırabilmek amacıyla geliştirilmiştir. Zira bu sistemde, klasik muhasebe anlayışı ile şekillenen Kameral ve Schneider sistemlerinin aksine, devletin malvarlığına ilişkin hesaplara da yer verilmiştir.

Çift yanlı(muzaaf) kayıt yönteminin uygulandığı bu sistemde bütçesel gelir ve giderlerin hem tahsil ve ödeme aşamalarında, hem de tahakkuk aşamasında kayıt altına alınması esası benimsenmiştir. Bu sistemde her değer hareketi biri borçlu, diğeri alacaklı olmak üzere iki hesaba işlenmektedir. Ancak hesaplar arasındaki ilişki daima sabittir ve değişmemektedir. Diğer bir deyişle, her işlem belli hesaplardan geçmekte ve bu hesaplar arasında ilişki daima sabit kalmaktadır.(Akarçay,1980:18)

Constante muhasebe sisteminde kullanılan muhasebe defterleri kasa defteri ve gelir-gider ayrıntı defteridir. Kasa defterine tahsil edilen bütçe gelirleri borç olarak; ödemesi yapılan bütçe giderleri ise alacak olarak kaydedilir. Gelir-gider ayrıntı defterinde ise her bir hesap için ayrı bir yevmiye sayfası açılmaktadır. Bu yevmiye sayfalarında hesap numaraları, gelir ve gider sütunları, açıklama sütunu,

işlemlerin kaydedildiği borç ve alacak sütunları ile mahsup ve ayrıca kontrol sütunu yer almaktadır.

Constante muhasebe sistemi, yevmiyedeki diğer hesaplar aracılığı ile devlet patrimuanındaki artış ve azalışları ortaya koyduğu gibi yıl sonlarında kar ve zarar durumunu da göstermektedir. Yıllarında patrimuanda meydana gelen artışlar ilgili hesabın borcuna, azalışlar alacağa kaydedilir. Artış miktarı ayrıca aktif bakiyeleri hesabının borcuna, patrimuanda meydana gelen değişiklikler hesabın alacağına kaydedilir. Azalışlar ise yukarıdaki tersi bir kayıtla hesaplara geçirilir.

1.3.5. Logismografi Muhasebe Sistemi

Logismografi muhasebe sistemi de Constante muhasebe sistemi gibi modern devlet muhasebesi anlayışı çerçevesinde şekillenmiş ve gelişmiştir. Bu sistemde de bütçe hesapları ve malvarlığı hesapları bir arada görülmektedir. Bu sistemi diğer sistemlerden ayıran en önemli faktör, devlet faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde ticari muhasebenin esas alınmasıdır.

Logismografi muhasebe sistemi devlet malvarlığının bir sahibi, bir de bu malvarlığının yöneticisi bulunduğu düşüncesinden hareketle geliştirilmiştir. Yani, devlet, mevcutlar ile borç ve alacakların asıl sahibi olmasına rağmen bunların yönetiminden doğrudan sorumlu değildir. Buna göre, sistemde mal sahibi(devlet) hesabı ve görevli(devlet memurları) hesabı olmak üzere başlıca iki hesap bulunmaktadır.(Kararlan,2005:12)

Logismografi muhasebe sisteminde tutulan defterler şunlardır;

- Muhasebe şeması(Hesap Planı),
- Müsvedde defteri,
- Yevmiye defteri,
- Defter-i kebir.

Muhasebe şeması ya da hesap planı, bu sistemde kullanılan defter ve hesap sayısının fazla olmasından dolayı hesaplar arasındaki ilişkinin görülebilmesi amacıyla geliştirilmiştir. Müsvedde defteri, muhasebe işlemlerinin yevmiye defterine ve defter-i kebire kaydedilmeden önce tarih sırasıyla ve ayrıntılı olarak işlendiği defterdir. Yevmiye defteri, işletme sermayesinde meydana gelen değişiklikleri mal sahibi ve ajanslar itibarıyla göstermektedir.

Logismografi muhasebe sistemi, bütçe ve malvarlığı hesaplarını her an gösterebilmesi yanında, devlet işlemlerinin maliyetlerinin de göz önünde bulundurulmasını sağlayan bir teknik olması sebebiyle devlet muhasebe sistemleri arasında önemli bir yer tutmaktadır.

1.4. DEVLET MUHASEBESİ KAYIT YÖNTEMLERİ

Geçmişte, ulusal ekonomide hükümetlerin rollerinin küçük olduğu dönemlerde, ekonominin yönetimi için bilgi ihtiyacı oldukça basitti. Zamanımızda ise gelişen ülkelerin büyük bir kısmında, halkın sosyo-ekonomik gelişmesini hızlandırmak amacıyla hükümetler ekonomilerinin düzene sokulması, yönlendirilmesi ve doğrudan yönetimi konusunda büyük sorumluluklar yüklenmiş bulunmaktadır. Bu gelişmeler ulusal ekonomilerin etkin yönetimi için bilgi ihtiyacında önemli değişikliklere öncülük etmektedir. Bu nedenle, etkin kamu mali yönetimi için gerekli olan bilginin sağlanmasında, gelişen şartlara göre değişim öncelikli ve gereklidir. Ülkeler arasında artan ilişkiler nedeniyle, bilgi ihtiyacında ortaya çıkan değişikliklere cevap verebilecek bir sistemin oluşturulması zorunlu hale gelmiştir.(Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı,200:25)

Devlet muhasebe sistemleri uzun yıllar, bütçelerle verilen ödenekleri, bunlardan yapılan harcamaları, harcamaların finansmanı için toplanan gelirleri ve ihtiyaç duyulan diğer bazı bilgileri kapsayan, esas olarak da gelirlerin tahsil edildiğinde, harcamaların ödendiğinde kaydı anlamına gelen nakit esasına göre tutulmuştur. Ancak, bütçe merkezli bu kayıt yöntemi zamanla kamu yönetiminin ihtiyaçlarını karşılayamaz hale gelmiş ve devlet muhasebesi alanında birtakım yeni arayışların içine girilmiştir. Nitekim son zamanlarda, devletin sahip olduğu maddi duran

varlıklar da dahil olmak üzere gerek ortaya çıkmış, gerekse de gelecekte ortaya çıkacak bütün mali işlemlerin muhasebeleştirildiği tahakkuk esaslı bir kayıt sisteminin geliştirilmesi yönünde çalışmalar yapılmaktadır.

Kamu kesiminde uygulanacak muhasebe sistemlerinin seçiminde, bir ucunda nakit esaslı muhasebenin, diğer ucunda ise tahakkuk esaslı muhasebenin yer aldığı bir düzlem üzerinde hareket edilmektedir. Bu düzlem üzerinde ise taahhüt esası, uyarlanmış nakit esası ve uyarlanmış tahakkuk esası yer almaktadır.

1.4.1. Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi

Devletin ekonomideki rolünün az olduğu dönemlerde yalnızca tahsil edilen bütçesel gelirlerin ve ödemesi yapılan bütçesel giderlerin muhasebeleştirilmesi devlet muhasebesinin temel işlevini oluşturmaktaydı. Bu anlamda, nakit esaslı kayıt yöntemi devletin o dönemlerdeki ihtiyaçlarını karşılayabilmekteydi.(Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı,2000:70)

Nakit esaslı devlet muhasebesi kayıt sisteminde nakit akımları esas alınmakta, mali işlemler ve olaylar nakit alındığında veya ödendiğinde muhasebeleştirilmektedir. Dolayısıyla, mali işlemlere ilişkin fayda ve hizmetlerin ne zaman gerçekleştiği göz önünde bulundurulmamaktadır. Mal ve hizmetler bunları temin edenlere bedelleri ödendiğinde, tüketilmiş sayılarak hesaplara alınırlar. Kullanımların ödeneklerden düşülmesi ödeme anında yapılır ve gelirler tahsil edildiklerinde kazanılmış sayılarak hesaplara kaydedilirler. Mali sonuçlar, tahsilât ve ödeme arasındaki fark bazında raporlanır. Bilgiler fonların kullanıldığı bir raporlama dönemi içindeki nakit tahsilâtlar ve harcamalardan sağlanır.

Nakit esaslı devlet muhasebesi devletin sahip olduğu, özellikle maddi duran varlıkları, tahakkuk etmiş gelir ve giderleri, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamaları, devlet borçları ile diğer yükümlülükleri, taahhüt ve garantiler ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişmelerini kaydetmez ve raporlamaz.

Nakit esaslı muhasebe sistemi, kapsadığı işlemlerin basit olması nedeniyle anlaşılması ve yönetilmesi kolay bir muhasebe sistemidir. Ancak kapsadığı işlemler nakit akımları ile sınırlı olduğundan saydamlık ve hesap verilebilirlik amaçlarına gerektiği gibi hizmet etmez. Bunun yanında, temel olarak ödemeler üzerine yoğunlaştığı için mali yönetim için faydalı olan çok az bilgiyi sağlar. Ayrıca, ne tutumluluk ve etkinlik anlamında bir performans değerlendirmesine, ne de amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı konusunda bir değerlendirmeye tek başına bir temel sağlamaz.

Nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminin temel zayıflıklarını aşağıdaki başlıklar altında ele almak mümkündür;(Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı,2000:70)

a) Bilanço Düzenlenememesi: Nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminde bilanço düzenlenememektedir. Çünkü bilançonun hazırlanması için varlık, borç ve yükümlülükler ile özkaynaklar hakkında bilgilerin olması gerekir. Sistemin bu konuları kayıt altına almaması ve bilgi üretememesi, beraberinde birtakım olumsuzlukları ortaya çıkarmaktadır.

Öncelikle, nakit esasında, devletin veya ilgili kamu biriminin sahip olduğu ekonomik değerler(gelecekte kuruma fayda sağlaması beklenen kaynakları kullanma hakları) sistem tarafından tam ve doğru olarak izlenip kayıt altına alınmadığı için varlıkların etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığı bilgisi elde edilememektedir. Bunun yanında, kurumun faaliyetlerinde uzun dönemler boyunca kullanılan demirbaş, makine, bina gibi varlıkların yıpranma payları dikkate alınmadığı için verilen hizmetin maliyetinin ne kadar olduğu bilgisi de elde edilememektedir.

Diğer yandan, nakit esaslı devlet muhasebe sisteminde, cari yıla ilişkin sermaye(fon) tutarları ve bunların faizleri, kısa vadeli bütçe gelirleriyle karşılaştırılarak elde edilirken; toplam borç ve yükümlülükler konusunda bilgi elde edilememektedir. Varlık, borç ve yükümlülükler ile özkaynaklar konusunda bilgi üretilmediği için, devletin veya ilgili kurumun mali durumu ve mali performansı hakkında değerlendirme yapma imkânı bulunmamaktadır. Dolayısıyla, hem kamu yöneticileri, hem de mali bilgi kullanıcıları yeterli bilgilere sahip olamamakta ve analiz yapamamaktadırlar.

b) Ekonomik Sonuçların Açıklanmaması: Nakit esaslı muhasebe sisteminde, bütçe gelirleri ile harcamalar ve de bütçe ve bütçe dışı tahsilâtlar ve ödemeler sadece nakit akımları temelinde raporlanmaktadır. Kurumun göstermiş olduğu faaliyetlerin sonuçlarını gösteren bir faaliyet raporu sunulmamaktadır. Dolayısıyla, ilgili kurumun ekonomik sonuçları açıklanamamaktadır. Örneğin, kurumun yaptığı tasarrufların veya gelirlerin aşılması suretiyle yapılan harcamaların değerlendirilmesi imkanı bulunmamaktadır.

c) Ekonomik ve Finansal Performans Göstergelerinin Olmaması: Nakit esaslı devlet muhasebe sisteminde ekonomik akımların tahmini yapılamamaktadır. Buna bağlı olarak, dönem giderleri ve dönem gelirleriyle karşılaştırılması konusundaki bilgi eksikliği, kurumun ekonomik ve mali performansını değerlendirmede önemli bir kısıtlama oluşturmaktadır. Bu kısıtlamanın sonucu olarak performans göstergeleri belirlenmemektedir. Örneğin, toplam gelir ve giderler, kişi başına veya yıllar itibarıyla farklı kalemlerdeki gelir ve giderler gibi göstergeler değerlendirmeye alınmamaktadır.

d) Hizmet Maliyetleri Konusunda Bilgi Üretilmemesi: Hizmet maliyeti bilgisi, performans değerlendirme ve kontrol, fiyatlandırma politikası, kamu sözleşme politikası ve diğer karar alma süreçleri için yararlı ve zorunlu bir araçtır. Ancak nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminde giderler hakkında ilgili bilgi ile hizmet maliyetini belirlemede kullanılacak veriler üretilmediği için karar alma konusundaki

gerekli bilgileri edinme de imkânsızlaşmaktadır. Çünkü giderler ve gelirler gerçekleştiği dönemde değil de ödemenin veya tahsilatın yapıldığı tarihte kayıt altına alınmaktadır. Bunun yanında, maddi duran varlıkların kayıt altına alınmaması ve ilgili amortisman paylarının ayrılmaması da hizmet maliyetlerinin belirlenmesini engelleyen unsurlardan birisidir.

e) Hesap Verme Sorumluluğunun Yerine Getirilememesi ve Mali Şeffaflığın Sağlanamaması: Hesap verme sorumluluğu, demokratik rejimin gereği olarak, seçilmiş ve seçilmişler tarafından atanmış kamu yöneticilerinin görevlerini yerine getirme ve kamu kaynaklarının kullanımı konularında bilgi isteme ve hesap sorma gerekliliği ve sorumluluğudur. Mali şeffaflık ise, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerin kamuoyuna açık olmasıdır.

Devlet muhasebesi, kamuya ait varlık ve kaynakların kullanımını kaydedip, sonuçlarını raporlayan bir sistem olmasından dolayı hesap verme sürecinin temel bir unsurudur. Ancak, nakit esaslı devlet muhasebe sistemi, hesap verme sorumluluğunu ortaya koyacak temel bilgileri üretememekte ve raporlayamamaktadır. Aynı şekilde, nakit esaslı muhasebe sisteminde, kamuoyunun bilgisinde olması gereken konular hakkında zamanında, kapsamlı, güvenilir ve anlaşılır mali bilgiler üretilmemesinden dolayı mali şeffaflığa gereken katkı sağlanamamaktadır.

Etkin kamu mali yönetiminin bilgi ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri ve koşullara uyum gösterebilmeleri açısından, geleneksel muhasebe esaslarının değişen ihtiyaçları karşılamak için yeniden gözden geçirilmeleri ve şekillendirilmeleri gereklidir.

1.4.2. Taahhüt Esasına Dayalı Kayıt Yöntemi

Taahhüt esasına göre, mali işlemler hesaplara taahhüde girişildiğinde kaydedilirler. Taahhüt esası siparişleri verilmiş olan mal ve hizmetlere tahsis edilmiş ödenekleri gösterir. Böylece taahhütlerin kaydı suretiyle ödenekleri aşan harcamalardan kaçınılmış olunur. Sistem, harcama prosedürünün en başında, daha bir taahhüde girilirken, bütçe ödeneklerini kullanılması ve böylelikle ödenek üstü harcamanın daha taahhüt aşamasında engellenmesi şeklinde çalışır.(Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı,2000:74)

Taahhüt esaslı devlet muhasebesi, girişilen taahhütlerle ilgili ek bilgi sağladığı için etkin bir mali yönetime atılan önemli bir adımdır. Zira bu sistemde etkin bir ödenek kontrolü gerçekleştirmek mümkün olmaktadır. Ancak faaliyet alanı giderek genişleyen ve bu doğrultuda daha kapsamlı ve anlamlı yönetim bilgilerine ihtiyaç duyan kamu yönetimlerine, beklenen bilgi girdisini sağlamaktan yoksundur.

1.4.3. Uyarlanmış Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi

Uyarlanmış nakit esasına dayalı kayıt yöntemi genel olarak nakit esaslı muhasebe sisteminin muhasebeleştirme ve raporlama ilkelerine sahiptir. Dolayısıyla bu sistemde de mali işlem ve olaylar yalnızca tahsilatların ve ödemelerin gerçekleştiği zamanlarda muhasebeleştirilirler. Yine bu sistemde de, tıpkı nakit esaslı muhasebe sisteminde olduğu gibi, devletin malvarlığı, alacak ve borçları ve girişilen taahhütler muhasebe dışı bırakılmakta ve raporlanmamaktadır. Uyarlanmış nakit esasını nakit esaslı muhasebe sisteminden ayıran en önemli farklılık muhasebe hesap ve defterlerinin mali yılın sonunda kapatılmaması, bunun aksine önceki döneme ilişkin mali işlemlerin muhasebeleştirilebilmesi amacıyla belli bir süre için açık bırakılmasıdır. Hesapların kapatılmayarak, muhasebeleştirme işlemlerinin sürdürüldüğü bu ilave dönem genellikle bir aylık bir süreyi kapsamakta ve mahsup dönemi olarak adlandırılmaktadır.

Mahsup dönemi içinde bir önceki döneme ilişkin işlemler, özellikle bütçe giderlerine ilişkin faturalar, kabul edilir ve muhasebe kayıtları yapılır. Doğal olarak bütçe giderlerine ilişkin işlemlerde, bunlara ilişkin ödeneklerin de tamamlayıcı döneme aktarılmış olması gerekir. Aynı mantık çerçevesinde, önceki mali yıla ait gelirler de mahsup dönemi içerisinde kabul edilerek muhasebeleştirilir.

Mahsup dönemi içerisinde önceki döneme ait tahsil ve ödemelere ilişkin olarak yapılan kayıtlar bir önceki mali yılın tahsil ve ödemeleri olarak kaydedilir. Önceki raporlama döneminden kaynaklandığı için mahsup döneminde hesaplara alınmış olan yeni dönemin başındaki nakit akımları, yeni dönem kayıtlarından düşülürler. Bu esasta raporlamaya temel teşkil eden mali tablo nakit akım tablosudur. Uyarlanmış nakit esasının önemli farkı mali işlemlerin ait oldukları mali yılın muhasebe kayıtlarına dahil edilmesi ve ilgili dönemde raporlanmasıdır.

Uyarlanmış nakit esası bunun dışında nakit esasına dayalı muhasebenin diğer bütün özelliklerini içinde taşır.

1.4.4. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi

Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı kayıt yöntemi muhasebe süreçlerinin çeşitli aşamalarındaki işlemleri kaydetmek için nakit ve tahakkuk esaslarının bir karışımını kullanır. Buna göre olaylar ve işlemler nakden ödeme ve tahsil etmeden ziyade meydana geldiklerinde kayda geçirilirler. Diğer bir ifade ile bu esasta mali işlem ve olaylar nakit akımlarının ne zaman gerçekleştiğine bakılmaksızın, bir ekonomik değer yaratıldığında, değişime uğradığında, değişime konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kayıt altına alınır.(Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı,2000:74)

Uyarlanmış tahakkuk esasında mali işlem ve olaylar ilk olarak nakit

esasına göre kaydedilir ancak hemen ardından veya belli dönemler itibarıyla yansıtma hesapları açılarak tahakkuk esasıyla uyumlaştırılır. Yansıtma hesaplarının kullanılması yoluyla yapılan söz konusu işlemler, mali durumu daha yeterli şekilde açıklayan periyodik mali tabloların hazırlanmasına imkân verecek şekilde ~~anlık, günlük, 15 günlük~~ veya aylık olarak yapılabilir. Böyle bir sistem gerçekte modern kamu mali yönetiminin ihtiyaçlarını önemli ölçüde karşılar.

Uyarlanmış tahakkuk esaslı kayıt yönteminin bir diğer uygulama şekli ise bütçesel giderlerin ve borçların tahakkuk esasına göre; bütçesel gelirlerin ve alacakların nakit esasına göre kaydedilmesidir. İhtiyatlılık ilkesinden yola çıkılarak oluşturulan bu kayıt mantığının temel dayanağı bütçesel gelirlerin ve alacakların kesin olarak tahsil edilip edilemeyeceğinin önceden bilinmemesidir.

Uyarlanmış tahakkuk esaslı yaklaşımı, bütçe faaliyetlerinin maliyetlendirilmesi amacıyla kullanılmamakla birlikte, tam tahakkuk esasına göre uygulanması daha kolay olan bir yaklaşımdır. Nakit esaslı ile karşılaştırıldığında ise, bu yaklaşımın nakit esasına göre; borç senetlerinin ödendiğinde değil de ortaya çıktığında kaydedilmesi ve borç ve yükümlülüklerin değerlemesi açısından genel bir çerçeve sağlaması konularında önemli bir üstünlüğü bulunmaktadır.

Değişik uyarlanmış tahakkuk esaslı uygulamaları olmasına karşın uyarlanmış tahakkuk esasının tam tahakkuk esasından en önemli farkı muhasebe işlemlerinin kapsamıdır. Bu esasta arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar, ormanlar, anıtlar gibi maddi duran varlıklara ilişkin işlemler muhasebe sistemine dahil edilmez ve raporlanmaz. Dolayısıyla bu varlıklara ilişkin olarak amortisman ayrılması ve yeniden değerlendirilmesi da söz konusu olmamaktadır.

Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sisteminde, ilgili kamu kurumunun cari yıl gelirlerinin cari yıl harcamalarını karşılayıp karşılamadığını belirlemeye yönelik olarak dönem içi net değer değişimi ve ilgili kurumun kaynaklarını bütçeye uygun olarak kullanıp kullanmadığı hakkında bilgi sağlamak amacıyla raporlama yapılır. Uyarlanmış tahakkuk esasının genel özellikleri ve taahhüt esaslı, nakit esaslı ve uyarlanmış nakit esaslı kayıt yöntemlerine göre üstünlükleri şunlardır:(Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı,2000:76)

- Nakit esasının bilgi üretmedeki zaafılarını taşımaz.
- Taahhütleri kaydetmesinin yanı sıra yükümlülükleri de kayıt altına aldığı için taahhüt esasından daha ileri bir adımdır.
- Değiştirilmiş nakit esasının, nakit esastan devraldığı bilgi üretme zaafılarını taşımaz, yükümlülükler tahakkuk ettiklerinde kayıt altına alındıklarından, bu esasta dönemsellik ilkesini sağlayabilmek için mahsup dönemine ihtiyaç duyulmaz.
- Bütçe ödeneklerine uygunluk ve sorumluluk denetimi için daha uygundur.
- Etkinlik ve performans denetiminin gerektirdiği maliyet muhasebesi unsurlarına uyumludur.

1.4.5. Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi

Genel bir eğilimle, başta gelişmiş ülkelerde olmak üzere, kamu sektörünün ülke ekonomilerindeki payı giderek küçülmekle beraber üstlendiği ekonomik ve sosyal fonksiyonlar dolayısıyla devlet hala en büyük ve en önemli tüketici ve ekonomik ünite olma özelliğini sürdürmektedir. Devletin ekonomiye müdahalesi gerek doğrudan, gerekse dolaylı olarak devam etmektedir. Bu nedenle, devlet muhasebe sisteminin, kamu sektörünün ekonomiden çektiği kaynaklar, yaptığı giderler, elde ettiği gelirler ve sahip olduğu varlık ve borçların etkin bir biçimde yönetimine ve denetimine imkan verecek şekilde kurulması büyük önem taşımaktadır. Gerek kamu ekonomisinin, gerekse bir bütün olarak milli ekonominin planlanmasında devlet muhasebe sistemi, muhasebenin temelde bir bilgi sistemi olmasının sonucu olarak, doğru, zamanlı ve anlamlı veriler üretebilmelidir. Bunun yanında, yalnızca kamu yöneticilerinin değil, ekonomide yer alan tüm çıkar gruplarının devletin faaliyetlerinin sonuçlarıyla yakından ilgileniyor olmaları, devlet muhasebe sisteminde ileri düzeyde bir mali saydamlık ve hesap verebilirliğin tesis edilmesini gerektirmektedir.

Bütçe odaklı nakit esastan tahakkuk esasına doğru devlet muhasebesinin gelişim sürecine bakıldığında, tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin, yeni kamu yönetimi anlayışı ve bu anlayışın yukarıda değinilen gereksinimlerine paralel bir gelişme seyri izlediğı görölmektedir.

Tahakkuk esaslı muhasebenin temel amacı belirli bir dönem içerisinde meydana gelen giderler ile aynı dönem içerisinde elde edilen gelirlerin karşılaştırılması ve elde bulunan kaynakların ve yerine getirilmesi gereken yükümlölüklerin dönem sonu itibariyle kontrol edilmesidir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi, bir dönem boyunca oluşan maliyetlerle kazanılan faydaları, gelirlerle birlikte malları veya sağlanan hizmetlerin karşılaştırılmasını amaçlar. Bu işlemler, nakit işlemlerinden bağımsız olarak yapılabileceğı gibi birlikte de yapılabilir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin unsurları ve raporlama usulü, tahsil edilip edilmediğine bakmaksızın tahakkuk eden gelirleri; bir ödemede bulunulup bulunulmadığına bakılmaksızın bir dönem boyunca tüketilen hizmetleri ve malları içeren harcamaları; gelecekte elde edilmesi beklenen ve geçmişteki olaylar sonucunda oluşan bir birimin kontrolündeki kaynakları temsil eden varlıkları; birimin ekonomik anlamda kaynak çıkışı yaratacak mahiyetteki geçmiş anlaşmalarından kaynaklanan yükümlölükleri; bütün yükümlölükler düşöldükten sonra kalan varlıklar üzerinde birimin haklarını temsil eden öz kaynakları kapsar.(Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı,2000:72)

Tahakkuk esastında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kaydedilir. Gelirler hesabı, nakit olarak tahsil edilip edilmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir olarak kaydedilmesi gereken gelir işlemlerini, giderler hesabı da, yine, nakit olarak ödenip ödenmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden giderlerin toplamını gösterir. Anlaşılacağı gibi, tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilirler. Böyle bir yaklaşım, ekonomik olaylara ilişkin işlemleri ait oldukları mali yılda kaydeder ve raporlar. Bu özelliğı ile dönemsel mali raporlar ilgili faaliyet dönemlerine ilişkin mali işlemleri tam olarak yansıtırlar.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminde, gelecekte örgüte fayda sağlaması beklenen kaynakları kullanma hakları elde edildiğinde, bunları varlık olarak kabul ederek kayıt altına almaktadır. Aynı şekilde, kurumun üçüncü kişilere karşı gelecekte yerine getirmesi gereken yükümlülükler(kesin, şartlı, garanti vs. niteliğinde) ortaya çıktığında borç ve yükümlülük olarak kayıt altına alınır. Dolayısıyla, varlıklar ve borçlar arasındaki fark olumlu ise kurumun öz kaynağı (net değer) olarak kayıt altına alınır ve raporlanır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine göre üretilen mali raporlar, gelirleri, giderleri (amortisman dahil), varlıkları (mali ve fiziksel varlıkları, cari ve sermaye varlıklarını), yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içerir. Tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe, amortisman giderleri dahil, program maliyetlerinin tamamını hesaplar ve raporlar. Bu yönü ile kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını ya da diğer bir ifade ile harcama birimlerinin faaliyet sonuçlarının daha önceden belirlenmiş olan performans kriterlerine uygun olup olmadığının ölçümünde sağlam bir alt yapı oluşturur.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi diğer devlet muhasebesi kayıt yöntemleri ile karşılaştırıldığında, diğerlerinden farklı olarak aşağıdaki üstünlüklere sahip olduğu görülür;(Kararlan,2005:75)

- Bilanço Düzenlenebilmesi: Nakit esaslı devlet muhasebesinde hazırlanan bilgi vericilikten uzak cetveller yerine, tahakkuk esaslı sistemde düzenlenen, varlık, borç ve yükümlülükler ile özkaynakları kapsayan bilançolar, ilgili kamu kurumunun mali durumunu ve performansını açık, anlaşılabilir ve doğru bir biçimde ortaya koyar. Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi sistemi, bu yapısıyla kamu yönetiminin ve dış kullanıcıların karar alma mekanizmalarına destek olur. Bu sistem, kamunun geneli veya ilgili kamu kurumunun tüm borç ve yükümlülüklerini kapsar. Bir başka ifadeyle, ilgili kamu kurumunun yerine getirdiği hizmet ve faaliyetlerin tüm ekonomik sonuçlarını içerir. Bununla birlikte, bilançodan elde edilen mali durum bilgileri, kamu kesiminin gelecekteki borç ve yükümlülüklerini karşılama kapasitesini değerlemeye de imkan verir.

- Faaliyet Tablosu Düzenlenebilmesi: Nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminin aksine, tahakkuk esaslı sistemde, bütün kamu kesiminin veya ilgili kamu kurumunun gerçekleştirdiği faaliyet ve hizmetlerin sonuçları ortaya konulabilmekte, yani raporlanabilmektedir. Dolayısıyla, devletin ve ilgili kamu kurumunun verdiği hizmetlerin veya gerçekleştirdiği faaliyetlerin maliyetlerini belirleyebilme imkânı sağlanmış olmaktadır. Böylece, performans değerlemesi yapmak da mümkün olmaktadır.
- Performans Göstergeleri Belirlenebilmesi: Mali karar alma süreci ve performans değerlemesi açısından, tahakkuk etmiş gelir ve giderlerin kayıt altına alınması büyük bir önem taşımaktadır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, üretilen raporların kullanılması suretiyle, ekonomik ve mali performansın ölçülebilmesine yönelik gösterge ve kriterler belirlenebilmektedir.

Kamu sektöründeki sorumluluğun yapısı, harcama limitlerine uygunluk şeklindeki dar bir bakış açısından, ürünler üzerindeki sorumluluğu, faaliyetlerin etkinliğini ve sonuçlarını, operasyonların tam maliyetini, uzun dönemli yükümlülükleri ve genel olarak mali durumu kapsayan bir bakış açısına kaymıştır. Bu durumda muhasebe ve raporlama sistemlerinin bu gerekleri yansıtması gerekmektedir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kamu mali yönetimine ilişkin bütün mali olay ve işlemleri kapsayarak kamuda hesap verme sorumluluğunun tesis edilmesine ve yerleşmesine katkıda bulunmaktadır.

Saydamlık, devlet adına gerçekleştirilen bütün işlemlerin açıkça görülebilmesini ve anlaşılmasını gerektirir. Bir ülkede mali saydamlıktan söz edebilmek için, kamuoyuna tüm mali faaliyetleri (bütçe dışı faaliyetler dahil) gösteren açıklıkta bilgi verilmesi, gerçekleşmesi muhtemel büyüklükleri içeren mali risklerin, vergi harcamalarının ve yarı mali nitelikteki faaliyetlerin raporlanması, ayrıca, mali bilgilerin önceden belirlenen sürelerde yayımlanması konusunda açık bir taahhütte bulunulması gereklidir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kamu yönetimlerinin ekonomik ve mali politikalarının etkilerini ve sonuçlarını raporlayarak devlet hesaplarında saydamlığın temelini oluşturur

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde mali raporlar stoklara ve akımlara

ilişkin işlemlerin hepsini kapsar ve stoklarda akımlara bağlı olarak ortaya çıkan bütün değişimleri gösterir. Bu sisteme göre üretilecek mali raporlar bilanço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosudur. Bu tablolardan elde edilecek anahtar göstergeler ise net faaliyet dengesi, net borç verme/borç alma, nakit dengesi ve net değerdeki değişimdir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin kamu sektöründeki ticari teşebbüsler için uygunluğu herkes tarafından genel olarak kabul edilmiştir. Temel olarak tahakkuk esaslı muhasebenin, değişen yönetim anlayışı ve bilgi ihtiyacının zorunlu bir sonucu olarak, kamu sektörünün tamamı için gerekli olduğu düşünülmektedir. Ancak, kamu sektörünün bütçeye bağımlı temel unsurlarına tahakkuk muhasebesi uygulanmasının faydaları konusunda daha az bir fikir birliği vardır. Bu konuya getirilen eleştirileri şöyle özetlemek mümkündür;(Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı,2000:73)

- Kamu sektöründe kar genel olarak ne bir hedeftir, ne de temel kamu sektörü faaliyetleri için bir performans ölçüsüdür, hedef daha ziyade mal ve hizmetlerin hükümet politikasına uyumlu bir şekilde sağlanmasıdır.
- Kamu idarelerinin gelirleri (en azından çoğu) satışlardan değil, ödeneklerden meydana gelir.
- Kamu sektörü faaliyetlerinin mevcut yaşama kabiliyeti ve borç ödeme iktidarı birimin veya servisin kazanç elde etmesinden ziyade hükümetin fon desteğini devam ettirme isteğine bağlıdır.
- İlerde karşılaşılabilecek güçlükler bu faaliyetlerin mali yapısına değil, daha ziyade programların ve faaliyetlerin hükümet tarafından belirlenen politika hedeflerinin karşılanmasındaki başarısına bağlıdır.
- Birimlere kendi adına varlıklarını satma ya da alma izni verilmeyebileceği gibi; kurumlar kendi faaliyetlerinin doğasını değiştirme özgürlüğüne de sahip değildirler.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sisteminin bütün unsurlarıyla birlikte ve

tam olarak uygulanabilmesinin taşıdığı zorluklar karşısında uygulamaya dönük birtakım değişiklikler ve uyarlamalar yapılmıştır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçmiş bazı ülkelerde, sözü edilen uygulama zorluğu nedeniyle geliştirilmiş olan yaklaşım ve modifikasyonlar aşağıdaki gibidir;

- Varlık ve yükümlülüklerin tahakkuk esasına göre; gelirlerin ise, ne kadar tahsilat yapıldığını hesaplayabilmenin zorluğundan dolayı, nakit esasına göre kaydedilmesi yaklaşımı.
- Bazı borç kalemleri hariç (bütçe gelirleri ile fonlanan sosyal güvenlik ödemeleri gibi) bütün yükümlülüklerin tahakkuk esasına göre kaydedilmesi yaklaşımı.
- Bazı varlık kalemleri hariç (edinildiklerinde veya inşa edildiklerinde giderleştirilen altyapı, savunma ve kültür varlıkları gibi) bütün varlıkların tahakkuk esasına göre kaydedilmesi yaklaşımı.
- Bütün duran varlık kalemlerinin, edinildikleri, imal veya inşa edildikleri zaman kaydedilmesi yaklaşımı. Bu yaklaşım uyarlanmış tahakkuk esasına ya da harcama metodu olarak da adlandırılmaktadır. Buradaki “harcama” kelimesi, Ulusal Hesaplar Sistemi(SNA93)’ndeki anlamıyla değerlendirilmelidir. Zira Ulusal Hesaplar Sistemi(SNA93), bir muhasebe dönemi boyunca, kaynakların kullanılması yoluyla yapılan harcamaları, edinilen mal ve hizmetlerin değerinin(fiyatının) bir ifadesi olan “harcamalardan” ayırmaktadır. Burada ikincisi kastedilmektedir.

Tahakkuk esaslı muhasebe her ne kadar özel kesimce uygulanacak bir sistem olarak geliştirilmişse de kamu kesimine de uygulanabilir. Zira tahakkuk esaslı muhasebe sistemi dışında kalan diğer muhasebe sistemleri kullanıldığı zaman; nakit esasında gerekli bilgiler üretilmemekte ve bilgiler aktarılamamaktadır. Bu durumda nakit yönetimi gerçekleştirilememekte ve performans ölçülememektedir.

Bu nedenlerle devlet muhasebesinde tahakkuk esasına uygulanması yolundaki görüşlere ilişkin gerekçeler aşağıdaki gibi ifade edilebilir;

- Devlet muhasebesinde tahakkuk esasının uygulanması, devletin varlık ve yükümlülükleri, gerçek anlamda faaliyet sonuçları, faaliyet sonuçlarının varlık ve

yükümlülükler üzerine etkisi, sistem içinde meydana gelen nakdin kaynakları ve kullanım yerleri bilinecektir.

- Kamu sektöründe kamukurum ve kuruluşlarının finansal raporlarını tahakkuk esaslı doğrultusunda düzenlenmesi sonucunda bu kuruluşların performansları ile ilgili bilgilerin açıklanması daha kolaydır.
- Tahakkuk esasına dayalı veriler nakit yönetiminde yararlı olmaktadır. Tahakkuk esaslı bilgiler nakit harcamalar yapılmasını gerektiren varlıkveya borçların belirlenmesini sağlar.
- Bir mali dönem içerisinde meydana gelen hesap açıklarının ya da fazlalıklarının tespit edilebilmeleri için elde edilen iktisadi faydaları ve maliyetlerinin karşılaştırılması gerekmektedir. Bu da tahakkuk esasına dayanan muhasebe sistemini kullanmakla gerçekleşmektedir.

Son yıllarda ekonomik anlamda gelişmiş ülkelerin ve uluslararası kuruluşların tahakkuk esaslı devlet muhasebesi alanında gerek teorik, gerekse de pratik anlamda önemli ilerlemeler kaydettiği görülmektedir. Zira uygulamada bazı değişiklikler göstermekle birlikte, genel kabul görmüş kuralları bulunan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, raporlama, denetleme ve analiz yapılırken kullanılan ve diğer muhasebe uygulamalarına göre en uygun olan sistemdir. Çünkü bu esasın taahhüt, nakit, uyarlanmış nakit ve uyarlanmış tahakkuk esaslarından üstünlüğü bilgi kaybına neden olmaması ve bütçeleme ve raporlamaya en uygun sistem olmasıdır.

1.5. DEVLET MUHASEBESİ ALANINDA REFORM GEREKSİNİMİ

Türk devlet muhasebe sisteminin yeniden yapılandırılması gerektiği düşüncesini ortaya çıkaran temel gerekçe aşağıdaki başlıklar çerçevesinde incelenmiştir.

1.5.1. Uygulama Sorunlarından Kaynaklanan Reform Gereksinimi

a) Mali Yönetim Sisteminin Bütününe Hâkim Olabilme Gerekliliği

Yeni kamu yönetimi anlayışına uygun olarak kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanıldığı, şeffaflık ve hesap verilebilirliğin tam olarak tesis edildiği, stratejik planlama temeline oturtulmuş bir kamu mali yönetimi sisteminin oluşturulabilmesi ve bütün kamuda içselleştirilebilmesi için kamu yönetiminin devletin mali faaliyetlerini tam olarak kavrayabilmesi gerekmektedir. Zira belki idare etmek için değil ancak “yönetebilmek” için resmin bütününe görebilmek, sistemin tamamına hâkim olabilmek gerekmektedir.

Ortak standartlara ve birleştirilebilir bir hesap planına sahip etkili ve iyi işleyen bir muhasebe ve raporlama sistemi yukarıda sözünü ettiğimiz bütüncül bakış açısına ulaşmada çok önemli bir role sahiptir

b) Kamuda Hesap Verilebilirliğe Duyulan Gereksinim

Hesap verme yükümlülüğü, bir görevi icra etmek üzere kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarını kullananların, kaynakları kendilerine emanet edenlere karşı, kaynakların kullanımı ve görevi yerine getirme tarzları hakkında açıklamada bulunma mecburiyetleridir.⁵

Devlet Muhasebesi, kaynak kullanımı gerektiren işlemleri kaydetmeli ve bu işlemleri özetleyen mali raporların hazırlanmasına temel teşkil etmelidir. Bu nedenle muhasebe, birçok kaynağın kullanıldığı mali hesap verme süreci için

⁵ Kamu Mali Yönetimi; tesev.org.tr.(13-05-2010)

temel bir unsur olma özelliğini taşır. Kamu yönetiminde “muhasabe” yoluyla mali hesabın tutulması ile birlikte bütçeleme ve denetim, hesap verilebilirliğin temel öğelerini oluşturur. Bu anlamda özellikle muhasabe aynı zamanda yönetimin hesap verme yükümlülüğünü ifa etmesinin bir enstrümanı konumundadır. Nakit esaslı muhasabe sistemi yukarıda da sözünü ettiğimiz çeşitli nedenlerle bu işlevini sağlıklı bir biçimde yerine getirememektedir.(Karaarslan,2005.64)

c) Kamuda Mali Saydamlığa Duyulan Gereksinim

Mali saydamlık kavramını devletin işleyişi ve yapısının, uygulayacağı maliye politikaları konusundaki niyetlerinin, devlet hesapları ve projeksiyonlarının kamuya açık olması şeklinde tanımlamak mümkündür. Bir ülkede mali şeffaflıktan söz edebilmek için, kamuoyuna –bütçe dışı faaliyetler dâhil- tüm mali faaliyetleri gösteren açıklıkta bilgi verilmesi, gerçekleşmesi muhtemel büyüklükleri içeren mali risklerin, vergi harcamalarının ve yarı mali nitelikteki faaliyetlerin raporlanması, ayrıca, mali bilgilerin yayınlanması konusunda açık bir taahhütte bulunulması gereklidir. Mali raporlama, zamanlı, kapsamlı, güvenilir olmalı ve bütçeden sapmaları açıkça tanımlamalıdır. Ayrıca, mali bilgiler kamuoyuna açık olmalıdır.(Karaarslan,2005:17)

Türkiye’de kamu muhasebesi anlamında ortak standartların bulunmaması, kamunun genelinde bir muhasabe birliğinin sağlanamamış olması ve uygulanan muhasabe sisteminin nakit esasına dayanıyor olması mali raporlamanın ve dolayısıyla kamuda mali saydamlığın istenilen ölçüde gelişmesini engelleyen unsurlar olarak ortaya çıkmaktadır.

d) Kamu Yöneticilerine Karar Almada Yardımcı Olma

Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması, kayıp, kaçak ve israflardan korunabilmesi ve sonuç olarak bu kaynakların faydalı kamu hizmetlerine dönüşebilmesi için kamu yöneticilerinin etkin ve doğru kararlar alabilmeleri gerekmektedir. Doğru kararlar alabilmek için ise kamu

yöneticilerinin doğru, anlamlı, tutarlı ve karşılaştırılabilir verilere sahip olmaları gerekmektedir.

Devletin sahip olduğu varlıklar ve alacaklar ile yükümlülüğü altındaki borçlar da dahil olmak üzere bütün kamu kaynaklarını izleyebilen, değerleyebilen ve karşılaştırılabilir mali raporlar haline dönüştürebilen etkili bir muhasebe sisteminin tesis edilmesi kamu yöneticilerinin mali işlem süreçlerine ilişkin olarak etkili ve doğru kararlar alabilmesi noktasında hayati bir önem taşımaktadır.

1.5.2.Uluslar arası Gelişmelerin Etkileri Çerçevesinde Ortaya Çıkan Reform Gereksinimleri

a) Dünyada Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Geçilmesi Eğilimi

Çok uzun yıllar boyunca bütün dünyada devlet muhasebesi kayıtları bütçe odaklı bir anlayış çerçevesinde bütçesel gelirlerin tahsil edilip kasaya veya hazineye intikal ettirildiği, bütçesel giderlerin ise fiilen ödendiği anda muhasebeleştirildiği nakit esaslı muhasebe sistemine uygun olarak tutulmuştur. Ancak, gerek kamu hizmetleri yelpazesinin giderek genişlemesi, gerekse kamu yönetimlerinin mali anlamda yönetmek zorunda oldukları kamu kaynaklarının önemli artışlar göstermesi nakit esaslı muhasebe sistemini etkili bir kamu yönetimi aracı olmaktan uzaklaştırmıştır.

Devletin sahip olduğu arazi, bina, maden vb. gibi malvarlıklarını, yükümlülük altına girdiği borçları ve tahsil etmeyi beklediği alacakları izleme ve raporlama mekanizmasına sahip olmayan nakit esaslı muhasebe sisteminin zamanla yönetsel ihtiyaçları karşılayamaz hale gelmesi üzerine ekonomik ve idari anlamda gelişmiş A.B.D., Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda gibi ülkeler, özellikle son yirmi beş yıldır, muhasebe sistemlerini reforma tabi tutarak tahakkuk esaslı muhasebe sistemine dönüştürme yolunda önemli ilerlemeler kaydetmişlerdir. Söz konusu dönüşüm çabaları zamanla yaygınlaşarak uluslararası kuruluş ve birliklerin, araştırma ve geliştirme projeleri kapsamında gündemlerine girmiştir. Sözü edilen kuruluşların, dünya genelinde ortak standartları olan ve

karşılaştırılabilir mali ve ekonomik raporlar oluşturulması amacı çerçevesinde ele aldıkları, bu konuda önemli bir bilgi ve tecrübe birikimi oluşmuştur.

Devlet muhasebesinde nakit esastan tahakkuk esasına geçiş konusunda uluslararası alanda kaydedilen gelişmeler Türk kamu yönetimini de etkilemiş ve nakit esasına dayalı ülkemiz devlet muhasebe sisteminde de köklü bir dönüşüme ihtiyaç olduğu düşüncesi ortaya çıkmıştır.

b) Avrupa Birliğine Tam Üyelik Süreci

1959 yılında o zamanki adıyla Avrupa Ekonomik Topluluğu'na yaptığı üyelik başvurusu ile başlayan Türkiye'nin Avrupa Birliği süreci, 1999 yılında aday ülke statüsü kazanılması ve 2005 yılında resmi olarak tam üyelik müzakerelerine başlanması ile önemli bir noktaya gelmiştir. Türkiye tam üyelik müzakereleri çerçevesinde Avrupa Birliği müktesebatına (hukukuna) uymak, kendi iç hukukunu söz konusu müktesebat ile uyumlaştırmak yükümlülüğü altındadır.

Sözü edilen müktesebat Avrupa Birliği hukuk sistemine verilen genel addir. Yaklaşık yüz yirmi bin sayfadan oluşmaktadır. Avrupa Birliğini kuran ve daha sonra değişikliğe uğrayan antlaşmaları, aday ülkelerin Avrupa Birliğine katılırken imzaladıkları katılım antlaşmalarını, Konsey, Komisyon, Avrupa Toplulukları Adalet Divanı gibi topluluk organlarının çıkardıkları tüm mevzuatı ifade etmektedir.⁶

Tam üyelik müzakereleri çerçevesinde birlik müktesebatı otuz beş konu başlığı altında sınıflandırılmıştır ve bu konu başlıklarından biri de "İstatistik" adını taşımaktadır. İstatistik başlığı altında ise gerek üye ülkelerde, gerekse de birlik genelinde ortak olarak kullanılması öngörülen ulusal hesaplar ve standartlara ilişkin yönetmelik, yönerge, karar gibi yönetsel düzenlemeler yer almaktadır. Nitekim daha önce ele aldığımız Avrupa Hesap Sistemi(ESA95) de bir Konsey Tüzüğü olarak söz konusu müzakere başlığının ve dolayısıyla Avrupa Birliği Müktesebatının içinde yer almaktadır.

⁶ www.abgs.gov.tr.(15-05.2010)

c) Ulusal ve Uluslararası Kuruluşlara ve Kullanıcılara Karar Almada Yardımcı Olma

Başlangıçta çok uluslu şirketlerin fiziksel üretim merkezlerini sınırları ötesine taşımasıyla ortaya çıkan küreselleşme hareketleri, özellikle doksanlı yıllardan sonra, finansal hizmetler alanında kendisini göstermiştir. Mali anlamda sınırların kalkması olarak da ifade edilebilecek “Mali küreselleşme” akımlarından hükümetler de doğrudan doğruya etkilenmişlerdir. Zira Uluslararası Para Fonu(IMF), Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası(İBRD) gibi uluslararası kuruluşlar veya özel uluslararası finans kurumları herhangi bir ülkede finansal faaliyetler yürütmeye karar vermeden önce ilk olarak o ülkeye ilişkin makroekonomik göstergeleri ve bütçe dengesi, sosyal güvenlik pozisyonları vb. gibi mali hesapları görmek istemektedirler. Bu durum hükümetlerin şeffaf, güvenilir, anlaşılabilir, tutarlı ve karşılaştırılabilir mali tablolar ve raporlar üretmelerini zorunlu hale getirmiştir. Daha önce de değinildiği gibi etkili bir raporlama sisteminin esası etkili ve kapsamlı bir muhasebe sisteminin tesis edilmesidir.

1.6. UYGULAMA AÇISINDAN TAHAKKUK ESASINA GEÇİŞ

1.6.1. SAY2000i Sistemi

Devlet muhasebesi sisteminin yeniden yapılandırılması ve nakit esasından tahakkuk esasına geçiş çalışmaları çerçevesinde, muhasebe birimlerinde gerçekleştirilen muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında takip edilerek; sonuçlarının konsolide edilebilmesini sağlayacak bir otomasyon sistemi oluşturulması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda, Maliye Bakanlığı tarafından 1999 yılında SAY2000i “Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi” projesine başlanmıştır. Bu proje ile genel olarak

- Devletin tüm muhasebe işlemlerinin internet ağıyla merkeze bağlanmış bir bilgisayar sistemi ile yapılması,
- Devletin muhasebe bilgilerinin anlık olarak izlenebilmesi hedeflenmiştir.

1999 yılında başlanan ve on altı ay süren tasarım, kurulum ve eğitim çalışmalarının sonucunda 2001 yılında, merkezdeki ve taşradaki bütün muhasebe birimlerinin kullanımına sunulan say2000i sistemi ile devletin mali ve yarı mali nitelikteki bütün faaliyet ve süreçlerinin anlık olarak takip edilebilmesi ve sistematik veri setleri oluşturulabilmesi mümkün hale gelmiştir. Bunun yanında, Say2000i otomasyon sistemi, tahakkuk esasına geçiş sürecini hızlandırmış ve özellikle taşradaki muhasebe birimlerinin yeni muhasebe sistemine uyum sağlamasını kolaylaştırmıştır.

1.6.2. Maliye Bakanlığı'nca Gerçekleştirilen Pilot Uygulama

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçiş süreci çerçevesinde yapılan teorik çalışmaların test edilmesi amacıyla, reform sürecinin yürütücüsü konumunda bulunan Maliye Bakanlığı tarafından bir pilot uygulama yapılmıştır. Bu uygulamayla, kurulması planlanan yeni muhasebe sisteminin uygulanabilirliğine ve etkinliğine ilişkin birtakım öncü sonuçlar elde edilmesi amaçlanmıştır.

Pilot uygulama 2002 yılında Karayolları Genel Müdürlüğü, Hazine Müsteşarlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Hacettepe Üniversitesi ve Ege Üniversitesi'nin işlemlerini yürüten 47 muhasebe biriminde (saymanlık), Say2000i muhasebe yazılım ve otomasyon sisteminin de kullanılması suretiyle gerçekleştirilmiştir. Pilot uygulamadan elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir;(Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Uygulama Sonuçları,30)

- Faaliyetlerin tamamı muhasebe sistemi tarafından kayıt altına alınmıştır,
- Maddi duran varlıklar kayıt altına alınmıştır,
- Yeterli detayda ve sınıflandırılmış bilgi üretilmiştir,
- Vergi harcamaları kısmen raporlanabilmiştir,
- Devlet muhasebesi ödenek, nakit planlaması ve bütçelerin hazırlanmasına destek sağlayabilecek bir yapıya kavuşturulmuştur,

- Kesin hesap kanununa ilişkin bilgiler muhasebe sisteminden elde edilmektedir,
- Kurumsal bazda mali bilgiler elde edilebilmektedir,
- Nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminin üretemediği birtakım yeni mali raporlar elde edilebilmektedir.

Pilot uygulamadan elde edilen sonuçların değerlendirmesi ise aşağıdaki gibidir;

- Hazırlanan hesap planının test edilmesinden başarılı sonuç alınmıştır,
- Say2000i sisteminin çalıştığı ve muhasebe birimlerinde kullanılabileceği anlaşılmıştır,
- Yeni muhasebe sisteminin ve Say2000i yazılım ve otomasyon sisteminin uluslararası sınıflandırmalara uygun mali raporlar üretebildiği görülmüştür,
- Genel bütçe kapsamındaki idarelerin muhasebe birimleri (saymanlıklar) bazında girilen verilerin kurumlar bazında konsolide edilmiş ve kurumsal olarak sınıflandırılmış mali raporları üretilmiştir.
- Farklı kurumlarca sağlanan eğitim, sağlık, genel kamu hizmetleri, güvenlik gibi kamu hizmetlerinin fonksiyonel sınıflandırmaya uygun olarak raporlanabildiği görülmüştür.
- Bütçe uygulamalarının, say2000i sistemi üzerinden günlük olarak raporlanabileceği anlaşılmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YÜZME ÖZERK SPOR FEDERASYONUNDA ÖRNEK MUHASEBE İŞLEMLERİ

Bu bölümümüz de yüzme ve yüzme federasyonu hakkın da bilgi vermenin daha verimli olacağını düşünerek yüzme ve yüzme federasyonu hakkında bilgi verilmiştir. İlk olarak yüzmenin tarihçesi ile konumuza başlıyoruz.

1.1. Yüzmenin Tarihçesi

Yüzmenin tarihinin insanlıkla yaşıt olduğunu söyleyebiliriz. İnsanoğlu, karada karşısına çıkan gölleri , nehirleri aşabilmek için, üzerlerine köprüler kurmayı, salları yapıp yüzdürmeyi düşünmeden, bu işi bedeninin gücüyle becerme yoluna gitmiştir . Ve bu yoldaki nice çabaları da ona yüzmeyi öğretmiştir. Daha doğru bir deyişle, yüzmeyi icat ettirmiştir. Kısacası yüzme, insanoğlunun yaşamındaki büyük bir ihtiyacın eseri olarak ortaya çıkmıştır . Günümüzden yaklaşık 3000 yıl önce, eski Mısırlıların Nil Nehri'nde yüzdükleri bilinmektedir. Bir nehir uygarlığı olan Mısır'da yaşayanlar için yüzmenin belli başlı ihtiyaçlardan biri olduğu muhakkaktır . Öte yandan Cleopatra ile Antonius'un Nil Nehrin'nde yaptıkları gezintilerde, içinde buldukları saltanat kayığından, nehir de yüzenleri seyrettikleri tarihi belgelerle sabittir. Diğer yandan yüzme sanatının eski Mısır'da prenslerin eğitim programı içinde yer aldığı görülür. Mısır yazısı hiyeroglif şekilleri içinde yüzmeyi belirten bir yan yüzme şeklinin bulunması da ayrıca dikkati çeker. Bu figür, günümüzden 5000 yıl öncesine tarihlenen bir testinin üzerinde de desen olarak yer almaktadır . Milattan önce 13.yüzyıla tarihlenen, Hititler'e ait duvar resimlerinde de sırtüstü yüzen yüzücü figürlerine rastlanır. Aynı şekilde Göktürkler'e, Sümerler'e ve Etililer'e ait tabletler ve kabartmalarda da yüzme ile ilgili belgeler ve figürler dikkati çekmektedir . Gılgamış Destanı'nda ise, Milattan 3100 sene öncesiyile ilgili yüzme menkıbeleri yer almaktadır . Musevi kavminde de yüzmenin çok eski bir yeri bulunmaktadır.

Babaların çocuklarına öğretmek zorunda oldukları üç şeyden birinin yüzme olduğu da , yine günümüze ulaşan tarihi belgelerle sabittir. Ayrıca tarihi bir otobiyografide, içindeki 600 kişiyle Adriyatik Denizi'nde batan bir yahudi gemisinden denize dökülenlerin yüzerek ertesi gün karaya çıktıkları öğrenilmektedir. Öte yandan, İsrail'in ilk hükümdarlarından Saül'ün (M.Ö. 1030-1010) oğlu Davud ile arkadaşı Jonathan'ın , savaşçılarıyla birlikte Şeria Nehri'ni yüzerek geçtikleri hikaye edilmektedir. Ayrıca ‘Zebur’un birkaç yerinde, dini bayram günlerinde yüzmenin yasak olduğuna değinilmesi de bu faaliyetin de denli yaygın olduğuna bir başka kanıttır. Eski Çin'de ise çocukların 10 yaşına geldiklerinde yüzmeyi, 15 yaşına bastıklarında da dalmayı mutlaka öğrendikleri yine tarihi belgelerden öğrenilmektedir. Tarihi Olimpiyat Oyunlarında yüzmenin hiçbir zaman programda Yer almamasına rağmen eski Yunan sitelerinde bir şahıs hakkında sarf edilecek en aşağılayıcı sözün “Metenein, mete grammata (yüzmeyi ve okumayı bilmiyor)” olduğu bilinir. Ayrıca o çağlara ait vazo ve tabaklar üzerinde de yüzen insan figürlerine çok sayıda rastlanmaktadır. Bütün ilk çağ uygarlıklarında olduğu gibi, Yunanlılarda da esas olarak kollarla suyu alttan çekme ve bacakları makaslama hareket ettirmek suretiyle yüzmenin uygulandığı bilinmektedir. Ayrıca Homer'in destanlarında da yüzme yarışlarına değinilmektedir. Bir başka tarihi belgeden de Sunion kenti kıyısındaki Denizler Tanrısı Poseidon adına bina olunmuş tapınağın yakınında yüzme yarışlarının yapıldığı öğrenilmektedir. Öte yandan eski Romalılar'da yüzmenin ön planda yer aldığı görülür. Roma İmparatorları Caligula (M.S. 37-41) ve Claudius (M.S. 41-54)'un boks, eskrim ve biniciliğin yanısıra yüzme sporuyla da uğraştıkları bilinir . Eski Romalılar, “Thermae” adıyla andıkları hamamlara da pek büyük önem ve değer vermişlerdi. Bu hamamların dev havuzlarında yüzme yarışlarının yapıldığına dair belgelerde dikkat çekmektedir. Milattan önce 25 yılında yapılan Agrippa hamamıyla başlayan bu moda, Neron, Titus, Tajan, Caracella ve Dioktetian hamamlarıyla en yaygın haline dönüşmüştü . Bugünkü Romanın merkezinde bulunan ünlü Dioktetian hamamının kalıntılarından, 100*150 metre boyutunda dev bir yüzme havuzunun yer aldığı görülmektedir. Bütün bunlar, dünyada yüzme ve yüzme sporunun tarihine ait günümüze ulaşan net bilgilerden bazı örneklerdir.(Atabeyoğlu,1993:8-16)

1.1.1.. Eski Türkler’de Yüzme sporu

Yüzme, Türkoğlu’nun tanıdığı ve bilfiil meşgul olduğu en eski spor dallarından biridir. Türklerin, daha Orta Asya’dan göç etmeden oradaki nehirlerde ve göllerde yüzme sporuyla uğraştıkları bugün kesinlikle bilinen ve belgelerle de sabit bir gerçektir. Halen Londra’daki ünlü British Museum’ da bulunan tarihi bir kabartmadan Uygur Türklerinin yüzme yarışları yaptıkları açıkça görülmektedir. İşin en önemli ve en ilginç yanı ise, Uygur Türklerinin bugünkü modern krawl stiline tıpatıp uygun biçimde yüzdükleridir. Bu da krawl stilinin geçtiğimiz yüzyılın sonlarında Avustralyalılar tarafından bulunup ortaya çıkarıldığı ve oradan Dünya’ya yayıldığı iddialarının çürüten bariz bir belge ve delildir . Coğrafi koşulların doğal bir sonucu olarak; deniz, nehir ve göl kıyılarında yaşayan toplumların yüzme ile uğraştıkları, hatta bunu bir yarışma şekline de dönüştürdükleri görülür. Nitekim Mezopotamya’da Dicle ve F ırat gibi iki büyük nehrin arasındaki bölgede ya şayan Asur ve Babillerin de yüzme sporuyla uğraştıklarına dair belgeler mevcuttur. Öte yandan Hun Türklerinin de yüzme ve kürek sporlarıyla uğraştıklarına dair belgeler mevcuttur . Yüzme sporunun Anadolu’ya, Orta Asya’dan göçen Türklerle ulaştığı düşünülemez. Ancak Akdeniz ve Ege Denizi kıyılarında yaşayan tarihi toplumlara ve uygarlıklara ait yüzmeyle ilgili bir belgenin günümüze ulaşamamış bulunmasına rağmen, onların yüzmeyi bilmedikleri de elbette düşünülemez. Özellikle Akdeniz ve Ege kıyılarında büyük Uygarlıklar kuran toplumların gerek ticari ve gerekse savaş amacıyla denizci olanları pek çoktur. Yüzmeyi bilmeyen denizcilerin var olabilecekleri de ayrı akla yakın bir ihtimal değildir . Anadolu’nun kıyı Uygarlıkları insanları denize doğru çekerse onlara yüzmesini öğrettirmiştir. Yüzmesini bilen insanlarda hiç değilse bunu aralarında bir iddialaşma vesilesiyle yarışmalar haline de getirmişlerdir.(Atabeyoğlu,1993:22)

1.1.2. Türkiye’de İlk Yüzme Hareketleri

Türkiye’de yüzme sporunun gelişmesi şöyle bir evrim izler: Londra’da British Museum’da bulunan ve Uygur yüzücülerini anlatan, günümüzün yüzme

stilllerini yansıtan kabartmalar çok şeyi ifade eder. Bu kabartmalardaki Uygurların yüzme figürlerinde kulaç atışları çok ilginçtir. Özellikle Orhun ve Selenga nehirleri dolayında yaşayan Uygurların çok iyi yüzdükleri bilinmektedir . Osmanlılarda ülke sınırlarının denizlere geniş alanda ulaşması ile birlikte yüzme hareketleri önem kazandı.Yüzmeye “ Şinaverlik” yüzen kişiye de “ Şinaver” deniyordu. Osmanlı Türklerinde iyi bir “kemankeş” yani okçu olabilmek için yüzme bilmek de zorunluymuştu. Sultan II. Beyazıt’ın yazı hocası Hamdullah efendinin evinin bulunduğu Üsküdar’dan denize girip “bağdaş” kurmuş biçimde yüzerek Topkapı Sarayı'na geldiği, dönüşlerini de aynı biçimde yaptığı ve bu yolculuğunu yaz aylarında bir çok kez tekrarladığı, o yılların çeşitli tarihi belgelerinde yer alır. Osmanlılar Anadolu kıyılarına indikten sonra denizciliğe önem ve değer verirlerken buna paralel olarak yüzmeyi de ön planda ele almışlardı. Ancak bu faaliyette ticaret ve savaş amacıyla denize yönelirken, bunun getirdiği bir ihtiyaçtan ortaya çıkmıştır. Yüzmenin bu ihtiyacın dışında ele alınması ise geçtiğimiz yüzyılın son yarısına rastlar. Geçtiğimiz yüzyılda, başta taht şehri olmak üzere, İzmir ve diğer bazı şehirlerinin kıyılarında kurulan ahşap konstruksiyon “Deniz Hamamları”, yüzme sporunun insanlarımız arasında sevilip yerleşmesinde en önemli etken olmuştur .(Atabeyoğlu,1993:41)

Kıyılarda, deniz zeminlerine çakılan ağaç kazıkların arasına tahta perdeler çakılmak suretiyle çevrilen ve denizin içinde oluşturulan havuzlar ve bunların çevrelerinde kurulan yine ahşap malzemeden yapılmış soyunma kabinlerinden ibaret olan bu deniz hamamları özellikle yaz aylarında kentlerde yaşayan halkın ilgisini ve hatta rağbetini çeken yerler olmuştur . Deniz Hamamları kısa zamanda öylesine büyük bir ilgi uyandırmıştı ki, bayanlar içinde ayrı bölümler yapılması gerekmişti. Kaç-göç devrinde Türk kadını da deniz hamamlarının bu özel bölümlerinde denize girip serinlemek ve yüzmek ihtiyacını karşılamak imkan ve fırsatını bulmuştur . İstanbul sahillerinin pek çok yerlerinde bu deniz hamamlarının kurulduğu görülür. Boğaz kıyıları, Moda, Kalamış, Fenerbahçe, Yenikapı, Bakırköy ve Adalar’da Pek çok deniz hamamı kurulmuş ve faaliyet göstermişti . Moda ve Büyükdere’deki deniz hamamları ise bunların son örnekleri olarak 1960’lı yılların ortalarına kadar gelmişti . Bugün deniz ticaretimizin önemli bir merkezi olan Salı pazarı rıhtımının bulunduğu yerde de vaktiyle, yanında ahşap ve deniz üzerine çıkan iskele biçiminde bir de gazinosu olan deniz hamamı mevcuttu. Bugün orada bir deniz hamamının var

olduğunu düşünmek bile garip geliyor insana . Aynı şekilde İzmir Alsancak, Güzelyalı ve özellikle Karşıyaka sahillerinde de pek çok deniz hamamı sıralanırdı. İşte bu deniz hamamları, burada yüzmeyi öğrenen nice şampiyon yüzücüleri sinelerinden çıkarmıştır . Bu nedenle o deniz hamamlarının Türk yüzme sporunun temelinde en önemli yeri aldığı düşünülür. Osmanlı İmparatorluğu'nun son zamanlarında yayınlanan sporla ilgili yayınlar arasında yer alan ve Seyfettin tarafından yazılan “Denizde ve Nehirde Yüzme Fenni” adlı kitap, yüzme sporu hakkındaki ilk eserlerden biridir . Eserin yayınlanma tarihi miladi 1903 (1319) olarak belirtilmektedir. Yüzme, yüzme kuralları ve stilleri ile yüzmenin faydalarının anlatıldığı birinci bölümden sonra, denizde meydana gelen kazalar ve kazazedelere yapılacak yardım, kurtarma aletleri, denizin faydaları ve bazı hastalıkların tedavisindeki etkilerinin anlatıldığı ikinci bölümde, mercan inci ve sünger avı konuları işlenmektedir.Yüzme hakkındaki tarihi bilgilerin yanı sıra konuların resimlerle desteklenmesi kitabı ilginç hale getirmektedir . Bu kitap Osmanlıdaki yüzme sporuna verilen değeri göz önüne çıkartmakta ve o zamanki yıllara bakıldığında olağanüstüdür.

Evliya Çelebi, Seyahatname'sinde Kağıthane Şenlikleri'nde yüzme yarışlarının yapıldığından bahseder. İstanbul halkının Salacak ve Kumkapı sahillerinde yüzme yaptığı ve kuralsız da olsa bazı yarışlar yapıldığı bir çok tarihi belgede yazılıdır. Bu yarışların şalvar ya da uzun iç donu ile yapıldığı biliniyor ancak yüzme stilleri hakkında bir bilgi bulunmuyor. Osmanlılarda yüzme ile ilgili olarak Kaptan- ı Derya'ların günlüklerinde yer alan yarış ve şenliklerle ilgili bilgiler bulunmaktadır. Yüzme bilmeyen leventler, arkadaşları tarafından suya atılır, kendi çabası ile yüzmesi ve su üzerinde durabilmesi istenirmiş. Eğer başarılı olamazlarsa, iyi yüzme bilen leventlerden birkaçı suya atlar ve onu çıkarırmış. Bu durum “acemi levent” öz güvenini kazanıncaya kadar sürdürülmüş. Barbaros Hayrettin Paşa yüzmeyi çok sevdiği için boş zamanlarında leventlerinin de yüzmesini emretmişti. Ayrıca donanma eğitim programında da yüzmenin yeri vardı. Yüzme öğretme yöntemlerinde şişirilmiş tulumlardan yararlanılıyordu . Donanmada diğer aktivitelerin yanı sıra yüzme yarışları da düzenlenirdi. Aralarında yarış düzenlenen gemilerin yüzücüleri, gemilerinin kenarlarında hazır olarak beklerlerdi. Bunlar verilen işaretle suya atlar, karşılıklı olarak yüzerlerdi. Kural karşı gemiye değdikten

sonra tekrar kendi gemilerine dönmekti. Gemisine önce çıkan yüzücü galip ilan edilir ve büyük bir coşkuyla karşılanırdı. Başarısız olan ise uzun bir süre gemisine alınmaz, suda bekletilirdi . Osmanlı döneminin ilk zamanlarında yüzme bir spor olmaktan ziyade iddialaşma üzerine yapılan yarışmalardan ibaretti. Daha çok “köpekleme” tabir edilen bir stil kullanılırdı . Geçtiğimiz yüzyılda İstanbul ve İzmir gibi şehirlerimizin kıyılarında kurulan ahşap deniz hamamlarının, yüzme sporunun sevilmesinde ve yayılmasında önemli bir rolü olduğu kesindir . Kıyılarda denize çakılan ağaç kazıkların arasına tahta perdeler koymak suretiyle oluşturulan bu hamamlar yaz aylarında büyük rağbet görürdü .(Atabeyoğlu,1993:89)

1.1.3. İlk Modern Yüzmeye Geçiş

Türkiye’de modern anlamda yüzme sporu 1910’lu yıllarda başlamıştır; fakat Türk yüzme tarihinin kökeni çok eskilere dayanır .1800’lü yılların sonlarında Türk gençleri sportif anlamda yüzmeyle tanışmışlar ; Türkiye’de çağdaş anlamda yüzme sporuna atılan ilk adım, 1873 yılında Mekteb-i Sultani yani Galatasaray Lisesinde gerçekleştirilmiştir . Okulun Fransa’dan gelen beden eğitimi öğretmeni M. Moiroux, aynı zamanda iyi bir yüzücü olduğundan, öğrencilerine yüzme dersleri de vermiştir. M. Moiroux daha sonra Yüzbaşı rütbesiyle Tophane Askeri Sanat Mektebine öğretmen olmuş ve böylece çağdaş yüzme öğrenen gençlerin sayısında artış başlamıştır . Bu yıllarda Heybeliada’daki Mekteb-i Fünun- ı Bahriye yani Deniz Harb Okulu’nda yüzme öğrenme mecburiyeti vardı. Bu okulda öğrencilerin beline ip bağlanır ve ipin bağlı olduğu uzun sırik bir başkası tarafından kaldırılarak öğrencinin suda batmadan yüzme hareketlerini öğrenmesi temin edilirdi . Yüzmenin yarışma amacıyla uygulanması İstanbul’da yaşayan yabancılar arasında görülürdü. Özellikle İngilizler’in düzenlediği yarışlarda, kıyıda belli uzaklıktaki şamandıranın etrafından dönme ya da kıyıya paralel iki işaret arasında yüzme yapılırdı. Zamanla bu yabancıların arasına Türk gençleri de katılmaya başladı. Bunlar arasında Ahmet İhsan, Bedri Ziya ve Faik Bey ilk Türk yüzücüleri olarak bilinirler. Yüzme sporuna ilk yer veren kulüp Fenerbahçe’dir. Bu kulübün sporcularından Selahaddin Türsen Türkiye’nin ilk mukavemet yüzücüsü, Sait Sadettin Cihanoğlu ilk sürat şampiyonu olmuşlardır. Kemal Bey de ilk trampen vekule atlayıcısı olarak 1910 yılı sonrasına adını yazdıran yüzücülerdendir. Fenerbahçe’nin hemen ardından Galatasaray’da

yüzme şubesini açarak ezeli rekabeti bu alanda başlatmıştır. Beşiktaş, Ahmet Fetgeri, Tahir Bey, Fahrettin Bey ve Mahfuz Bey gibi başarılı yüzücüler yetiştirdi. Galatasaray'dan Şerefhüsametdin Bey de dönemin flaş isimlerindendi. Yüzmenin ilk yıllarında, özellikle “mukavemet” denilen uzun mesafe yarışları ilgi görüyordu. 1922 yılında yapılan Moda-Kınalıhada yarışını kazanan Galatasaray'lı Fazıl Adnan Bey, Büyükada-Fenerbahçe yarışını da 8 saat 15 dakika ile kazanmayı başarmıştır. Türkiye'de kısa mesafeli ilk resmi yarışlar 15 Eylül 1923 günü İstanbul'da yapılmıştır. İtalyan yüzücü Mai Cimmeri 100 metre yarışında birinci gelmiş, ikinciliği Fenerbahçe'den Raşit Bey, üçüncülüğü ise Galatasaray'dan Nejad Abud Bey kazanmışlardır. 1920'li yılların ortalarında Ankara'da oluşturulan havuzlarda yüzmeye heves vardı ancak düzen ve organizasyon kurulamamıştı. Geçen yıllar içinde en önemli yarış 1928 yılında yapılan ilk İstanbul Yüzme Şampiyonasıydı. Kalamış Koyu'nda yapılan 100 metre yarışını Suat Erler Bey 1 dakika 27 saniyede tamamlayarak birinci oldu . İkinciliği Halil Dalhan Bey, üçüncülüğü ise Naili Moran Bey kazandılar . İlk 4x100 metre serbest yarışında ise yarı beline kadar su içinde bekleyen yüzücülerin kendi etapları sonunda arkadaşının uzattığı ele dokunması ile sürdürülen yarışta Sat Erler, Naili Moran, Şerefhüsametdin ve Lütfü Beylerden oluşan ekip kazandı. 1920'li yılların sonunda yüzmeye ilgi gösteren kulüplerin sayısı artmaya başladı. Beylerbeyi, Moda, Beykoz, İstanbul Su Sporları gibi kulüpler bunlardan bazılarıdır.(Atabeyoğlu,1993:94)

1.2. YÜZME FEDERASYONU'NUN KURULUŞU

Yüzme: yelken ve kürek ile birlikte Türkiye İdman Cemiyetleri İttifakına bağlı 1932 yılında ilk Su Sporları Federasyonu'nda yer almış ve üç ayrı dalım birliği uzun yıllar devam etmiştir. Türk Spor Kurumu bünyesinde Denizcilik Federasyonu oluşturuldu ve 1923'ten Yüzme Atlama ve Sutopu Federasyonu'nun kurulduğu 1957 yılına kadar görev yaptı.1937 yılına kadar yurt safhın da yayılamamış, ancak İstanbul ve benzeri büyük sahil şehirlerinden birkaçında az miktarda hevesli ve amatör sporcunun ve idarecinin şahsi gayretleri ile dar çerçevesi içinde faal olmaya çalışmıştır. 1957 yılında Denizcilik Federasyonu bünyesindeki Yelken, Kürek ve Yüzme branşları özgün federasyonlara ayrıldılar. Ancak, 1957 yılında Yüzme, Atlama, Sutopu Federasyonu olarak bağımsız bir hüviyete girmekle imkanlar

değişerek Türkiye’de de modern yüzme havuzları yapımına gidildi. 1960 yılından bu yana bu spor dalındaki istatistik grafiklerine bakıldığında, her geçen yıl, bilhassa yaptığımız dış temaslarda derecelerimizin açık farklar ile yenilediği görülür. Federasyonumuzun spor temasları yönünden giriştiği çalışmalar çok olumlu neticeler vermiş, Avrupa Devletleri tarafından birçok davetler Federasyonumuza çıkarılmıştır. Bu kısa süreli aşama yılları içinde Genel Müdürlüğümüzce tespit edilen illerimizde modern ve olimpik ölçüleri kapsayan yüzme ve atlama tesisleri yaptırılmıştır.Genel Müdürlükçe 3. beş yıllık planda, illerin nüfus yoğunlukları dikkate alınarak yeni tesislerin yapılması öngörülmüştür.Bu beş yıllık plan uygulaması 1973-1977 yıllarını kapsamaktadır.Yüzme, Sutopu ve Atlama Federasyonu'nun ilk başkanı Rıza Salih Saray oldu.1964 yılında Yüzme, Sutopu ve Atlama Federasyonu Başkanlığına Fahiman Akdağ getirildi. Federasyon Asbaşkanı Nezih Demirkent ile birlikte uyumlu ve verimli bir çalışma sürdüren Akdağ, Federasyonu tam 22 yıl görev yaptı. Federasyon Başkanlığına 1992 yılında Taygun Ertem atandı.1993 yılında Federasyon Başkanlığı için yapılan seçimi Haluk Toygarlı kazandı.Avrupa Yüzme Federasyonu 1994 yılı genel kurulu İstanbul’da yapıldı ve Haluk Toygarlı Avrupa YüzmeFederasyonu Yönetim Kurulu’na seçildi.Fahiman Akdağ’ın ayrılmasından sonra yeni Yüzme Atlama ve Sutopu Federasyonu’nu Seçkin Kırağı kurdu. Bu federasyonda, Akdağ Federasyonundan sadece bir kişinin (Dr. Toygarlı) yer alması dikkat çekiyordu.Yeni federasyon şöyle teşekkül etmişti; Başkan Seçkin Kırağı, Asbaşkan Dr. Haluk Toygarlı, Genel Sekreter Fikret Bulutcu, Üyeler Ahmet Yalamanoğlu, Bülent Yılmaz, Turgut Oğuz, Ünsal Turan, Özer Bozacıoğlu, Ahmet Cavcav ve Rona Özener.Ancak bu federasyon fazla ömürlü olmayacak kısa bir süre sonra çekilerek yerine Asbaşkan Dr. Haluk Toygarlı tarafından kurulan yeni bir federasyon gelecektir.Kırağı federasyonu Akdağ federasyonundan devraldığı işleri aynı tempo üzerinde yürütme gayreti gösterecekti.Yelken federasyonu ve sutopu federasyonunda Türkiye yüzme federasyonu bünyesinden daha sonra ayrılmışlardır. Şu an federasyona bağlı olan olimpik branşlar; Yüzme, atlama, senkronize su sporları olarak Türkiye yüzme federasyonu adı altında sürdürülmektedir. Federasyon 21/5/1986 tarihli ve 3289 say ılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun uyarınca tüzel kişiliğe haiz Türkiye Yüzme Federasyonu Özerklik Karar ı 21 Eylül 2006 tarihli 26296 say ılı Resmi Gazetede yayınlanarak

yürürlüğe girmiştir.Böylece federasyon mali yönden özerkliğine kavuşmuştur. Federasyonun bugüne kadar yayınladığı eserlerde vardır. Bunlar; Yüzme Müsabaka Yönetmeliği, Sutopu Müsabaka Yönetmeliği, Yüzme-Atlama-Sutopu Antrenör Yönetmeliği, Yüzme-Atlama-Sutopu Hakem Yönetmeliği, Sutopu Nizamnamesi ve Tevsiri, Yüzme-Öğrenme-Çalışma-Uygulama (Öğretici kitap), Atlama-Öğrenme Çalışma- Uygulama (Öğretici kitap), Müsabakalar Fin Puan Cetveli (Erkekler), Müsabakalar Fin Puan Cetveli (Bayanlar), Faaliyet Programlar ı ve Fed. Hakkında gerekli bilgiler (her sene yayınlar), Muhtelif Broşürler ⁷.

⁷ www.tyf.gov.tr.(19-05-2010)

1.3. YÜZME SPOR FEDERASYONUNDA MUHASEBE İŞLEMLERİ

ÖRNEK:1

(A) Spor Kulübü 2000 TL Lige katılım için 15.01.2010 vadeli bir çek'i federasyonumuza vermiştir.

	15.01.2010		
101. ALINAN ÇEKLER HESABI		2.000	
	600. YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		
	600.01. Katılım Payının Çekle Tahsili		2000

Alınan çekin vadesinde bankadan tahsil edilip Garanti Bankasındaki hesabımıza yatırılmıştır.

	15.01.2010		
102. BANKALAR HESABI		2.000	
102.01. Garanti Bankası			
	101. ALINAN ÇEKLER HESABI		2000

ÖRNEK:2

Gençlik Spor Genel Müdürlüğüne 2010 yılı ödeneğimizden 900.000-TL Garanti Bankası 66 37 617 nolu hesabımıza aktarıldığı bildirilmiştir. Tarih 20.01.2010

	20.01.2010		
102. BANKALAR HESABI		900.000	
102.01. Garanti Bankası			
	600. YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		
	600.02. Gsg Katkı Payı		900.000

ÖRNEK 3

X Hotelinde düzenlenen A Bayan Milli Takım Kampı Konaklaması 37.600-TL. dir. X Hotele 37.600-TL ödeme emri 15.10.2010 tarihinde imzalanarak Garanti Bankası Anafartalar Şubesine 66 37 617 nolu hesabımızdan ödenmesi için talimat gönderilmiştir.

	15.10.2010	
<hr/>	<hr/>	
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		37.600
740.01. Konaklama Gideri		
	320. SATICILAR HESABI	37.600
	320.01. X Hotel	
<hr/>	<hr/>	
	15.10.2010	
<hr/>	<hr/>	
320. SATICILAR HESABI		37.600
320.01. X Hotel		
	102. BANKALAR HESABI	37.600
	102.01. Garanti Bankası	
<hr/>	<hr/>	

ÖRNEK 4

15.01.2010 vadeli çekle x hoteline 30.000.TL konaklama bedeli için ödeme emri 05.01.2010 tarihinde imzalanarak teslim edilmiştir.

05.01.2010	
320. SATICILAR HESABI	30.000
320.01. X Hotel	
103. VERİLEN ÇEKLER VE ÖD.HS.	30.000
<hr/>	
15.01.2010	
103. VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. EMİRLERİ HS.	30.000
102. BANKALAR HESABI	30.000
102.01. Garanti Bankası	
<hr/>	

ÖRNEK 5

Spor Toto Teşkilat Başkanlığınca 2010 yılı ödeneğimize mahsuben 500.000.TL+KDV (%18) fatura tanzim edilerek ödeneğin Garanti Bankası Anafartalar Şubesi 66 37 617 nolu hesabımıza 590.000. TL olarak aktarıldığı belirtilmiştir.

01.05.2010	
120. ALICILAR HESABI	590.000
120.01. Spor Toto Teşkilat Başkanlığı	
600. YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI	
500.000	
391. HESAPLANAN KDV HESABI	
90.000	
<hr/>	

01.06.2010	
102. BANKALAR HESABI	590.000
120. ALICILAR HESABI	
590.000	
120.01. Spor Toto Teşkilat Başkanlığı	
<hr/>	

ÖRNEK 6

X Kulübü lisans bedeli 2.750.00 TL. için 25.02.2010 vadeli bir senet tanzim ederek borcunu kapatmış, işlemini ise 05.01.2010 tarihinde yaptırmıştır.

05.01.2010	
121. ALACAK SENETLERİ HESABI	2.750
600. YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI	
2.750	
600.15. Lisans Gelirleri	
<hr/>	

ÖRNEK 7

Milli takımlara ve kulüplerin alt yapısında kullanılmak üzere;

583 Adet Eşofman 28.275.50 TL

362 Adet T.shirt 18.387.00 TL

124 Adet T.shirt 1.798.00 TL

100 Adet Yağmurluk 5.500.00 TL

%8 KDV tutarı 4.316.84 TL

Toplam 58.277.34 TL'lik malzeme alınmıştır. Fatura tarihi
15.01.2010 dur.

15.01.2010	
157. DİĞER STOKLAR HESABI	53960.50
157.01. Dönem İçi Malzeme Alışları	
191. İNDİRİLECEK KDV HESABI	4316.84
320. SATICILAR HESABI	58277.34
320.04. X Tekstil	

20 Ocak 2010 tarihinde 38. Uluslar arası yüzme müsabakaları için 20 sporcuya belge düzenlenerek imza karşılığında;

20 Adet Eşofman_____ 970.00.- TL

20 Adet T-shirt_____ 1.015.80.- TL

20 Adet Yağmurluk _____ 1.100.00.- TL

Toplam 3.085.80.- TL tutarında spor malzemesi teslim edilmiştir.

20.01.2010	
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	3085.80
157. DİĞER STOKLAR HESABI	3085.80
157.01. Dönem İçi Malzeme Alımı	

ÖRNEK 8

18.01.2010 tarihinde Balkan Yıldızlar Yüzme Şampiyonası için 300.00 tl x personeline avans verilmiştir.

18.01.2010	
195. İŞ AVANSLARI HESABI	30.000
100. KASA HESABI	30.000
100.01. Nakit Kasa	

ÖRNEK 9

Federasyonumuzun yabancı antrenörleri için 2 yıllığına bir ev tutulmuştur. Evin demirbaşlar için tahliye esnasında verilen zarar ziyanı karşılamak üzere 3.750-TL teminat verilmiştir. İşlem tarihi 20.01.2010'dur.

X personeli üzerine yazılan 3.750,00 TL ödeme emri ile bankadan çekilip karşılığında makbuz alınmak suretiyle yapılmıştır.

20.01.2010	
226. VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	3.750
226.01. Antrenör Ev Depozito	
195. İŞ AVANSLARI	3.750

ÖRNEK 10

Yüzme Federasyonu 27.650,00 TL maliyet bedeli bir binek araç, 60.998,24+%18 kdv 10.979,68 toplam 71.977,92 TL ile servis aracı satın almıştır. Satın alınan araçların 15.01.2010 tarihinde trafik tescil işlemleri yapılmış, Garanti Bankası 6632618 Nolu hesabımızdan araçları aldığımız firmaya 15.10.2010 tarihli bir ödeme emri verilmiştir. Ödeme emri 16.01.2010 tarihinde 99.627,92 TL olarak hesabımızdan çekilmiştir.

	15.01.2010	
254. TAŞITLAR HESABI		88624.24
191. İNDİRİLECEK KDV HESABI		10979.68
	320.SATICILAR HESABI	99627.92

SONUÇ

Çalışmamızın ilk bölümünde özerk spor federasyonlarla ilgili bilgilere yer verdik. Özerkliği nasıl aldıklarını, genel kurullarından, yetki ve sorumluluklarından bahsettik. İkinci bölümde muhasebe standartlarından, muhasebenin temel kavramlarından ve tek düzen hesap planıyla ilgili olarak genişçe bilgi verdik. Sonraki bölümde ise kamu muhasebesinden bahsettik. Çünkü Özerk Federasyonlar işletme muhasebesine geçmeden önce kamu muhasebesini kullanıyorlardı ve bu durumu anlatmak için kamu muhasebesini açıkladık. Diğer bölümde ise yüzme ile ilgili açıklamalara yer verdik ve yüzme federasyonu ile ilgili olarak bilgilere yer verdik. Çalışmamızın son bölümünde ise yüzme federasyonu ile ilgili muhasebe uygulamalarından örnek uygulamalara yer verdik ve çalışmamıza son verdik..

KAYNAKÇA

- Akarçay, V.(1980). *Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması*, İstanbul
- Akdeniz, G.(1948). *Devlet Muhasebesi*. İstanbul.
- Akdoğan, H. ve AYDIN, H.(1987). *Muhasebe Teorileri*,Ankara: Ankara Üniversitesi
- Arıca, A.(2002).*Türkiye’de Devlet Muhasebesi Sisteminin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlaştırılması*,İzmir.
- Atabeyoğlu, C.(1993). *Türk Yüzme Tarihi*, İstanbul: Dünya Yayıncılık.
- Ataman, Ü. ve Akgül, B.(1998). *Genel Muhasebe Uygulamaları*,İstanbul:Türkmen
- Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı.(2009). *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması*
- Bektöre,S. Benligiray, S. Aydın, D.(2005).*Şirketler Muhasebesi*,Eskişehir: Birlik Ofset.
- Burhan, N.(1999). *Ulusal Muhasebe- Devlet Muhasebesi*,Bursa.
- Cemalcılar, Ö.Benligiray, Y. Sürmeli, F.(2008).*Genel Muhasebe*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Cemalcılar, Ö. Erdoğan, N.(1997).*Genel Muhasebe*,İstanbul:Beta.
- Civan, M.(2002). *Genel Muhasebe Uygulamaları, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Standartlara Uygun Çözümler*, Ankara: Beta Yayın.
- Çonkar, K. Ulusan,H.Öztürk, M.(2008). *Genel Muhasebe*, Ankara: Nobel Yayınevi.
- Çoşan, M.(1999). *Devlet Muhasebesi*, Ankara.
- Dişli, M.(2007). *Merkezi Yönetim Muhasebesi*, Anakara.
- Gençlik Spor Genel Müdürlüğü.(2009). *Yönerge*, Ankara.
- Güçlü, F. Gören, R. Yalçın, M.(2002).*Genel Muhasebe*,Ankara:Detay
- Giray, A.(1997). *Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi*, Ankara.

- Güngör, A.(1981). *Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi*,Ankara.
- Hiçşmaz, M.(1999). *Genel Muhasebe Teorisi ve Uygulama.Banka ve Ticaret. Araştırma Enstitüsü.*
- Kalenderoğlu, M.(2002). *Genel Muhasebe*, Ankara:Seçkin Yayınevi.
- Karaarslan, E.(2005). *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*,Ankara:Türmob.
- Kırsalı, Y. ve Işıklarlı, S.(1998). *Genel Muhasebe Tek Düzen Hesap Planı ve Muhasebe Hukuku*,İstanbul:Beta.
- Koçyalkın, Y.(1998).*Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamalar*,Ankara:Turhan.
- Küçüksavaş, N.(1998).*Genel Muhasebe ve Uygulamalar*,İstanbul:Beta.
- Maliye Bakanlığı.(2002). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları*,Ankara.
- Muhasebat Genel Müdürlüğü.(2002).*Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları*,Ankara.
- Mert, Ö.(1989). *Hizmet İşletmelerinde Yönetim ve Yöneticilik*, Balıkesir:Balıkesir Yayınevi.
- Parmaksızoğlu, Y.(1989). *Devlet Muhasebesi İçerisine Mal Hesaplarının Alınmasının Yarar ve Sakıncaları, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğüne Sunulan Rapor*, Ankara.
- Sevilengül, O.(2003). *Genel Muhasebe*, Ankara:Gazi.
- Sözbilir, H. ve Yenigün, T.(2003). *Muhasebeye Giriş Uygulamalarda Hesapların İşleyişi*,Afyon:AKÜ.
- Şahin, İ.(1982). *Devlet Muhasebesi Ders Notları*, Bolu.
- Yıldırım, Z. ve .Çetinkaya, Ö.(1999). *Devlet Muhasebesi(Teori ve Uygulama)*,Bursa: Ekin Yayınevi.

3289 Sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun Ek 9. Maddesi.

www.gsgm.gov.tr/28-05-2010

www.muhasibat.gov.tr25/05/2010

www.tesev.org.tr/13-05-2010

www.abgs.gov.tr/15-05-2010

www.turkyuzme.com/19-05-2010

www.tyf.gov.tr

