

T.C.
BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN PROGRAMI

**ÜNİVERSİTELERDEKİ MUHASEBE YETKİLİLERİNİN DEVLET MUHASEBE
STANDARTLARINA BAKIŞ AÇILARI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

OZAN ÇELİK

TEZ DANIŐMANI

DOÇ. DR. ŞERİFE SUBAŞI

BİLECİK, 2022

10365119

T.C.
BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN PROGRAMI

**ÜNİVERSİTELERDEKİ MUHASEBE YETKİLİLERİNİN DEVLET MUHASEBE
STANDARTLARINA BAKIŞ AÇILARI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

OZAN ÇELİK

TEZ DANIŐMANI

DOÇ. DR. ŞERİFE SUBAŞI

BİLECİK, 2022

10365119

BEYAN

“Üniversitelerdeki Muhasebe Yetkililerinin Devlet Muhasebe Standartlarına Bakış Açıları” adlı yüksek lisans tezinin hazırlık ve yazımı sırasında bilimsel araştırma ve etik kurallarına uyduğumu, başkalarının eserlerinden yararlandığım bölümlerde bilimsel kurallara uygun olarak atıfta bulunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, tezin herhangi bir kısmının Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi veya başka bir üniversitede başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını, aksinin tespit edileceği muhtemel durumlarda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Bu çalışmanın, Bilimsel Araştırma Projeleri (BAP), TÜBİTAK veya benzeri kuruluşlarca desteklenmesi durumunda; projenin ve destekleyen kurumun adı proje numarası ile birlikte, ETİK KURUL onayı alınması durumunda ise ETİK KURUL tarih karar ve sayı bilgilerinin beyan edilmesi gerekmektedir.			
DESTEK ALINMIŞTIR		DESTEK ALINMAMIŞTIR	X
Destek alındı ise;			
Destekleyen kurum;			
Desteğin Türü		Proje Numarası	
1- BAP (Bilimsel Araştırma Projesi)			
2- TÜBİTAK			
Diğer;.....			
ETİK KURUL onayı var ise;			
ETİK KURUL karar tarih/sayı:	/.....	

Ozan Çelik

Tarih

.....

İmza

.....

ÖN SÖZ

Bu tez çalışmasının yazılmasında, çalışmalarımı sahiplenerek takip eden danışmanım Sayın Doç. Dr. Şerife SUBAŞI'na değerli katkı ve emekleri için teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

Savunma sınavı sırasında değerli jüri üyeleri Sayın Doç. Dr. Aysel GÜNEY, Sayın Doç. Dr. Nevran KARACA ve danışmanım Sayın Doç. Dr. Şerife SUBAŞI'na çalışmamın son haline gelmesindeki değerli katkıları adına teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

Son olarak bu günlere ulaşmamdaki emekleri adına eşim Özlem ÇELİK, kızım Ada Devrim ÇELİK ve oğlum Uraz Ozan ÇELİK'e sonsuz teşekkür ederim.

Ozan Çelik

2022

ÖZET

ÜNİVERSİTELERDEKİ MUHASEBE YETKİLİLERİNİN DEVLET MUHASEBE STANDARTLARINA BAKIŞ AÇILARI

Günümüz küreselleşen dünyasında yaşanan değişime paralel olarak muhasebe alanında önemli bir değişim yaşanmıştır. İlk zamanlarda ulusal sınırlarla sınırlı olan muhasebenin yapısı, yaşanan değişim ve gereksinimler neticesinde uluslararası bir boyut kazanmıştır. Bununla birlikte muhasebe alanında kullanılan farklı program ve muhasebe sistemleri neticesinde farklı mali raporlar üretilmiştir. Bu farklılığın giderilmesi, uluslararası alanda entegrasyon sağlanabilmesi ve ortak bir muhasebe dilinin oluşması için uluslararası muhasebe standartları oluşturulmuştur. Oluşturulan standartlar çerçevesinde üretilen raporlar, bu standartları kabul eden ve uygulayan ülkeler arasında ortak bir muhasebe dili oluşturmuştur. Buna paralel olarak kamu sektöründe de uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları oluşmuştur. Türkiye’de bu standartların uygulanabilmesi için 5018 sayılı kanuna dayalı olarak Devlet Muhasebe Standartları Kurulu oluşturulmuştur. Bu kurul yayınlanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının birebir çevirisini yaparak Devlet Muhasebe Standartları adı altında Türkiye’de yayınlamaktadır.

Kamu kesiminin bir parçası olan ve özerk bir yapıya sahip olan üniversitelerde muhasebe sisteminin işleyişinden sorumlu olan muhasebe yetkililerinin Devlet Muhasebe Standartlarına (DMS) bakışını incelediğimiz çalışmamız neticesinde aşağıdaki bulgulara ulaşılmış bulunmaktayız. Üniversitelerdeki Muhasebe Yetkilileri DMS’ler hakkında yeterli bilgiye sahip değildirler. Muhasebe servisinde çalışan personel DMS’ler ile ilgili bir eğitim almamıştır.

Üniversitelerde muhasebe işlemlerini gerçekleştirmekte kullanılmakta olan bilişim sistemi tarafından üretilmekte olan raporlar DMS’lerine göre eksik üretilmektedir.

Üniversitelerde çalışmakta olan muhasebe yetkilileri yaptıkları iş ve işlemlerde DMS’ler ve mevcut mevzuat arasında bir çelişki olduğu durumlarda tercihlerini mevzuattan yana kullanmaktadır.

Üniversitedeki dış denetimi gerçekleştiren Sayıştay denetimlerde DMS’lere yeteri kadar önem vermemektedir. Denetimler sunucunda yayınlanan raporlarda DMS’lere atıf yapmamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kamu bilişim sistemi, Kamu Muhasebesi, Devlet Muhasebe Standartları, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları.

ABSTRACT

PERSPECTIVES OF ACCOUNTING OFFICIALS AT UNIVERSITIES ON GOVERNMENT ACCOUNTING STANDARDS

In parallel with the change in today's globalizing world, a significant change has occurred in the field of accounting. The structure of accounting, which was limited to national borders in the early days, gained an international dimension as a result of the changes and requirements. However, different financial reports have been produced as a result of different programs and accounting systems used in the field of accounting. International accounting standards have been established in order to eliminate this difference, to provide integration in the international arena and to create a common accounting language. The reports produced within the framework of the established standards have created a common accounting language among the countries that have accepted and implemented these standards. In parallel with this, international public sector accounting standards have been formed in the public sector as well. In order to implement these standards in Turkey, the State Accounting Standards Board was established based on the law numbered 5018. This board translates the published International Public Sector Accounting Standards and publishes them in Turkey under the name of Government Accounting Standards.

We have reached the following findings as a result of our study, in which we examined the view of the accounting authorities, who are responsible for the functioning of the accounting system in universities, which are part of the public sector and have an autonomous structure, to the Government Accounting Standards (DMS).

Accounting Officers at universities do not have enough information about DMSs. The personnel working in the accounting service did not receive any training on DMSs.

The reports produced by the information system used in performing accounting transactions in universities are produced incompletely according to their DMS.

Accounting officials working at universities use their preferences in favor of legislation in cases where there is a conflict between DMSs and current legislation in their work and transactions.

The Court of Accounts, which carries out the external audit at the university, does not give sufficient importance to DMSs in the audits. Audits do not refer to DMSs in reports published on your server.

Keywords: Accounting, Public Accounting, International Accounting Standards, International Public Sectors Accounting Standards,

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖN SÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
İÇİNDEKİLER.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	ix
KISALTMALARIN LİSTESİ.....	x
1.GİRİŞ.....	1
1.1. Araştırmanın Problemi.....	2
1.2. Araştırmanın Amacı.....	3
1.3. Araştırmanın Soruları.....	3
1.4. Araştırmanın Önemi ve Özgünlüğü.....	4
1.5. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları.....	4
2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI.....	5
2.1. Devlet Muhasebesi Hakkında Genel Bilgi.....	5
2.2. Devlet Muhasebesinin Dayandığı Sistemler.....	6
2.2.1. Kameral Muhasebe Sistemi.....	6
2.2.2. Schneider Muhasebe Sistemi.....	7
2.2.4. Logismografi Muhasebe Sistemi.....	13
2.3. Devlet Muhasebesinin Dayandığı Temel Görüşler.....	13
2.3.1. Klasik Devlet Muhasebesi Yaklaşımı.....	14
2.3.2. Çağdaş Devlet Muhasebesi Yaklaşımı.....	15
2.4. Devlet Muhasebesi Kayıtlarında Kullanılan Yöntemler.....	16
2.4.1. Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi.....	16
2.4.2. Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi.....	17

2.4.3. Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi.....	17
2.4.4. Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi.....	18
2.5. Devlet Muhasebesinin Gelişimi.....	19
2.5.1. Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93).....	20
2.5.2. Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GSFM 2001).....	20
2.5.3. Avrupa Hesap Sistemi (ESA 1995).....	20
2.5.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi (IFAC-PS).....	21
2.6. Türkiye’de Devlet Muhasebesinin Gelişimi.....	22
2.6.1. Cumhuriyet Dönemi Öncesi Devlet Muhasebesi.....	22
2.6.2. 1923-1945 Dönemi Devlet Muhasebesi.....	23
2.6.3. 1945-1980 Dönemi Devlet Muhasebesi.....	23
2.6.4. 1980 Sonrası Devlet Muhasebesi.....	24
2.7. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları.....	26
2.7.1. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişimi..	26
2.7.2. Yayınlanmış - Kamu Sektörü Muhasebe Standartları.....	29
2.7.2.1. Mali Tabloların Sunumuna ve Raporlama İlkelerine İlişkin Standartlar.....	34
2.7.2.2. Varlıkların Mali Raporlaması ve Muhasebesi İle İlgili Standartlar.....	34
2.7.2.3. Yükümlülüklerin Mali Raporlanması ve Muhasebesi İle İlgili Standartlar.....	35
2.7.2.4. Mali Araçlarla İlgili Standartlar.....	35
2.7.2.5. Konsolide Mali Tabloların Hazırlanması ile İlgili Standartlar.....	35
2.7.2.6. Gelir ve Giderlerle İlgili Standartlar.....	36
2.7.2.7. Açıklamalarla İlgili Standartlar.....	36
2.7.3. Nakit Esaslı IPSAS.....	36
2.7.4. Türkiye’de Yayınlanan Devlet Muhasebe Standartları.....	36
3. ÜNİVERSİTELERDE MALİ TABLO HAZIRLAMA SÜRECİ.....	40

3.1. Üniversitelerin Teşkilat Yapısı.....	40
3.1.1 Üniversitelerin Akademik Teşkilatı.....	40
3.1.2 Üniversitelerin İdari Teşkilatı.....	41
2.3.2. Üniversitelerin İşleyişlerini Sürdürürken Dayandığı Temel Kanunlar.....	43
3.3. Üniversitelerde Finansal Raporlama Süreci.....	46
3.4. Üniversitelerde Mali Tablolarının Hazırlanma Süreci.....	47
3.4.1. Üniversitelerde Gelir Yaratın İşlemler.....	47
3.4.1.1 Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri.....	47
3.4.1.2. Alınan Bağış ve Yardımlar.....	48
3.4.1.3. Değer ve Miktar Değişiminden Kaynaklı Gelirler.....	49
3.4.1.4 Kamu İdarelerinden Bedelsiz olarak Alınan Gelirler.....	50
3.4.1.5. Kuruma Ait Diğer Gelirler.....	50
3.4.2. Üniversitelerde Gider Yaratın İşlemler.....	51
3.4.2.1. Personel Giderleri.....	51
3.4.2.2. Sosyal Güvenlik Ödemeleri.....	51
3.4.2.3 Hammadde Alımına İlişkin Giderler.....	52
3.4.2.4. Kurum Tarafından Yapılan Cari Transferler.....	53
3.4.2.5. Kurum Tarafından Yapılan Sermaye Transferleri.....	53
3.4.2.6 Kuruma Ait Değer ve Miktar Değişimleri.....	53
3.4.2.7 Amortisman Giderleri.....	54
3.4.2.8 İlk Madde ve Malzeme Giderleri.....	54
3.4.2.9. Karşılık Giderleri.....	54
3.4.2.10 Gelirlerden Alacaklardan Silinenler.....	55
3.4.2.11. Kamu İdarelerine Bedelsiz Olarak Devredilen Varlıklar.....	55
3.4.2.12 Proje Kapsamında yapılan Cari giderler.....	55
3.5. Üniversiteler Tarafından Yayınlanan Mali Tablolar.....	56
3.5.1. Bilanço.....	57

3.5.2. Faaliyet Sonuçları Tablosu.....	57
3.5.3 Nakit Akış Tablosu.....	58
3.5.3.1. Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışları.....	59
3.5.3.2. Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları.....	59
3.5.3.3 Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları.....	59
3.5.4 Öz Kaynak Değişim Tablosu.....	60
3.5.5 Muhasebe Politikaları ve Mali Tablolara İlişkin Açıklayıcı Notlar.....	60
4. ARAŞTIRMA MODELİ VE YÖNTEMİ.....	62
4.1. Araştırma Türü.....	62
4.2. Araştırma Öngörülere.....	64
4.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi.....	64
4.4. Veri Toplama Araçları.....	64
4.5. Verilerin Analizi.....	65
Elde edilen veriler içerik analizi ile analiz edilmiştir. Bazı veriler frekans ve yüzde olarak değerlendirilmiştir.....	65
4.5.1. Demografik Bilgiler.....	65
4.5.2. Muhasebe Yetkililerinin Devlet Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşleri.....	67
4.5.3. Muhasebe Servisinde Kullanılan Bilişim Sistemi Hakkındaki Görüşler.....	69
4.5.4. Mevzuat ve Devlet Muhasebe Standartlarının Uyumu Hakkındaki Görüşler.....	71
4.5.5. Sayıştay Denetiminde Devlet Muhasebe Standartlarına Vurgu Yapılması Hakkındaki Görüşler.....	73
5. BULGULAR.....	75
6. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	77
KAYNAKÇA	79
EKLER.....	83

TABLULAR LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 2.1. Mart 2019 İtibariyle IPSAS'lar ve dayandığı IFRS'ler	30
Tablo 2.2. Haziran 2020 itibariyle IPSASB çalışma programı	33
Tablo 2.3. Yayımlanan Devlet Muhasebe Standartları.....	38
Tablo 4.1. Katılımcıların Demografik Bilgileri.....	66
Tablo 4.2. Muhasebe Yetkililerinin IPSAS Bilgi Düzeyleri	67
Tablo 4.3. Muhasebe Yetkililerinin IPSAS Eğitimi Alma Durumları	67
Tablo 4.4. Muhasebe Yetkililerinin IPSAS ve DMS Bilgilerini Güncelleme Sıklığı	68
Tablo 4.5. Muhasebe Yetkililerinin IPSAS ve DMS Uyumu Hakkındaki Düşüncesi	68
Tablo 4.6. Muhasebe Servisinde Çalışan Personelin DMS Yeterlilik Durumu	68
Tablo 4.7. DMS Eğitimlerinin Verilme Sıklığı	69
Tablo 4.8. Üniversitelerde Kullanılan Bilişim Sistemi ve DMS Uyumu Hakkındaki Görüşler	70
Tablo 4.9. Üniversitelerde Kullanılan Bilişim Sistemi Hakkındaki Görüşler	70
Tablo 4.10. Üniversite Mali Tablolarının DMS Uyumu Konusundaki Görüşler	71
Tablo 4.11. Standartların Zorluğu Konusundaki Görüşler	72
Tablo 4.12. Devlet Muhasebe Standartları ve Güncel Mevzuat Uyumsuzluğu	72
Tablo 4.13. Çelişkili Durumlarda Referans Alma Tutumu	73
Tablo 4.14. Sayıştay Denetimlerinde DMS'nı Referans Alma Durumu Hakkındaki Görüşler	73
Tablo 4.15 Sayıştay'ın Denetimlerinde DMS ile İlgili Bulgu Oluşturma Durumu Hakkındaki Görüşler	74

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 1.1. Kasa Defteri	7
Şekil 1.2. Gelir-Gider Ayrıntılı Defterinde Gelir Kaydı	7
Şekil 2.1. Yevmiye Defteri (Sol sayfa)	8
Şekil 2.2. Yevmiye Defteri (Sağ sayfa)	8
Şekil 3.1. Gelir (sol sayfa)	9
Şekil 3.2. Gider (Sağ sayfa)	11
Şekil 3.3. Defteri kebir gelir sayfası	11
Şekil 3.4. Defteri Kebir Gelir Sayfası (Sağ Sayfa)	12
Şekil 3.5. Kasa Defteri	12
Şekil 4.1. Türkiye Yükseköğretim sisteminin organizasyon şeması	41
Şekil 4.2. BŞEÜ 2020 Teşkilat Yapısı	43

KISALTMALAR VE SİMGELER LİSTESİ

IFAC: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

IPSASB: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Komitesi

SNA 93: Ulusal Hesaplar Sistemi 1993

GFSM 2001: Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001

ESA 95: Avrupa Hesap Sistemi 1995

IFAC-PS: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi

BKYMS: Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi

IPSAS: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları

IMF: Uluslararası Para Fonu

IFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

DMS: Devlet Muhasebe Standartları

BŞEÜ: Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi

1.GİRİŞ

Sosyal bir bilim olan muhasebede, yaşanan toplumsal değişimlere kayıtsız kalmayarak küreselleşen dünyada olduğu gibi muhasebe alanında da değişim ve dönüşümler yaşanmıştır. Tüm bilimlerin temelinde olduğu gibi muhasebe biliminin de temelinde insan ihtiyaçlarına cevap verebilmek yatmaktadır. İlk zamanlarda sadece nakit esasına dayanan bir yapıda olan muhasebe, ekonomik ve sosyolojik yapının gelişmesiyle birlikte kendisini dönüştürerek belli aşamalar sonunda tahakkuk esasına dayanan bir muhasebe sisteminin oluşması kaçınılmaz olmuştur. İşletmelerin gelişmesi ve rekabetin artmasıyla muhasebe sisteminin ürettiği verilerin daha kapsayıcı ve daha güvenilir bilgiler üretmesine ihtiyaç duyulmuştur. Bunun sonucunda nakit esasına dayalı muhasebe yapılarının yetersizliği ortaya çıkmıştır. Çeşitli aşamalar sonucunda daha kapsamlı veri üretilmesine olanak kılan tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemine geçildiği görülmektedir. Ulusal sınırlar içerisinde yaşanan bu değişim uluslararası alana geçildiğinde kullanılan farklı muhasebe sistemleri ve bu sistemlere dayanılarak elde edilen farklı mali tabloların bir biriyle karşılaştırma yapabilme ya da üretilen verilerin entegre edilip ortak bir mali tablo oluşturmanın ne kadar zor olduğu görülmüştür. Özellikle ekonomik yapıların temelini oluşturan uluslararası şirketlerin farklı ülke sınırları içerisinde yaptıkları faaliyetlerden kaynaklı üretilen mali tabloların yarattığı bilgi karmaşasından kurtulup ortak bir muhasebe dilinin oluşturulması bir zorunluluk halini almıştır. Bunun için kapsamı ulusal sınırları aşan uluslararası alanda kabul gören bir muhasebe yapısının oluşması kaçınılmaz olmuştur. Uluslararası kuruluşlar ve gelişmiş ülkelerden uzmanların katılımıyla çeşitli aşamalar neticesinde uluslararası muhasebe standartları oluşturulmuştur. Bu sayede üretilen mali tabloların daha kapsayıcı ve karşılaştırılabilir veriler üretmesi amaçlanmıştır.

Genel muhasebeden farklı olarak kamu muhasebesinin kendine özgü yönleri olsa da yukarıda bahsedilen unsurlar kamu muhasebesi alanında da benzer bir yolun izlenmesini gerekli kılmıştır. Bundan dolayı uluslararası muhasebe standartlarını referans alarak uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarının oluşturulduğu görülmektedir. Kamu kaynaklarını kullanan devletin, vatandaşlarına hesap verebilir şeffaf ve güvenilir bilgiler sunabilmesi etkin bir muhasebe sisteminin kullanılmasına bağlıdır. Devletler arasında karşılaştırma yapabilme olanağı sunan bu yapı aynı zamanda devletin farklı zamanda kullanılan politikalar neticesinde ulaşılan sonuçlarında bir biriyle karşılaştırma olanağı sunmaktadır. Ayrıca günümüzde devletlerin vergi kaynakları dışında borçlanarak görevlerini icra etmeleri de mali durumlarını karşılaştırılabilir bir biçimde raporlamaları ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Dünyada ve Türkiye’de kamu kurumlarının bu doğrultuda raporlama yapması yönünde çeşitli kurum ve

kuruluşlar tarafından çalışmalar yapılmıştır ve devlet muhasebe standartları yayınlanmıştır. Bu tezde Devlet Muhasebe Standartları'nın Türkiye'deki kamu üniversitelerinde ne ölçüde uygulandığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca kamu üniversitelerindeki muhasebe sisteminin kullanıcıları ve sorumluları olan muhasebe yetkililerinin standartlara bakış açısı da tespit edilmeye çalışılmıştır.

Bu kapsamda tezin birinci bölümünde araştırmanın problemi, önemi, soruları, özgünlüğü, kapsamı ve sınırlılıklarına değinilmiştir.

Tezin ikinci bölümünde ise kamu muhasebesinin tanımı, geçmişten günümüze kullanılan devlet muhasebe sistemleri ve dünyada kamu muhasebesi alanında yaşanan gelişmeler ele alındıktan sonra Türkiye'de kamu muhasebesinde geçmişten günümüze yaşananlar açıklanacaktır. Uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarının ortaya çıkmasını gerekli kılan nedenler ve bu zamana kadar yayınlanan standartlar ele alınıp, Türkiye'deki üniversitelerin idari yapılanmasına değinilecek ve üniversitelerde kullanılan muhasebe bilişim sistemi hakkında bilgi verilecektir.

Tezin üçüncü bölümünde, Türkiye'deki kamu üniversitelerinde görev yapan muhasebe yetkililerin Devlet Muhasebe Standartlarına ne ölçüde hâkim olduğunu ve kullanılan muhasebe bilişim sisteminin Devlet Muhasebe Standartlarına uygunluğunu anlamak için e-görüşme tekniğiyle yapılan araştırmanın verileri analiz edilmiştir.

Son olarak yapılan araştırmayla ilgili bulgular tespit edilmiş olup, bunlar ile ilgili alınması gereken önlemler sıralanmıştır.

1.1. Araştırmanın Problemi

Son yıllarda kamu kurumlarında, özel sektördeki benzer bir biçimde finansal durum ve performans tablosu ile nakit akış tablosunun dipnotları ile hazırlanıp bilgi kullanıcılarına ulaştırması zorunlu olmuştur. Bir kamu kuruluşu olan üniversitelerin de bu kapsamda finansal rapor üretmeleri zorunludur. Üniversitelerde bu finansal raporlar, merkezi oluşturulmuş bir yazılım üzerinden işlenen veriler kullanılarak elde edilmektedir. Bu çerçevede bu araştırmanın problemi üniversitelerde kullanılan muhasebe bilgi sistemi kullanıcılarının yayınlanan DMS'lere tam olarak hâkim olmaması nedeniyle üretilen mali tabloların standartlara uygun bir biçimde oluşturulmadığı görüşüdür. Yayınlanan DMS'ler doğrudan IPSAS'ların çevirisi şeklinde yayınladıkları için Türkiye'deki muhasebe sistemiyle uyuşmadığı noktalarda boşluklar oluşmaktadır. Bunun yanında muhasebe bilgi sistemi kullanıcılarının işlemlerinde

mevzuatı referans almalarından dolayı DMS'leri ikincil sırada tutmaktadırlar. Bu nedenle DMS'ler hakkında yeterli araştırma ve takibi yapmamaktadırlar.

Bir başka problem ise üniversitelerde kullanılan sistemin merkezileştirilmesinden dolayı işlemlerin merkez tarafından yapılması ve bu süreçte üniversitede muhasebe çalışanlarından yeterli dönüşlerin alınmamasından dolayı yaşanmaktadır. Sisteme yapılan eklemelerde sahada çalışan personelden yeterince dönüş alınmadığından dolayı uygulama aşamasında ciddi uyumsuzluklar yaşanmaktadır.

1.2. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, bir kamu kurumu olan üniversitelerde uygulanmakta olunan muhasebe sistemi kullanıcılarının, mevcut sistemin Devlet Muhasebe Standartları (DMS) ile uyumlu olup olmadığı konusundaki görüşlerini ortaya koymaktır. Çalışmada sistemin kullanıcıları olan muhasebe yetkililerinin ve personelin Devlet Muhasebe Standartları hakkındaki görüşleri ve eğitim düzeylerini tespit etmenin yanı sıra Devlet Muhasebe Standartları ve mevcut mevzuat arasında fark olduğu durumlarda kullanıcıların tercihinin hangisi yönünde olduğunu ortaya konmaya çalışılmıştır.

Ayrıca üniversitelerde Sayıştay tarafından yapılan dış denetimlerde Devlet Muhasebe Standartlarının denetimlerde dikkate alınıp alınmadığını denetlenen üniversitelerin muhasebe yetkilisinin bakış açısıyla ortaya konmuştur. Sayıştay'ın resmi sitesinde yayınladığı Devlet Muhasebe Standartlarını denetimler sırasında referans alıp almadığını almışsa da bu kurumlara standartlara uyulmadığı konusunda her hangi bir bulgu çıkarılıp çıkarılmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

1.3. Araştırmanın Soruları

Bu çalışmada kamu kurumu olan üniversitelerde Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarından (IPSAS) Türkçeleştirilerek yayınlanan Devlet Muhasebe Standartlarına (DMS) uygun raporlama yapılıp yapılmadığını ortaya koymak için aşağıdaki sorular sorulmuştur:

Araştırma Sorusu 1: Muhasebe Yetkilileri Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları ve Devlet Muhasebe Standartları hakkında yeterli bilgiye sahip midir?

Araştırma Sorusu 2: Üniversitelerde muhasebe alanında yapılan iş ve işlemlerde güncel mevzuat ve Devlet Muhasebe Standartları arasında fark var mıdır? Fark olduğu düşünülen durumlarda temel referans noktası hangisidir?

Araştırma Sorusu 3: Üniversitelerdeki muhasebe işlemlerinin yapılmasında kullanılan mevcut muhasebe yazılımları Devlet Muhasebe Standartları ile uyumlu mudur? Bu yazılımlar sonucunda elde edilen raporlar Devlet Muhasebe Standartlarına uygun bilgi sunmakta mıdır?

Araştırma Sorusu 4: Üniversitelerde Sayıştay tarafından yapılan dış denetimlerde Devlet Muhasebe Standartları dikkate alınmakta mıdır? Sayıştay raporlarında Devlet Muhasebe Standartlarına atıf yapılmakta mıdır?

1.4. Araştırmanın Önemi ve Özgünlüğü

Günümüzde bilişim sisteminde yaşanan gelişmeler ve küreselleşmenin getirdiği etkilerden kaynaklı, her alanda olduğu gibi muhasebe alanında da bir standartlaşmaya gidildiği görülmektedir. İlk olarak özel sektörde muhasebe ve denetim alanlarında uluslararası standartlaşma daha sonra kamu sektöründe de muhasebe standartlarının oluşmasıyla devam ettiği görülmektedir. Kamuda kullanılan kaynakların şeffaf ve hesap verilebilir bir muhasebe sisteminin yanında diğer ülkelerle karşılaştırma imkânı veren bu standartlaşma kaynakların verimli kullanılması açısından oldukça önemlidir.

Bu konuda yapılan akademik çalışmalar incelendiğinde Devlet Muhasebe Standartlarının uygulanması ile ilgili yaşanan sıkıntılar ile ilgili çalışmaların az olduğu görülmüştür. Bir kamu kuruluşu olan üniversitelerdeki uygulamalar bazında DMS'lerin uygulanması ile ilgili bir durum tespiti yapılarak literatüre katkı sağlaması bakımından da önemli bir çalışmadır.

Üniversitelerde DMS'lerin uygulanması ile ilgili bir akademik çalışmanın yapılmamış olması ve nitel bir çalışma olmuş olması çalışmanın özgünlüğünü ortaya koymaktadır.

1.5. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Çalışma tüm kamu kurumlarına ulaşmanın zor ve maliyetli olması nedeniyle DMS'leri uygulayan bir kamu kurumu olan devlet üniversiteleri kapsayacak şekilde desenlendirilmiştir. Bu çerçevede devlet üniversitelerinde finansal rapor hazırlama sorumluluğu olan muhasebe yetkilileri çalışma alanı olarak belirlenmiştir. Çalışmanın sadece muhasebe yetkilileri ile yapılmış olması çalışmanın kısıtlarından biridir. Muhasebe verilerinin işlenmesinden ve raporların sunulmasından sorumlu diğer yetkililerin de dâhil edildiği çalışmalar gelecekte yapılabilir. Ayrıca yaşanan pandemi koşulları nedeniyle ve şehirlerarası ulaşımın maliyetli olması gibi kısıtlardan dolayı yüz yüze görüşebilme imkânı sağlanamamıştır. Bundan sonraki çalışmalar da derinlemesine yüz yüze görüşmeler ile daha fazla veri elde edilebilir.

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

2.1. Devlet Muhasebesi Hakkında Genel Bilgi

Muhasebe, işletmede var olan mali nitelikli, parayla ifade edilebilen bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, düzenlenmesi, denetlenmesi, güvenilir ve anlamlı bir şekilde raporlanması, özetlenmesi ve yorumlanması ve bu işlemlerin kurum içi ve kurum dışı paydaşlara sunulmasıdır (Dağ, 2013, s. 19). Muhasebe kurumların finansal durum ve finansal performansı ile ilgili bilgi üreten bir bilim dalıdır. Muhasebe finansal raporların hazırlanması, analiz edilmesi ve denetlenmesi süreçlerini kapsayan geniş bir alana sahiptir.

Bu çoklu muhasebe sürecinin birinci aşaması kayıt tutma aşamasıdır. Bu aşamada işlemler muhasebe temel ilke, prensip, kavram ve standartları çerçevesinde gerçekleştirilir. Günümüzde teknolojiye yaşanan gelişmeler muhasebenin bu yönüne yeni bir boyut kazandırmıştır. Artık muhasebeciler, muhasebenin kayıt tutma işlevini bilgisayar programları aracılığıyla daha hızlı bir şekilde gerçekleştirmektedir. Bu noktada tek bir komutla kaydetme, sınıflandırma ve özetleme işlemlerini rahatlıkla gerçekleştirmektedirler. Mali nitelikteki işlemler neticesinde yaratılan muhasebe bilgileri yeterli olmamaktadır. Bu bilgilerin yorum ve analizi ile ilgili paydaşlar için faydalı bilgilere dönüştürülmesi gerekmektedir. Bu durum günümüzde muhasebenin ikinci aşamasını oluşturur.

Devlet kurumsal faaliyetlerini yürütmek için belli oranda mal üretilen hizmet sunarak vatandaşların kurumsal gereksinimlerini gidermek için çeşitli harcamalar yapmaktadır. Yapılan bu harcamalardan doğan giderleri karşılamak için ihtiyaç duyduğu gelirleri vergi toplayarak elde etmektedir. Devlet bu fonksiyonlarını yerine getirmek için devletin ekonomi üzerindeki ağırlığının sistematik olarak tespit edilmesi gerekir. Bu nedenle kamu muhasebesinin temel işlevi kamunun ekonomik yaşam üzerinde oluşturduğu etkiyi belirlemek için, kabul görmüş muhasebe standartlarına göre kaydedip, sonuçlarını özetleyerek raporlayıp ilgili kullanıcılara ihtiyaç duyduğu güvenilir, doğru, şeffaf ve kaliteli bilgiyi sunmaktır (Dağ, 2013, s. 25).

Devlet muhasebesi ise, bir ülkede ekonomide meydana gelen devletin gerçekleştirdiği ekonomik işlemler neticesinde meydana gelen tüm verileri kayıt altına alan, bu verileri ilerleyen zaman diliminde periyodik olarak değerlendirme ve denetlemeye uygun raporlar üretecek şekilde sonuç üreten bir hesaplama metodudur. Devletin yürüttüğü iktisadi çalışmalarla ilgili verilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanması yoluyla oluşacak bilgilerin ilgili gerçek ve tüzel kişilere sunulmasıdır (Demirci, 2015, s. 6)(Üçbaş, 2013, s. 92). Başka bir ifadeyle parayla ifade edilen değerlerin ve bu değerlerde meydana gelen değişikliklerin ve

izleyen tüm devlet faaliyetlerinin bütçeleme aşamasından başlayarak gerçekleşen tüm fiili adımları ve sonuçta ulaşılan raporları açıklayan bir sistemdir (Altay, 2015, s. 4).

Devlet muhasebesinden aşağıdaki muhasebe işlemlerinin yerine getirilmesi beklenmektedir (Hastürk & Topakkaya, 2020, s. 151).

- Tüm paydaşların ortak muhasebe ve raporlama standardına göre üretilen raporları karşılaştırma yapabilmelerini ve konsolide edilebilmelerini sağlamak,
- Uluslararası düzeyde kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun muhasebe verilerinin geliştirilmesine olanak sağlamak,
- Mali bilgi kullanıcıların tamamının bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde hesap planının oluşturulmasını sağlamak
- Devlet faaliyetlerinin mali sonuçlarına yönelik mali saydamlığın sağlanması ve hesap verme sorumluluğunun etkin şekilde yerine getirilmesini sağlamak.

2.2. Devlet Muhasebesinin Dayandığı Sistemler

Ülkelerdeki ekonomik ve siyasi yapılanmalarla birlikte teknolojide meydana gelen değişimler, muhasebe tarihinde meydana gelen gelişmelere paralel olarak zaman içinde devlet muhasebesindeki uygulamaları da etkilemektedir (İspir, 2011, s. 9).

Devlet muhasebesinde değişik muhasebe sistemlerinin kullanıldığı görülmektedir. Bunlar; Kameral Muhasebe Sistemi, Schneider Muhasebe Sistemi, Constante Muhasebe Sistemi ve Logismografi Muhasebe Sistemidir (Gür Taflan, 2008). Bu sistemlerin tüm dünyada aynı zaman diliminde kullanıldığı söylenemez.

2.2.1. Kameral Muhasebe Sistemi

İlk olarak 1768'de Avustralya'da geliştirilen bu sistemdeki amaç nakit hareketlerinin takip edilmesidir. Sistem bütçede bulunan gelir ve gider tahminleriyle bütçe sonuçlarının uygulamasından ibarettir (Karaarslan, 2005, s. 9).

Kameral muhasebe sistemi az sayıda personel gerektirdiği için avantajlı olsa da sistemde kullanılan kasa defteri ve gelir gider ayrıntı defterinin veznedar tarafından tutuluyor olması denetleme açısından sakıncalı bir durum oluşturmaktadır. Kameral muhasebe sistemi kendi içinde eski kameral muhasebe sistemi ve yeni kameral muhasebe sistemi olarak ikiye ayrılmıştır (Serçemeli, 2010).

Eski kameral muhasebe sisteminde asıl önemli olan kasa hareketlerinin izlenmesidir. Yeni kameral muhasebe sisteminde eski kameral muhasebe sistemine ek olarak gelir ve gider

tahakkuklarına kaydedilmesini sağlayan gelir ve gider ayrıntılı defterine tahakkuk satırlarının eklenmesi olmuştur. Yeni kameral muhasebe sisteminde kasa defteri (Şekil 1.1.) ile gelir ve gider ayrıntı defterleri (Şekil 1.2.) kullanılmaktadır.

Tarih	İşlem	Belge	Gelir	...	Gider

Şekil 1.1. Kasa Defteri

Kaynak: (Demirci, 2015)

Tarih	Açıklama	Kasa No	Sene başında gelir kalıntısı	Sene içinde tahakkuk eden gelir	Toplam	Tahsil olunan gelir	Gelecek seneye devreden gelir	Düşünceler

Şekil 1.2. Gelir-Gider Ayrıntılı Defterinde Gelir Kaydı

Kaynak: (Demirci, 2015)

Yeni kameral muhasebe sisteminde muhasebe kayıtlarının işlenmesi için muhasebe servisi ve kasa servisi olmak üzere iki ayrı birim oluşturulmuştur. Bu sayede eski kameral muhasebe servisinin en önemli sıkıntılarında olan denetim sıkıntısının giderilmesi amaçlanmıştır.

2.2.2. Schneider Muhasebe Sistemi

Bu sistem kameral muhasebe sisteminde var olan eksikliklerin giderilmesi amacıyla geliştirilmiş bir sistemdir. Kameral muhasebe sistemi sadece kasa ve bütçe işlemlerini kapsamaktadır (Yıldırım & Çetinkaya, 1999). Kameral muhasebe sistemi bütçe dışı alacak ve borç hesaplarını muhasebe sistemi dışında bırakmaktadır. Schneider muhasebe sistemi bu eksiklikleri gidermek amacıyla oluşturulmuştur. Bu sistemde ilk kez yevmiye defteri kullanıldığı görülmektedir (Demirci, 2015, s. 30).

Bu sistemine göre muhasebe kayıtları çift yanlı kayıt sistemine göre tutulmaktadır. Bu sisteme göre hesaba borç olarak yazılması gereken tutar giderler yevmiyesindeki ait olduğu sütuna, alacak olarak kaydedilmesi gerekli olan tutar ise gelir yevmiyesindeki mevcut sütuna yazılmaktadır.

Bütçede oluşturulmak istenilen denetim sağlanmak amacıyla gelir ve gider defteri tutulmuştur (Dağ, 2013, s. 26). Schneider muhasebe sisteminde yevmiye defteri, defter-i kebir ve gelir ve gider defteri olmak üzere üç ayrı defter tutulmaktadır (Sipahi, Yanık , & Topal , 2007, s. 12).

- **Yevmiye Defteri;** gelir ve giderlerin günlük olarak kaydedildiği defterdir. Şekil 2.1. ve Şekil 2.1.'de gösterilmiştir.

No	Tarih	Bütçe		Defteri Kebir		Gelir Gider İçeriği	Kalıntı	Kasa	Mahsup
		Fasl	Madde	Sayfa	No				

Şekil 2.1. Yevmiye Defteri (Sol sayfa)

Kaynak: (Giray, 1997)

İşletme					Mağaza		Sermaye			Cari Hesap
Genel Yönetim	H Gazı Üretimi	Diğer Maddeler	Kar ve Zarar	Malzeme	Kömür	Yükleme Yapılacak	Yenilene	Ödünç Alınanlar	İhtiyat	Yenilene Fonları Yatırımlar

Şekil 2.2: Yevmiye Defteri (Sağ sayfa)

Kaynak: (Demirci, 2015)

Yevmiye defteri, gelir ve gider yevmiye defteri olmak üzere iki deftere ayrılmıştır (Gür Taflan, 2008). Schneider muhasebe sisteminde gelir ve gider her işlem ayrı sütunlar eklenerek kayıt işlemi gerçekleşir.

Gelir Yevmiye Defteri: Gelir defterinde meydana gelen gelirler; yevmiye sıra numarası, tarih, bütçede ait olduğu bölüm ve ilgili maddesi, defteri kebir numarası, ilgili işlemin açıklanması kasa, mahsup ve toplam sütunları defter sayfasının sulunda yer alır. Defterin sağında ise hesap grupları ve sütunları yer almaktadır.

Fasıla:.....

Madde:.....

Hesap:.....

No	Gelirin İçeriği	Tahakkuk Eden Gelir		Tahsil Edilen Gelir				Gelecek Seneye Devreden Kalıntı		Düşünceler
		Tarih	Toplam	Tarih	Nisan Temmuz	Ağustos Mart	Toplam	Gelir Kalıntısı	Diğer Aktif Kalıntısı	

Şekil 3.1. Gelir (sol sayfa)

Kaynak: (Demirci, 2015)

Gider Yevmiye Defteri: Gider yevmiye defterinde ise meydana gelen giderler; yevmiye sıra numarası, tarih, bütçede ait olduğu bölüm ve ilgili maddesi, defteri kebir numarası, ilgili işlemin açıklanması kasa, mahsup ve toplam sütunları defter sayfasının sulunda yer alır. Defterin sağında ise hesap grupları ve sütunları yer almaktadır.

Sene İçinde Alınan Öd.

Madde:.....

Hesap:.....

No	Giderin İçeriği	Ödeme Emri Çıkan Giderler		Ödenen Giderler				Gelecek Seneye Devreden Kalıntı		Düşünceler
		Tarih	Toplam	Tarih	Nisan Temmuz	Ağustos Mart	Toplam	Gider Kalıntısı	Diğer Pasif Kalıntısı	

Şekil 3.2. Gider (Sağ sayfa)

Kaynak: (Serçemeli, 2010)

- **Defter-i Kebir:** Sağ tarafına giderlerin sol tarafına ise gelirlerin kaydedildiği defterdir

Fasıla :.....

Madde :.....

Hesap :.....

No	Gelirin İçeriği	Tahakkuk Eden Gelir		Tahsil Edilen Gelir					Gelecek Seneye Devreden Kalıntı		Düşünceler
		Tarih	Toplam	Tarih	Nisan Temmuz	Ağustos Mart	Toplam	Gelir Kalıntısı	Diğer Aktif Kalıntısı		

Şekil 3.3. Defteri kebir gelir sayfası

Kaynak: (Serçemeli, 2010)

Sene İçinde Alınan Öd.

Bütçe :.....

Kalıntı :.....

No	Giderin İçeriği	Ödeme Emri Çıkan Giderler		Ödenen Giderler					Gelecek Seneye Devreden Kalıntı		Düşünceler	
		Tarih	Toplam	Tarih	Nisan	Temmuz	Ağustos	Mart	Toplam	Gider Kalıntısı		Diğer Pasif Kalıntısı

Şekil 3.4. Defteri Kebir Gelir Sayfası (Sağ Sayfa)

Kaynak: (Serçemeli, 2010)

- **Varidat ve Masraf (gelir ve gider) Defteri:** Bütçede yapılan işlemlerin denetimini sağlamak amacıyla tutulan defterdir.

2.2.3. Constante Muhasebe Sistemi

Sistemin amacı biri borçlu diğeri alacaklı olmak üzere iki hesaba dayanmasıdır (Altay, 2015). Hesaplar arasındaki ilişkiler sabit kalmaktadır. Bu sistem çift kayıt yöntemine dayanmakla birlikte mali yılsonunda kar zarar durumunu ortaya koymaktadır (Serçemeli, 2010, s. 17). Bu sistem mali yılsonunda kar ve zarar durumunu ortaya koymaktadır (Sipahi, Yanık , & Topal , 2007, s. 12).

Yevmiye		Açıklama	Aktif	Pasif
Sıra No	Tarih			

Şekil 3.5. Kasa Defteri

Kaynak: (Demirci, 2015)

Constante muhasebe sisteminde kasa defteri ve gelir gider ayrıntılı defteri olmak üzere iki defter kullanılır. Şekil 4'te gösterilen Kasa defterinin amacı nakit hareketlerini tarih sırası ile kaydedip takibinin sağlanmasıdır. Gelir gider ayrıntılı defterinde ise her hesap için ayrı bir defter bulundurulur. Kasaya yapılan girişler kasa defterinin borç kısmına yazılırken, kasadan yapılan çıkışlarda tarih sırasına göre kasa defterinin alacak sayfasına kaydedilmektedir. Gelir gider ayrıntılı defterine ise bütçe hesapları ve devlete ait malvarlığının aktif ve pasifleri kaydedilmektedir (Özelçi, 2018, s. 11).

2.2.4. Logismografi Muhasebe Sistemi

İtalyan Cerboni tarafından kurulan logismografi muhasebe sistemi Constante muhasebe sisteminin sahip olduğu tüm özelliklere sahip olmanın yanı sıra bu sistemde devlet mal varlığının bir sahibi bir de kullanıcısı olması gerektiğini düşünülerek mal sahibi hesabı ve devlet memurları hesabı olmak üzere iki hesap tutulur (Karaarslan, 2005). Sistem devlete ait sermayeyi ve sermayede meydana gelen hareketleri gösteren mal sahibi hesabı ve devlet mallarından sorumlu olan memurların durumunu gösteren devlet memurları hesabı bulunmaktadır.

Mal sahibi hesabında devletin elinde bulunan mal mevcudu ile bu mallarda meydana gelen değişiklikleri gösterdiğinden dolayı devletin sahip olduğu malların miktarı ve kıymeti bakımından takibini sağlar (Giray, 1997, s. 139). Devlet memurları, işlemlerini yaparken kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olarak işlem yaptıklarının kontrolünü sağlamak için memurlar hesabı oluşturulmuştur. Logismografi muhasebe sisteminde ayrıca muhasebe şeması, müsvedde defteri, yevmiye defteri ve defteri kebir kullanılmaktadır.

2.3. Devlet Muhasebesinin Dayandığı Temel Görüşler

Devlet muhasebesinin tarihine bakıldığında ilk zamanlarda devletin çalışma alanının sınırlı olması nedeniyle sadece bütçede mevcut olan gelir ve giderler izlenmiş bunun yanında devletin mal varlığı borç ve alacakları kapsama alınmamıştır. Ancak zaman içinde devlet muhasebesinin faaliyet alanlarının büyümesi ve çeşitlenmesi sonucu kullanılan sistem devlet muhasebesinin oluşmasında yetersiz kalmıştır. Bu nedenle devlet muhasebesi sadece devletin bütçesini takip eden konumundan ayrılarak devletin elinde bulunan taşınır, taşınmaz varlıklar, mal varlığında ortaya çıkan değişiklikleri takip eden bir konuma gelmiştir. Bu yeni sistem devletin elinde bulunan bütçe gelir ve giderlerinin yanında devlete ait mallar, borçlar ve alacakları da kapsayacak şekilde genişlemiştir (Demirci, 2015, s. 38).

Bu süreçler boyunca meydana gelen değişiklikleri klasik ve modern devlet muhasebesi yaklaşımı olarak iki başlık altında toplamak mümkündür. Yukarıda anlatılan devlet muhasebesi sistemlerinden Kameral muhasebe sistemleri ve Schneider muhasebe sistemi klasik görüşte yer alırken Constante muhasebe sistemi ve Logismografi muhasebe sistemi modern devlet muhasebesi yaklaşımı içinde yer alır.

2.3.1. Klasik Devlet Muhasebesi Yaklaşımı

Bu yaklaşımda esas olan devlet muhasebe sistemi içinde yalnızca gelirler ile giderlerin izlenip alınan gelirleri ve yapılan giderlerin hazırlanan bütçede öngörülen şekilde yürütülüp yürütülmediğinin takip edilmesidir (Akdoğan & Aydın, 2019, s. 3). Klasik devlet muhasebesi yaklaşımında sadece devletin sahip olduğu gelir ve giderler izlenmekte olup devletin malvarlığı, devlete ait borç ve alacaklar kapsam dışında tutulmuştur.

Klasik görüşü savunanlar devlet mal varlığının kapsam dışında tutulmasına gerekçe olarak aşağıdaki varsayımları ileri sürerler (Karaarslan, 2005):

- Devletin elinde bulunan malvarlığının asıl sahibi devlet olmayıp devleti oluşturan bireylerdir. Bu nedenle devletin asıl amacının mal varlıklarını kayıt altına almaktan ziyade gerçek sahibi olan millet için koruması gerekir. Devleti oluşturan bireylerin mal varlıkları ile oluşturulan mali tabloların devletin mal varlığını oluşturduğu söylenemez.
- Devletin elindeki malvarlığı üzerinde tasarruf hakkına sahip olması için o malvarlığının sahibi olması gereklidir. Ama devletin asli görevi malvarlığını korumak olduğu için bu malvarlığı üzerinde her hangi bir değişim hakkı da yoktur. Bu nedenle var olan mal varlığının muhasebesini tutmanın gereği yoktur.
- Devletin gerçekte var olan malvarlığı hesapları ile varsayım üzerine kurulmuş olan bütçe hesaplarını aynı anda kayıt altına alması oldukça güçtür. Gerçek olan değerler ile tahmini varsayımlara dayanan bütçe değerlerinin beraber takip edilmesi imkânsızdır.
- Devletin asıl amacının elindeki varlıkları en verimli şekilde kullanıp elindeki imkânları millet için seferber etmek olmalıdır. Ama devletin mal varlığının gerçek sahibi gibi görünmesi fikri devletin elindeki malvarlığını çoğaltma çabasına girmesine neden olacaktır. Bu durum devletin yapması gereken asli görevlerini aksatmasına neden olacaktır.
- Devletin elinde bulunan malvarlığının ne kadarının elinde ki güçten kaynaklandığını hesaplayıp bunu bilançodaki dağılımını yapmak zordur. Gerçek verilere dayanmadan meydana gelen mali tabloların doğruluğundan bahsedilemez.

- Devletler oldukça büyük bir yapıya sahip olduklarından devletin elinde bulunan varlıkları kayıt altına alıp bu varlıkların amortismanını hesaplamak zordur. Bunun içindir ki devletin elinde bulunan malvarlığının muhasebesini yapmak mümkün değildir.

2.3.2. Çağdaş Devlet Muhasebesi Yaklaşımı

Çağdaş devlet muhasebesi yaklaşımı klasik devlet muhasebesinin temelini oluşturan bütçeyi önemli bir karar olarak görmenin yanı sıra devletin borçlu, alacaklı ve devletin kendisine ait mal varlığına ilişkin işlemlerin de muhasebe sistemine dâhil edilmesi gerektiğini savunmaktadır (Akdoğan & Aydın, 2019, s. 4).

Devletin elinde bulunan mal varlığının tam olarak muhasebeleştirilmesi için bütçenin yanı sıra devletin borçları, alacakları ve devletin elinde bulunan mal varlığının da muhasebeleştirilmesi esastır.

Çağdaş devlet muhasebesi yaklaşımını savunanlar devlete ait mal varlığının muhasebe kayıtlarına alınması hususunda klasik muhasebe yaklaşımını savunanlara şu şekilde karşılık vermektedirler (Karaarslan, 2005);

- Devletin mal varlığına sahip olmaması bu mal varlığında meydana gelen değişimleri izleyip kayıt altına alarak topluma hesap vermesinin önünde engel değildir.
- Bütçe hesapları ve malvarlığı hesaplarının bir birinden ayrı olması izlenmesi için bir engel oluşturmamaktadır. Mal varlığı hesapları ayrı bütçe hesapları ayrı gruplarda izlenebilir. Aralarındaki bağlantı açılacak yardımcı hesaplar aracılığıyla sağlanabilir.
- Devletin elinde bulunan mal varlığını arttırmak istemesi siyasi bir fikrin ürünüdür. Şöyle ki devletin mal varlığını arttırmak istemesi modern devlet anlayışıyla uyuşan bir durumdur.
- Devletlerin elinde bulunan bazı varlıkların (tarihi eser) değerini hesaplamak zor olsa da olanaksız değildir. İlgili değerlere ait değerlerin yaklaşık olarak tespit edilip mali tablolarda yer alması sağlanabilir.
- Devletin yapısının büyük olmasından dolayı elindeki mal varlığının tespit edilip, amortisman işleminin yapılmasının zor olması bu işlemlerin yapılmaması yönünde bir engel teşkil edemez. Tam aksine devletin mal varlığında meydana gelen değişimlerin izlenip kaydedilmesi büyük devlet olmanın bir göstergesidir.

2.4. Devlet Muhasebesi Kayıtlarında Kullanılan Yöntemler

Devlet muhasebesinde kullanılan yöntemlere bakıldığında nakit esasına dayalı devlet muhasebesi ile tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi iki temel yöntem olarak karşımızda çıkmaktadır. Devletler uzun yıllar boyunca sadece nakit akışlarını takip etmişlerdir. Devletler ilk zamanlarda sadece bütçelerinde yer alan ödeneklerden yapılan harcamaları ve toplanan gelirleri takip eden nakit esasına dayalı devlet muhasebesini kullanmışlardır. Son zamanlarda ise yaygın bir şekilde tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulamalarının kullanıldığı görülmektedir. Nakit esaslı devlet muhasebesi yönteminden tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçilirken sırası ile uyarlanmış nakit esasına dayalı devlet muhasebesi ile uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi sistemlerinin kullanıldığı görülmektedir (Sipahi, Yanık , & Topal , 2007, s. 7).

- Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi
- Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi
- Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi
- Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

2.4.1. Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Nakit esaslı devlet muhasebesi yalnızca nakit akımlarından doğan işlemlerin kaydedildiği sistemdir. Bunu için nakit esasına dayalı devlet muhasebesinde mali raporlar bütçe gelir tahminlerini ve gider tahminleri, nakit giriş ve çıkışları, açılış ve kapanış nakit varlıklarının durumunu muhasebeleştirilir ve rapor olarak sunulur (Orhan & Serçemeli, 2013).

Nakit esasına dayalı devlet muhasebesinde devletin elinde bulunan maddi duran varlıklar, aktifleştirilmesi gerekli olan varlıklar için yapılan harcamalar, tahakkuk etmiş gelir ve giderler, taahhüt ve garantiler ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişmelerin muhasebeleştirilmez ve raporlanmaz. Bu durum devletin mal varlığındaki ve borçlarındaki değişimleri izleyebilmesi olanağını ortadan kaldırır. Nakit esasına dayalı devlet muhasebesi sistemi kullandığı yöntemlerin basit ve anlaşılır olması sebebiyle uygulanması kolay olan bir muhasebe modelidir. Nakit esasına dayalı devlet muhasebesinin yaptığı işlemler sadece nakit akımlarıyla ilişkili olduğundan ötürü saydamlık ve hesap verilebilirlik açısından sağlıklı sonuçlar vermemektedir (Karaarslan, 2005, s. 13).

Nakit esaslı muhasebe sisteminde gelirler tahsilât yapıldığında, giderler ise ödendiği zaman muhasebeleştirilir. Bu nedenle ödemenin yapıldığı mal ya da hizmetin ne zaman yapıldığına dair bilgiye muhasebe kayıtlarında ulaşılamamaktadır. Bunun sebebi satın alınan

mal ve hizmetin muhasebe kayıtlarının mal ve hizmetin satın alındığı zaman yerine, ödemenin yapıldığı zamanda kaydedilmesidir (Kartalcı, 2019, s. 262).

Bu yöntemin zayıf yönleri ise devletin sahip olduğu mal varlığını, devlet adına tahakkuk etmiş olan gelirleri ve devletin yapmış olduğu giderlerini, devlet borçları ile diğer yükümlülüklerini ertelenen ödemelerini, vergi harcamalarını, hazine garantilerini kaydetmemesi ve bunlar hakkında rapor oluşturumaması olarak gösterilebilir (Kartalcı, 2007, s. 40).

Nakit esasına dayalı devlet muhasebesinin, ekonomik sonuçların açıklanamaması, ekonomik ve finansal performans göstergelerinin olmaması, bilanço düzenlenememesi, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilememesi, mali şeffaflığın sağlanamaması ve hizmet maliyetleri konusunda bilgi üretilememesi gibi eksiklikleri bulunmaktadır (Serçemeli, 2010, s. 20-21).

2.4.2. Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış nakit esasına dayalı devlet muhasebesinde nakit esasına dayalı devlet muhasebesinin tüm özellikleri bulunmakla birlikte bu yöntemde yılsonu hesapları kapatılmayıp bir önceki yıla ait işlemlerin yapılması için belli bir süre açık bırakılır. Bu sayede mali olaylar gerçekleştiği dönemde muhasebeleştirilerek ilgili oldukları dönemde raporlanması sağlanır (Demirci, 2015, s. 47). Uyarılmış nakit esasına dayalı devlet muhasebesinde yılsonunda hesapların kapatılmayıp verilen ek süre içerisinde önceki döneme ait işlemler, özellikle faturaların kabul edilip muhasebe işlemlerinin yapılması sağlanır (Kırlı, 2013, s. 261-262).

Uyarlanmış nakit esaslı dayalı devlet muhasebesinde nakit akışları ilgili oldukları dönemlere bakılmaksızın tahsil edildikleri veya gider olarak ödendikleri anda kaydedilmektedir. Bu sistemde de maddi duran varlıklara, hükümlülüklere, garanti ve taahhütler ve borç yönetimine ilişkin işlemler kayıt dışı tutulmaktadır (Sipahi, Yanık , & Topal , 2007, s. 8).

2.4.3. Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinde muhasebe işlemleri yapılırken tahsil edilme ya da ödeme tarihleri dikkate alınmaz. Muhasebe kayıtlarına konu olacak mal veya da hizmet ortadan kaybolduğunda, başka birine devredildiğinde, ekonomik değer yaratıldığında, bir değişime uğradığında kayıt altına alınır (Özelçi, 2018, s. 17).

Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinde muhasebe işlemleri nakit akımların hangi tarihte meydana geldiğine bakılmaksızın herhangi bir ekonomik değer oluşturulduğunda, değişime konu olduğunda, devredildiğinde ya da yok olduğu zaman kayıt altına alınır. Bu yöntemde ormanlar, anıtlar, arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar ve bunun gibi maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe kayıtları ve bunlara bağlı olarak amortisman ayırma işlemleri muhasebe kayıtlarının dışında tutulur (Sipahi, Yanık , & Topal , 2007, s. 9).

2.4.4. Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinde, muhasebe kayıtları yapılırken hem nakit esaslı muhasebe sistemi hem de tahakkuk esaslı muhasebe sisteminden faydalanır. Tahakkuk esasında; gelirler tahakkuk edildikleri anda kaydedilirken, devlet borçları ve hizmet ya da mal alımı karşılığı yapılan devlete ait borç gerçekleştiği anda kaydedilir. Devletin sahip olduğu mal varlığı zamanında ve eksiksiz olarak kaydedilecektir. Bu sayede doğru ve güvenilir bilgi elde edilecektir. Bütçe muhasebesi konusunda da var olan kayıtlar yansıtma hesapları kullanılarak kaydedilecektir. Bunun sonucunda hesapların konsolidasyonu sürecinde nakit ve tahakkuk hesapları arasında gerekli uyum sağlanır. Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi sisteminde muhasebe işlemleri nakit esaslı temel olarak kaydedildiklerinden dolayı tahakkuk esasına göre muhasebe verisi alınması için belli dönemlerde yansıma kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Bu sayede, mali durumu daha yeterli bir şekilde açıklayan periyodik mali tabloların hazırlanmasına olanak sunacak şekilde anlık, günlük, haftalık ve aylık olarak yapılır. Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinde muhasebeye konu olan işlemler ve olaylar nakit işlemlerinin yapılma tarihine bakılmaksızın ortaya çıktığı anda muhasebeleştirilirler. Giderler de ne zaman ödendiğine bakılmaksızın mali yıl içinde tahakkuk edilen giderlerin toplamı şeklinde gösterilir. Bunun sayesinde dönemsel mali raporlar ilgili döneme ilişkin mali işlemlerin tam olarak raporlara yansıtılmasını sağlar (Karaarslan, 2005, s. 5).

Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi sisteminde hazırlanan mali raporlarda devlete ait taşınır ve taşınmazları, giderleri, yükümlülükleri ve başka iktisadi varlıkları kapsar. Bu sistemde amortisman ayrılması kayıt altına alınan maddi duran varlıklarda meydana gelen yıpranma payının tespit edilip, maddi duran varlıkların ömrünün takibini sağlar (Demirci, 2015, s. 48). Bu sistem sunmuş olduğu raporlar kamu kaynaklarını kullananların denetiminin yapılmasını olanaklı kılmaktadır. Diğer muhasebe sistemlerine göre bu sistemin uygulanması için daha fazla sayıda mesleki alanda uzmanlaşmış personel ve bilgi birikimine ihtiyaç duyulmaktadır.

Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi sistemini diğer devlet muhasebesi sistemlerinden üstün kılan özellikleri; bilanço düzenlenebilmesi, faaliyet tablosu düzenlenebilmesi ve performans göstergeleri belirlenebilmesi olarak sıralayabiliriz (Karaarslan, 2004, s. 54).

2.5. Devlet Muhasebesinin Gelişimi

Dünyada meydana gelen teknolojik gelişmeler neticesinde ulusal sınırları aşan bir oluşum, küreselleşme meydana gelmiştir. Küreselleşme; yerel ve evrensel her iki yöne doğru ilerleyen dinamik bir süreçtir. Küreselleşme, her geçen gün dünyanın farklı alanlarını nüfuzu altına almaya devam etmekte ve bu sayede bünyesine kattığı yeni açılım ve devinimler ile mevcut yapısını sürekli bir biçimde uyarlamaktadır. Yaşanan küreselleşme ile birlikte her alanda olduğu gibi muhasebe alanında da değişimler kaçınılmaz olmuştur. Muhasebenin en önemli paydaşlarından olan devlet tarafından üretilen raporların güvenilir, şeffaf ve hesap verilebilirliği sağlamanın yanı sıra diğer devletlerle ve uluslararası kuruluşlarla entegre olabilmesini gerekli kılmıştır. Nitekim yukarıda da açıklandığı üzere nakit esasına dayalı muhasebe sisteminden tahakkuk esasına dayanan muhasebe sistemine geçilmesi de bunun bir sonucudur.

Muhasebe alanında yaşanan gelişmelerin en önemli tetikleyicisi ulusal ekonomiye dayalı sistemden küresel ekonomiye dayalı sisteme geçişin gerçekleşmesi olmuştur. Bu geçiş üretilen muhasebe raporlarının ulusal sınırları aşan kullanıcılar tarafından yorumlanma ihtiyacını doğurmuştur. Bundan dolayı üretilen muhasebe raporlarının küresel düzeyde birbiriyle entegre edilebilir nitelikte olması zorunlu olmuştur. Muhasebe alanında yaşanan gelişmeler devlet muhasebesi alanında da karşılık bulmuştur. Uluslararası finansal raporlama standartlarına paralel olarak devlet muhasebesi alanında da uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarının oluşması kaçınılmaz olmuştur. Ulusal bazda yayınlanan farklı ülkelere ait muhasebe raporlarının konsolide edilebilme olanağı olmadığı için muhasebe alanında ortak bir raporlama sisteminin oluşturulması bir zorunluluk halini almıştır.

Son yıllarda devlet muhasebesi alanında yapılan yeniliklere bakıldığında Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93), Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001(GFSM 2001), Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA 95) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi (IFAC-PS) tarafından gerçekleştirilen çalışmaların ve yayınların ön plana çıktığı görülmüştür. Çalışmanın bu kısmında devlet muhasebesinin gelişimini etkileyen bu çalışmalara değinilecektir.

2.5.1. Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93)

Sistemdeki temel amaç ekonomiyle alakalı kavramları irdeleyerek farklı kuruluşlar tarafından hazırlanan raporlarda oluşan kavram ve tanımlar arasındaki uyumsuzluğu ortadan kaldırmaktır. Aynı zamanda sistem uluslararası alanda kabul edilmiş makro ekonomik hesapların, mali tabloların, bilançoların ve benzeri raporların zamanında ve entegre bir şekilde oluşması hedeflenmektedir (Demirci, 2015, s. 53). Sistemin temel hedefi ekonominin tamamını kayıt altına almaktır.

Uluslararası hesaplar sistemi Dünya Bankası, Avrupa Topluluklar Komisyonu, Birleşmiş Milletler ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, tarafından ortaklaşa yayınlanmaktadır (Kartalçı, 2019, s. 267). Sistemin asıl amacı ekonomik yapıyla alakalı kavramları inceleyerek değişik ülke ve kuruluşlar tarafından üretilen muhasebe raporları arasındaki farklılıkları gidermektir (Unur & İçöz, 2004, s. 307-308).

2.5.2. Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GSFM 2001)

Bu sistemin temel amacı bütün ülkelerde bulunan gelir gider, kaynak ve varlıkların temel raporların benzer bir şekilde sınıflandırmasını sağlamaktır (Demirhan, 2017, s. 40) Sistemin öncülüğünü Uluslararası Para Fonu üstlenmektedir (Özelçi, 2018, s. 19). Sistem tahakkuk esaslı muhasebe gereğince üretilen bilanço, faaliyet raporu ve diğer mali nitelikli raporların düzenlenmesi sonucu oluşan raporlarda bulunan gelir, gider ve diğer mali yükümlülüklerin sistemi kullanan tüm ülkelerde aynı olmasını hedeflemektedir. Bu sayede üretilen mali raporların konsolide edilmesi sağlanmış olacaktır (Kerimoğlu, 2002, s. 9).

Sistemin hazırlanmasında Kanada, Amerika Birleşik Devletleri ve Avustralya gibi ülkelerin yanı sıra Dünya Bankası, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı ve Avrupa Komisyonunca görevlendirilen uzmanların hazırladığı ve tahakkuk esasına dayanarak oluşturulan mali raporların tüm ülkelerde aynı sınıflandırmaya tabi tutulup hazırlanmasını hedeflemektedir (Karaarslan, 2005, s. 19). Bu şekilde elde edilen raporların konsolide edilmesi amaçlanmaktadır.

2.5.3. Avrupa Hesap Sistemi (ESA 1995)

Avrupa istatistik ofisi tarafından hazırlanan sistemin temel amacı birliğine üye ülkeler ile üye olmaya aday olan ülkelerin tamamında üretilen mali raporların birbiriyle karşılaştırılabilir, birleştirilebilir ve entegre olabilecek biçimde hazırlanmasını sağlamaktır (Özelçi, 2018, s. 19). Sistem üye devletlerin ekonomik yapılarının güvenilir ve tutarlı bir şekilde ortaya konmasını sağlayan muhasebe kurallarını tanımlamaktadır. Bu sayede Avrupa Birliği

politikalarını bir bütün şeklinde yönetmek ve ekonominin analiz ile ilgilenenler için temel raporları sunmayı amaçlar (Kartalci, 2019, s. 267). Sistem çalışmalarında sekiz tane temel adım ön plana çıkmaktadır (Sipahi, Yanik , & Topal , 2007, s. 15).

- Uluslararası uyumluluk
- Tutarlı
- Operasyonel
- Birçok yönetim kavramından farklılık
- Uzun dönem için iyi yapılandırılmış olma
- Ekonomik olayların belirlenmesine odaklanmış olma
- Esneklik ve çok amaçlı kullanım
- Diğer sosyal ve ekonomik istatistik verilerle uyumluluk

GFSM 2001'den dayanak alan ESA 95 kriterlerini beş başlık altında toplamak mümkündür (Özcan, 2018, s. 32).

- Kamu ve kamu birimleri arasındaki ilişkiler
- Genel kamu sektörünün tanımlanması
- Kiralama, imtiyazlar ve lisanslar
- Kamu borçları
- Ve tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin uygulama prensipleridir.

2.5.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi (IFAC-PS)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) 1977 yılında muhasebe alanında uluslararası raporların oluşturulup ekonomilerin büyümesine katkı sağlama ve muhasebe mesleğini güçlendirmek amacıyla kurulmuştur. IFAC amacı muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde bir birine yakınlıktır. IFAC'ın kamu kesimi için hizmet veren kolu Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Komitesidir (IPSASB). IPSASB kamu sektörü alanında finansal raporlar standart hale getirerek, ulusal ve uluslararası düzeyde standartları oluşturmaktadır. Böylece dünya genelinde finansal raporların oluşumunu arttırmaktadır. Bölgesel birlikler, gelişmiş ülkeler ve uluslararası mali kuruluşlar tarafından kabul görmüş olan bu çalışmalar yukarıda açıklanan SNA93, GFSM2001 ve ESA95 gibi uygulamalar ile benzer özellikler taşımaktadır (Ural, 2008, s. 30). Muhasebe standartlarının hazırlanmasının temel nedenleri olarak; uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek, mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını

sağlamak, uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sarasında ortak bir dil oluşturmak olarak sıralanabilir (Kartalıcı, 2019, s. 268).

2.6. Türkiye’de Devlet Muhasebesinin Gelişimi

Türkiye’de devlet muhasebesinin gelişimine bakıldığında cumhuriyet öncesi dönem ve cumhuriyet sonrası dönemde yaşanan gelişmeler ve yapılan yasal düzenlemeler çerçevesinde iki döneme ayırmak mümkündür Cumhuriyetin ilk yıllarında Osmanlı Devleti zamanında kullanılan muhasebe düzeninin devam ettiği görülmektedir. Bu durum, (26 Mayıs 1927 tarih ve 1050 sayılı) Genel Muhasebe Kanunu yayınlanıncaya kadar devam etmiştir. İlgili kanun farklı yıllarda çeşitli düzenlemelere tabi tutulmakla beraber 2003 yılına kadar yürürlükte kalmış ve 24 Aralık 2003 tarihinde yeni bir anlayış getiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun ile yürürlükten kalkmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeni bir sistem anlayışı ile kamuda özel sektörde olduğu gibi tahakkuk esaslı muhasebe sistemi esas alınmıştır.

Türkiye’de ayrıca 3 Mart 1999 tarihinde “say2000i” web tabanlı saymanlık otomasyon projesine başlanmıştır. Bu proje sayesinde ülkede günlük çalışmaların bilgisayar ortamında yapılması ve girilen verilerin merkezde bir tabanda toplanarak devlet hesaplarının izlenebilmesi amaçlanmıştır. Yine 16 Kasım 2017 tarihinde gerekli pilot çalışmalar yapıldıktan sonra kamuda Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemine (BKYMS) geçilmiştir. BKMYS’de bazı modüllerin eklenme süreçleri devam etmekle birlikte sistem tüm kamu kuruluşlarında uygulanmaya başlamıştır.

2.6.1. Cumhuriyet Dönemi Öncesi Devlet Muhasebesi

Osmanlı döneminde uygulanan muhasebe sisteminin temelinde, kesin hesabı en kısa zamanda hazırlayarak iç denetimi sağlamak ve devletin tahsilâtlarını hızlı bir şekilde yapıp gelirlerini artırmak yatmaktadır. Osmanlı İmparatorluğu’nda bütçeye önem verilmiş ve Tarhuncu Mehmet Paşa zamanında hazırlanan “Muvazene Layihası” ile devletin gelir ve giderlerinin kayıt altına alınması ve aynı zamanda bütçede meydana gelebilecek açıkların tespit edilip önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Osmanlı İmparatorluğu’nda 1837 yılında kurulan “Maliye Nezaretince Tensiki Kayıt Talimatnamesi” düzenlemiş ve bu doğrultuda umumi tahsilât, icmal, müfredat defteri ve umumi ödemeye ait defterler düzenlenmiştir. Elde edilen gelirler ise tahsilât ve tahakkuklar sabıka (geçmiş), haliya (şimdiki) diye ayrılarak raporlarda gösterilmiştir (Demirci, 2015, s. 57).

Osmanlı imparatorluğu döneminde elde edilen vergilerin büyük bir bölümü İslami vergilerden oluşan cizye, zekât ve harç gibi kalemlerden oluşmaktaydı. Giderlerin büyük kısmı ise ordu giderlerinden oluşmaktaydı (Akmüt, 1973, s. 39). Bu nedenle ordu içinde muhasebe ve maliye alanında uzman kişilerden oluşan defterdarlık birimi vardı. Yapılan harcamalar tarih sırasına göre “Büyük Ruznamçe” adı verilen yevmiye defterine kaydedilmiştir. Elde edilen gelirler “Hazine-i birun” adı verilen dış hazinede toplanırken, yapılan giderler düştükten sonra kalan bakiye “Hazine-i Enderun” denen iç hazineye aktarılmıştır. Fakat bu uygulamalar sonucunda istenilen verim sağlanamadığından 1938 yılında Maliye Nezareti kurularak çoklu hazine sistemine son verilip tek hazine uygulamasına gidilmiştir (Özelçi, 2018, s. 22).

2.6.2. 1923-1945 Dönemi Devlet Muhasebesi

Türkiye Cumhuriyeti Devleti kurulduktan sonra mali idareyi ve mali sistemi, yürütülen bağımsızlık mücadelesini kazanıncaya kadar değiştirmemiştir. Hatta cumhuriyetin ilk yıllarında Osmanlı Devleti zamanında uygulanan mali mevzuat uygulanmaya devam etmiştir. 1925 senesinde tüm hesap hareketlerini tek sayfada gösterebilmek için esas defteri oluşturularak Amerikan usulüne (defteri kebirli yevmiye) benzer nitelikte bir sistem oluşturularak kaza mal sandıkları ile tümen ve kor muhasebeciliklerinde kullanılmaya başlanmıştır. 26 Mayıs 1927 tarihinde 1050 sayılı muhasebe-i umumiye kanunu (Genel Muhasebe Kanunu) çıkartılarak bütçeye ilişkin temel ilkeler ortaya konulmuştur. 1928 yılında “Hazine Usulü Hasabiyesine Dair Talimatname” yürürlüğe konularak hesaplar daha basit hale getirilmiş ve esas defteri yerine Tasnif Yevmiyesi kurulmuş ve iki yanlı kayıt sistemi ile kameral muhasebe sistemi birleştirilerek kendine has bir muhasebe sistemi oluşturulmuştur.

Söz konusu talimatname ile bütçe gelir ve giderlerini gösteren tahakkuk ile ilgili hesaplar kaldırılmış hesap sayıları azaltılıp hesapların çift yanlı kayıt sistemi ile kontrol edilmesinden vazgeçilmiş bunun yerine yardımcı defterlerle kontrolün sağlanması amaçlanmıştır (Demirci, 2015, s. 59).

2.6.3. 1945-1980 Dönemi Devlet Muhasebesi

1928 yılında çıkarılan “Hazinenin Usulü Hasabiyesine Dair Talimatname” devlet hazinesinin gerçek durumunu gösterememesi, devlete ait gelir ve gider tahakkuklarını tam olarak yansıtamaması, oluşturulan yardımcı defterler ile mevcut hesapların kontrolünün tam anlamıyla güvenilir bir şekilde sağlanamaması sebebiyle 1948 yılında “Devlet Muhasebesi Muamelat ve Devlet Muhasebesi Genel Yönetmelikleri” çıkarılmıştır (Gür Taflan, 2008). Bu çıkarılan yönetmelikler sayesinde muhasebe kayıtlarının çift taraflı çalıştırılarak kaydedilmesi

yöntemi benimsenmiştir. Fakat tüm hesaplar çift taraflı çalıştırılmayıp tek taraflı çalıştırılmaya devam edilmiştir. Kullanılmakta olan kameral muhasebe sistemi bırakılmasına rağmen bütçe işlemleri devlet muhasebesinin dışında bırakılıp bu alanda kameral sistem kullanılmaya devam etmiştir. Yayınlanan söz konusu yönetmeliklere göre 1953, 1974, 1975, 1977, 1981, 1986, 1987 ve 1989 yıllarında çeşitli düzenlemeler ve eklemeler yapılmıştır (Demirci, 2015, s. 59-60).

Yayınlanan yönetmeliklerde bazı değişiklikleri edilmiş, mevcut hesap adedi arttırılmış, tahakkuk ve taahhüt hesapları eklenmiş var olan nazım hesapları sayıca arttırılmıştır. Yapılan bu yenilikler “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ve Muamelat Yönetmeliği” ile hedeflenen muhasebe sistemi kurulamamış, mal varlığı hesapları ile bütçe hesapları arasındaki bütünlük oluşturulamamıştır. Bu nedenle 1970’li yıllardan itibaren “Devlet Muhasebesi” sisteminin geliştirilmesi ve muhasebe hizmetini yerine getiren personelin niteliklerini arttırmak amacıyla Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde uzmanlaşmaya gidilmiştir. Muhasebat Genel Müdürlüğündeki uzmanlar tarafından ESA 95, SNA 93 ve GFSM 2001 gibi ulusal hesap sistemlerin ve uluslararası muhasebe standartlarının uyumlu mali raporların üretilmesi amaçlanmıştır (Dağ, 2013, s. 33-34).

2.6.4. 1980 Sonrası Devlet Muhasebesi

Dünyada meydana gelen gelişmelere paralel olarak Türkiye’de de 1980 sonrasında muhasebe alanında köklü değişimler yaşanmıştır.1948 yılında çıkarılan iki ayrı yönetmelik birleştirilerek 1990 yılında “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” olarak yürürlüğe girmiş bu çerçevede bilgisayar yazılımları geliştirilip uygulamaya konulmuştur (Demirci, 2015, s. 60-61).

Türkiye’nin dünya ve Avrupa Birliği’yle entegre olmasını sağlamak amacıyla muhasebede bazı reformları gerçekleştirmesi gerekmektedir. Türkiye’de 2004 yıllı muhasebe açısından bir dönüm noktası olmuştur. Nakit esasına dayalı devlet muhasebesi sisteminden tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçilmiştir. 24 Aralık 2003 tarihinde yayınlanan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektedir (TBMM, 2003).

Nakit esasına göre kayıtların yapıldığı nakit esaslı devlet muhasebe sisteminde maddi duran varlıkları kapsamına dâhil etmeyen bütçe odaklı olan sistemden dolayı raporlama yapmak

mümkün olmamaktaydı. Bu nedenle nakit esaslı devlet muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı devleti muhasebesi sistemine geçilmiştir. Ayrıca eski sistemde mevcut hesapların detay olarak yeterli olmaması var olan hesapların sınıflara ayrılmamış olması; nakit planlaması ve ödenek takibinin yapılması için gerekli veri sağlanamaması gibi nedenler de tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçişi zorunlu kılmıştır. Devlete ait olan borçları tam anlamıyla sunamaması ve dolayısıyla mevcut bütçenin hazırlık çalışmalarına katkı sağlamaması, devlet kurumları için kurumsal mali tablolar üretilmemesi ve kurumlara ait muhasebe bilgilerinin çıkarılmaması da sistem değişikliğinde etkili olan nedenlerdir. Bunlarla birlikte uluslararası standartlara eşdeğer mali veriler üretecek bir sistem olmaması da değişiklik nedenleri arasındadır (Özelçi, 2018, s. 29).

Nakit esasına dayalı muhasebe sistemi, kamu kaynaklarının kullanımının şeffaf ve hesap verilebilir bir şekilde denetimini sağlayabilecek mali tabloları üretme noktasında da yetersiz kalmaktaydı. Gelişmekte olan ülkeler uluslararası kuruluşlarca kabul edilen ve uluslararası sisteme entegre olmayı sağlayan mali raporları üretilen söz konusu uluslararası kuruluşlar tarafından sağlanan ekonomik teşviklerden yararlanmak ve ekonomik büyümeyi sağlamak amacıyla tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçmeyi amaçlamışlardır. Türkiye’de 5018 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile uluslararası sisteme entegre olacak mali tabloları üretmeyi amaçlamıştır.

5018 sayılı kamu yönetimi ve kontrol kanununun ön gördüğü muhasebe sistemini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Kızılkaya, 2007, s. 94).

- Genel yönetim sektörüne ait tüm mali nitelikteki işlemleri kapsamaması,
- Genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olması,
- Kamu adına görevli olan kişilerin hesap verebilirliğini artırıp kontrol edilmesini sağlaması,
- Uygulanan muhasebe standartlarının yetkili kılınmış bir kurul tarafından belirlenmesi,
- Hazırlanan mali rapor ve mali standartların uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanması,
- Yapılan tüm mali nitelikli işlemlerin tahakkuk esasına dayanan ve aynı zamanda yürütülen bütçe işlemlerinin nakit esaslı muhasebe yöntemine göre kayıt altına alınması,

- Hazırlanan mali rapor ve mali nitelikli istatistiklerin kanunda belirlenen süreler dâhilin de ilgili bakanlık tarafından yayınlanması şeklinde sıralanabilir.

5018 Sayılı Kanun'a göre muhasebe sistemi karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür. Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde, Sayıştay Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan "Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu" tarafından belirlenir. Bu standartlar Resmî Gazetede yayımlanır. Kurulun yapısı, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

2.7. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları

Devletlerin sadece vergilerle değil borçlanarak da kaynak yaratmaya çalışmaları Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının önemini arttırmıştır. Çalışmanın bu kısmında Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarına değinilecektir.

2.7.1. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişimi

Günümüz koşullarında ekonomik yapının önemli bir kısmını oluşturan devletler için muhasebenin önemi geçmişe kıyasla artmıştır. Toplumdan alınan vergiler ile yapılan bütçelerin ne ölçüde verimli kullanıldığını, toplumun tüm kesimlerini kucaklayan bir yapıya sahip olup olmadığını, hedeflenen amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını etkin bir muhasebe sistemiyle kontrol edilebilir. Günümüzde finansal raporlama standartları, denetim standartları, kalite kontrol standartları, sürdürülebilirlik standartları sadece özel sektörü değil kamuyu da kapsayacak şekilde yaygınlaşmaktadır.

Özellikle 2019 yılının sonu 2020 yılının başından itibaren yaşanan COVID-19 salgını ve salgının ekonomik yapıda yarattığı tahribat muhasebenin sorumluluğunu arttırmakla beraber varlığını ve işlevini daha kıymetli bir hale getirmiştir. Uluslararası standartlara dayanan muhasebe sistemleri bu durumda devletlerin (hükümetlerin) performanslarını karşılaştırma olanağı sunmuştur. Üretilen raporlar devletlere hesap verebilirlik sorumluluğu yüklemektedir.

Devletlerin bütçelerinin analizi ile toplumsal sorumlulukları karşılaştırılarak sorumluluklarını yerine getirip getirmemeleri tartışmaları yapılabilmektedir. Bazı devletler bu süreçte vatandaşlarına gerekli imkânları sunmayı başarırken bazıları ise bu süreci başarı ile yönetememişlerdir. Standartlar doğrultusunda oluşturulan mali tablolar aynı zamanda karşılaştırma olanağı da sunmaktadır. Bu durum sayesinde uygulanan politikaların sonuçlarının başarılı olup olunmadığı gözlemlenebilmektedir. Yanlış yapılan uygulamalar tespit edilip, mevcut uygulamalar yerine yeni isteklere cevap verebilen başarı şansı daha yüksek uygulamalar hayata geçirilebilir.

Günümüzde devletler sadece halktan topladıkları vergiler ile değil farklı finans kuruluşlarından borçlanarak ya da çeşitli finansal araçları kullanarak kaynak yaratmaktadır. Finansman kuruluşları için farklı ülkelerde kullanılan farklı muhasebe sistemlerinin ürettikleri mali tabloların birbiriyle tutarlı ve kıyaslanabilen mali bilgiler üretmesi zorluk yarattığı için günümüzde kamu kurumları için de muhasebe standartları oluşturulmuştur.

Devletlerin, “Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları” (IPSAS) kabul etmesi dünya genelindeki kamu kurum ve kuruluşları tarafından üretilen mali raporların kıyaslanabilirliğini sağladığı gibi mali tabloların niteliğini artıracak görüşü standartlar koyucular tarafından savunulmaktadır. Gelişmiş ülkeler nitelikli bilgi üretebilmek amacıyla IPSAS’ları kabul edip uygulamaya başlarken gelişmekte olan ülkeler ise Asya Kalkınma Bankası, Uluslararası Para Fonu (IMF), Amerika Kıtası Kalkınma Bankası ve Dünya Bankası gibi kredi sağlayan finansal kuruluşlardan kredi alabilmek için IPSAS’ları esas alan raporlama ulus ve esaslarını uygulamaya yönelmektedir (Müller & Berber, 2020, s. 1-5).

IPSAS’ların uygulanması ile kamu sektörü tarafından üretilen mali tabloların ihtiyaca uygun, tam, tarafsız ve önemli bilgi sağlaması ve üretilen mali tabloların diğer ülkelerin mali tabloları ile ortak bir dile sahip olması ülkeler arasındaki finansal sınırların genişlemesini sağlamaktadır. IPSAS’larda uygulanan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ülkelerin finansal durumuna daha geniş bir açıdan bakma fırsatı doğurduğu için hükümet ile diğer kamu kuruluşlarındaki mali tabloların doğruluğunu denetlemek açısından önemli sonuçlar sunmaktadır (Umut & Öztürk, 2019, s. 445-447).

IPSAS’ların kavramsal çerçevesi hazırlanırken; bedelsiz olarak gerçekleşen işlemlerin hacmi, kamu hizmetlerinin sürekliliği ve yapısı ve önemi, onaylanmış bütçe, kamu sektöründeki varlıkların edinim sebebi, kamunun üstlenmiş olduğu yükümlülüklerin yapısı, kamu kurum ve kuruluşlarının rolü gibi hususlar dikkate alınmıştır (Selimoğlu & Kont, 2020,

s. 104).

IPSAS'lar ve 5018 sayılı Kanun çerçevesinde kamu kurumları tarafından yayınlanan mali tabloların özellikleri şöyle sıralanabilir;

- *Anlaşılabilirlik*: Mali tablolarda sunulan bilgilerin, kullanıcılara yararlı olabilmesi için kullanıcılar tarafından kolaylıkla anlaşılabilir olması gereklidir. Bu anlaşılabilirlik basitlik olarak değerlendirilmemelidir. Tablolardan faydalanan bilgi kullanıcılarının asgari ölçüde de olsa muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir.
- *İhtiyaca Uygunluk*: Mali tabloların faydalı olabilmesi bu tabloları kullananların kurum ile ilgili karar alırken kurum hakkında en iyi şekilde bilgilendirilmelerini sağlayacak verileri içermelidir. Kullanıcıların yararlanacağı nitelikte bilgi üretmeyen tablolar bilgi kirliliğinden öteye gidemez.
- *Güvenilir ve Doğru Olma*: Mali tablolar tarafından ortaya konulan verilerin faydalı olabilmesi, doğru ve güvenilir bilgilerin yayınlamasını gerektirir. Mali tabloların güvenilir olması; kurumdaki mali yapının gerçek durumunu ortaya çıkarıp mali tablolarda açıklanmasını ifade eder. Mali tabloların doğru olması; mali tablodaki bilgilerin kurumda oluşan olay ve yargıların önyargılardan ve hatalardan makul ölçüde arındırılmış, kurumun var olan durumunu ortaya koyacak şekilde yansıtması gerektiğini vurgular.
- *Karşılaştırılabilir Olma*: Mali tablolar ile açıklanan bilgilerin tablolardan faydalanan kişilere faydalı olabilmesi için karşılaştırılabilir olmalarını gerekli kılar. Bunun içindir ki kullanılan muhasebe politikasının süreklilik arz etmesi bir birini izleyen dönemlerde değiştirilmemesi yani muhasebenin temel politikası olan tutarlılık ve süreklilik kavramını yitirmemesi gerekir. Mali Tablolardan yararlanan ilgili kişilerin cari ve önceki döneme ait mali tabloları incelerken farklı muhasebe politikalarıyla karşılaşmaması gerekir.
- *Zamanında Hazırlanmış Olma*: Mali tabloların ve mali tablolardan yararlanacak ilgili kişilere fayda sağlaması, tabloların zamanında hazırlanması ve ilgili kişilere zamanında ulaştırılması önemlidir. Bunun içinde tablolardan yararlanacak kurum paydaşların kurum ile ilgili alacakları kritik kararlara yardımcı olabilecek kadar sürede öncesinde mali tabloların hazırlanmış ve sunulmuş olması gereklidir. Mali tabloların geç hazırlanması veya geç sunulması kurum ile ilgili alınacak ekonomik kararların yanlış veya eksik olmasına neden olacaktır.

2.7.2. Yayınlanmış - Kamu Sektörü Muhasebe Standartları

IPSAS'lar Uluslararası Muhasebe Standartları temel alınarak hazırlanmaya başlanmış olup 1997 yılından bu yana standart koyucu (IPSASB) 42 adet tahakkuk esaslı IPSAS ve 1 adet nakit esaslı muhasebe raporlamasını konu alan IPSAS seti yayınlamıştır. Kamu sektörüne yönelik muhasebe standartları ve onlara karşılık gelen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) Tablo 2.1'de verilmiştir (Heiling, 2020, s. 36).

Tablo 2.1. Mart 2019 İtibariyle IPSAS'lar ve dayandığı IFRS'ler

IPSAS	IFRS	Uyum Statüsü
IPSAS 1 Mali Tabloların Sunuluşu	IAS 1	-Belli düzeyde IFRS yönlendirmesi içeren kamu sektörüne özgü bir IPSAS'tır. Aktif bir proje kapsamında IAS 1'deki değişiklikler henüz dikkate alınmamıştır.
IPSAS 2 Nakit Akış Tabloları	IAS 2	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). Aktif bir proje kapsamında IAS 7'deki değişiklikler henüz dikkate alınmamıştır.
IPSAS 3 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar	IAS 8	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). IAS 8'deki değişiklikler cari bir proje kapsamında dikkate alınacaktır.
IPSAS 4 Döviz Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri	IAS 21	-Önemsiz düzeyde kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve önemsiz düzeyde değişiklik). IAS 21'deki değişiklikler cari bir proje kapsamında dikkate alınacaktır.
IPSAS 5 Borçlanma Maliyetleri	IAS 23	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). IAS 23'deki değişiklikler cari bir proje kapsamında dikkate alınacaktır.
IPSAS 9 Bedel Karşılığı Olan Faaliyetlerden Hasılat	IAS 18	-Önemsiz düzeyde kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve önemsiz düzeyde değişiklik). Cari bir proje kapsamında yeni IFRS olan IFRS 15 dikkate alınacaktır.
IPSAS 10 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	IAS 29	-Önemsiz düzeyde kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve önemsiz düzeyde değişiklik). Güncellenmiştir.
IPSAS 11 İnşaat Sözleşmeleri	IAS 18	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). Cari bir proje kapsamında yeni IFRS olan IFRS 15 dikkate alınacaktır.
IPSAS 12 Stoklar	IAS 2	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). Aktif bir proje kapsamında IAS 2'deki değişiklikler henüz dikkate alınmamıştır.
IPSAS 13 Kiralamalar	IAS 17	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). Cari bir proje kapsamında yeni IFRS olan IFRS 16 dikkate alınacaktır.

IPSAS 14 Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar	IAS 10	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). IAS 10'daki değişiklikler cari bir proje kapsamında dikkate alınacaktır.
IPSAS 16 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	IAS 40	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır(Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). IAS 40'daki değişiklikler cari bir proje kapsamında dikkate alınacaktır.
IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar	IAS 16	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). IAS16'daki değişiklikler cari bir proje kapsamında dikkate alınacaktır.
IPSAS 18 Bölümlere Göre Raporlama	IAS 14	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). Yeni IFRS olan IFRS 8 ile gelen değişiklikler aktif bir proje kapsamında henüz dikkate alınmamıştır.
IPSAS 19 Karşılıklar,Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	IAS 37	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). IAS 37'deki değişiklikler cari bir proje kapsamında dikkate alınacaktır.
IPSAS 20 İlişkili Taraf Açıklamaları	IAS 24	-Belli düzeyde IFRS yönlendirmesi içeren kamu sektörüne özgü bir IPSAS'tır. IAS 24'deki değişiklikler aktif bir proje kapsamında henüz dikkate alınmamıştır.
IPSAS 21 Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü	IAS 36	-Belli düzeyde IFRS yönlendirmesi içeren kamu sektörüne özgü bir IPSAS'tır. IAS 36'daki değişiklikler aktif bir proje kapsamında henüz dikkate alınmamıştır.
IPSAS 22 Genel Kamu Sektöründeki Finansal Bilginin Açıklanması	-	-Kamu sektörüne özgü bir IPSAS'tır.
IPSAS 23 Bedel Karşılığı Olmayan İşlemlerden Faaliyetlerden Kaynaklanan Hasılat	-	-Kamu sektörüne özgü bir IPSAS'tır.
IPSAS 24 Finansal Tablolarda Bütçeye İlişkin Bilgilerin Sunulması	-	-Kamu sektörüne özgü bir IPSAS'tır.
IPSAS 26 Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü	IAS 36	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). Aktif bir proje kapsamında IAS 36'daki değişiklikler henüz dikkate alınmamıştır.
IPSAS 27 Tarımsal Faaliyetler	IAS 41	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). IAS 41'deki değişiklikler cari bir proje kapsamında dikkate alınacaktır.

IPSAS 28 Finansal Araçlar: Sunum	IAS 32, IFRIC 2	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). IAS 32'deki değişiklikler cari bir proje kapsamında dikkate alınacaktır.
IPSAS 29 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	IAS 39, IFRIC 16	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). IAS 39'deki değişiklikler cari bir proje kapsamında dikkate alınacaktır.
IPSAS 30 Finansal Araçlar: Açıklamalar	IFRS 7	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). IFRS 7'deki değişiklikler cari bir proje kapsamında dikkate alınacaktır.
IPSAS 3 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	IAS 38, SIC 32	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). IAS 38'deki değişiklikler cari bir proje kapsamında dikkate alınacaktır.

IPSAS 32 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları: Hibe/BağışYapan	IFRIC 12, SIC 29	-Belli düzeyde IFRS yönlendirmesi içeren kamu sektörüne özgü bir IPSAS'tır. İlgili IAS/IFRS'lerdeki değişiklikler cari bir proje kapsamında dikkate alınacaktır.
IPSAS 33 Tahakkuk Esaslı IPSAS'ların İlk Uygulaması	IFRS 1	-Belli düzeyde IFRS yönlendirmesi içeren kamu sektörüne özgü bir IPSAS'tır. IFRS 1'deki değişiklikler cari bir proje kapsamında dikkate alınacaktır.
IPSAS 34 Bireysel Finansal Tablolar	IAS 27	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). Güncellenmiştir.
IPSAS 35 Konsolide Finansal Tablolar	IFRS 10	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). Güncellenmiştir.
IPSAS 36 İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar	IAS 28	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). Güncellenmiştir.
IPSAS 37 Müşterek Anlaşmalar	IFRS 11	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). Güncellenmiştir.
IPSAS 38 Diğer Kuruluşlardaki Paylara İlişkin Açıklamalar	IFRS 12	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). Güncellenmiştir.
IPSAS 39 Çalışanlara Sağlanan Faydalar	IAS 19	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler).Güncellenmiştir.
IPSAS 40 Kamu Sektörü Birleşmeleri	IFRS 3	-Belli düzeyde IFRS yönlendirmesi içeren kamu sektörüne özgü bir IPSAS'tır. IFRS 3'deki değişiklikler cari bir proje kapsamında dikkate alınacaktır.

IPSAS 41 Finansal Araçlar	IFRS 9, IFRIC 16	-Kamu sektörü yönlendirmesi bulunan bir IPSAS'tır (Kamu sektörü terminolojisi ve değişiklikler). İlgili IAS/IFRS'lerdeki değişiklikler cari bir proje kapsamında dikkate alınacaktır.
IPSAS 42 Sosyal Faydalar	-	-Kamu sektörüne özgü bir IPSAS'tır.

Kaynak: (Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS): Genel Bakış ve IFRS'lerden Farklılığı, Elif Umut, Can Öztürk, Muhasebe ve Finansman Dergisi- Ağustos 2019 özel sayısı)

IPSASB çalışma programında kamu sektörüne özgü muhasebe standartlarını geliştirmenin yanı sıra var olan kamu standartlarını IFRS'lerle yakınlaştırma çalışmaları sürmektedir. Tablo 2.2'de Haziran 2020 itibariyle IPSASB çalışma programı yer almaktadır (Müller & Berber, 2020, s. 30).

Tablo 2.2. Haziran 2020 itibariyle IPSASB çalışma programı

Proje	9/20	12/20	3/21	6/21	9/21	12/21	3/22	6/22	9/22	12/22	3/23	6/23	9/23
Kamu Sektörüne Özgü Mali Araçlar	S												
Performans Yükümlülüğü Olan Gelirler				S									
Performans Yükümlülüğü Olmayan Gelirler				S									
Transfer Giderleri				S									
Kavramsal Çerçevenin Sınırlı Kapsamının Güncellenmesi	ED							S					
Ölçme	ED							S					
IPSAS 17, Güncelleme	ED							S					
Satılmaya Hazır Duran Varlıklar	ED							S					
Finansal Kiralamalar (UFRS 16 uyumu)	ED						S						
Finansal Kiralamalar (Kamu sektörüne özgü)							ED						S
Doğal Kaynaklar			CP								ED		

CP: Konsültasyon Belgesi Onayı, ED: Taslak Metin Olayı, S: Standart Onayı

Kaynak: (Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Uluslararası Boyutu ve Tarihsel Gelişimi)

Yukarıdaki tabloda Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarında yapılması planlanan çalışmalar ve görüşülmesi gereken yeni standartlar görülmektedir.

Ancak yaşanmakta olan COVID-19 salgını nedeniyle söz konusu programlar ileri bir tarihe ertelenmiştir. (Elitaş & Coşkun, 2020, s. 173-175)

Çalışmanın bu kısmında IPSASB tarafından yayınlanan IPSAS'lar birkaç başlık altında kategorize edilip sınıflandırılmıştır.

2.7.2.1. Mali Tabloların Sunumuna ve Raporlama İlkelerine İlişkin Standartlar

Mali tabloların sunumuna ve raporlama ilkelerine ilişkin standartların amacı kurumların mali durumunun tasvirinin en doğru şekilde ortaya konulmasının sağlanmasıdır. Bu sayede kurumların iç ve dış paydaşları fayda sağlayacak kurumun mali durumunu, nakit akışını ve performansına ilişkin bilgileri en şeffaf şekilde elde edeceklerdir (Heiling, 2020, s. 41-42). Bu konuda yayınlanan standartlar aşağıda belirtilmiştir.

- IPSAS 1, Mali Tabloların Sunulması
- IPSAS 2, Nakit Akış Tabloları
- IPSAS 3, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar
- IPSAS 4, Döviz Kurlarının Değişiminin Etkileri
- IPSAS 10, Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama
- IPSAS 14, Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar
- IPSAS 24, Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunulması
- IPSAS 33, Tahakkuk Esaslı IPSAS'ların İlk Defa Benimsenmesi

2.7.2.2. Varlıkların Mali Raporlaması ve Muhasebesi İle İlgili Standartlar

Varlıkların mali raporlaması ve muhasebesi ile ilgili standartlar kurumların ellerinde bulunan varlıkların sınıflandırılmasını ve bu varlıkların elde edilmesi için katlanılan borçlanma maliyetlerini ve katlanılan faizin gösterilmesini amaçlar. Bu konuda yayınlanan standartlar aşağıda belirtilmiştir.

- IPSAS 5, Borçlanma Maliyetleri
- IPSAS 12, Stoklar
- IPSAS 13, Kiralamalar
- IPSAS 16, Yatırım Amaçlı Varlıklar
- IPSAS 17, Maddi Duran Varlıklar

- IPSAS 21, Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- IPSAS 26, Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- IPSAS 27, Tarım
- IPSAS 31, Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- IPSAS 32, Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri: İmtiyaz Veren

2.7.2.3. Yükümlülüklerin Mali Raporlanması ve Muhasebesi İle İlgili Standartlar

Yükümlülüklerin mali raporlanması ve muhasebesi ile ilgili standartların amacı kurumun yüklendiği koşullu varlıklar ve çalışanlarının kuruma verdiği hizmet sona erdikten sonrada onlara ödenecek her türlü karşılığı muhasebeleştirip bunun için gerekli planlamayı yapmasını ifade eder. Bu konuda yayınlanan standartlar aşağıda belirtilmiştir.

- IPSAS 19, Karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar
- IPSAS 39, Çalışanlara sağlanan faydalar
- IPSAS 42, Sosyal faydalar(Karaaslan, 2021).

2.7.2.4. Mali Araçlarla İlgili Standartlar

Mali araçlarla ilgili standartlar kurumun elinde bulunan mali araçların, net varlıkların ve kurumun mali yükümlülüklerinin ve bunları elde ederken katlanılan borçların yansıtılıp sunulmasını konu alan standartlardır. Bu konuda yayınlanan standartlar aşağıda belirtilmiştir.

- Mali araçlar: sunum
- Mali araçlar: muhasebeleştirme ve ölçme
- Mali araçlar

2.7.2.5. Konsolide Mali Tabloların Hazırlanması ile İlgili Standartlar

Konsolide mali tabloların hazırlanması ile ilgili standartların amacı kuruluşun elinde bulunan birden fazla kurum tarafından üretilen mali raporların birleştirilerek tek bir rapor halinde sunumunun sağlanmasını konu edinen standartlardır. Bu konuda yayınlanan standartlar aşağıda belirtilmiştir.

- IPSAS 34, Bireysel mali tablolar
- IPSAS 35, Konsolide mali tablolar
- IPSAS 36, İştirakler ve ortak girişimlerdeki yatırımlar
- IPSAS 37, Ortak anlaşmalar
- IPSAS 40, Kamu sektörü birleşmeleri (Karaaslan, 2021).

2.7.2.6. Gelir ve Giderlerle İlgili Standartlar

Gelir ve giderlerle ilgili standartlar kuruluşun elde ettiği gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesini konu alan standartlardır. Bu konuda yayınlanan standartlar aşağıda belirtilmiştir.

- IPSAS 9, Bedel karşılığında yapılan faaliyetlerden elde edilen gelirler
- IPSAS 11, İnşaat sözleşmeleri
- IPSAS 23, Bedel karşılığı olmayan işlemlerden doğan gelirler (vergiler ve transferler)

2.7.2.7. Açıklamalarla İlgili Standartlar

Açıklamalarla ilgili standartların amacı yayınlanan standartlarda mali bilgilerin bölümlere göre raporlanmasını, ilişkili tarafların olması durumunda bunlar arasındaki denge durumunun nasıl olması gerektiğini ve yayınlanan mali tabloların anlaşılmasını kolaylaştıran bilgilerin sunulmasını amaçlar. Bu konuda yayınlanan standartlar aşağıda belirtilmiştir.

- IPSAS 18, Bölümsel raporlama
- IPSAS 20, İlişkili taraf açıklamaları
- IPSAS 22, Genel yönetim sektörüne ilişkin mali bilgilerin açıklanması
- IPSAS 30, Mali araçlar: Açıklamalar

2.7.3. Nakit Esaslı IPSAS

Nakit esaslı IPSAS'ın amacı mali tabloların nakit esaslı muhasebe esaslarına göre nasıl sunulacağını belirlemektir. Bir işletmeye ait kasa tahsilâtlarının durumunu nakit ödemeleri ve nakit bakiyeleri hakkında bilgi verip ilgili kuruluştaki sorunların hesap verme sorumluluğunu sağlamaktır (Karaaslan, 2021).

2.7.4. Türkiye'de Yayınlanan Devlet Muhasebe Standartları

Daha öncede belirtildiği gibi Türkiye'de, kamu kaynaklarının performansa dayalı olarak elde edilmesi ve kullanılması sırasında kamuoyuna hesap verebilirlik ve mali saydamlığı sağlamak için 5018 sayılı Kamu Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu ile nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiştir. Söz konu kanun ile kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi amacıyla beraber her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılması sırasında gerekli denetimi sağlanabilmesi için 5018 sayılı kanunun 7. maddesinin etkin olarak uygulanması gereklidir. Söz konusu madde aşağıda belirtilen unsurlara vurgu yapmaktadır; (Koçdemir, 2020, s. 136) (Şahin İpek & Hepeksaz, 2018).

- Kamu kaynaklarını kullananların; yetki, görev ve sorumluluklarının açık bir şekilde belirlenmelidir,
- Hükümet politikaları, yıllık programlar, kalkınma planları, bütçelerin hazırlanması ile stratejik planların hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve bu sonuçların kamuoyuna açık olması gerekir,
- Genel yönetim alanındaki kamu kurumları tarafından destek ve teşviklerin bir yılı aşmayan dönemler itibariyle kamuoyuna açıklanmalıdır,
- Kullanılan kamu hesaplarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve standart bir muhasebe düzenine göre oluşturulması olarak tanımlanabilir.

2018 yılı Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği değişikliği ile Bakanlar Kurulu'nun 08/012018 tarihli ve 2018/11321 sayılı kararıyla kabul edilerek 24.02.2018 tarihli ve 30342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yapılan söz konusu değişiklik sonucunda bazı Devlet Muhasebesi Standartları'nda (DMS) değişikliğe gidilmiştir. Bu DMS'ler arasında DMS 1 Mali Tabloların Sunulması Standardı çerçevesinde de bazı değişikliklere gidilmiş ve aşağıda belirtilen tablolar temel mali tablolara ilave edilmiştir (Mengüloğul & Artar, 2020, s. 244).

- Öz Kaynak Değişim Tablosu
- Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu

Bu sisteme uluslararası geçerlilik kazandırmak amacı ile 2005 yılında Devlet Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuş ve bugüne kadar yayımlanan IPSAS'lardan çeviri yapılarak 30 adet Devlet Muhasebe Standardı yayımlanmıştır. Yayımlanan muhasebe standartları mevcut IPSAS'ların birebir çevirisi yapılarak yayımlandığı için ayrıca açıklanmayacaktır.

Yayımlanan standartlar ve mevcut mevzuat arasındaki uyumu sağlamak amacıyla 5018 sayılı kanunun ikincil mevzuatının oluşturulmasında DMS'ler temelde esas alınmaya başlanmışlardır. Bunun sonucunda DMS'ler referans alınmakla birlikte Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde de DMS'lere dolaylı olarak değinildiği görülmektedir (Mengüloğul & Artar, 2020, s. 235-235).

Tablo 2.3. Yayımlanan Devlet Muhasebe Standartları

SIRA NUMARASI	DMS NUMARASI	DEVLET MUHASEBESİ STANDARDININ ADI	RESMİ GAZETEDE YAYIMLANDIĞI TARİH
1	DMS 1	Mali Tabloların Sunulması	2008
2	DMS 2	Nakit Akış Tabloları	2008
3	DMS 3	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar	2008
4	DMS 4	Dövizle Yapılan işlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri	2008
5	DMS 5	Borçlanma Maliyetleri	2009
6	DMS 6	Konsolide ve Bireysel Mali Tabloları	2009
7	DMS 7	İştiraklerdeki Yatırımlar	2010
8	DMS 8	Ortak Girişimlerdeki paylar	2010
9	DMS 9	Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler	2010
10	DMS 10	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama	2013
11	DMS 11	İnşaat Sözleşmeleri	2012
12	DMS 12	Stoklar	2010
13	DMS 13	Kiralama	2010
14	DMS 14	Raporlama Tarihlerinden Sonraki Olaylar	2010
15	DMS 16	Yatırım Amaçlı Varlıklar	2010
16	DMS 17	Maddi Duran Varlıklar	2010

17	DMS 18	Bölümsel Raporlama	2012
18	DMS 19	Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar	2011
19	DMS 20	İlişkili Taraf Açıklamaları	2013
20	DMS 21	Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü	2011
21	DMS 22	Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması	2011
22	DMS 23	Vergiler ve karşılıksız Diğer Gelirler	2015
23	DMS 24	Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunulması	2015
24	DMS 26	Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü	2017
25	DMS 27	Tarım	2017
26	DMS 28	Mali Araçlar: Sunum	2016
27	DMS 29	Mali Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	2016
28	DMS 30	Mali Araçlar: Açıklamalar	2016
29	DMS 31	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2011
30	DMS 32	Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	2014

Kaynak: Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Ulusal ve Uluslararası Boyutuyla Genel Bakış, Türkiye’de Devlet Muhasebesindeki Tarihsel dönüşümler ve Devlet Muhasebe Standartları, Mesut Hastürk, Ali Topakkaya,2020

3. ÜNİVERSİTELERDE MALİ TABLO HAZIRLAMA SÜRECİ

Bu çalışmada üniversitelerde mali tablo hazırlamakla sorumlu olan muhasebe yetkililerin devlet muhasebe standartları hakkındaki görüşleri inceleneceğinden bu kısımda bir kamu kurumu olan üniversitelerin yapılanmaları ve muhasebe bilgi sistemlerine değinilmiştir.

3.1. Üniversitelerin Teşkilat Yapısı

Türkiye’de 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu’na göre üniversite bilimsel özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip yüksek düzeyde eğitim - öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan; fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumu şeklinde tanımlanmıştır (Cerit, 2005, s. 94). Üniversiteler içinde buldukları toplumlara bilimsel, kültürel, ekonomik, toplumsal olarak kalkınmasına olanak sağlayan kurumlardır (Gültekin, Çelik, & Nas, 2008, s. 265). Üniversitelerde akademik ve idari teşkilatlanma olmak üzere iki yapılanma vardır.

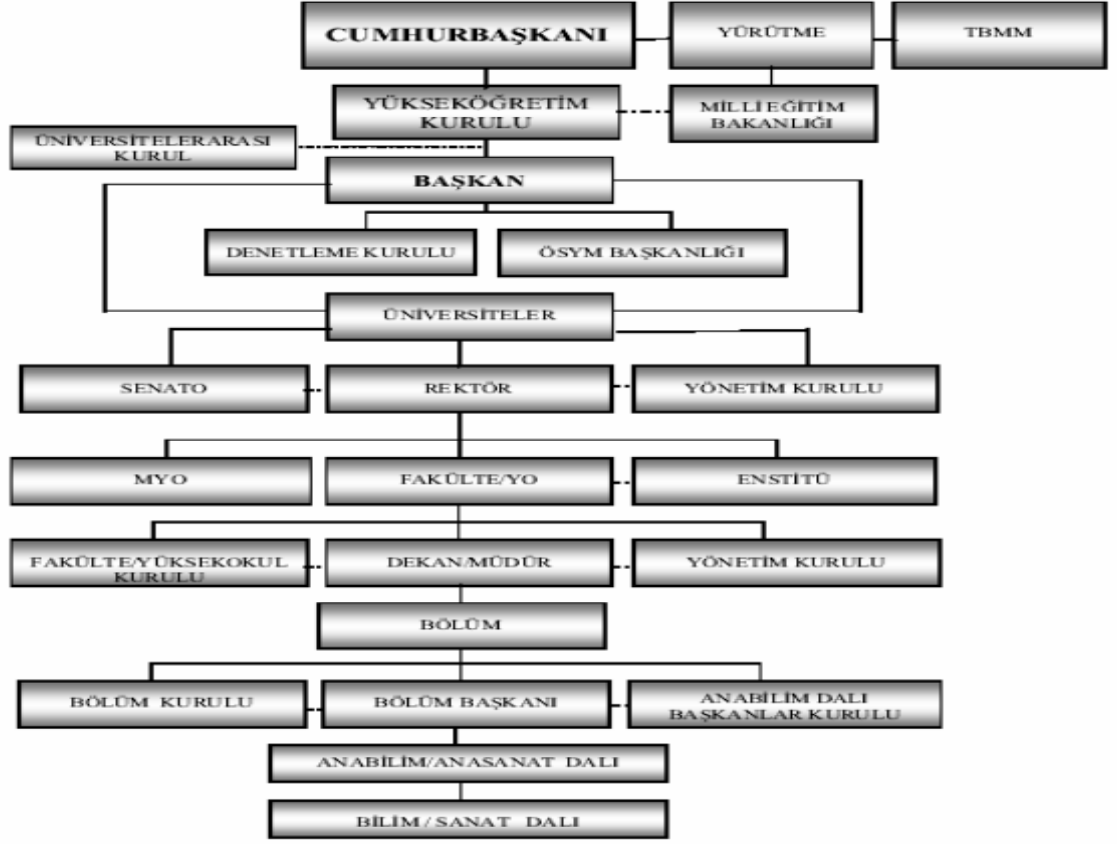
3.1.1 Üniversitelerin Akademik Teşkilatı

Üniversitelerde bulunan akademik teşkilat yapısı rektör, senato ve yönetim kurulundan oluşmaktadır (Özdemir, 2017, s. 180-181). Üniversiteyi oluşturan birimlerde de benzer şekilde bir yapılanmanın olduğu görülmektedir. Fakültelerde dekan, fakülte kurulu ve fakülte yönetim kurulu; enstitülerde enstitü müdürü, enstitü kurulu ve enstitü yönetim kurulu; yüksekokullarda yüksekokul müdürü, yüksekokul kurulu ve yüksekokul yönetim kurulu; meslek yüksekokullarında meslek yüksekokulu müdürü, meslek yüksekokulu kurulu ve meslek yüksekokulu yönetim kurulu şeklinde yapılandığı görülmektedir. Türkiye’deki yükseköğretim sisteminin organizasyon şeması Şekil 5.’te verilmiştir.

Cumhurbaşkanı tarafından atanan üniversitenin tüzel kişiliğini temsil eden rektörün, üniversite kurullarına başkanlık etmek, üniversiteye bağlı bulunan kuruluşların koordineli bir şekilde çalışmasını sağlamak, her eğitim öğretim yılı sonunda üniversitenin eğitim öğretim, yayın ve bilimsel araştırma faaliyetlerini üniversitelerarası kurula bilgi vermek, üniversitenin yatırım programını ve bütçesini hazırlayıp yükseköğretim kuruluna sunmak, üniversitede çalışan akademik ve idari personelin çalışma şartlarını düzenlemek ve gerekli hallerde yerlerini değiştirmek, üniversitede çalışan her düzeyde personel üzerinde gözetim ve denetim yapmak şeklinde özetlenebilecek görevleri vardır.

Üniversitedeki akademik işleyişin karar vericisi rektör başkanlığında, dekanlar, rektör yardımcıları, enstitü müdürleri, yüksekokul müdürleri ve her fakülte yönetim kurulunca üç yıl için seçilecek birer üyeden oluşan senatodur (Özdemir, 2017).

Üniversite yönetim kurulu ise üniversitedeki idari işleyişin aksamaması için rektöre yardımcı olan birimdir.



Şekil 5. Türkiye Yükseköğretim sisteminin organizasyon şeması

Kaynak: <https://www.yok.gov.tr/Documents/Yayinlar/Yayinlarimiz/Turkiyenin-yuksekogretim-stratejisi.pdf>

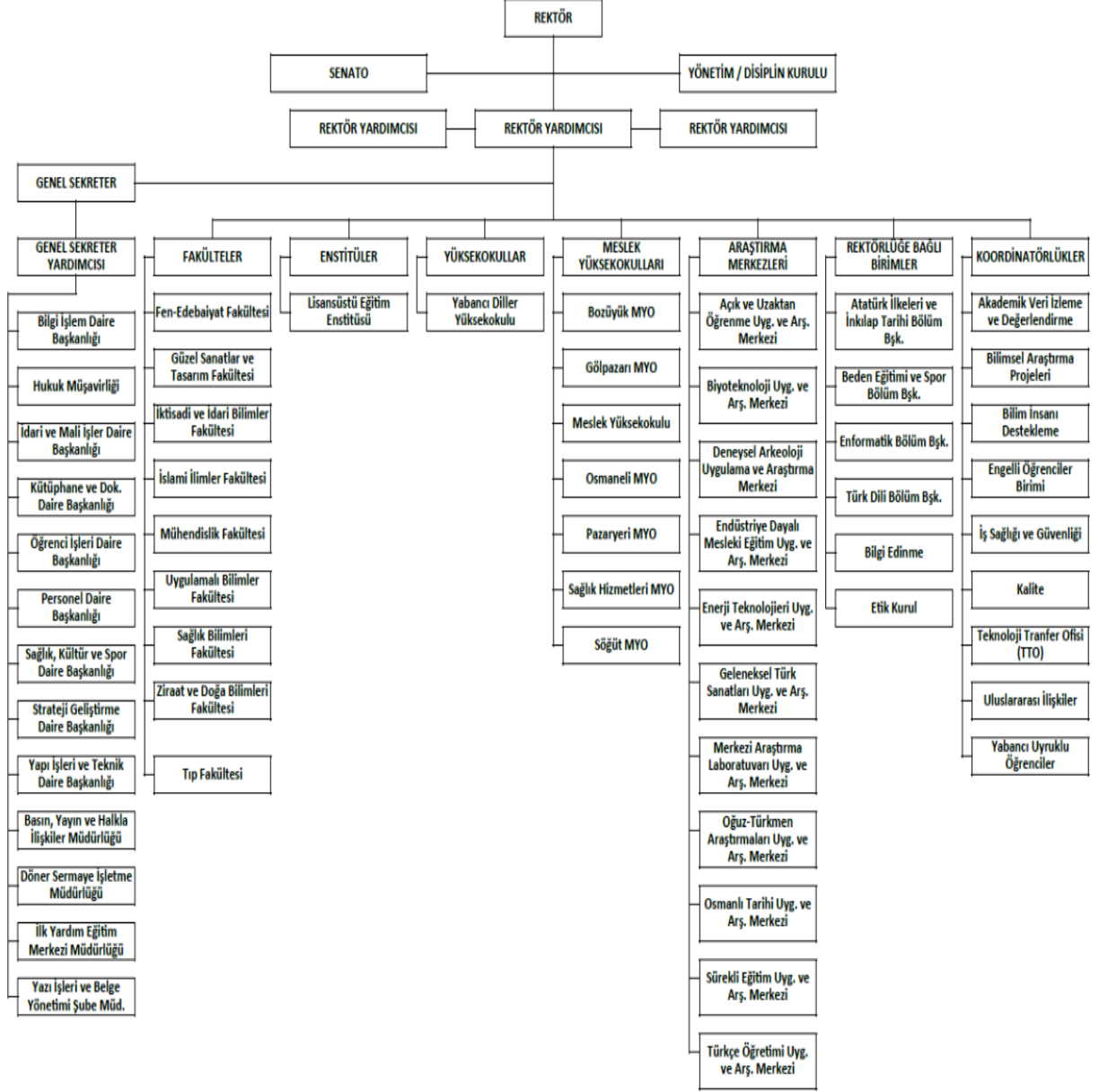
3.1.2 Üniversitelerin İdari Teşkilatı

Üniversitelerdeki idari yapılanma genel sekreter başkanlığında Yükseköğretim Üst Kuruluşları ile Yükseköğretim Kurumlarının İdari Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde oluşturulmuştur. Üniversite idari teşkilatının başıdır ve idari teşkilatın çalışması konusunda rektöre karşı sorumlu olan genel sekreterlik; nesnel risk analizleri yaparak kurumun elinde bulunan kaynakların etkili ve verimli kullanımını için önerilerde bulunmak ve kurum tarafından yapılan harcama sonrasında gerekli incelemeleri yapıp yasal uygunluk denetimi yapan iç denetim birimi başkanlığı ve daire başkanlıkları idari teşkilat birimleridir.

Üniversitelerdeki bazı daire başkanlıkları ve görevleri şöyledir;

- Bilgi işlem daire başkanlığı; üniversite çalışmalarında personel ve öğrencilerin teknolojik ihtiyaçlarını karşılayıp üniversitede var olan otomasyon yapılarını geliştirip oluşmasını sağlamak.
- İdari ve mali işler daire başkanlığı; üniversitenin hizmet ve faaliyetlerini yerine getirmesi için gerekli olan insan, para ve malzeme kaynaklarını etkin ve verimli olarak kullanılmasını sağlamaktır.
- Kütüphane ve dokümantasyon daire başkanlığı; üniversitede bulunan kütüphane için gerekli olan yayınları sağlayıp, akademik çalışanlar ve öğrencilere gereken yayın ve otomasyon desteğini sağlayıp, kütüphanede var olan kitap ve diğer materyali korumaktır.
- Öğrenci işleri daire başkanlığı; öğrencilerin kayıt işlemleri ve ders durumlarıyla ilgili işlemleri yapıp öğrencilerin gerek duyduğu kimlik diploma ve mezun olan öğrencilere yapmaları gerekenler konusunda hizmet vermektir.
- Personel daire başkanlığı; üniversitede bulunan akademik ve idari personelin özlük hakları, atmaları ve emeklilik işlemleriyle ilgili süreçleri yürütmek ve kurumda bulunan idari personeli gerek görünen durumlarda eğitim faaliyetlerini yürütmek şeklinde sıralamak mümkündür.
- Sağlık, spor ve kültür dairesinin görevi, üniversite öğrencilerinin ve personelinin beslenme, barınma, spor, kültürel etkinlik gibi ihtiyaçlarının giderilmesi konusunda faaliyet gösteren birimdir.
- Strateji geliştirme daire başkanlığının görevi, 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu gereğince üniversitenin kalkınma stratejileri ve politikalarıyla yayımlanan hükümet programı çerçevesinde kurumun orta ve uzun vadeli programlarını belirleyip bu konuda faaliyet yürütmek şeklinde sıralamak mümkündür.
- Yapı işleri ve teknik daire başkanlığının görevi, üniversitede yapılması gereken bina ve tesislerin ihale dosyalarını hazırlamak, yapılmış ya da yapılmakta olan bina ve tesislerin denetimini yapıp uygunluk raporlarını hazırlamak şeklinde sıralamak mümkündür.
- Hukuk müşavirliğinin görevi, üniversite ile diğer taraflar arasında yaşanan anlaşmazlık ve davalarda üniversiteyi hukuki olarak savunmak, üniversitenin ihtiyaç duyduğu alanlarda hukuki işlemleri yapıp var olan kanunların yorumlanması konusunda diğer birimlere danışmanlık yapmak şeklinde sıralamak mümkündür.

Üniversitelerdeki teşkilat yapısının daha iyi anlaşılması için Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi teşkilat şeması aşağıda sunulmuştur.



Şekil 6. BŞEÜ 2020 Teşkilat

Kaynak: http://w3.bilecik.edu.tr/strateji/wp_content/uploads/sites/53/2021/03/2020-Faaliyet-Raporu.pdf

2.3.2. Üniversitelerin İşleyişlerini Sürdürürken Dayandığı Temel Kanunlar

Üniversiteler işleyişlerini sürdürürken temel aldığı belli başlı mevzuatı aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu; Yükseköğretim Kurulu, Üniversitelerarası Kurul ve üniversitelerin kuruluş, teşkilat yapısı ve üniversitede çalışan akademik personelin sahip olduğu özlük haklarının düzenlenmesi, üniversitelerdeki akademik birim ve kadroların tanımlanması, ilgili akademik kadrolara atanma şartlarının belirlendiği, üniversite bünyesinde kurulacak olan fakülte, enstitü, yüksekokul, konservatuvar, meslek yüksekokulu, uygulama ve araştırma merkezi gibi yapıların kurulma şartlarının ve bu yapılardaki teşkilat yapısının belirlendiği ve akademik personele uygulanacak disiplin cezalarının ne olacağının ele alındığı kanundur.

2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu; üniversite öğretim elemanlarının sınıflandırılması, öğretim elemanlarının görev aylıkları, derece yükseltilmesi, kademe ilerlemesi, ek ders ücretlerinin hesaplanması, üniversite ödeneği, idari görev ödeneği, geliştirme ödeneği ve akademik teşvik gibi temel gelir kaynaklarının nasıl oluşacağını ele alan kanundur.

2809 sayılı Yükseköğretim Kurumları Teşkilat Kanunu; Üniversite ve üniversitede kurulan fakülte, enstitü, yüksekokul, konservatuvar, meslek yüksekokulu, uygulama ve araştırma merkezi gibi yapıların teşkilat yapısının nasıl olması gerektiğini konu alan kanundur.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu; Üniversitede bünyesinde çalışan idari personelin sınıflandırılması, atanması, derece ve kademe ilerlenmesi, idari personelin sahip olduğu özlük haklarının düzenlenmesi ve idari personele uygulanacak olan disiplin cezalarının ne olması gerektiğini konu alan kanundur.

4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu; demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak üniversitelerin sahip olduğu bilgi ve belgeleri konuda öngörülen şartlar ve sürelerde ilgili kişi ve kuruluşlara ne şekilde paylaşmasını konu edinen kanundur.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu; Kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyetlerini yürütebilmek için ihtiyaç duyduğu mal ve hizmet alımının nasıl gerçekleşmesi gerektiğini, ihalelerde uygulanacak parasal limitlerin ve uygulanacak ihale usullerini ne olması gerektiğini konu edinen kanundur.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; kalkınma planları ve programlarında yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının verimli, etkili ve ekonomik kullanılması ve kamu kaynakları kullanılırken yöneticilerin hesap verebilirliği ve mali saydamlığın sağlayacak şekilde kurumların bütçelerinin hazırlanması, uygulanması ve tüm

işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve gerekli mali kontrolün nasıl sağlanacağını konu edinen kanundur.

3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu; kamu çalışanlarının mal bildiriminde bulunmalarını, bildirimlerin hangi zaman ve şartlarda yenileneceğinin belirlenmesi ve gerçeğe aykırı bildirimde bulunulması halinde uygulanacak yaptırımların ne olacağını konu edinir.

6245 sayılı Harcırah Kanunu; kamu çalışanlarının işleri gereğince seheyat ve nakil durumlarında personele ödenecek yol masrafı, gündelik, aile masrafı ve yer değiştirme masrafının nasıl hesaplanması gerektiğini konu edinen kanundur.

4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları ve Toplu Sözleşme Kanunu; kamu kurum ve kuruluşlarında işçi statüsü dışında çalışan kamu çalışanlarının sendikalaşma sürecinde uyulması gereken durumları konu edinen kanundur.

Yukarıda belirtilen kanunların işleyişini açıklamak amacıyla yayınlanan belli başlı kararname ve yönetmelikleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Genel kadro usulü hakkında cumhurbaşkanlığı kararnamesi
- Üst kademe kamu yöneticileri ile kamu kurum ve kuruluşlarında atama üslülerine dair cumhurbaşkanlığı kararnamesi
- Resmi gazete hakkında cumhurbaşkanlığı kararnamesi
- Yükseköğretim üst kuruluşları ile yükseköğretim kurumlarının idari teşkilatı hakkında teşkilatı hakkında kanun hükmünde kararname
- Resmi yazışmalarda uygulanacak usul ve esaslar hakkında yönetmelik
- Bilgi edinme kanununun uygulanmasına ilişkin esas ve usuller hakkında yönetmelik
- Kamu kurum ve kuruluşlarında görevde yükselme ve unvan değişikliği esaslarına dair genel yönetmelik
- Yükseköğretim kurumlarında akademik kurulların oluşturulması ve bilimsel denetim yönetmeliği
- Devlet memurlarının şikâyet ve müracaatları hakkında yönetmelik
- Kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan personelin kılık ve kıyafetine dair yönetmelik
- Taşınır mal yönetmeliği

- Merkezi yönetim harcama belgeleri yönetmeliği
- Yükseköğretim üst kuruluşları ile yükseköğretim kurumları hukuk müşavirliği ve avukat giriş sınavı ve atama yönetmeliği
- Yükseköğretim üst kuruluşları ile yükseköğretim kurumları personeli görevde yükselme ve unvan değişikliği yönetmeliği
- Kamu konutları yönetmeliği
- Öğretim üyeliğine yükseltme ve atama yönetmeliği
- Öğretim üyesi dışındaki öğretim elemanları kadrolarına yapılacak atamalarda uygulanacak merkezi sınav ile giriş sınavlarına ilişkin usul ve esaslar hakkında yönetmelik
- Üniversiteler akademik teşkilat yönetmeliği
- Yurtdışı yükseköğretim diplomaları tanıma ve denklik yönetmeliği
- Doçentlik yönetmeliği
- Yükseköğretim kurumlarında ön lisans ve lisan düzeyindeki programlar arasında geçiş, çift ana dal, yan dal ile kurumlar arası kredi transferi yapılması esaslarına ilişkin yönetmelik
- Genel yönetim muhasebe yönetmeliği

3.3. Üniversitelerde Finansal Raporlama Süreci

Türkiye’de kamu kurumları 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu doğrultusunda muhasebe işlemlerini gerçekleştirmektedir. İlgili kanun gereği kamu kurumları kendi içinde sınıflandırılmaktadır.

5018 sayılı kanunun ilgili cetvellerinde görüldüğü üzere üniversiteler II sayılı cetvelde, Özel Bütçeli İdareler arasında yer almaktadır. İlgili kanun gereğince üniversiteler belli dönemlerde kamuoyuna yayınlamakla yükümlü oldukları mali tablolar vardır.

Kamu kurumlarının muhasebe politikalarında yaşana bilinecek olası değişikliklerin mali tablolarda gösterilmesine yönelik ayrıca düzenleme yapılmış ve kamu idareleri tarafından hazırlanacak mali tabloların adil gösterimini ve ilgililigini karşılaştırılabilirliğini ve doğruluğunu arttırmak amacıyla standart bir format geliştirilmesi amaçlanmıştır. Bu sayede üretilen mali tablolar hem farklı kamu kurumları arasında hem de aynı kamu kurumunun farklı

dönemleri arasında karşılaştırma yapabilme olanağı sunmaktadır. Bu şekilde elde edilen mali raporların konsolide edilmesi ve kamuoyuna sağlıklı ve anlaşılır bilgi sağlaması amaçlanmaktadır.

3.4. Üniversitelerde Mali Tablolarının Hazırlanma Süreci

Üniversitenin mali tablolarının oluşturulması için kurumun gelirlerinin elde edilme süreci ve kurumun yapması gereken giderleri yaparken izlediği muhasebe işlemlerinin devlet muhasebe standartları ve ilgili diğer mevzuata ne derecede uyduğunu ve bu aşamada karşılaşılan sorunları inceleyeceğiz.

Bütünleşik kamu mali yönetim bilişim sistemi uygulama usul ve esasları hakkında yönetmeliğe göre BKMYS; idari organizasyonlardan bağımsız olmak üzere mali planlama, makroekonomik tahmin ve planlama, nakit yönetimi, bütçe yönetimi, gelir yönetimi, kamu personeli yönetimi, harcama yönetimi, varlık yönetimi, muhasebe ve mali raporlama, denetim, izleme ve değerlendirme gibi fonksiyonel süreçlere ilişkin olarak birbirleri ile etkileşimli bir şekilde çalışan yazılım veya yazılımların oluşturduğu entegre sistemler bütünüdür.

Üniversitelerin yürütmüş oldukları faaliyetlerine ilişkin meydana gelen gelir ve gider işlemlerinin, muhasebe kayıtları oluşturulurken tahakkuk esasına dayalı olarak gelir ve gider hesaplarında izlendiği görülmektedir. Üniversitelerin bütçeleri ile ilgili olsun veya olmasın, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gereği tahakkuk eden her türlü gelir ve giderin izlenmesi için gelir ve gider hesapları kullanılmaktadır.

3.4.1. Üniversitelerde Gelir Yaratıcı İşlemler

Kamu kurumları devlet adına faaliyetlerini yerine getirebilmeleri için kanunların kendilerine tanıdığı haklar çerçevesinde elde ettiği gelirlere kamu geliri denilir. Üniversitelerde gelirler teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, bağış ve yardımlar, değer ve miktar değişiminden kaynaklı gelirler, kamu idarelerinden bedelsiz olarak alınan gelirler ve kuruma ait diğer gelirlerden oluşur. BKMYS'e göre üniversitelerde gelir yaratıcı işlemler 600. Gelirler Hesabı grubunda takip edilir.

3.4.1.1 Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri

Teşebbüs Ve Mülkiyet Gelirleri Devletin taşınır taşınmaz mallarından, sınai ve ticari faaliyetlerini yürüttüğü işletmelerinden elde edilen gelirlerdir. Devlet, bu mülklerini satarak, kiraya vererek ya da çeşitli alanlarda işletmecilik faaliyetlerini gerçekleştirerek, gelir elde edebilmektedir. Mesela kamu arazisi üzerindeki madenlerin ve petrolün işletme hakkının

devredilmesi mülkiyet gelirlerindedir. Devlete ait kurum ve kuruluşların, özel sektör gibi mal ve hizmet üretilip satmasından elde ettiği gelirler de kamu geliri olarak kabul edilir. Kamu İktisadi Teşebbüslerinden elde edilen gelirler bunlara örnektir. Ayrıca, döner sermayeli işletmeler, benzeri kurumlar hasılatı da devlet açısından teşebbüs gelirdir. Devletin belirli koşullar altında ürettiği hizmetler, bu hizmetlerden faydalananlara fiyat ile satılır. Elektrik ücretleri, posta ücretleri ve köprü geçiş ücretleri de devletin elde ettiği gelir kaynakları arasındadır. Hazine arazisi niteliğine sahip toprakların üçüncü kişilere kiraya verilmesi, satılması ya da devletin kendisi tarafından işletilmesi sonucu devletin elde ettiği gelirler, orman ürünlerinin satışından sağlanan gelirler, maden çıkartma ve işletme hakkının devrinden sağlanan gelirler, lojman ve sosyal tesislerin kiralanmasından doğan gelirler de teşebbüs ve mülkiyet gelirlerdir (Çakır, 2018, s. 122-123).

Teşebbüs ve mülkiyet gelirleri BKMYS’de 600.03 grubunda izlenmektedir. Bu gelirler; şartname, basılı evrak, form satış gelirleri, kitap yayın vb. satış gelirleri, muayene, denetim ve kontrol ücretleri gelirleri, avukatlık vekâlet ücreti gelirleri, kurs, toplantı, seminer, eğitim vb. faaliyet gelirleri, danışmanlık ve bilgilendirme gelirleri, laboratuvar deney ve analiz gelirleri, sportif faaliyet gelirleri, ilan ve reklam gelirleri, sergi ve fuar gelirleri, örgün ve yaygın eğitimden elde edilen gelirler, sınav kayıt ve bunlara ilişkin diğer hizmet gelirleri, ikinci öğretimden elde edilen gelirler, yaz okulu gelirleri, tezsiz yüksek lisans gelirleri, tezli yüksek lisans gelirleri, doktora gelirleri, sosyal tesis işletme gelirleri, kantin ve kafeterya işletme gelirleri, yurt yatak ücreti gelirleri, otopark işletmesi gelirleri, uluslararası ortak eğitim öğretim gelirleri, uzaktan öğretimden elde edilen gelirler, uzaktan öğretim materyal gelirleri, açık öğretimden elde edilen gelirler, eğitim hizmetlerine ilişkin gelirler, kültürel hizmetlere ilişkin gelirler, sağlık hizmetlerine ilişkin gelirler, döner sermayelerin aylık gayrisafî hasılatından aktarmalar, lojman kira gelirleri, ecri misil gelirleri, sosyal tesis kira gelirleri, spor tesisi kira gelirleri, kültür amaçlı kira geliri ve diğer taşınmaz kira gelirleri şeklinde sıralayabiliriz.

Teşebbüs ve mülkiyet gelirleri Faaliyet Sonuçları Tablosunda gelirler bölümünde, Nakit Akış Tablosunda faaliyetlerden sağlanan nakit girişleri bölümünde, Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosunda ise yıl içinde bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırıldığı tabloda yayınlamaktadır.

3.4.1.2. Alınan Bağış ve Yardımlar

Bağış ve yardımlar da devlet için bir gelir kaynağıdır. Yardımlar geri ödenebilmekte ancak bağışların geri ödenmesi söz konusu olmamaktadır. Ancak şartlı yapılan bağışlarda şartın gereklerinin gerçekleşmediği durumlarda yapılan bağış geri talep edilebilmektedir.

Örneğin; okul ve spor tesisleri yapımı için vatandaşların büyük miktarlarda bağış yapması ya da bir okulun tüm masrafları karşılanıp tamamlanarak devlete bağışlanması, devlet için gelir kaynağıdır (Çakır, 2018, s. 122). Kişilerden alınan bağışların yanında uluslararası kurumlardan ve sivil toplum örgütlerinden alınan bağışlarda önemli gelir kaynaklarındandır.

Alınan bağış ve yardımlar BKMYS’de 600.04 hesap kodunda izlenmektedir. Bu gelirler; avrupa birliğinden alınan bağış ve yardımlar, dünya bankasından alınan bağış ve yardımlar, birleşmiş milletlerden alınan bağış ve yardımlar, yurtdışından alınan diğer bağış ve yardımlar, cari nitelikli işler için genel bütçeden alınan yardımlar, sermaye nitelikli işler için hazineden alınan yardımlar, sosyal güvenlik kurumlarından alınan bağış ve yardımlar, mahalli idarelerden alınan bağış ve yardımlar, kurumlardan alınan bağış ve yardımlar, kişilerden alınan bağış ve yardımlar, kurumlardan alınan şartlı bağış ve yardımlar, kişilerden alınan şartlı bağış ve yardımlar, genel bütçeli idarelerden alınan proje yardımları, özel bütçeli idarelerden alınan proje yardımları, düzenleyici ve denetleyici kurumlardan alınan proje yardımları, sosyal güvenlik kurumlarından alınan proje yardımları, mahalli idarelerden alınan proje yardımları, yükseköğretim üyesi yetiştirme programı destekleri, yükseköğretim yurtdışı destekleri, yükseköğretim yabancı uyruklu öğrenci programı destekleri, yükseköğretim burs destekleri, yükseköğretim yurtdışı araştırma destekleri, yükseköğretim yurtdışı yabancı dil burs destekleri şeklinde sıralamak mümkündür.

Alınan bağış ve yardımlar Faaliyet Sonuçları Tablosunda gelirler bölümünde, Nakit Akış Tablosunda faaliyetlerden sağlanan nakit girişleri bölümünde, Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosunda ise yıl içinde bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırıldığı tabloda yayınlamaktadır.

3.4.1.3. Değer ve Miktar Değişiminden Kaynaklı Gelirler

Değer ve miktar değişiminden kaynaklı gelirler kurumun elinde bulunan döviz cinsi hesaplar, menkul kıymetler ve stoklarındaki mevcut mallarda yaşanan değer artışından kaynaklı gelirlerdir.

Değer ve miktar değişimleri gelirleri BKMYS sisteminde 600.11 grubunda izlenmektedir. Bu gelirler; proje özel hesabında kayıtlı tutarlardan kaynaklanan gelirler, döviz hesaplarında kayıtlı tutarlardan kaynaklanan gelirler, menkul kıymet ve varlıkların değerlendirilmesinden oluşan olumlu farklar, stokların değerlendirilmesinden oluşan olumlu farklar, maddi duran varlıkların değerlendirilmesinden oluşan olumlu farklar, maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesinden oluşan olumlu farklar, kur değişikliği nedeniyle döviz cinsi borç

stokundaki azalışlar, mali olmayan varlıkların değer değişiminden kaynaklanan olumlu farklar ve mali olmayan varlıkların miktar değişiminden kaynaklanan değişim gelirleri şeklinde sıralamak mümkündür.

Değer ve miktar değişiminden kaynaklı gelirler Faaliyet Sonuçları Tablosunda gelirler bölümünde gösterilmektedir.

3.4.1.4 Kamu İdarelerinden Bedelsiz olarak Alınan Gelirler

Kamu kurumlarının faaliyetlerini sürdürebilmeleri için farklı kamu kurum ve kuruluşlarından bedelsiz olarak alınan arazi, tehsis, makine, taşıt ve demirbaş gibi kalemlerin takip edildiği gelir grubudur.

Bedelsiz olarak alınan gelirler BKMYS’de 600.25 hesap kodunda izlenmektedir. Bu gelirler; bedelsiz olarak alınan stoklar, bedelsiz olarak alınan arazi ve arsalar, bedelsiz olarak alınan yeraltı ve yerüstü düzenleri, bedelsiz olarak alınan binalar, bedelsiz olarak alınan tesis makine ve cihazlar, bedelsiz olarak alınan taşıtlar, bedelsiz olarak alınan demirbaşlar, bedelsiz olarak alınan haklar şeklinde sıralamak mümkündür.

Kamu idarelerinden bedelsiz olarak alınan gelirler Faaliyet Sonuçları Tablosunda gelirler bölümünde gösterilmektedir.

3.4.1.5. Kuruma Ait Diğer Gelirler

Üniversiteler faaliyetlerini sürdürürken yukarıda sayılan gelirlerin yanında kişi borçlarından kaynaklı gelirlerden oluşan faizler, katkı payları, irat kaydedilecek gelirler gibi çeşitli gelirlerin takip edildiği gelir grubudur.

Üniversitelere ait diğer gelirler BKMYS’de 600.05 grubunda izlenmektedir. Bu gelirler; kişilerden alacak faizleri, mevduat faizleri, araştırma projeleri gelirleri payı, öğrenci seçme yerleştirme merkezi gelir fazlaları payı, özel bütçeli idarelere ait diğer paylar, çalışanlardan tedavi katılım payı, irat kaydedilecek nakdi teminatlar, irat kaydedilecek hisse senedi ve tahviller, irat kaydedilecek teminat mektupları, kişilerden alacaklar, teknoloji geliştirme bölgeleri gelirleri, öğrenci katkı payı telafi gelirleri, organize sanayi bölgesi meslek yüksekokulları eğitim desteği şeklinde sıralamak mümkündür.

Üniversitelere ait diğer gelirler Faaliyet Sonuçları Tablosunda gelirler bölümünde gösterilmektedir.

3.4.2. Üniversitelerde Gider Yaratan İşlemler

Kamu kurumlarının devlet yararına çalışmalarını sürdürebilmeleri yaptıkları harcamaların tümü kamu gideri olarak tanımlanabilir. Üniversiteye ait giderler personel giderleri, sosyal güvenlik ödemeleri, hammadde alımına ilişkin giderler, kurum tarafından yapılan cari transferler, kurum tarafından yapılan sermaye transferleri, kuruma ait değer ve miktar değişimleri, amortisman giderleri, ilk madde ve malzeme giderleri, karşılık giderleri, gelirlere alacaklardan silinen tutarlar, kamu idarelerine bedelsiz olarak devredilen varlıklar ve projeler kapsamında yapılan cari giderler şeklinde sıralamak mümkündür. BKMYS'e göre üniversitelerde gider yaratan işlemler 630 Giderler Hesabı grubunda takip edilmektedir.

3.4.2.1. Personel Giderleri

Bir kurumda çalışan kişilere hizmetleri karşılığı doğrudan ya da yürüttükleri hizmetler için dolaylı olarak yapılan ödemelerin tamamı personel gideri olarak tanımlanabilir. Personel giderleri BKMYS'de 630.01 grubunda izlenmektedir. Bu giderler; temel maaş taban aylığı, yurtdışı aylığı, zamlar ve tazminatlar, ödenekler, sosyal haklar, ek çalışma karşılıkları, iş sağlığı ve güvenliği hizmetleri görevlendirme ücretleri, ek ders ücretleri, destekleme ve yetiştirme kapsamında ödenen ücretler, ödül ve ikramiyeler, 657 sayılı kanun 4/b maddesi gereğince sözleşmeli personel ücretleri, kadro karşılığı sözleşmeli personel ücretleri, akademik sözleşmeli personel ücretleri, yabancı uyruklu sözleşmeli personel ücretleri, sözleşmeli sanatçı olanların ücretleri, personelin zam ve tazminatları, kurumda çalışan personellerin ödenekleri, kurumda çalışılan personelin sosyal hakları, kurumda çalışan personelin çalışma karşılıkları, sürekli işçilerin ücretleri, geçici işçilerin ücretleri, sürekli ve geçici işçilerin ihbar ve kıdem tazminatları, işçilerin sosyal hakları, işçilerin ödül ve ikramiyeleri, aday çırak, çırak ve stajyer öğrencilerin ücretleri, usta öğreticilere yapılacak ödemeler, kısmi zamanlı çalışan öğrencilere yapılacak ücret ödemeleri, ders ücreti karşılığında görevlendirilenlerin ücretleri, diğer geçici süreli çalışanlara yapılacak ödemeler şeklinde sıralamak mümkündür.

Personel giderleri; Faaliyet Sonuçları Tablosunda giderler bölümünde, Nakit Akış Tablosunda faaliyetlerden kaynaklanan nakit çıkışları bölümünde, Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosunda ise yıl içinde bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırıldığı tabloda yayınlamaktadır.

3.4.2.2. Sosyal Güvenlik Ödemeleri

Üniversitelerde çalışan akademik, idari ve destek personelinin sosyal güvenlik primleri için yapılan harcamalar bu gider kalemi içinde değerlendirilmektedir. Sosyal güvenlik ödemeleri BKMYS'de 630.02 grubunda izlenmektedir. Bu giderler; sosyal güvenlik primi

ödemeleri, sağlık primi ödemeleri, işsizlik sigortası fonuna yapılan ödemeler, özel sigorta pirim giderleri, sosyal güvenlik primi ödemeleri gecikme cezası ve zamları şeklinde sıralamak mümkündür.

Sosyal güvenlik ödemeleri; Faaliyet Sonuçları Tablosunda giderler bölümünde, Nakit Akış Tablosunda faaliyetlerden kaynaklanan nakit çıkışları bölümünde, Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosunda ise yıl içinde bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırıldığı tabloda yayınlamaktadır.

3.4.2.3 Hammadde Alımına İlişkin Giderler

Üniversitelerin faaliyetlerini sürdürüp kendilerinden beklenen hizmetleri yerine getirebilmek için ihtiyaç duydukları mal ve hizmet alımları ile bunları elde etmek için katlandıkları diğer çeşitli maliyetler bu gider kalemi içinde sıralanabilir. Hammadde alımına ilişkin giderler BKMYS'de 630.03 gurubunda izlenmektedir. Bu giderler, tekstil ve tekstil ürünleri deri ve deri ürünleri alımları, kereste ve kereste ürünleri alımları, kâğıt ve kâğıt ürünleri alımları, kimyevi ürün alımları, kauçuk ve plastik ürün alımları, metal ürün alımları, kırtasiye alımları, büro malzemesi alımları, periyodik yayın alımları, baskı ve cilt giderleri, ders kitabı alım giderleri, Türkiye Cumhuriyeti kimlik kartı sarf malzemesi alım giderleri, pasaport defter ve sarf malzemesi alım giderleri, su alımları, temizlik malzemesi alımları, su alımları gecikme zammı ve faiz giderleri, yakacak alımları, akaryakıt ve yağ alımları, elektrik alımları, elektrik alımları gecikme zammı ve faiz giderleri, yiyecek alımları, içecek alımları, yem alımları, giyecek alımları, spor malzemeleri alımları, tören ve bando malzemeleri alımları, kuşam alımları, laboratuvar malzemesi ile kimyevi ve temizlik malzeme alımları, tıbbi malzeme ve ilaç alımları, zirai malzeme ve ilaç alımları, canlı hayvan alımı bakımı ve diğer giderleri, gayrimenkul alımı ve kamulaştırma giderleri, bahçe malzemesi alımları ile yapım ve bakım giderleri, yurtiçi ve yurt dışı geçici görev yollukları, yurtiçi ve yurtdışı tedavi yollukları, yurtiçi ve yurt dışı sürekli görev yollukları, seyyar görev tazminatları, arazi tazminatları, profesör uzman ve memur mübadele giderleri, öğrenci mübadele giderleri, oranı kanunla belirlenmiş aidat ve ikramiyeler, vergi ödemeleri ve benzer giderler, arkeolojik kazı giderleri ve benzeri şeklinde sıralamak mümkündür.

Mal ve hizmet alımına ilişkin giderler; Faaliyet Sonuçları Tablosunda giderler bölümünde, Nakit Akış Tablosunda faaliyetlerden kaynaklanan nakit çıkışları bölümünde, Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosunda ise yıl içinde bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırıldığı tabloda yayınlamaktadır.

3.4.2.4. Kurum Tarafından Yapılan Cari Transferler

Kamunun bütünlüğü çerçevesinde kurumlar ellerinde atıl olarak bulunan ya da diğer kamu kuramlarında daha fazla fayda sağlanacağı öngörülen cari nitelikli transfer giderleri bu gider grubu içerisinde yer almaktadır. Cari transferler BKMYS’de 630.05 gurubunda izlenmektedir. Bu giderler; 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununu ekli cetvellerinde yer alan kamu kuruluşları ile diğer şirket ve özel teşebbüslere aktarılan cari transfer harcamalarının takip edildiği hesap gurubudur.

Cari transferler kapsamında yapılan giderler; Faaliyet Sonuçları Tablosunda giderler bölümünde, Nakit Akış Tablosunda faaliyetlerden kaynaklanan nakit çıkışları bölümünde, Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosunda ise yıl içinde bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırıldığı tabloda yayınlamaktadır.

3.4.2.5. Kurum Tarafından Yapılan Sermaye Transferleri

Kamunun bütünlüğü çerçevesinde kurumlar ellerinde atıl olarak bulunan ya da diğer kamu kuramlarında daha fazla fayda sağlanacağı öngörülen sermaye nitelikli transfer giderleri bu gider grubu içerisinde yer almaktadır. Sermaye transferleri BKMYS’de 630.07 gurubunda izlenmektedir. Bu giderler; 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununu ekli cetvellerinde yer alan kamu kuruluşları ile diğer şirket ve özel teşebbüslere aktarılan sermaye transfer harcamalarının takip edildiği hesap gurubudur.

Sermaye transferler kapsamında yapılan giderler; Faaliyet Sonuçları Tablosunda giderler bölümünde, Nakit Akış Tablosunda faaliyetlerden kaynaklanan nakit çıkışları bölümünde, Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosunda ise yıl içinde bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırıldığı tabloda yayınlamaktadır.

3.4.2.6 Kuruma Ait Değer ve Miktar Değişimleri

Kurumun kayıtlarında bulunan projelerdeki döviz hesapları, menkul kıymetler ve diğer stokların kayıtlı değeri ile gerçek değeri arasında meydana gelen değerlendirme sonucu oluşan olumsuz farkların izlendiği giderler bu gider grubu içerisinde yer almaktadır. Kuruma ait değer ve miktar değişimleri giderleri BKMYS’de 630.11 gurubunda izlenmektedir. Bu giderler; proje özel hesabında kayıtlı tutarın değerlemesinden kaynaklanan giderler, döviz hesabında kayıtlı tutarlardan kaynaklanan değer düşüklüğü, menkul kıymet ve varlıkların değerlendirilmesinden oluşan olumsuz değer düşüklüğü, stokların değerlendirilmesinden oluşan olumsuz farklar, maddi duran varlıkların değerlendirilmesinden oluşan olumsuz farklar, maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesinden oluşan farklar, kur değişikliği nedeniyle döviz cinsi borç stokundaki artış, mali olmayan varlıkların değer değişiminden kaynaklı farklar şeklinde sıralamak mümkündür.

Kuruma ait değer ve miktar değişimleri; Faaliyet Sonuçları Tablosunda giderler bölümünde, Nakit Akış Tablosunda faaliyetlerden kaynaklanan nakit çıkışları bölümünde, Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosunda ise yıl içinde bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırıldığı tabloda yayınlamaktadır.

3.4.2.7 Amortisman Giderleri

Kurumların faaliyetlerini gerçekleştirirken kullandıkları binalar, demirbaşlar, tesis ve makinalarda meydana gelen aşınma ve eskimeyi kanunun ön gördüğü doğrultuda belirleyip gider olarak kayıtlarında gösterdiği giderler bu gider grubunda gösterilebilir. Amortisman giderleri BKMSD'de 630.13 gurubunda izlenmektedir. Bu giderler; yeraltı ve yerüstü düzenlerinin amortisman giderleri, binaların amortisman giderleri, tesis, makine ve cihazların amortisman giderleri, taşıtların amortisman giderleri, demirbaşların amortisman giderleri, diğer maddi duran varlıkların amortisman giderleri, özel maliyet amortisman giderleri, diğer maddi olmayan duran varlıkların amortisman giderleri ve elden çıkarılacak maddi duran varlıkların amortisman giderleri şeklinde sıralamak mümkündür.

Amortisman giderleri; Faaliyet Sonuçları Tablosunda giderler bölümünde gösterilmektedir.

3.4.2.8 İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Üretilen çıktının esas yapısını oluşturan kurumların faaliyetlerini yürütürken ihtiyaç duyulan mallar için katlanılan giderler bu gider grubu içinde takip edilmektedir. İlk madde ve malzeme giderleri BKMYS'de 630.14 grubunda izlenmektedir. Bu giderler; kırtasiye malzemeleri giderleri, beslenme, gıda amaçlı ve mutfakta kullanılan tüketim malzemeleri giderleri, tıbbi ve laboratuvar sarf malzemeleri giderleri, yakıtlar, yakıt katkıları ve katı yağlar giderleri, temizleme ekipman giderleri, giyecek, meşrubat ve tuhafiyeye malzemeleri giderleri, yiyecek giderleri, canlı hayvan giderleri, zirai maddelere ait giderler, yem giderleri, bakım onarım ve üretim malzemeleri giderleri, yedek parça giderleri, nakil vasıta lastik giderleri, değişim bağış ve satış amaçlı yayınlar için yapılan giderler, spor malzemesi giderleri ve basınçlı ekipmanlar için yapılan giderler şeklinde sıralamak mümkündür.

İlk madde ve malzeme giderleri; Faaliyet Sonuçları Tablosunda giderler bölümünde gösterilmektedir.

3.4.2.9. Karşılık Giderleri

Üniversitelerde kurumda çalışan işçilerden emekli olacaklar için karşılık giderleri hesabı kullanılır. Cari yılbaşında bu personel için gerekli karşılık ayrılıp zamanı geldiğinde

sosyal güvenlik kuruluna gerekli aktarım gerçekleşir. Karşılık giderleri BKMYS’de 630.15 grubunda izlenmektedir. Bu giderler; stok değer düşüklüğü karşılıkları ve kıdem tazminatı karşılıkları şeklinde sıralamak mümkündür.

Karşılık giderleri; Faaliyet Sonuçları Tablosunda giderler bölümünde gösterilmektedir.

3.4.2.10 Gelirlerden Alacaklardan Silinenler

Kurumun çeşitli nedenlerle gelir olarak kaydettiği ya da kişi ve kurumlara borç olarak tahsil edeceği alacaklarını tahsil edememesi veya tahsili için yapılan harcamanın tahsil edilecek tutarı geçmesi, ya da şartlı bağış yapıp bu yönde kullanılmadığı için geri talep edilen bağışların mevzuatın çizdiği çerçevede giderleştirilmesinde kullanılan hesap grubudur. Gelirlerden alacaklardan silinen tutarlar BKMYS’de 630.20 grubunda izlendiği görülmektedir. Bu giderler; teşebbüs ve mülkiyet gelirlerinden yapılan giderler, alınan bağış ve yardımlar ile özel gelirlerden yapılan giderler, 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu uyarınca üst yönetici tarafından silinene alacaklar, 6111 sayılı bazı alacakların yeniden yapılandırılması hakkında kanun gereği silinen alacaklar, fazla ve yersiz olarak kaydedilen alacaklar ve faizlerin iadesinden kaynaklanan giderler, mahkeme kararı uyarınca silinen alacaklar ve diğer mevzuat çerçevesince silinen alacaklar şeklinde sıralamak mümkündür.

Gelirlerden alacaklardan silinenler; Faaliyet Sonuçları Tablosunda giderler bölümünde gösterilmektedir.

3.4.2.11. Kamu İdarelerine Bedelsiz Olarak Devredilen Varlıklar

Kamunun bütünlüğü çerçevesinde kurumlar ellerinde atıl bulunan duran varlıkları ve taşınırlar başka kamu kurum ve kuruluşlarını devredebilir. Bu çerçevede gerçekleşen giderler BKMYS sisteminde 630.25 kodlu hesapta izlenmektedir. Bu giderler; bedelsiz olarak devredilen stoklar, bedelsiz olarak devredilen alınan arazi ve arsalar, bedelsiz olarak devredilen yeraltı ve yerüstü düzenleri, bedelsiz olarak devredilen binalar, bedelsiz olarak devredilen tesis makine ve cihazlar, bedelsiz olarak devredilen taşıtlar, bedelsiz olarak devredilen demirbaşlar, bedelsiz olarak devredilen haklar ve bedelsiz olarak devredilen diğer duran varlıklar şeklinde sıralamak mümkündür.

Kamu idarelerine bedelsiz olarak devredilen varlıklar; Faaliyet Sonuçları Tablosunda giderler bölümünde gösterilmektedir.

3.4.2.12 Proje Kapsamında yapılan Cari giderler

Üniversitelerde yürütülen bilimsel araştırma projelerini desteklemek amacıyla yapılan giderlerin izlendiği hesap kodudur. Proje kapsamında yapılan cari giderler BKMYS sisteminde

630.30 kodunda izlenmektedir. İzlenmektedir. Bu giderler; müşavir firma ve kişilere ödenen giderler, malzeme giderleri, enerji giderleri, haberleşme giderleri, kira giderleri, müteahhitlik giderleri, gayrimenkul sermaye üretim giderleri, taşıma giderleri, gizli hizmet giderleri, yolluk giderleri, menkul malların büyük onarım giderleri şeklinde sıralamak mümkündür.

Proje kapsamında yapılan cari giderler; Faaliyet Sonuçları Tablosunda giderler bölümünde, Nakit Akış Tablosunda faaliyetlerden kaynaklanan nakit çıkışları bölümünde gösterilmektedir.

3.5. Üniversiteler Tarafından Yayınlanan Mali Tablolar

DMS 1’de belirttiği üzere mali tabloların amacı, kurumun kaynak tahsisi ile ilgili kararların alınması ve kurumun durumunun değerlendirilmesinde ilgili paydaşlara kuruluşun mali durumu ve mevcut nakit akışı hakkındaki bilgileri sunmaktır. Mali tablolar kamu kurumlarının elindeki kaynakların dağılımını ve kullanımını, finans kaynaklarını ve ihtiyacı olan mal ve hizmeti nasıl karşıladığını, verdiği taahhütleri ne ölçüde yerine getirdiğini, kurumun var olan mali durumunu ve bu durumda meydana gelen değişiklikleri, kurumun performansını, kullandığı kaynakları yasal çerçevede belirlenen bütçeye uygun kullanıp kullanmadığını ve yaptığı mali işlemlerde saydam olup olmadığını ortaya koymaktadır (Sayıştay, 2022). Türkiye’de mali tablo yayınlayan üniversiteler ek-1’de sunulmuştur.

Kurumlar mali tablolarını hazırlarken standartlarda öngörülen süreler içerisinde Hazine ve Maliye Bakanlığına göndermek zorundadır. Hazırlanan mali tabloların doğruluğu konusunda kurumlardaki üst yönetici bakanlığa karşı sorumludurlar. Hazırlanan mali tablolar ilgili kamu idaresinin mali durumunu, performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunmalıdır.

Standartta göre standartın ilk uygulanmaya başlandığı muhasebe dönemi hariç diğer dönemlerle önceki dönemlere ait karşılaştırmalı bilgiler sunulmalıdır. Bu durum mali tabloların anlaşılmasını ve kurumun mali durumundaki değişimin görülmesinde olumlu katkı sağladığı gibi son raporlama zamanında sonucu belli olmamış çözüme kavuşturulmamış bilgilerin cari dönemde daha iyi anlaşılmasını sağlar.

Mali tablolar yayınlanırken tüm bilgilerin açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Raporu yayınlayan kurumun adı, yayınlanan raporlar birden fazla kurumu kapsıyorsa bu kurumlara ilişkin bilgiler, mali tabloların ait olduğu dönem, mali tablolarda kullanılan para birimi ve sayısal veriler hazırlanırken ne derece yuvarlama yapıldığı açıkça belirtilmelidir.

DMS 1’e göre mali tablo setinin aşağıda belirtilen tablolardan oluşması gereklidir.

- Bilanço,
- Faaliyet sonuçları tablosu,
- Özkaynak değişim tablosu,
- Nakit akış tablosu,
- Muhasebe politikaları ve mali tablolara ilişkin açıklayıcı notlar.

3.5.1. Bilanço

Kurumların yayınladıkları bilançolarda kurumun mali varlıkları, maddi ve maddi olmayan duran varlıkları ve kurumun sahip olduğu yükümlülükler konusunda bilgiler asgari ölçüde yer almalıdır. Bilançolarda kurumun sahip olduğu dönen ve duran varlıklar ile bunların finansmanı için kullanılan kısa ve uzun vadeli borçlar yer almalıdır. Bilanço, kamu idaresinin tasarrufundaki kaynakların gerçeğe uygun olarak DMS'ler gereğince gerçeğe uygun ve saydam bir şekilde sunulmasını gerektirir.

Dönen varlıklar normal cari yıl içerisinde paraya çevrilebilen veya cari yıl içerisinde tükeneceği ya da satılacağı öngörülen varlıklardan oluşmaktadır. Dönen varlıkların en önemli özelliği ihtiyaç duyulduğunda likiditeye çevrilmelerinin kolay olmasıdır. Bunların dışında kalan diğer tüm varlıklar duran varlık sınıfında yer almaktadırlar. Cari yılsonunda vadeleri bir yılın altında kalan varlıklar duran varlıklardan düşülerek dönen varlıklara eklenirler. Duran varlıklar içerisinde bulunan özel tükenmeye tabi olan varlıklar için her dönemde ayrılan tükenme payları bilançoda gösterilir.

Kısa vadeli yabancı kaynaklar cari dönem içerisinde ya da raporlama tarihinden itibaren on iki ay içinde ödenmesi beklenen yabancı kaynaklardır. Bunların dışında kalan diğer yabancı kaynaklar ise uzun vadeli yabancı kaynaklar içerisinde yer almaktadırlar. Cari dönem sonunda vadesi bir yılın altına inen yabancı kaynaklar uzun vadeli yabancı kaynaklardan düşürülerek kısa vadeli yabancı kaynaklara eklenir.

DMS'ler gereğince yayınlanan bilançoların kendinden önceki iki dönemi kapsamaması ve kurumun mali durumu hakkında karşılaştırma imkânı vermesi gerekmektedir. Durumun daha iyi anlaşılması için Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi 2020 yılı bilançosu ek 2'de sunulmuştur.

3.5.2. Faaliyet Sonuçları Tablosu

Faaliyet sonuçları tablosunda kamu kurumunun cari yıl içerisindeki yapmış olduğu faaliyetlerden sağlanan gelirler, yapmış olduğu faaliyetler sonucu katlandığı giderler ve cari dönem ile ilgili oluşan olumlu ve olumsuz farkların yansıdığı tablodur. Cari dönemde oluşan net fazla veya net açığın ne kadarının kurda yaşanan değişimden kaynaklı olduğu faaliyet

sonuçları tablosunda dip not kısmında ayrıca belirtilir. Faaliyet sonuçları tablosu diğer mali tablolarda olduğu gibi dönemler arası karşılaştırma imkânı sağlamak için cari yıldan önceki iki döneme ait sonuçlarında içinde barındırır.

Standartlar gereği ilgili kamu kuruluşunun mali performansının gerçeğe uygun olarak sunulması için gerekli tüm hesap kodları faaliyet sonuçları tablosunda gösterilir. Aynı şekilde kurumun gelirleri faaliyetlere uygun olarak sınıflandırılıp ayrıntılı olarak belirtilmesi gereken kısımla dip notlarda ayrıca açıklanmalıdır. Bu durum giderler içinde geçerlidir. Ayrıca kurum tarafından yapılan giderler gerçekleştikleri amaca göre sınıflandırılmalıdır. Giderler içerisinde önemli bir yer tutan maaşlar, personelin sosyal güvence bedelleri ve sabit sermaye tüketimine ilişkin bilgiler ayrıca belirtilmelidir.

Faaliyet sonuçları tablosunda yukarıda da ayrıntılı olarak açıklanan 600 Gelirler Hesabı, 630 Giderler Hesabı ve 610 Gelirlerden İadeler Hesabında cari yıl içerisinde meydana gelen hesap hareketleri ayrıntılı olarak sunulmaktadır. 610 Gelirlerden İadeler Hesabında cari yıl içinde elde edilen bazı giderlerden yapılan iadeler takip edilmektedir. Bunların başında özellikle öğrenciler tarafından fazladan yatırılan harç ücretleri gelmektedir. İade işlemi yapılırken ilgili gelir kaydıyla ilişkilendirilme yapılması sağlanmalı ve gelirden iadede sonra kalan kısım raporlara yansıtılmalıdır. Durumun daha iyi anlaşılması için Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi 2020 yılı faaliyet sonuçları tablosu ek 2’de sunulmuştur.

3.5.3 Nakit Akış Tablosu

Nakit akış tablosu DMS 2’de ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Standardın temel amacı kamu idaresinde belli bir dönemde meydana gelen nakit ve nakit benzeri hareketlerin raporlanıp ilgili paydaşlara bilgi sunulmasıdır. Nakit akış tablosu raporlama tarihindeki kurumun nakit girişlerini ve nakit çıkışlarına sebep olan kalemlerdeki tutarların gösterildiği tablodur. Tabloda yayımlanan verilerden kurumun ihtiyacı olan nakitti nasıl karşıladığı ve bu nakitti nasıl değerlendirdiği elde edilir.

Kamu kurumları ellerindeki nakidin yanı sıra nakit benzeri varlıklarını yani gerektiğinde nakitte dönüşebilmesi kolay olan ve dönüşüm riski fazla olmayan varlıklarında nakit akış tablosunda raporlamalıdır. Nakit yönetimi aynı zamanda kurumun elinde bulunan fazla nakidin nakit benzeri varlıklara dönüştürülmesinde içerir. Nakit ve nakit benzeri varlıklar arasında meydana gelen hareketler dikkate alınmaz.

Nakit akış tablosu; esas faaliyetler nedeniyle gerçekleşen nakit hareketleri, finansman faaliyetleri nedeniyle gerçekleşen nakit hareketleri ve yatırım faaliyetleri nedeniyle gerçekleşen nakit hareketlerden meydana gelir.

Kurumun yabancı paralar ile yaptığı nakit akışları, işlemin yapıldığı tarihteki kur bilgileri üzerinden raporlamada kullanılan ulusal para birimine çevrilerek kaydedilmek suretiyle nakit akış tablolarında gösterilir. Bunun yanında kurdaki dalgalanma neticesinde meydana gelen gelir ve giderler nakit akışı değildir. Ancak raporlama tarihinde güncel kur bilgileri üzerinden gerekli güncelleme yapılarak güncel durum nakit akış tablosunda gösterilmektedir.

3.5.3.1. Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışları

Kurumun esas faaliyetlerinden kastedilen kurumun yükümlülüklerini yerine getirebilme, mevcut faaliyetlerini yürütebilme ve dışarıdan her hangi bir finansmana başvurmaksızın yeni yatırımlar gerçekleştirmesidir. Bunlara örnek vermek gerekirse kurum tarafından sunulan hizmetlerden sağlanan nakit girişleri, merkezi yönetimden gelen nakit girişleri, vergi ve harçlardan sağlanan nakit girişleri, kurumun çalışanları için yaptığı ödemeler, tedarikçilerinde elde ettiği mal ve hizmetler şeklinde örnekleri artırabiliriz.

3.5.3.2. Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları

Kamu kurumunun uzun vadede kendisine ekonomik olarak fayda sağlayacağını düşündüğü yatırımlar için yaptığı nakit akışlarının yansıdığı faaliyetlerdir. Yatırım faaliyetlerine yapılan yatırımlara örnek olarak duran varlık alımı ve satımına ilişkin nakit hareketleri, farklı bir kamu kurumuna ait öz kaynak ve borçlanma araçlarını satın almak, üçüncü taraflara verilen yatırım amaçlı avans ve krediler şeklinde sıralanabilir.

Bunun yanında eldeki yatırımlar için riskten koruma sözleşmeler için katlanılan maliyetler ya da üretim halindeki bir teşhisin satılması sonucu oluşan nakit akışlarında yatırım faaliyetleri içerisinde sınıflandırılır.

3.5.3.3 Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları

Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları kamu kuruluşunun net değerinde ve niteliğinde meydana gelen faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarıdır. Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, borçlanma ihtiyacı sonucunda katlanılan kısa ve uzun vadeli krediler, var olan borç ödemelerine ilişkin yapılan nakit akışları, türev ürünlere ilişkin yapılan nakit giriş ve çıkışları ve finansal kiramalar sonucunda ödenen borçlara ilişkin yapılan ödemeler örnek olarak gösterilebilir.

Yukarıda açıklanan nakit akışlarının yanında nakit ve nakit benzeri finansman işlemlerini gerektirmeyen işlemlere de nakit dışı işlemler denilir. Varlıklarda meydana gelen takas ya da var olan borcun öz kaynağa dönüştürülmesi buna örnek olarak verilebilir. Kamu kurumları bu tür işlemleri yayınladıkları nakit akış tablosunda ilgili paydaşlara sunmak zorundadırlar. Nakit akış tablosunda karşılaştırma imkânı sunmak için cari yıldan önceki iki dönemin verileriyle birlikte yayımlanır.

Durumun daha iyi anlaşılması için Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi 2020 yılı nakit akış tablosu ek 2’de sunulmuştur.

3.5.4 Öz Kaynak Değişim Tablosu

Özkaynak değişim tablosu ilgili kamu kurumunun bir cari dönem boyunca muhasebe tarafından kayıt altına alınan gelir ve gider kalemlerinin kurumun öz kaynaklarında meydana getirdiği olumlu ve olumsuz farkların belirtildiği tablodur.

Kamu kurumunun öz kaynağında iki raporlama tarihi arasında meydana gelen ve cari yıl içerisinde yapılan muhasebe işlemleri neticesinde mali tablolara yansıyan net öz kaynak artış ve azalışları öz kaynak değişim tablosunda raporlanır.

Özkaynak değişim tablosunda aşağıda belirtilen hususlar gösterilir.

- Dönen varlıklarda meydana gelen olumlu veya olumsuz fark,
- Net varlıklarda yıl içerisinde yapılan işlemler neticesinde her bir gelir ve gider kalemlerinin toplamı,
- Önceki dönemden devreden ve cari dönem raporlama tarihine kadar biriken olumlu ve olumsuz farklar
- Kurumun muhasebe politikalarında yaşanan değişiklikler sonucunda yapılan düzenlemelerden dolayı yansıyan birikim,
- Özkaynak değerini oluşturan tüm kalemlerin dönem başındaki ve sonundaki değerinin ayrı ayrı olacak şekilde gösterilmesini içermelidir.

Durumun daha iyi anlaşılması için Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesine ait 2020 öz kaynak değişim tablosu ek 2’de sunulmuştur.

3.5.5 Muhasebe Politikaları ve Mali Tablolara İlişkin Açıklayıcı Notlar

Kurumun yayınladığı mali tabloların ilgili paydaşlar tarafından doğru anlaşılması için mali tablolarda kullanılan cari maliyet gerçekleştirilebilir değer, gerçeğe uygun değer doğru

bilinmesi önemlidir. Mali tablolarda kullanılan ölçüm ve esasların ne şekilde kullanıldığı belirtilmesi gereklidir.

Mali tablolarda notlar bölümünde muhasebede uygulanan politikalara ilişkin aşağıdaki bilgiler sunulmalıdır.

- Kurumun tarafından uygulanan muhasebe politikaları,
- Mali tablolar hazırlanırken kullanılan ölçümler,
- Muhasebe standartlarında belirtilen geçici hükümlere uyulup uyulamayacağı uyuluyorsa ne derece uyulacağı,
- Kurumun yürüttüğü temel faaliyetlere ilişkin açıklama,
- Kurumun hangi alanda faaliyet gösterdiği, kurumun hukuki yapısı ve kurumun adresinin net bir şekilde belirtilmesi gerekir.

Kurumun sunmuş olduğu mali tabloların anlaşılabilmesi için muhasebe politikalarının asgari olarak maddi ve maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve amortisman kayıtları, gelirin muhasebeleştirilmesi, çalışanların sosyal güvence bedelleri, kurumlar arasındaki konsolidasyon ilkeleri, karşılıklar, yatırımların muhasebeleştirilmesi, stoklar, katlanılan borçlanma maliyetleri, katlanılan araştırma ve geliştirme maliyeleri, finansal karamalardan ötürü oluşan giderler, mali araçlar, bağışlar, kur farklarından kaynaklanan mali riskler ve faaliyet alanlarının tanımlarını içermesi gerekmektedir.

Durumun daha iyi anlaşılması için Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesine ait 2020 mali tablolara ilişkin açıklayıcı notlar Ek 2’de sunulmuştur.

4. ARAŞTIRMA MODELİ VE YÖNTEMİ

4.1. Araştırma Türü

Araştırmada nitel araştırma yöntemlerinden; önceden belirlenmiş ve ciddi bir amaç için yapılan, soru sorma ve yanıtlama tarzına dayalı, karşılıklı ve etkileşimli bir süreç olan ve bireylerin deneyimlerini, zihinsel olgularını, düşüncelerini ve niyetleri gibi gözlenemeyeni anlamaya çalışan olarak tanımlanan görüşme tekniğinden yararlanılmıştır. Araştırma verileri görüşme tekniği türlerinden yarı yapılandırılmış görüşme tekniği ile toplanmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşmeler, nitel araştırmalarda yaygın olarak kullanılan bir veri toplama yöntemidir. Görüşme, nitel araştırmacılar tarafından, bir dizi görüşme sorusu kullanılarak incelenen fenomen hakkında gerçekleri ve bilgileri ortaya çıkarmak için kullanılan bir tekniktir. Araştırmacıların, yarı yapılandırılmış görüşmeler sırasında bilgi verenler tarafından aktarılan fikirlerin geliştirilebileceği ve daha derin bir sonuca ulaşmak için daha fazla tartışılabileceği bir ortamı teşvik etmesi ve buna yönelik araçların kullanılması büyük önem taşımaktadır (Mojtahed vd. 2014). Görüşme türlerinden bu araştırmada kullanılacak olan yapılandırılmış görüşme ise görüşülen bireylerin verdikleri bilgiler arasındaki paralelliği ve farklılıkları saptamak ve buna göre karşılaştırma yapabilmek için kullanılır (Yıldırım & Şimşek, 2006).

Araştırma verilerinin toplandığı yarı yapılandırılmış görüşme tekniğinde soru ve cevap yöntemi esastır. Araştırma verilerini elde etmek üzere araştırmacı tarafından katılımcıların adı ve soyadı, kurumdaki pozisyonu, mesleki deneyimi vb. bilgilerini içeren bir demografik bilgi formu ve açık uçlu 14 sorudan oluşan görüşme formu hazırlanmıştır. Hazırlanan sorular geçerliği sağlamak amacıyla uzman görüşüne sunulmuş, uzman görüşleri doğrultusunda görüşme formuna son hali verilmiştir. Çalışmada uygulanan yarı yapılandırılmış görüşme formunda yer alan sorular dört ana grupta oluşturulmuş olup ana grupların altındaki sorular şunlardır:

Muhasebe Yetkilileri Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları ve Devlet Muhasebe Standartları hakkında - bilgiye sahip olup olmadığını değerlendirmek için aşağıdaki sorular sorulmuştur;

1. Bir muhasebe yetkilisi olarak Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarına ne kadar hâkimsiniz?
2. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları hakkında herhangi bir eğitim aldınız mı?
3. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları hakkındaki bilgilerinizi nasıl ve ne sıklıkla güncelliyorsunuz?

4. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları ve Devlet Muhasebe Standartları uyumu hakkında ne düşünüyorsunuz?

5. Sorumluluğunuzdaki personelin Devlet Muhasebe Standartları konusunda yetkin ve yeterli olduğunu düşünüyor musunuz? Neden?

6. Personelinizin Devlet Muhasebe Standartları konusunda eğitim alması ile ilgili ne gibi çalışmalar yapıyorsunuz?

Üniversitelerdeki muhasebe işlemlerinin yapılmasında kullanılan mevcut muhasebe yazılımlarının Devlet Muhasebe Standartları ile uyumlu olup olmadığı konusundaki görüşlerini öğrenmek için sorulan sorular şunlardır;

7. Yönetim Bilgi Sistemi ve alt sistemleri tarafından gerçekleştirilen muhasebe işlemlerinin ve üretilen raporlarının Devlet Muhasebe Standartlarına uygun olup olmadığı konusunda ne düşünüyorsunuz?

8. Verileri işleme konusunda Yönetim Bilgi Sistemi ve alt sistemlerinin yeterli olduğunu düşünüyor musunuz? Ek bir yazılım kullanıyor musunuz?

9. Üniversitenizde Devlet Muhasebe Standartlarına uygun mali raporlar hazırlanıp hazırlanmadığı konusundaki görüşünüz nedir?

Üniversitelerde muhasebe alanında yapılan iş ve işlemlerde güncel mevzuat ve Devlet Muhasebe Standartları arasında fark olup olmadığını ve fark olduğunda temel referans noktasının ne olduğunu ortaya koymak için aşağıdaki sorular sorulmuştur;

10. Uygulanmayan veya uygulanması zor olan Devlet Muhasebe Standartlarının var olduğunu düşünüyor musunuz? Hangi Devlet Muhasebe Standartlarının uygulanmasının zor olduğunu düşünüyorsunuz?

11. Şimdiye kadar bir işlem ya da olayın raporlanmasında Devlet Muhasebe Standartları ile mevcut mevzuatın (5018 sayılı kanun) çelişkili olduğu bir durumla karşılaştınız mı? Karşılaştıysanız nasıl bir tutum aldınız?

12. Mevzuat ile Devlet Muhasebe Standartlarının uyumlu olmadığı durumlarla karşılaşırsanız hangisini referans alırsınız? Neden?

Devlet Muhasebe Standartlarının uygulanma zorunluluğundan hareket ederek Sayıştay yetkililerinin denetimlerde Devlet Muhasebe Standartlarını dikkate alıp olmadığını ortaya koymak için aşağıdaki sorular sorulmuştur;

13. Sayıştay'ın denetimlerinde Devlet Muhasebe Standartlarını referans aldığını düşünüyor musunuz?

14. Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde üniversiteniz tarafından üretilen raporların ya da muhasebe sisteminin Devlet Muhasebe Standartlarına uygun olmadığı konusunda kurumunuza bir bulgu tespit edildi mi?

4.2. Araştırmanın Öngörülleri

Araştırmanın hipotezleri şöyle oluşturulmuştur:

Muhasebe Yetkilileri Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları ve Devlet Muhasebe Standartları hakkında yeterli bilgiye sahip değildir.

Üniversitelerde muhasebe alanında yapılan iş ve işlemlerde güncel mevzuat ve Devlet Muhasebe Standartları arasında fark olduğunda mevzuat kuralları uygulanmaktadır.

Üniversitelerde ortak olarak uygulanan muhasebe yazılımları Devlet Muhasebe Standartları ile uyumlu değildir.

Sayıştay yetkilileri denetimlerde Devlet Muhasebe Standartlarını dikkate alan raporlar yazmamaktadır.

4.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırma evrenini Türkiye'de bulunan 129 devlet üniversitesinde aktif olarak görev yapmış muhasebe yetkilileri oluşturmaktadır.

4.4. Veri Toplama Araçları

Hazırlanan soruların anlaşılır olup olmadığı konusunda farklı üniversitelerde aktif olarak görev yapan beş muhasebe yetkilisinden uzman görüşü alınmış olup yapılan fikir alış verişi sonucunda görüşmede kullanılan sorular nihai halini almıştır. Hazırlanan soruları içeren soru formu bir web bağlantı yoluyla muhasebe yetkililerine online olarak iletilmiştir.

Bununla birlikte katılımın artırılması için bütün devlet üniversitelerinin strateji geliştirme daire başkanlarına, muhasebe yetkililerine ve daire başkanlıklarının kurumsal e-posta adreslerine soruları içeren link mail olarak atılmıştır. Gönderilen sorulara 30 katılımcı yanıt vermiştir.

4.5. Verilerin Analizi

Elde edilen veriler içerik analizi ile analiz edilmiştir. Bazı veriler frekans ve yüzde olarak değerlendirilmiştir.

4.5.1. Demografik Bilgiler

Araştırma kapsamında katılımcılara yaş, cinsiyet, eğitim, unvan ve hizmet süresi gibi demografik sorular görüşme formuna eklenmiştir. Katılımcılardan elde edilen bilgiler Tablo 3.1’de verilmiştir. Katılımcıların demografik özellikleri incelendiğinde katılımcıların 12 (%40) katılımcının 40-50 yaş arasında, 10 (%33) katılımcının elli yaş üzerinde 8 katılımcının ise 30-40 yaş aralığında olduğu görülmektedir. Cinsiyet olarak bakıldığında katılımcıların 24’ü (%80) erkek 6’sı ise kadındır. Muhasebe yetkilisi olarak görev yapılan sürede ise katılımcıların yarısı (15’i) 5 yıldan az, 8’i (%27) 5-10 yıl, 3’ü 10-15 yıl ve 4 katılımcının ise 15 yıl üzeri olduğu görülmektedir. 10 yılın üzerinde çalışan katılımcı sayısı tüm katılımcıların %23’ü kadardır. Çalışmaya katılanların çoğunun 50 yaşın altında olduğu ve 10 yıldan daha az bir sürede muhasebe yetkilisi olarak görev yaptığı görülmektedir. Katılımcıların eğitim durumlarına bakıldığında ise 22 (%73) katılımcının lisans, 8 (%27) katılımcının ise yüksek lisans mezunu olduğu görülmektedir. Muhasebe yetkililerinin kadro unvanı incelendiğinde 15 (%50) şube müdürü, 8 (%26) daire başkanı, 4 (%13) mali hizmetler uzmanı/ yardımcısı ve 3 (%10) katılımcının şef kadrosunda olduğu görülmektedir.

Tablo 4.1 Katılımcıların Demografik Bilgileri

Katılımcıların demografik bilgileri					
Katılımcı	Yaş Aralığı	Cinsiyet	Görev Süresi	Eğitim Durumu	Kadro Unvanı
K1	30-40	Erkek	0-5	Lisans	Şube Müdürü
K2	50 ve üstü	Erkek	0-5	Lisans	Şube Müdürü
K3	40-50	Kadın	0-5	Yüksek lisans	Şube Müdürü
K4	40-50	Erkek	10-15	Lisans	Daire Başkanı
K5	40-50	Kadın	5-10	Lisans	Mali Hizmetler Uzmanı / Yardımcısı
K6	40-50	Kadın	5-10	Lisans	Şube Müdürü
K7	40-50	Erkek	5-10	Yüksek lisans	Daire Başkanı
K8	50 ve üstü	Erkek	5-10	Lisans	Mali Hizmetler Uzmanı / Yardımcısı
K9	50 ve üstü	Erkek	15 ve üstü	Lisans	Şube Müdürü
K10	30-40	Erkek	0-5	Lisans	Şube Müdürü
K11	30-40	Erkek	5-10	Lisans	Şube Müdürü
K12	50 ve üstü	Erkek	0-5	Yüksek lisans	Şube Müdürü
K13	50 ve üstü	Erkek	15 ve üstü	Yüksek lisans	Daire Başkanı
K14	30-40	Erkek	10-15	Yüksek lisans	Şube Müdürü
K15	50 ve üstü	Erkek	5-10	Lisans	Şube Müdürü
K16	40-50	Erkek	5-10	Lisans	Mali Hizmetler Uzmanı / Yardımcısı
K17	40-50	Erkek	5-10	Lisans	Şube Müdürü
K18	40-50	Erkek	0-5	Yüksek lisans	Daire Başkanı
K19	40-50	Erkek	0-5	Lisans	Daire Başkanı
K20	30-40	Erkek	0-5	Yüksek lisans	Mali Hizmetler Uzmanı / Yardımcısı
K21	50 ve üstü	Erkek	15 ve üstü	Lisans	Şube Müdürü
K22	50 ve üstü	Kadın	15 ve üstü	Lisans	Şube Müdürü
K23	40-50	Erkek	0-5	Lisans	Daire Başkanı
K24	30-40	Kadın	0-5	Lisans	Şube Müdürü
K25	50 ve üstü	Erkek	0-5	Lisans	Daire Başkanı
K26	40-50	Kadın	0-5	Lisans	Daire Başkanı
K27	30-40	Erkek	0-5	Lisans	Şef
K28	30-40	Erkek	10-15	Yüksek lisans	Şef
K29	40-50	Erkek	0-5	Lisans	Şef
K30	50 ve üstü	Erkek	0-5	Lisans	Şube Müdürü

4.5.2. Muhasebe Yetkililerinin Devlet Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşleri

Muhasebe yetkililerinin Devlet Muhasebe Standartlarına ne ölçüde hâkim olduğunu ölçmek için sorulan sorulara katılımcıların vermiş olduğu cevaplar aşağıda incelenmiştir. Sorulan sorulara katılımcıların vermiş olduğu ayrıntılı cevaplar ek 3’te sunulmuştur.

Soru 1: Bir muhasebe yetkilisi olarak Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarına ne kadar hâkimsiniz?

Tablo 4.2. Muhasebe Yetkililerinin IPSAS Bilgi Düzeyleri

	Sayı	Yüzde
Hâkimim	9	%30
Kısmen Hâkimim	11	%36
Hâkim Değilim	10	%34
Toplam	30	100

Bu soruya katılımcıların 10’u (%34) hâkim olmadığını, 11’i (%36) orta düzeyde hâkim olduğunu, 9’u (%30) se yeteri kadar hâkim olduğunu beyan etmiştir. Yeterince hâkim olduğunu beyan eden katılımcıların 7’sinin şube müdürü olduğu dikkat çekmektedir.

Soru 2: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları hakkında herhangi bir eğitim aldınız mı?

Tablo 4.3. Muhasebe Yetkililerinin IPSAS Eğitimi Alma Durumları

	Sayı	Yüzde
Evet	8	%27
Hayır	22	%73
Toplam	30	100

Katılımcılardan sadece 8’i eğitim aldığını geriye kalan 22 katılımcı ise konu ile ilgili herhangi bir eğitim olmadığını beyan etmiştir. Eğitim aldığını beyan eden katılımcıların büyük bölümü eğitimlilerini bakanlıktan aldıklarını beyan etmişlerdir.

Soru 3: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları hakkındaki bilgilerinizi nasıl ve ne sıklıkla güncelliyorsunuz?

Bu sorunun yanıtları tablo 4.4’te verilmiştir. Katılımcılardan sadece 2’si (%7) düzenli olarak bilgilerinizi güncellediğini, 16 (%53) katılımcı çalıştıkları işle ilgili ihtiyaç duymaları

durumunda konuyla ilgili bilgilerini güncellediklerini, kalan 12 (%40) katılımcı ise konuyla ilgili her hangi bir bilgi güncellemesi yapmadıklarını beyan etmişlerdir.

Tablo 4.4. Muhasebe Yetkililerinin IPSAS ve DMS Bilgilerini Güncelleme Sıklığı

	Sayı	Yüzde
Düzenli Güncelliyorum	2	%7
İhtiyaç Duydukça	16	%53
Güncellemiyorum	12	%40
Toplam	30	100

Bilgilerini sürekli olarak güncellediğini beyan eden katılımcıların şube müdürü olduğu ve buldukları unvanda 5 ile 10 yıl arası görev yaptıkları dikkat çekmektedir.

Soru 4: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları ve Devlet Muhasebe Standartları uyumu hakkında ne düşünüyorsunuz?

Tablo 4.5. Muhasebe Yetkililerinin IPSAS ve DMS Uyumu Hakkındaki Düşüncesi

	Sayı	Yüzde
Uyumlu	14	%47
Uyumsuz	6	%20
Fikrim Yok	10	%33
Toplam	30	100

Sorusuna katılımcıların 14'ü (%47) uyumlu olduğunu, 6'sı (%20) uyumlu olmadığını, 10'u (%33) ise konu hakkında fikir sahibi olmadığını beyan etmiştir. Devlet Muhasebe Standartları bire bir Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının çevirisi olduğu halde katılımcılardan bu yönde bir bilgi alınamamıştır.

Soru 5: Sorumluluğunuzdaki personelin Devlet Muhasebe Standartları konusunda yetkin ve yeterli olduğunu düşünüyor musunuz? Neden?

Tablo 4.6. Muhasebe Servisinde Çalışan Personelin DMS Yeterlilik Durumu

	Sayı	Yüzde
Yeterli	4	%13
Kısmen Yeterli	5	%17
Yetersiz	21	%70
Toplam	30	100

Bu soruya yanıt veren katılımcılardan sadece 4'ü (%13) sorumluluğundaki personelin yeterli olduğunu beyan etmiştir. Geriye kalan katılımcılardan ise 5'i (%17) personelin kısmen de olsa bilgi sahibi olduğunu beyan ederken 21 (%70) katılımcı ise personelinin Devlet Muhasebe Standartları konusunda yeterli bilgiye sahip olmadığını beyan etmiştir. Personelinin yeterli bilgiye sahip olduğunu düşünen katılımcılar bunu birimde çalışma süresiyle açıklarken, personelinin yeterli bilgiye sahip olmadığını düşünen katılımcılar ise bunu bilişim sistemine geçişten ve personelin işin tamamına değil de sadece kendi işiyle ilgili olan kısmı hakkında araştırma yapmasına bağlamaktadır.

Soru 6: Personelinizin Devlet Muhasebe Standartları konusunda eğitim alması ile ilgili ne gibi çalışmalar yapıyorsunuz?

Tablo 4.7. DMS Eğitimlerinin Verilme Sıklığı

	Sayı	Yüzde
Kısmen Eğitim Düzenleniyor	7	%23
Eğitim Düzenlenmiyor	23	%77
Toplam	30	100

Sorusuna ise katılımcılardan sadece 7'si (%23) kısmen ya da bakanlığın düzenlediği eğitimler olması durumunda personele eğitim verdiklerini beyan ederken geriye kalan 23 (%77) katılımcı personele eğitim vermediklerini beyan etmişlerdir. Katılımcılardan biri "*Kurumlarda muhasebe standartlarının fazla önemsenmemesi nedeniyle kaliteli eğitim imkânsızlaşıyor.*" ifadesi ile kurumlarda DMS'lerinin önemsenmediğini ifade etmiştir. Kurumdaki personele yeterli eğitimin verilmemesinin diğer bir nedeni de personel yetersizliğinin olması görünmektedir

4.5.3. Muhasebe Servisinde Kullanılan Bilişim Sistemi Hakkındaki Görüşler

Tüm kamu üniversitelerinde kullanılan bilişim sistemi merkezi bir uygulama olup tüm üniversitelerde aynı yaklaşım ve anlayışa dayalı bir raporlamayı sağlamaktadır. Muhasebe bilgi sistemi kapsamındaki verilerin işlenmesi, bilginin hazırlanıp sunulmasında da bu ortak yazılımdan yararlanılmaktadır. Bu sistemin Devlet Muhasebe Standartlarına ne ölçüde uyumlu olduğunu tespit etmek için sorulan sorulara katılımcıların vermiş oldukları ayrıntılı cevaplar Ek 4'te sunulmuştur.

Soru 7: Yönetim Bilgi Sistemi ve alt sistemleri tarafından gerçekleştirilen muhasebe işlemlerinin ve üretilen raporlarının Devlet Muhasebe Standartlarına uygun olup olmadığı konusunda ne düşünüyorsunuz?

Tablo 4.8. Üniversitelerde Kullanılan Bilişim Sistemi ve DMS Uyumu Hakkındaki Görüşler

	Sayı	Yüzde
Uyumlu Değil	2	%7
Kısmen Uyumlu	14	%47
Uyumlu	13	%43
Fikrim Yok	1	%3
Toplam	30	100

Katılımcıların sadece 2'si (%7) uyumlu olmadığını beyan etmiştir. Geriye kalan 14 (%47) katılımcı sistemin standartlarla kısmen uyumlu olduğunu ancak bazı mali tabloların oluşturulurken sorunların devam ettiğini bunun nedeninin ise sistem oluşturulurken sistemi kullananların sürece aktif olarak dâhil edilmemesinden kaynaklandığını savunmuşlardır. 13 (%43) katılımcı ise sistemin standartlara uyumlu olduğunu beyan etmiştir. 1(%3) katılımcı ise 'Yönetim Bilgi Sistemi kullanmıyoruz' şeklinde beyanda bulunmuştur. Bu beyanda bulunan katılımcının demografik özelliklerini incelendiğinde 50 yaş üstü erkek ve daire başkanlığı kadrosunda olduğu görülmektedir.

Soru 8: Verileri işleme konusunda Yönetim Bilgi Sistemi ve alt sistemlerinin yeterli olduğunu düşünüyor musunuz? Ek bir yazılım kullanıyor musunuz?

Tablo 4.9. Üniversitelerde Kullanılan Bilişim Sistemi Hakkındaki Görüşler

	Sayı	Yüzde
Yeterli	17	%57
Kısmen Yeterli	6	%20
Yetersiz	7	%23
Toplam	30	100

Bu soruya verilen yanıtlar irdelendiğinde 7 (%23) katılımcı sistemin yetersiz olduğunu 6 (%20) katılımcı sistemin kısmen yeterli olduğunu 17 (%57) katılımcı ise sistemin yeterli olduğunu beyan etmişlerdir. Katılımcılardan sadece biri 'Mevcut sistem dışında bazı ek yazılım araçları kullanılmaktadır. Örneğin Ek ders takibi için ayrıca bir yazılım kullanılmaktadır.' Mevcut sistem dışında ek yazılım sistemi kullandığını beyan etmiştir. Ek yazılım kullanan katılımcının demografik özelliklerine bakıldığında 50 yaş altı şube müdürü ve yüksek lisans mezunu olduğu görülmektedir. Bir önceki soruda 'Yönetim Bilgi Sistemi kullanmıyoruz'

şeklinde beyanda bulunan katılımcı ilgili sistemi kullanmadığını yenilemiştir. Oysaki mevcut muhasebe sistemi tüm kamu üniversitelerinde kullanılmaktadır.

Soru 9: Üniversitenizde Devlet Muhasebe Standartlarına uygun mali raporlar hazırlanıp hazırlanmadığı konusundaki görüşünüz nedir?

Tablo 4.10. Üniversite Mali Tablolarının DMS Uyumu Konusundaki Görüşler

	Sayı	Yüzde
Uyumlu	20	%67
Kısmen Uyumlu	6	%20
Uyumsuz	4	%13
Toplam	30	100

Bu soruya yanıt veren 4 (%13) katılımcı uyumlu olmadığını, 6 (%20) katılımcı kısmen uyumlu olduğunu, geriye kalan 20 (%67) katılımcı ise sistem tarafından üretilen mali raporların standartlara uygun olduğunu beyan etmiştir. Olumsuz cevap veren katılımcıların demografik özelliklerine baktığımız zaman iki katılımcının mali hizmetler uzmanı bir katılımcının daire başkanı ve bir katılımcının şube müdürü olduğu görülmektedir. Olumsuz cevap veren katılımcıların bir başka ortak özelliği ise hepsinin muhasebe yetkilisi olduğu sürenin 10 yılı geçmiş olmasıdır.

4.5.4. Mevzuat ve Devlet Muhasebe Standartlarının Uyumu Hakkındaki Görüşler

Uygulanan mevzuat ve standartlar arasında uyum olup olmadığı ve uyum olmadığı durumlarda muhasebe yetkililerinin nasıl tavır aldığını öğrenmek amacıyla sorulan sorulara katılımcıların vermiş olduğu ayrıntılı cevaplar ek 5'te sunulmuştur.

Soru 10: Uygulanmayan veya uygulanması zor olan Devlet Muhasebe Standartlarının var olduğunu düşünüyor musunuz? Hangi Devlet Muhasebe Standartlarının uygulanmasının zor olduğunu düşünüyorsunuz?

Katılımcıların 12'si (%40) uygulaması zor standart olmadığını, 8'i (%27) bazı standartların kısmen uygulamasının zor olduğunu, 4 (%13) katılımcı standartların uygulamasının zor olduğunu beyan ederken 6 (%20) katılımcı konu hakkında bilgisi olmadığını beyan etmiştir.

Tablo 4.11. Standartların Zorluğu Konusundaki Görüşler

	Sayı	Yüzde
Zor Standart Yok	12	%40
Standartlar Kısmen Zor	8	%27
Standartların Uygulanması Zor	4	%13
Konu Hakkında Bilgim Yok	6	%20
Toplam	30	100

Soru 11: Şimdiye kadar bir işlem ya da olayın raporlanmasında Devlet Muhasebe Standartları ile mevcut mevzuatın (5018 sayılı kanun) çelişkili olduğu bir durumla karşılaştınız mı? Karşılaştıysanız nasıl bir tutum aldınız?

Sorusuna yanıt veren katılımcılardan biri (%3) kararsız olduğunu, 2'si (%6) karşılaştığını geriye kalan 27(%91) katılımcı ise her hangi bir çelişkili durumla karşılaşmadığını beyan etmiştir.

Tablo 4.12. Devlet Muhasebe Standartları ve Güncel Mevzuat Uyumsuzluğu

	Sayı	Yüzde
Karşılaştım	2	%6
Karşılaşmadım	27	%91
Kararsızım	1	%3
Toplam	30	100

Kararsız olduğunu beyan eden katılımcının demografik özelliklerine bakıldığında 50 yaş üstü, erkek, muhasebe yetkililiği görevinde 10 yıldan fazla süredir çalışan şube müdürü kadrosunda olduğu görülmektedir.

Soru 12: Mevzuat ile Devlet Muhasebe Standartlarının uyumlu olmadığı durumlarla karşılaşırsanız hangisini referans alırsınız? Neden?

Tablo 4.13. Çelişkili Durumlarda Referans Alma Tutumu

	Sayı	Yüzde
Standartları Referans Alırım	1	%3
Mevzuatı Referans Alırım	29	%97
Toplam	30	100

Bu soruya bir katılımcı (%3) standartları referans alacağını beyan ederken geriye kalan 29 (%97) katılımcı ise mevzuatı referans alacağını beyan etmiştir. Standartları referans alan katılımcının demografik özelliklerine bakıldığında elli yaş altı, erkek, yüksek lisans mezunu mali hizmet uzmanı olduğu görülmektedir. Mevzuatı referans alan katılımcıların tamamına yakın kısmı bu durumu mevzuatın yasal yaptırımlarına bağladığı görülmektedir.

4.5.5. Sayıştay Denetiminde Devlet Muhasebe Standartlarına Vurgu Yapılması Hakkındaki Görüşler

Üniversitelerde Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde Devlet Muhasebe Standartlarının referans alınıp alınmadığı konusunda muhasebe yetkililerinin ne düşündüğünü öğrenmek için sorulan sorular ve katılımcıların vermiş olduğu ayrıntılı cevaplar ek 6'da sunulmuştur.

Soru 13: Sayıştay'ın denetimlerinde Devlet Muhasebe Standartlarını referans aldığı düşünüyor musunuz?

Tablo 4.14. Sayıştay Denetimlerinde DMS'nı Referans Alma Durumu Hakkındaki Görüşler

	Sayı	Yüzde
Referans Alınmaktadır	14	%47
Kısmen Referans Alınmaktadır	3	%10
Referans Alınmamaktadır	13	%43
Toplam	30	100

Sorusuna katılımcıların 14 (%47) katılımcı Sayıştay'ın denetimlerde standartları referans aldığı beyan ederken, 3'ü (%10) kısmen referans alındığını, 13'ü (%43) ise Sayıştay'ın denetimlerinde standartları referans almadığını beyan etmiştir.

Soru 14: Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde üniversiteniz tarafından üretilen raporların ya da muhasebe sisteminin Devlet Muhasebe Standartlarına uygun olmadığı konusunda kurumunuza bir bulgu tespit edildi mi?

Bu soruya katılımcılardan sadece 4'ü (%13) daha önce Sayıştay tarafından kendilerine bulgu çıkarıldığını, geriye kalan 26 (%87) katılımcı ise Sayıştay tarafından üniversitelerine herhangi bir bulgu çıkarılmadığını beyan etmiştir.

Tablo 4.15 Sayıştay'ın Denetimlerinde DMS ile İlgili Bulgu Oluşturma Durumu Hakkındaki Görüşler

	Sayı	Yüzde
Bulgu Oluşturuldu	4	%13
Bulgu Oluşturulmadı	26	%87
Toplam	30	100

Sorusuna katılımcılardan sadece 4'ü (%13) daha önce Sayıştay tarafından kendilerine bulgu çıkarıldığını, geriye kalan 26 (%87) katılımcı ise Sayıştay tarafından üniversitelerine herhangi bir bulgu çıkarılmadığını beyan etmiştir.

5. BULGULAR

Muhasebe Yetkilileri Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları ve Devlet Muhasebe Standartları hakkında bilgiye sahip olup olmadığını değerlendirmek için sorulan sorulara verilen yanıtlar incelendiğinde standartlar ile ilgili muhasebe yetkililerinin düzenli bir eğitim almadıkları, muhasebe servisinde çalışan personelin sadece kendi işlerini hakkında bilgi sahibi oldukları standartlar hakkında bilgi sahibi olmadığı ve yayınlanan standartları düzenli bir şekilde takip etmeyip sadece yaptıkları işlemler ile ilgili bir sıkıntı olduğu zaman araştırdıkları görülmüştür. Muhasebe yetkililerinin uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları ve devlet muhasebe standartları arasındaki farkı ya da benzerlikleri gözeterek yetkinlikte olmadığı söylenebilir.

Üniversitelerdeki muhasebe işlemlerinin yapılmasında kullanılan mevcut muhasebe yazılımlarının Devlet Muhasebe Standartları ile uyumlu olup olmadığı konusundaki görüşlerini öğrenmek için sorulan sorulara katılımcıların önemli bir kısmı bilişim sistemi tarafından üretilen raporların standartlar ile uyumlu olduğunu beyan etmiştir. Ancak hazırlanması zorunlu olan Nakit Akış Tablosu gibi bazı raporların bilişim sistemi tarafından eksik üretildiğini beyan eden katılımcılar da mevcuttur. Bu da aslında sistemin standartlar ile tam uyumun olmadığını göstermektedir. Üniversitelerde ortak olarak uygulanan muhasebe yazılımları Devlet Muhasebe Standartları ile uyumlu olmadığı şeklinde oluşturulmuştur.

Çalışmanın başında “üniversitelerde muhasebe alanında yapılan iş ve işlemlerde güncel mevzuat ve Devlet Muhasebe Standartları arasında fark olduğunda mevzuat kuralları uygulanmaktadır” şeklinde öngöründe bulunulmuştur. Çalışmada üniversitelerde muhasebe alanında yapılan iş ve işlemlerde güncel mevzuat ve Devlet Muhasebe Standartları arasında fark olup olmadığını ve fark olduğunda temel referans noktasının ne olduğunu ortaya koymak için sorulan sorularda katılımcıların tamamına yakını böyle bir durumda mevzuatı referans alacağını beyan etmiştir. Bunun nedeni olarak yaptıkları iş ve işlemlerde mevzuata karşı sorumlu olmalarını beyan etmişlerdir.

Devlet Muhasebe Standartlarının uygulanma zorunluluğundan hareket ederek Sayıştay yetkililerinin denetimlerde Devlet Muhasebe Standartlarını dikkate alıp almadığını ortaya koymak için sorulan sorulara katılımcılar Sayıştay’ın Devlet Muhasebe Standartlarını dikkate aldığını beyan etmiştir. Araştırmanın başındaki öngörümüzde Sayıştay yetkililerinin denetimlerde Devlet Muhasebe Standartlarını dikkate almadığı ortaya konmuştur. Katılımcıların verdiği yanıtlar bu öngörümüzü desteklememekle birlikte Sayıştay’ın Devlet

Muhasebe Standartlarına uyulmadığına dair bulgu tespit edip etmediği yönündeki soruya ise katılımcıların tamamına yakını her hangi bir bulgu tespit edilmediğini beyan ederek öngörünün ispatlanabilmesi için Sayıştay raporlarının incelenmesi gibi ek verilere ihtiyaç olduğu görülmüştür.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu araştırmada, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları çerçevesinde Türkiye’de çevrilip yayınlanan Devlet Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki üniversitelerde kullanılan muhasebe sistemine uyumu ve bunun kullanıcıları olan muhasebe yetkililerinin standartlara ne ölçüde hâkim olduğunu üzerinde durulmuştur. Buradan hareketle, çalışmanın amacı yayınlanan standartların muhasebe sistemine uyumlu olup olmadığı ve muhasebe yetkililerinin standartlara bakış açısı ortaya koymaktır. Çalışma kapsamında, kamu muhasebesi alanında yapılan çalışmalar incelenmiş, yayınlanan standartlar ve üniversitelerde kullanılan muhasebe bilişim programına değinilip, bu programın kullanıcıları olan muhasebe yetkilileriyle e-görüşme tekniği uygulanmıştır.

Muhasebe Yetkilileri Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları ve Devlet Muhasebe Standartları hakkında yeterli bilgiye sahip olup olmadığını değerlendirmek için sorulan sorulara muhasebe yetkililerinin çoğu Devlet Muhasebe Standartları hâkim olduğunu beyan etmiş olsa da devamında gelen sorularda standartlar ile ilgili her hangi bir eğitim almadıklarını, standartlar hakkındaki bilgilerini düzenli olarak güncellemedikleri ve birimde çalışan diğer personelinde standartlar hakkında yeterli bilgiye sahip olmadığı anlaşılmaktadır. Bunun içindir ki Devlet Muhasebe Standartlarının önemini yeterince anlaşılması için ilgili bakanlık tarafından muhasebe yetkililerine düzenli eğitimler verilmeli ve yayınlanan standartlar yayınlanma amacına uygun olarak kullanılmalıdır. Muhasebe yetkililerinin konuyla ilgili yeterli bilgiye sahip olması önemli olduğu kadar birimde çalışan diğer personelinde konu ile ilgili gerekli eğitimi alıp standartların varlık amacını ve önemini kavranması sağlanmalıdır.

Üniversitelerdeki muhasebe işlemlerinin yapılmasında kullanılan mevcut muhasebe yazılımlarının Devlet Muhasebe Standartları ile uyumlu olup olmadığı konusundaki görüşlerini öğrenmek için sorulan sorular sorulara verilen yanıtlara bakıldığında kullanılan bilişim sistemi tarafından üretilen raporlarda bazı eksiklikler olsa da üretilen raporların Devlet Muhasebe Standartları ile uyumlu olduğu beyan edilmiştir. Buradaki en önemli sıkıntı ise raporların sistem tarafından üretilmesi aşamasında birimlerde çalışan personelin raporların oluşmasında kullanılan hesapların işleyişi hakkında yeterli bilgiye sahip olma şansını yitirmesidir. Raporların tek elden standart oluşması konsolidasyon açısından avantajlı olsa da birimde çalışan personeli pasif duruma getirdiği için ilgili personel Devlet Muhasebe Standartları hakkında yeterli bilgiye sahip olamamaktadır.

Üniversitelerde muhasebe alanında yapılan iş ve işlemlerde güncel mevzuat ve Devlet Muhasebe Standartları arasında fark olup olmadığını ve fark olduğunda temel referans noktasının ne olduğunu ortaya koymak için sorulan sorulara verilen yanıtlara bakıldığında muhasebe yetkililerinin tamamına yakını Devlet Muhasebe Standartlarını değil de mevzuatı referans aldığını bunun nedenini ise yaptıkları iş ve işlemlerde mevzuata karşı sorumlu olduklarını beyan etmiştir. Standartları incelendiğinde mevcut mevzuat ile arasında ciddi fark olmamakla birlikte yayınlanan standartlar doğrudan IPSAS çevirisi olduğu için Türkiye'deki bazı yasal mevzuat ile arasında boşluk ve uyumsuzluklar olabilmektedir. Bunun aşılması için yayınlanan standartların kullanım alanıyla ilgili yönetmelik ve yönerge yayımlanarak gerekli açıklık sağlanabilir.

Devlet Muhasebe Standartlarının uygulanma zorunluluğundan hareket ederek Sayıştay yetkililerinin denetimlerde Devlet Muhasebe Standartlarını dikkate alıp almadığını ortaya koymak için sorulan sorulara katılımcıların tamamına yakını Sayıştay'ın Devlet Muhasebe Standartlarını denetimlerde dikkate aldığını beyan etmiştir. Ancak devamında sorulan Sayıştay tarafından kuruma yapılan iş ve işlemler için Devlet Muhasebe Standartlarına uygun olmadığına dair bulgu tespiti oldu mu sorusuna katılımcıların tamamına yakını hayır cevabı verdiği görülmektedir. Devlet Muhasebe Standartlarının öneminin anlaşılması için Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde mevzuata uyum kadar Devlet Muhasebe Standartlarına uyumunda vurgulanması, gerekiyorsa kurumlara bu konuda bulgu çıkarması standartların muhasebe yetkilileri tarafından daha da önemsenmesinde belirleyici olacaktır.

Çalışma sonunda Devlet Muhasebe Standartlarının daha iyi anlaşılması için öneriler aşağıda sıralanmıştır;

- Devlet Muhasebe Standartları ile ilgili muhasebe sisteminin kullanıcıları olan muhasebe yetkililerine düzenli eğitimler verilmelidir,
- Verilen eğitimlere muhasebe yetkililerin yanında diğer personel de dâhil edilmelidir,
- Muhasebe bilişim sisteminde yapılan değişiklikler tepeden dayatmayla değil de sistemin kullanıcılarından alınacak dönütler sonucunda güncellemeye gidilmelidir,
- Yayınlanan standartlar ve mevzuat arasındaki uyumsuzluklar var ise bunlar ile ilgili gerekli yasal düzenlemeler yapılmalıdır,
- Sayıştay denetimlerinde Devlet Muhasebe Standartlarına daha fazla vurgu yapılmalı gerekli durumlarda standartlara uyulmadığı konusunda kurumlar uyarılmalıdır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N., & Aydın, O.** (2019). Kamu Reformu İle Gelişen Devlet Muhasebe standartları ve Finansal Raporlama: Unesco Örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 3-4.
- Akmut, Ö.** (1973). *Türkiye Devlet Muhasebesi*. Ankara: Atatürk Üniversitesi Yayınları.
- Altay, B.** (2015). *Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Üniversite Uygulama Örneği*. Ankara : Ankara Üniversitesi.
- Cerit, Y.** (2005). Üniversiteye İlişkin Öğrenci Algıları. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 93-106.
- Çakır, T.** (2018). Kamu Gelirleri. Ş. Tosunoğlu, & Y. T. Ergül içinde, *Kamu Maliyesi* (s. 114-129). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Dağ, Ö.** (2013). *Merkezi Yönetim İçin Devlet Muhasebesi*. Ankara: Seçkin.
- Demirci, A. G.** (2015). *Devlet Muhasebesinin Türkiyedeki Tarihsel Gelişimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırılmalı Olarak Analizi*(Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi) . İstanbul : Beykent Üniversitesi.
- Demirhan, A. A.** (2017). *Strateji Yönetimi ve Devlet Muhasebesi*. Ankara: Ankara Üniversitesi.
- Elitaş, Y., & Coşkun, M.** (2020). Türk Mali Sisteminde Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışmaları. S. K. Selimoğlu, M. Koçdemir, & H. Y. Mengüloğul içinde, *Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Ulusal ve Uluslararası Boyunuyla Genel Bakış* (s. 173-190). Ankara : Nobel Akademik Yayıncılık .
- Giray, A.** (1997). *Milli Muhasebe ve Devlet muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Gültekin, N., Çelik, A., & Nas, Z.** (2008). Üniversitelerin Kuruldukları Kent'e Katkıları. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 264-269.
- Gür Taflan, Ş.** (2008, 08 06). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Bilgi Sistemi Olarak Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama*. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. <http://denetimakademisi.com/>: <http://denetimakademisi.com/> adresinden alındı

- Heiling, J.** (2020). Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Genel Değerlendirilmesi. S. K. Selimoğlu, M. Koçdemir , & H. Y. Mengüloğul içinde, *Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Ulusal ve Uluslararası Boyutuyla Genel Bakış* (s. 36-63). Ankara : Nobel Akademik Yayıncılık .
- Karaarslan, E.** (2004). Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni. *Sayıştay Dergisi*, 37-76.
- Karaarslan, E.** (2005, 08 02). *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*. Ankara: Türmob Yayınları. <http://www.erkankaraarslan.org/>:
<http://www.erkankaraarslan.org/> adresinden alındı
- Karaarslan, E.** (2005). *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları* . Ankara : Türmob Yayınları.
- Karaaslan, E.** (2021). *Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi*.
https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/Kamu-Mali_-_E.-KARAASLAN_-2.pdf
adresinden alındı
- Kartalci, K.** (2007). *Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Doktora Tezi*. İstanbul : Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı.
- Kartalci, K.** (2019, 01 23). Türküye'de Devlet Muhasebesi Reformunda Güncel Gelişmeler. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, s. 261-276.
- Kerimoğlu, B.** (2002). Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları. *Mali Kılavuz Dergisi*, 87-101.
- Kırlı, M.** (2013). Belediyelerde Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 259-273.
- Kızılkaya, E.** (2007). Yeni Devlet Muhasebesi Sistemi. *Mali Kılavuz Dergisi*, 93-103.
- Koçdemir, M.** (2020). Devlet Muhasebe Standartlarının Türk Kamu Mali Sistemindeki Önemi. S. K. Selimoğlu, M. Koçdemir, & H. Y. Mengüloğul içinde, *Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Ulusal ve Uslararası Boyutuyla Genel Bakış* (s. 125-148). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık .
- Mengüloğul, H. Y., & Artar, V.** (2020). Türkiye'de Devlet Muhasebe Standartlarına Yönelik Yasal Düzenlemeler. S. K. Selimoğlu, M. Koçdemir, & H. Y. Mengüloğul içinde, *Kamu*

Sektörü Muhasebe Standartları Ulusal ve Uluslararası Boyutuyla Genel Bakış (s. 231-255). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

Müller, T., & Berber, M. (2020). Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Uluslararası Boyutu ve Tarihsel Gelişimi. S. K. Selimoğlu, M. Koçdemir , & H. Y. Mengüloğul içinde, *Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Ulusal ve Uluslararası Boyutuyla Genel Bakış* (s. 1-32). Ankara : Nobel Akademik Yayıncılık .

Orhan, M. S., & Serçemeli, M. (2013). Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Bütçe Hesapları ve Muhasebeleştirilmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, 321-334.

Özcan, E. (2018). *Üniversitelerde Hizmet Maliyetinin Tespiti Bir Devlet Üniversitesinde Uygulama*. Sakarya: Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü.

Özdemir, A. (2017). Üniversitelerin Türk İdari Teşkilatı İçerisindeki Yeri ve Üniversite Teşkilatı. *İktisadiyat dergisi*, 171-192.

Özelçi, D. (2018). *Devlet Muhasebesi Türkiye'deki Devlet Muhasebesi Süreci ve Ptt de Bir Uygulama (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi)*. Erzinan : Erzinan Binali Yıldırım Üniversitesi .

Sayıştay. (2022, 01 31). *Sayıştay.* Sayıştay: https://www.sayistay.gov.tr/files/1039_DMS1ekli.pdf adresinden alındı

Selimoğlu, S., & Kont, N. (2020). Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (ıpsas) İle Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (ıfrs/ıas)'nın Karşılaştırılması. S. K. Selimoğlu, M. Koçdemir, & H. Y. Mengüloğul içinde, *Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Ulusal ve Uluslararası Boyutuyla Genel Bakış* (s. 93-123). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

Serçemeli, M. (2010). *Devlet Muhasesi Kavramı, Türkiye'deki İşleyişi ve Erzurum Defterdarlığı, Narman Malmüdürlüğü'nde Bir Uygulama*. Erzurum: Erzurum Atatürk Üniversitesi.

Sipahi, B., Yanık , S., & Topal , C. (2007). *Devlet Muhasebesi 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Yönelik*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

- Şahin İpek, E. A., & Hepeksaz, E.** (2018). Mali Yönetim Sisteminde Sayıştay Hesap Yargısı Açısından Kamu Zararı Unsurlarının Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 93-114.
- TBMM.** (2003, 12 10). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu*. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf> adresinden alındı
- Umut, E., & Öztürk, C.** (2019). Uluslararası Kamu Söktürü Muhasebe Standartları (IPSAS): Genel Bakış ve IFRS'lerden Farklılığı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , 445-478.
- Unur, K., & İçöz, O.** (2004). Turizm Uydu Hesapları. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 304-327.
- Ural, O. S.** (2008). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Ve Bir Örnek Uygulama*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Yıldırım, A., & Şimşek, H.** (2006). *Sosyal Bilimlerde Nitel araştırma Yöntemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yıldırım, Z., & Çetinkaya, Ö.** (1999). *Devlet Muhasebesi Teori ve Uygulama*. Bursa: Ekin Yayınevi.

EKLER

EK 1

TÜRKİYE'DE BULUNAN DEVLET ÜNİVERSİTELERİ

- 1) İstanbul Üniversitesi
- 2) İstanbul Teknik Üniversitesi
- 3) Ankara Üniversitesi
- 4) Karadeniz Teknik Üniversitesi
- 5) Ege Üniversitesi
- 6) Atatürk Üniversitesi
- 7) Orta Doğu Teknik Üniversitesi
- 8) Eskişehir Teknik Üniversitesi
- 9) Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi
- 10) Hacettepe Üniversitesi
- 11) Boğaziçi Üniversitesi
- 12) Dicle Üniversitesi
- 13) Çukurova Üniversitesi
- 14) Anadolu Üniversitesi
- 15) Sivas Cumhuriyet Üniversitesi
- 16) İnönü Üniversitesi
- 17) Fırat Üniversitesi
- 18) Ondokuz Mayıs Üniversitesi
- 19) Selçuk Üniversitesi
- 20) Bursa Uludağ Üniversitesi
- 21) Erciyes Üniversitesi
- 22) Akdeniz Üniversitesi

- 23) Dokuz Eylül Üniversitesi
- 24) Gazi Üniversitesi
- 25) Marmara Üniversitesi
- 26) Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi
- 27) Trakya Üniversitesi
- 28) Yıldız Teknik Üniversitesi
- 29) Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi
- 30) Gaziantep Üniversitesi
- 31) Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi
- 32) Aydın Adnan Menderes Üniversitesi
- 33) Afyon Kocatepe Üniversitesi
- 34) Balıkesir Üniversitesi
- 35) Manisa Celal Bayar Üniversitesi
- 36) Çanakkale On sekiz Mart Üniversitesi
- 37) Kütahya Dumlupınar Üniversitesi
- 38) Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi
- 39) Gebze Teknik Üniversitesi
- 40) Harran Üniversitesi
- 41) İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 42) Kafkas Üniversitesi
- 43) Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
- 44) Kırıkkale Üniversitesi
- 45) Kocaeli Üniversitesi
- 46) Mersin Üniversitesi
- 47) Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi
- 48) Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi

- 49) Niğde Ömer Halis demir Üniversitesi
- 50) Pamukkale Üniversitesi
- 51) Sakarya Üniversitesi
- 52) Süleyman Demirel Üniversitesi
- 53) Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi
- 54) Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
- 55) Galatasaray Üniversitesi
- 56) Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi
- 57) Kastamonu Üniversitesi
- 58) Düzce Üniversitesi
- 59) Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
- 60) Uşak Üniversitesi
- 61) Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi
- 62) Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi
- 63) Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi
- 64) Aksaray Üniversitesi
- 65) Giresun Üniversitesi
- 66) Hitit Üniversitesi
- 67) Yozgat Bozok Üniversitesi
- 68) Adıyaman Üniversitesi
- 69) Ordu Üniversitesi
- 70) Amasya Üniversitesi
- 71) Karamanoğlu Mehmet bey Üniversitesi
- 72) Ağrı Dağı Üniversitesi
- 73) Sinop Üniversitesi
- 74) Siirt Üniversitesi

- 75) Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi
- 76) Karabük Üniversitesi
- 77) Kilis 7 Aralık Üniversitesi
- 78) Çankırı Karatekin Üniversitesi
- 79) Artvin Çoruh Üniversitesi
- 80) Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi
- 81) Bitlis Eren Üniversitesi
- 82) Kırklareli Üniversitesi
- 83) Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi
- 84) Bingöl Üniversitesi
- 85) Muş Alparslan Üniversitesi
- 86) Mardin Aruzlu Üniversitesi
- 87) Batman Üniversitesi
- 88) Ardahan Üniversitesi
- 89) Bartın Üniversitesi
- 90) Bayburt Üniversitesi
- 91) Gümüşhane Üniversitesi
- 92) Hakkâri Üniversitesi
- 93) Iğdır Üniversitesi
- 94) Şırnak Üniversitesi
- 95) Munzur Üniversitesi
- 96) Yalova Üniversitesi
- 97) Türk-Alman Üniversitesi
- 98) Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
- 99) Bursa Teknik Üniversitesi
- 100) İstanbul Medeniyet Üniversitesi

- 101) İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi
- 102) Necmettin Erbakan Üniversitesi
- 103) Abdullah Gül Üniversitesi
- 104) Erzurum Teknik Üniversitesi
- 105) Adana Alparslan Türkeş Bilim ve Teknoloji Üniversitesi
- 106) Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi
- 107) Sağlık Bilimleri Üniversitesi
- 108) Bandırma On yedi Eylül Üniversitesi
- 109) İskenderun Teknik Üniversitesi
- 110) Alanya Alâeddin Keykubat Üniversitesi
- 111) Türkiye Uluslararası İslam, Bilim ve Teknoloji Üniversitesi
- 112) İzmir Bakırçay Üniversitesi
- 113) İzmir Demokrasi Üniversitesi
- 114) Yükseköğretim Kalite Kurulu
- 115) Ankara Müzik ve Güzel Sanatlar Üniversitesi
- 116) Gaziantep İslam Bilim ve Teknoloji Üniversitesi
- 117) Konya Teknik Üniversitesi
- 118) Kütahya Sağlık Bilimleri Üniversitesi
- 119) Malatya Turgut Özal Üniversitesi
- 120) İstanbul Üniversitesi-Cerrahpaşa
- 121) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
- 122) Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi
- 123) Samsun Üniversitesi
- 124) Sivas Bilim ve Teknoloji Üniversitesi
- 125) Tarsus Üniversitesi
- 126) Trabzon Üniversitesi

127) Kayseri Üniversitesi

128) Kahramanmaraş İstiklal Üniversitesi

129) Afyonkarahisar Sağlık Bilimleri Üniversitesi

EK-2 ÜNİVERSİTELER TARAFINDAN YAYINLANAN MALİ TABLOLAR

		BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ 2018-2019-2020 YILLARI BİLANÇOSU			
		2018 YILI	2019 YILI	2020 YILI	2020 YILI
		AKTİF HESAPLAR			
1	DÖNEM VARLIKLAR	31.427.100,83	29.670.033,63	20.667.552,64	2.500.545,03
10	HAZIR DEĞERLER	8.376.535,89	8.938.509,59	10.520.861,03	452.300,61
102	BANKA HESABI	7.460.362,61	7.915.401,34	8.514.503,92	452.300,61
103	VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	-183,32	-229,60	0,00	
104	PROJE ÖZEL HESABI	916.356,80	1.023.337,85	2.006.357,11	
11	MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR	0,00	25,00	25,00	
110	HISSE SENETLERİ HESABI	0,00	25,00	25,00	
12	FAALİYET ALACAKLARI	18.305.388,43	15.280.388,43	3.704.388,43	
120	GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	18.305.000,00	15.280.000,00	3.704.000,00	
126	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	388,43	388,43	388,43	
14	DİĞER ALACAKLAR	208.937,47	136.144,11	35.890,31	
140	KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	208.937,47	136.144,11	35.890,31	
15	STOKLAR	1.938.334,58	2.117.638,37	2.754.449,78	
150	İLK MADDE VE MALZEME HESABI	1.938.334,58	2.117.638,37	2.754.449,78	
16	ÖN ÖDEMELER	2.597.904,46	3.197.328,13	3.651.938,09	
162	BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI	2.597.904,46	3.197.328,13	3.651.938,09	
2	DURAN VARLIKLAR	191.591.778,94	204.071.460,85	210.105.901,28	
25	MADDİ DURAN VARLIKLAR	191.591.778,94	204.071.460,85	210.105.901,28	
250	ARAZİ VE ARSALAR HESABI	10.253.227,48	10.400.844,45	10.519.289,13	
251	YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI	9.065.052,90	9.065.052,90	11.434.308,51	
252	BİNALAR HESABI	139.676.828,62	139.676.828,62	155.303.672,09	
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	17.324.318,55	17.668.414,00	19.039.033,22	
254	TAŞITLAR HESABI	1.284.237,51	1.284.237,51	1.284.237,51	
255	DEMİRBAŞLAR HESABI	19.633.648,65	21.414.512,47	22.712.125,31	
257	BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	-54.008.447,70	-57.530.716,29	-82.353.682,47	
258	YAPILMAMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	48.362.912,93	62.092.287,19	72.166.917,98	
26	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	0,00	0,00	0,00	
260	HAKLAR HESABI	467.237,40	572.988,60	623.182,54	
268	BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	-467.237,40	-572.988,60	-623.182,54	
29	DİĞER DURAN VARLIKLAR	0,00	0,00	0,00	
294	ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN	576.891,36	590.085,97	590.085,97	
299	BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-576.891,36	-590.085,97	-590.085,97	
		AKTİF TOPLAMI 223.018.879,77 233.741.494,48 230.773.453,92			
		PASİF HESAPLAR			
3	KISA VADELİ YABANCI	1.935.244,22	2.223.262,73	2.500.545,03	
32	FAALİYET BORÇLARI	164.360,68	271.698,00	452.300,61	
320	BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	164.360,68	271.698,00	452.300,61	
33	EMANET YABANCI KAYNAKLAR	174.885,46	311.286,15	507.504,48	
330	ALINAN DEPOZİTO VE	170.228,81	193.767,05	162.576,75	
333	EMANETLER HESABI	4.656,65	117.519,10	344.927,73	
36	ÖDENECEK DİĞER	1.428.560,76	1.438.726,18	1.463.376,88	
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	1.343.103,66	1.322.421,28	1.312.222,13	
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK	78.620,70	107.000,50	135.306,08	
362	FONLAR VEYA DİĞER KAMU	6.836,40	9.304,40	15.848,67	
38	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	167.437,32	201.552,40	77.363,06	
380	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	167.437,32	201.552,40	77.363,06	
4	UZUN VADELİ YABANCI	1.308.063,11	1.415.115,02	1.999.206,30	
43	DİĞER BORÇLAR	381.691,17	209.395,51	211.332,76	
430	ALINAN DEPOZİTO VE	381.691,17	209.395,51	211.332,76	
47	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	892.581,45	1.197.762,36	1.779.916,39	
472	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	892.581,45	1.197.762,36	1.779.916,39	
48	GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	33.790,49	7.957,15	7.957,15	
480	GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	33.790,49	7.957,15	7.957,15	
5	ÖZ KAYNAKLAR	219.775.572,44	230.103.116,73	226.273.702,59	
50	NET DEĞER	126.759.531,25	156.094.042,10	181.524.965,93	
500	NET DEĞER HESABI	126.759.531,25	156.094.042,10	181.524.965,93	
51	DEĞER HAREKETLERİ	59.331,94	-98.376,20	-98.376,20	
519	DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ	59.331,94	-98.376,20	-98.376,20	
57	GEÇMiŞ YILLAR OLUMLU	185.553.337,17	277.560.790,57	374.369.265,64	
570	GEÇMiŞ YILLAR OLUMLU	185.553.337,17	277.560.790,57	374.369.265,64	
58	GEÇMiŞ YILLAR OLUMSUZ	-110.633.806,96	-210.961.693,41	-325.692.738,64	
580	GEÇMiŞ YILLAR OLUMSUZ	-110.633.806,96	-210.961.693,41	-325.692.738,64	
59	DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI	18.037.179,04	7.508.353,67	-3.829.414,14	
590	DÖNEM OLUMLU FAALİYET	18.037.179,04	7.508.353,67	-3.829.414,14	
591	DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET	0,00	0,00	-3.829.414,14	
		PASİF TOPLAMI 223.018.879,77 233.741.494,48 230.773.453,92			

BİLECİK ŞEHİR EDEBALI ÜNİVERSİTESİ 2018-2019-2020 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Hesap Kodu	Yardımcı Hesap	GİDERİN TÜRÜ	2018 YILI	2019 YILI	2020 YILI	Hesap Kodu	Yardımcı Hesap	GEİRİN TÜRÜ	2018 YILI	2019 YILI	2020 YILI
630 00 00 00	00	GİDERLER HESABI	103.384.938,72	122.194.338,38	147.120.953,32	600 00 00 00	00	GEİRİLER HESABI	121.618.341,35	128.942.945,83	143.400.041,64
630 01 00 00	00	PERSONEL GİDERLERİ	63.273.440,83	80.874.318,83	92.098.526,15	600 03 00 00	00	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	5.814.884,50	6.089.484,50	4.442.577,49
630 01 01 00	00	MEMURLAR	58.423.922,90	73.467.463,37	82.623.944,48	600 03 01 00	00	Mali ve Hizmet Satış Gelirleri	5.566.474,44	5.710.394,23	4.143.728,80
630 01 01 01	00	Temel Maaşlar	20.061.935,22	25.548.932,54	28.858.044,52	600 03 01 01	00	Mali Satış Gelirleri	1.420,00	550,00	600,00
630 01 01 01 00	00	Temel Maaşlar	3.771.440,48	4.532.264,36	5.770.575,79	600 03 01 01 00	00	Hizmet Gelirleri	1.420,00	550,00	600,00
630 01 01 01 01	00	Taban Aylık	16.290.492,74	20.016.128,18	23.137.470,73	600 03 01 01 02	00	Hizmet Gelirleri	5.365.054,44	5.709.844,23	4.143.128,80
630 01 01 01 02	00	Zamir ve Tazminatlar	18.800.136,14	24.035.614,68	27.205.523,80	600 03 01 01 03	00	Avukatlık Vekâlet Ücreti Gelirleri	1.665,31	340,00	0,00
630 01 01 01 03	00	Zamir ve Tazminatlar	13.004.389,57	16.355.712,41	18.633.344,71	600 03 01 01 04	00	Dansmanlık / Bilgi Edinme Gelirleri	750,00	0,00	0,00
630 01 01 01 04	00	Ödenekler	13.044.989,57	16.355.712,41	18.633.344,71	600 03 01 01 05	00	Öğretim ve Yabancı Öğretim Üstüne Edilen Gelirler	697.546,66	613.625,79	1.012.532,20
630 01 01 01 05	00	Sosyal Haklar	770.862,35	976.623,57	1.172.612,74	600 03 01 01 06	00	İkinci Öğretim Üstüne Edilen Gelirler	2.954.550,50	2.335.578,30	1.866.684,15
630 01 01 01 06	00	Sosyal Haklar	5.294.181,62	6.183.927,40	6.219.827,71	600 03 01 01 07	00	Yaz Okulu Gelirleri	1.721,63	504.775,04	397.094,74
630 01 01 01 07	00	Ek Çalışma Karşılıkları	136.180,91	143.784,69	135.741,35	600 03 01 01 08	00	Tresiz Yüksek Lisans Gelirleri	540.844,50	296.217,00	319.281,00
630 01 01 01 08	00	Ek Çalışma Karşılıkları	5.158.000,71	6.020.442,71	6.084.086,36	600 03 01 01 09	00	Diğer Yüksek Lisans Gelirleri	0,00	64.476,00	125.440,00
630 01 01 01 09	00	Diğer Personel Giderleri	451.700,00	386.892,77	534.588,00	600 03 01 01 10	00	Diğer Hizmet Gelirleri	1.341.187,64	1.880.425,10	392.296,71
630 01 01 01 10	00	Diğer Personel Giderleri	451.700,00	386.892,77	534.588,00	600 03 01 01 11	00	Kira Gelirleri	247.809,62	379.090,27	298.848,69
630 01 01 01 11	00	SOZLEŞMELİ PERSONEL	35.345,33	38.343,47	106.682,49	600 03 01 01 12	00	Tasınmaz İcraları	247.809,62	379.090,27	298.848,69
630 01 01 01 12	00	Ücretler	0,00	0,00	88.132,58	600 03 01 01 13	00	Lojman Kira Gelirleri	6.818,40	7.783,20	2.217,96
630 01 01 01 13	00	657 S.K. 4/B Sözleşmeli Personel Ücretleri	0,00	0,00	88.132,58	600 03 01 01 14	00	Ermisil Gelirleri	11.926,00	1.275,00	0,00
630 01 01 01 14	00	657 S.K. 4/B Sözleşmeli Personel Ücretleri	0,00	0,00	88.132,58	600 03 01 01 15	00	Diğer Tasınmaz Kira Gelirleri	229.065,22	369.032,07	296.630,73
630 01 01 01 15	00	Zamir ve Tazminatlar	0,00	0,00	31.115,36	600 04 00 00	00	Alınan Bağış ve Yardımlar (İle Özel Gelirler	112.726.421,85	116.446.138,18	133.316.828,67
630 01 01 01 16	00	Zamir ve Tazminatlar	0,00	0,00	31.115,36	600 04 01 00	00	Yurt Dışından Alınan Bağış ve Yardımlar	1.053.911,45	1.095.966,22	1.196.726,02
630 01 01 01 17	00	SOZLEŞMELİ PERSONEL	0,00	0,00	386,15	600 04 01 01	00	Carı	1.053.911,45	1.052.995,74	1.196.726,02
630 01 01 01 18	00	657 S.K. 4/B Sözleşmeli Personel Sosyal Hakları	0,00	0,00	386,15	600 04 01 02	00	68'den Alınan Bağış ve Yardımlar	1.053.911,45	1.052.995,74	1.196.726,02
630 01 01 01 19	00	Ödül ve İkrâmîyeler	20.250,00	10.125,00	19.125,00	600 04 01 03	00	Sermaye	0,00	42.570,48	0,00
630 01 01 01 20	00	Ödül ve İkrâmîyeler	20.250,00	10.125,00	19.125,00	600 04 01 04	00	Yurt dışından Alınan Diğer Bağış ve Yardımlar	0,00	0,00	0,00
630 01 01 01 21	00	Diğer Giderler	15.098,33	28.218,47	27.932,40	600 04 01 05	00	Merkezi Yönetim Bütçesine Dahil İdariyelerden Alınan Bağış ve	111.105.000,00	114.743.000,00	129.752.000,00
630 01 01 01 22	00	Diğer Giderler	15.098,33	28.218,47	27.932,40	600 04 01 06	00	Carı	78.626.000,00	78.626.000,00	111.742.000,00
630 01 01 01 23	00	İŞÇİLER	4.368.152,83	6.822.442,68	9.097.442,94	600 04 01 07	00	Hazine Yardımı	78.626.000,00	96.733.000,00	111.742.000,00
630 01 01 01 24	00	Ücretler	3.572.480,50	5.301.493,11	7.180.658,13	600 04 01 08	00	Sermaye	32.479.000,00	18.010.000,00	18.010.000,00
630 01 01 01 25	00	Süreklili İşletim Ücretleri	0,00	43.236,56	2.484.372,19	600 04 01 09	00	Hazine Yardımı	32.479.000,00	18.010.000,00	18.010.000,00
630 01 01 01 26	00	Geçici İşletim Ücretleri	0,00	112.994,59	60.233,40	600 04 01 10	00	Diğer İdariyelerden Alınan Bağış ve Yardımlar	32.000,00	4.616,32	0,00
630 01 01 01 27	00	375 S. KH'ın Geçici 23. İnci Md. Kapsamında Sürekli İşçi Kadrolarına Geçirilen	3.572.480,50	5.145.677,56	3.784.766,85	600 04 01 11	00	Carı	32.000,00	700,00	0,00
630 01 01 01 28	00	375 S. KH'ın Geçici 23. İnci Md. Kapsamında Sürekli İşçi Kadrolarına Geçirilen	0,00	0,00	625.343,09	600 04 01 12	00	Diğerlerinden Alınan Bağış ve Yardımlar	32.000,00	700,00	0,00
630 01 01 01 29	00	Sosyal Haklar	600.166,18	542.618,33	625.343,09	600 04 01 13	00	Sermaye	0,00	3.916,32	0,00
630 01 01 01 30	00	Süreklili İşletim Sosyal Hakları	18.453,00	0,00	191.188,50	600 04 01 14	00	Diğerlerinden Alınan Bağış ve Yardımlar	0,00	0,00	0,00
630 01 01 01 31	00	Süreklili İşletim Sosyal Hakları	18.453,00	0,00	191.188,50	600 04 01 15	00	Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Yardım ve Bağışlar	0,00	580,00	4.038,00
630 01 01 01 32	00	Ödül ve İkrâmîyeler	581.273,18	542.618,33	386.630,09	600 04 01 16	00	Carı	0,00	580,00	4.038,00
630 01 01 01 33	00	375 S. KH'ın Geçici 23. İnci Md. Kapsamında Sürekli İşçi Kadrolarına Geçirilen	440,00	73.344,04	84.180,68	600 04 01 17	00	Kurumlardan Alınan Bağış ve Yardımlar	0,00	0,00	0,00
630 01 01 01 34	00	375 S. KH'ın Geçici 23. İnci Md. Kapsamında Sürekli İşçi Kadrolarına Geçirilen	0,00	0,00	2.848,32	600 04 01 18	00	Kişilerden Alınan Bağış ve Yardımlar	535.510,40	601.975,64	2.364.064,65
630 01 01 01 35	00	375 S. KH'ın Geçici 23. İnci Md. Kapsamında Sürekli İşçi Kadrolarına Geçirilen	0,00	0,00	81.060,68	600 04 01 19	00	Proje Yardımları	531.439,40	592.045,39	2.364.064,65
630 01 01 01 36	00	375 S. KH'ın Geçici 23. İnci Md. Kapsamında Sürekli İşçi Kadrolarına Geçirilen	195.506,15	904.971,20	1.207.243,04	600 04 01 20	00	Carı	0,00	18.000,00	0,00
630 01 01 01 37	00	Ödül ve İkrâmîyeler	0,00	0,00	463.670,61	600 04 01 21	00	Genel Bütçeli İdariyelerden Alınan Proje Yardımları	400.939,40	201.658,48	2.064.364,65
630 01 01 01 38	00	Geçici İşletim Ödül ve İkrâmîyeler	0,00	0,00	161.750,09	600 04 01 22	00	Özel Bütçeli İdariyelerden Alınan Proje Yardımları	0,00	129.596,91	0,00
630 01 01 01 39	00	375 S. KH'ın Geçici 23. İnci Md. Kapsamında Sürekli İşçi Kadrolarına Geçirilen	195.506,15	904.971,20	581.822,40	600 04 01 23	00	Sosyal Güvenlik Kurumlarından Alınan Proje Yardımları	130.300,00	217.500,00	299.700,00
630 01 01 01 40	00	GEÇİCİ PERSONEL	446.016,77	546.169,31	210.477,24	600 04 01 24	00	YOK Yurtdışı Yabancı Dil Burs Destekleri	0,00	24.300,00	0,00
630 01 01 01 41	00	Ücretler	446.016,77	546.169,31	210.477,24	600 04 01 25	00	Sermaye	4.071,00	9.930,25	0,00
630 01 01 01 42	00	Ücretler	15.466,28	2.135,26	2.135,26	600 04 01 26	00	Sosyal Güvenlik Kurumlarından Alınan Proje Yardımları	0,00	9.930,25	0,00
630 01 01 01 43	00	Ücretler	385.855,23	488.833,92	140.653,92	600 04 01 27	00	Diğerlerinden Alınan Proje Yardımları	0,00	0,00	0,00
630 01 01 01 44	00	Kesimi Zamanlı Çalışan Öğrencilerin Ücretleri	44.868,24	60.300,41	67.009,27	600 04 01 28	00	Diğer Gelirleri	2.910.532,92	7.306.518,01	5.097.662,24
630 01 01 01 45	00	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	8.645.154,65	11.306.860,41	13.072.881,67	600 04 01 29	00	Faiz Gelirleri	357.794,21	640.944,52	497.608,47
630 01 01 01 46	00	Memurlar	7.644.863,24	9.702.328,06	10.993.723,31	600 04 01 30	00	Diğer Faizler	357.794,21	640.944,52	497.608,47
630 01 01 01 47	00	Sosyal Güvenlik Kurumuna	7.644.863,24	9.702.328,06	10.993.723,31	600 04 01 31	00	Kişilerden Alınacak Faizler	417,74	1.410,39	603,89
630 01 01 01 48	00	Sosyal Güvenlik Kurumuna	4.693.144,34	5.946.174,12	6.715.417,91	600 04 01 32	00	Merdiven Faizleri	357.055,32	639.534,13	497.004,58
630 01 01 01 49	00	Sağlık Primi Ödemeleri	2.951.718,90	3.756.133,94	4.278.305,40	600 04 01 33	00	Diğer Faizler	261,15	0,00	0,00
630 01 01 01 50	00	Sözleşmeli Personel	0,00	0,00	18.085,69	600 04 01 34	00	Kişilerden Alınan Paylar	11.024,51	38.897,65	30.478,58
630 01 01 01 51	00	Sosyal Güvenlik Kurumuna	0,00	0,00	18.085,69	600 04 01 35	00	Özel Bütçeli İdariyeler Altı Paylar	11.024,51	28.897,65	30.478,58
630 01 01 01 52	00	Sosyal Güvenlik Kurumuna	0,00	0,00	11.468,97	600 04 01 36	00	Araştırma Projesi Gelirleri Payı	11.024,51	28.897,65	30.478,58
630 01 01 01 53	00	Sağlık Primi Ödemeleri	0,00	0,00	6.616,71	600 04 01 37	00	Para Cezaları	38.078,70	19.548,48	0,00

630	02	03	04	00	İşçiler	896.392,49	1.475.251,16	1.966.896,56	600	05	03	02	00	İdari Para Cezaları	38.078,70	19.548,48	0,00	630	02	03	04	00	Diğer İdari Para Cezaları	38.078,70	19.548,48	0,00
630	02	03	04	01	İşsizlik Sigortası Fonuna	83.335,76	139.257,98	174.835,28	600	05	09	00	00	Diğer Çeşitli Gelirler	2.504.115,50	6.617.037,36	4.589.575,19	630	02	03	04	01	İşsizlik Sigortası Fonuna	83.335,76	139.257,98	174.835,28
630	02	03	04	02	Sosyal Güvenlik Kurumuna	83.335,76	139.257,98	174.835,28	600	05	09	01	00	Diğer Çeşitli Gelirler	2.504.115,50	6.617.037,36	4.589.575,19	630	02	03	04	02	Sosyal Güvenlik Kurumuna	83.335,76	139.257,98	174.835,28
630	02	03	04	03	Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri	815.056,73	1.335.993,18	1.792.061,28	600	05	09	01	01	İrad Kaydedilecek Nakdi Teminatlar	175,00	0,00	0,00	630	02	03	04	03	Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri	815.056,73	1.335.993,18	1.792.061,28
630	02	03	04	04	Sağlık Primi Ödemeleri	0,00	409.040,21	678.024,23	600	05	09	01	02	İrad Kaydedilecek Hisse Senedi ve Tahviller	0,00	25,00	0,00	630	02	03	04	04	Sağlık Primi Ödemeleri	0,00	409.040,21	678.024,23
630	02	03	04	00	Geçici Personel	101.898,92	129.281,19	94.176,11	600	05	09	01	06	Kişilerden Alınacak	274.518,65	5.319.777,37	245.762,62	630	02	03	04	00	Geçici Personel	101.898,92	129.281,19	94.176,11
630	02	03	04	01	İşsizlik Sigortası Fonuna	0,00	324,06	0,00	600	05	09	01	19	Öğrenci Katkı Payı Tefahhüfleri	1.987.215,00	971.159,00	4.200.821,00	630	02	03	04	01	İşsizlik Sigortası Fonuna	0,00	324,06	0,00
630	02	03	04	01	İşsizlik Sigortası Fonuna	0,00	324,06	0,00	600	05	09	01	19	Yükümlü Tanımlanmayan Diğer Çeşitli Gelirler	242.206,85	326.075,99	112.991,57	630	02	03	04	01	İşsizlik Sigortası Fonuna	0,00	324,06	0,00
630	02	03	04	02	Sosyal Güvenlik Kurumuna	101.898,92	128.957,13	94.176,11	600	11	00	00	00	Diğer ve Miktar Değişimleri Gelirleri	154.339,92	100.805,14	542.973,24	630	02	03	04	02	Sosyal Güvenlik Kurumuna	101.898,92	128.957,13	94.176,11
630	02	03	04	03	Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri	74.122,40	95.906,36	69.619,66	600	11	01	00	00	Diğer Ödevler ve Miktar Değişimleri Gelirleri	12.342,80	0,00	0,00	630	02	03	04	03	Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri	74.122,40	95.906,36	69.619,66
630	02	03	04	04	Sağlık Primi Ödemeleri	27.776,52	33.046,77	24.556,45	600	11	01	99	00	Diğer Ödevler ve Miktar Değişimleri Gelirleri	12.342,80	0,00	0,00	630	02	03	04	04	Sağlık Primi Ödemeleri	27.776,52	33.046,77	24.556,45
630	03	00	00	00	Mal ve Hizmet Alım Giderleri	11.498.354,28	12.897.677,65	8.940.131,33	600	11	99	00	00	Diğer Ödevler ve Miktar Değişimleri Gelirleri	12.342,80	0,00	0,00	630	03	00	00	00	Mal ve Hizmet Alım Giderleri	11.498.354,28	12.897.677,65	8.940.131,33
630	03	02	01	00	Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	6.954.888,67	10.442.919,84	7.002.006,36	600	25	02	00	00	Öz Bütçe Kamu İdarelerinden Elde Edilen Gelirler	0,00	0,00	0,00	630	03	02	01	00	Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	6.954.888,67	10.442.919,84	7.002.006,36
630	03	02	01	03	Kırtasiye ve Büro Malzemesi Alımları	36.572,20	41.819,30	50.046,39	600	25	02	00	00	Öz Bütçe Kamu İdarelerinden Elde Edilen Gelirler	0,00	0,00	0,00	630	03	02	01	03	Kırtasiye ve Büro Malzemesi Alımları	36.572,20	41.819,30	50.046,39
630	03	02	01	03	Periyodik Yayın Alımları	38.959,68	41.819,30	49.798,39	600	25	02	00	00	Beleklere Ödenen Gelirler	12.342,80	0,00	0,00	630	03	02	01	03	Periyodik Yayın Alımları	38.959,68	41.819,30	49.798,39
630	03	02	01	04	Diğer Yayın Alımları	0,00	250,00	0,00	600	25	02	05	00	Beleklere Ödenen Gelirler	12.342,80	0,00	0,00	630	03	02	01	04	Diğer Yayın Alımları	0,00	250,00	0,00
630	03	02	01	05	Baskı ve Çit Giderleri	2.612,52	0,00	0,00	600	25	02	05	00	Beleklere Ödenen Gelirler	12.342,80	0,00	0,00	630	03	02	01	05	Baskı ve Çit Giderleri	2.612,52	0,00	0,00
630	03	02	02	00	Su ve Teminlik Malzemesi Alımları	251.055,27	161.234,48	203.434,53	610	03	00	00	00	İNDİRİM, İADE VE İSKONTOLAR HESABI	196.223,79	239.953,78	108.470,46	630	03	02	02	00	Su ve Teminlik Malzemesi Alımları	251.055,27	161.234,48	203.434,53
630	03	02	02	01	Su Alımları	251.055,27	161.234,48	203.434,53	610	03	00	00	00	Tesebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	192.023,79	199.420,86	99.320,46	630	03	02	02	01	Su Alımları	251.055,27	161.234,48	203.434,53
630	03	02	03	00	Enerji Alımları	3.476.272,42	5.702.271,16	5.059.333,67	610	03	01	00	00	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri	192.023,79	199.420,86	99.320,46	630	03	02	03	00	Enerji Alımları	3.476.272,42	5.702.271,16	5.059.333,67
630	03	02	03	01	Yakacak Alımları	1.041.501,34	1.929.980,27	1.912.931,80	610	03	01	02	00	Hizmet Gelirleri	192.023,79	199.420,86	99.320,46	630	03	02	03	01	Yakacak Alımları	1.041.501,34	1.929.980,27	1.912.931,80
630	03	02	03	02	Akaryakıt ve Yağ Alımları	88.164,81	131.598,67	67.209,06	610	03	01	02	29	Örgün ve Yaygın Öğretimden Elde Edilen Gelirler	159.870,17	84.146,08	47.650,73	630	03	02	03	02	Akaryakıt ve Yağ Alımları	88.164,81	131.598,67	67.209,06
630	03	02	03	03	Elektrik Alımları	2.346.546,27	3.638.565,72	3.072.309,62	610	03	01	02	31	İkinci Öğretimden Elde Edilen Gelirler	23.946,00	81.850,00	29.508,50	630	03	02	03	03	Elektrik Alımları	2.346.546,27	3.638.565,72	3.072.309,62
630	03	02	03	04	Diğer Enerji Alımları	0,00	4.725,50	6.883,19	610	03	01	02	33	Yaz Okullu Gelirleri	196,56	30.445,22	4.322,78	630	03	02	03	04	Diğer Enerji Alımları	0,00	4.725,50	6.883,19
630	03	02	04	00	Yıyecek, İçecek ve Yem Alımları	2.944.790,56	4.529.337,23	1.675.942,74	610	03	01	02	99	Diğer hizmet gelirleri	8.011,06	3.179,56	17.838,45	630	03	02	04	00	Yıyecek, İçecek ve Yem Alımları	2.944.790,56	4.529.337,23	1.675.942,74
630	03	02	04	01	Yıyecek Alımları (Bedelin İşe Dahil)	2.944.790,56	4.529.337,23	1.675.942,74	610	04	00	00	00	Alınan Bağış ve Yardımlar ile Ötel Gelirleri	4.200,00	40.100,00	9.150,00	630	03	02	04	01	Yıyecek Alımları (Bedelin İşe Dahil)	2.944.790,56	4.529.337,23	1.675.942,74
630	03	02	04	02	Özel Malzeme Alımları	9.626,94	6.704,76	12.277,31	610	04	00	05	00	Proje Yardımları	4.200,00	40.100,00	9.150,00	630	03	02	04	02	Özel Malzeme Alımları	9.626,94	6.704,76	12.277,31
630	03	02	06	01	Laboratuvar Malzemesi ile Kimyevi ve Teminlik Malzemesi Alımı	9.419,94	6.704,76	12.277,31	610	04	05	01	00	Carı	4.200,00	40.100,00	9.150,00	630	03	02	06	01	Laboratuvar Malzemesi ile Kimyevi ve Teminlik Malzemesi Alımı	9.419,94	6.704,76	12.277,31
630	03	02	06	90	Diğer Özel Malzeme Alımları	207,00	0,00	0,00	610	04	05	01	13	YOK Burs Destekleri	0,00	0,00	0,00	630	03	02	06	90	Diğer Özel Malzeme Alımları	207,00	0,00	0,00
630	03	02	07	00	Güvenlik ve Savunmaya İlişkin Malzeme ve Hizmet Alımları	0,00	0,00	253,70	610	04	05	01	13	YOK Burs Destekleri	0,00	0,00	0,00	630	03	02	07	00	Güvenlik ve Savunmaya İlişkin Malzeme ve Hizmet Alımları	0,00	0,00	253,70
630	03	02	07	90	Diğer Güvenlik ve Savunmaya İlişkin Malzeme ve Hizmet Alımları	0,00	0,00	253,70	610	04	05	01	13	YOK Burs Destekleri	0,00	0,00	0,00	630	03	02	07	90	Diğer Güvenlik ve Savunmaya İlişkin Malzeme ve Hizmet Alımları	0,00	0,00	253,70
630	03	02	08	00	Diğer Tüketim Mal ve Malzemesi Alımları	236.591,28	1.552,91	716,02	610	05	09	01	00	Diğer Çeşitli Gelirler	196.223,79	239.953,78	108.470,46	630	03	02	08	00	Diğer Tüketim Mal ve Malzemesi Alımları	236.591,28	1.552,91	716,02
630	03	02	08	00	Yolluklar	1.026.035,07	1.137.025,40	529.983,12	610	05	09	01	00	Diğer Çeşitli Gelirler	196.223,79	239.953,78	108.470,46	630	03	02	08	00	Yolluklar	1.026.035,07	1.137.025,40	529.983,12
630	03	03	01	00	Yurtiçi Geçici Görev Yollukları	142.638,57	169.405,18	36.996,10	610	05	09	01	00	Diğer Çeşitli Gelirler	196.223,79	239.953,78	108.470,46	630	03	03	01	00	Yurtiçi Geçici Görev Yollukları	142.638,57	169.405,18	36.996,10
630	03	03	01	01	Yurtiçi Geçici Görev Yollukları	142.638,57	169.405,18	36.996,10	610	05	09	01	00	Diğer Çeşitli Gelirler	196.223,79	239.953,78	108.470,46	630	03	03	01	01	Yurtiçi Geçici Görev Yollukları	142.638,57	169.405,18	36.996,10
630	03	03	02	00	Yurtiçi Surekli Görev Yollukları	50.406,40	40.051,22	68.377,98	610	05	09	01	00	Diğer Çeşitli Gelirler	196.223,79	239.953,78	108.470,46	630	03	03	02	00	Yurtiçi Surekli Görev Yollukları	50.406,40	40.051,22	68.377,98
630	03	03	02	01	Yurtiçi Surekli Görev Yollukları	50.406,40	40.051,22	68.377,98	610	05	09	01	00	Diğer Çeşitli Gelirler	196.223,79	239.953,78	108.470,46	630	03	03	02	01	Yurtiçi Surekli Görev Yollukları	50.406,40	40.051,22	68.377,98
630	03	03	03	00	Yurtiçi Geçici Görev Yollukları	78.767,15	65.682,92	1.500,00	610	05	09	01	00	Diğer Çeşitli Gelirler	196.223,79	239.953,78	108.470,46	630	03	03	03	00	Yurtiçi Geçici Görev Yollukları	78.767,15	65.682,92	1.500,00
630	03	03	03	01	Yurtiçi Geçici Görev Yollukları	78.767,15	65.682,92	1.500,00	610	05	09	01	00	Diğer Çeşitli Gelirler	196.223,79	239.953,78	108.470,46	630	03	03	03	01	Yurtiçi Geçici Görev Yollukları	78.767,15	65.682,92	1.500,00
63																										

31.12.2020 TARİHİNDE SONA EREN DÖNEME AİT ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU

	Kamu İdaresi Kodu: 38.79.00.00		Yıl: 2020			
	Kamu İdaresi Adı: BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ		2020			
	2019		2020			
	ÖNCEKİ DÖNEM BAŞI BAKİYESİ	ÖNCEKİ DÖNEM İÇİ HAREKETLER	ÖNCEKİ DÖNEM SONU BAKİYESİ	DÖNEM BAŞI BAKİYESİ	DÖNEM İÇİ HAREKETLER	DÖNEM SONU BAKİYESİ
NET DEĞER	126.759.531,25	29.334.510,85	156.094.042,10	156.094.042,10	25.430.923,83	181.524.965,93
A- Denge Kayıtları	266.684,68	0,00	266.684,68	266.684,68	8.327.724,74	8.594.409,42
B- Varlık Envanteri	15.555.287,92	2.992.898,76	18.548.186,68	18.548.186,68	-8.451.658,96	10.096.527,72
C- Yükümlülük Envanteri	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ç- Değer Hareketleri Sonuç	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
D- Enflasyon Düzeltme Farkları						
E- Diğer	110.937.558,65	26.341.612,09	137.279.170,74	137.279.170,74	25.554.858,05	162.834.028,79
DEĞER HAREKETLERİ	59.331,94	-157.708,14	-98.376,20	-98.376,20	0,00	-98.376,20
YEDEKLER						
GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET	303.918.402,66	-26.357.612,09	277.560.790,57	399.800.189,47	-25.430.923,83	374.369.265,64
GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET	-210.961.693,41	0,00	-210.961.693,41	-325.692.738,64	0,00	-325.692.738,64
DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI	0,00	7.508.353,67	7.508.353,67	0,00	-3.829.414,14	-3.829.414,14

2020 Yılı Nakit Akış Tablosu

NAKİT AKIŞLARI		2018 YILI	2019 YILI	2020 YILI
FAALİYETLERDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI				
A-) Faaliyetlerden Sağlanan Nakit Girişleri		128.878.814,6	132.627.870,5	154.136.382,2
Vergi Gelirleri		0,0	0,0	0,0
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri		5.669.320,2	5.858.245,4	4.219.067,7
Alınan Bağış ve Yardımlar		120.384.221,9	119.471.138,2	144.883.678,6
Faizler, Cezalar, Paylar		2.825.272,6	7.298.486,9	5.033.636,0
Menkul Kıymet ve Varlık Gelirleri		0,0	0,0	0,0
B-) Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıktıları		86.716.859,7	112.817.916,9	118.827.783,2
Personel Giderleri		63.273.440,8	80.874.318,8	92.098.526,2
Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primleri		8.645.154,7	11.306.860,4	13.072.881,7
Mal ve Hizmet Giderleri		11.333.993,6	12.590.340,3	8.659.578,7
Faiz Giderleri		0,0	0,0	0,0
Cari Transferler		2.049.375,6	2.382.923,3	3.061.490,9
Sermaye Transferleri		0,0	0,0	0,0
Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler		1.145.565,6	1.280.815,8	1.884.092,2
Diğer Giderler		269.329,4	4.382.658,1	51.213,6
C-) Ön Ödemelerden Kaynaklanan Nakit Akışları		512.422,5	599.423,7	454.610,0
D-) Faaliyetlerden Sağlanan Net Nakit Akışı (A-B-C)		41.649.532,3	19.210.529,9	34.853.989,0
YATIRIMLARDAN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI				
E-) Mali ve Mali Olmayan Varlık Satışlarından Kaynaklanan Nakit Girişleri		374.585.228,3	2.344.591,2	8.049.136,5
Stok Satışlarından Kaynaklanan Nakit Girişleri		2.935.125,3	69.403,6	47.587,8
Maddi Duran Varlık Satışlarından Kaynaklanan Nakit Girişleri		371.650.103,0	2.275.187,6	8.001.548,7
Arazi ve Arsalar		17.040.718,3	0,0	0,0
Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri		16.457.944,3	0,0	0,0
Binalar		268.585.325,0	0,0	5.907.728,9
Tesis, Makine ve Cihazlar		29.809.111,2	588.813,1	220.804,0
Taşıtlar		2.464.274,2	0,0	0,0
Demirbaşlar		37.292.730,0	1.685.332,6	1.873.015,7
Hizmet İmtiyaz Varlıkları		0,0	0,0	0,0
Yapılmakta Olan Yatırımlar		0,0	0,0	0,0
Yatırım Avansları		0,0	0,0	0,0
Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar		0,0	1.041,9	0,0
Mali Varlık Satışlarından Kaynaklanan Nakit Girişleri		0,0	0,0	0,0
Maddi Olmayan Duran Varlık Satışlarından Kaynaklanan Nakit Girişleri		0,0	0,0	0,0
F-) Mali ve Mali Olmayan Varlık Alımlarından Kaynaklanan Nakit Çıktıları		424.107.580,3	20.865.670,8	41.417.112,5
Stok Alımlarından Kaynaklanan Nakit Çıktıları		5.504.062,1	2.399.315,1	2.111.524,5
Maddi Duran Varlık Alımlarından Kaynaklanan Nakit Çıktıları		418.382.619,5	18.360.623,5	39.105.702,8
Arazi ve Arsalar		18.773.586,6	163.617,0	118.444,7
Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri		16.457.944,3	0,0	2.369.255,5
Binalar		268.585.325,0	0,0	2.845.437,7
Tesis, Makine ve Cihazlar		31.067.168,0	994.713,1	1.716.520,3
Taşıtlar		2.475.838,2	0,0	0,0
Demirbaşlar		38.791.778,5	3.458.682,6	3.292.279,2
Hizmet İmtiyaz Varlıkları		0,0	0,0	0,0
Yapılmakta Olan Yatırımlar		42.230.978,9	13.729.374,3	28.763.765,4
Yatırım Avansları		0,0	0,0	0,0
Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar		0,0	14.236,6	0,0
Mali Varlık Alımlarından Kaynaklanan Nakit Çıktıları		0,0	0,0	0,0
Maddi Olmayan Duran Varlık Alımlarından Kaynaklanan Nakit Çıktıları		220.898,7	105.732,2	199.885,1
G-) Yatırımlardan Sağlanan Net Nakit Akışı (E-F)		-49.522.352,1	-18.521.079,6	-33.367.976,0
H-) NAKİT AÇIK/FAZLASI (D+G)		-7.872.819,7	689.450,3	1.486.013,0
FINANSMAN FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI				
I-) Net Mali Varlık Ediniminden Kaynaklanan Nakit Akışları		0,0	25,0	0,0
Menkul Kıymet ve Varlıklardan Kaynaklanan Nakit Akışları		0,0	25,0	0,0
Kurum Alacaklarından Kaynaklanan Nakit Akışları		0,0	0,0	0,0
Diğer Varlık Edinimlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		0,0	0,0	0,0
J-) Net Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Akışları		947.033,7	-70.548,6	-173.639,7
Mali Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Akışları		0,0	0,0	0,0
Para Piyasası Nakit İşlemleri Borçları		0,0	0,0	0,0
Kamu İdarelerine Mali Borçlar		0,0	0,0	0,0
Tahviller		0,0	0,0	0,0
Bonolar		0,0	0,0	0,0
Diğer İç Mali Borçlar		0,0	0,0	0,0
Dış Mali Borçlar		0,0	0,0	0,0
Diğer Yükümlülüklerden Kaynaklanan Nakit Akışları		947.033,7	-70.548,6	-173.639,7
K-) Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Net Nakit Akışları (I-J)		947.033,7	-70.573,6	-173.639,7
L-) NAKİT STOĞUNDAKİ NET DEĞİŞİM (H+K)		-6.925.786,0	618.876,7	1.312.373,3
İSTATİSTİKSEL HATA (L-M)				
		0,0	0,0	0,0
M-) HAZIR DEĞERLER NAKİT DEĞİŞİMİ		-6.925.786,0	618.876,7	1.312.373,3
Kasa		0,0	0,0	0,0
Alınan Çekler		0,0	0,0	0,0
Banka		-7.023.849,6	612.746,9	599.102,6
Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri		-183,5	-46,1	229,6
Proje Özel Hesabı		98.247,1	6.175,9	1.102.294,0
Döviz		0,0	0,0	-389.252,9
Döviz Gönderme Emirleri		0,0	0,0	0,0
Elçilik ve Konsolosluklar Nezdindeki Paralar		0,0	0,0	0,0
Diğer Hazır Değerler		0,0	0,0	0,0
Banka Kredi Kartlarından Alacaklar		0,0	0,0	0,0

B. BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ HUKUKİ YAPISI VE FAALİYET ALANI

a) Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Rektörlüğü İletişim Bilgileri

Adres: Bahçelievler Mahallesi Abdülhamit Han Bulvarı 11200-BİLECİK
Telefon : 0228 214 11 11
Faks : 0228 214 10 17
Kep Adresi : bseu@hs01.kep.tr

b) Misyon: Kaliteli öğretim ve araştırma yapılabilmesi için akademik, fiziki ve teknik yapılanmasını tamamlayarak, evrensel bilime ve kültüre katkı sağlayacak bilgi, teknoloji ve değer üreten; insanlığın temel değerlerine ve hukuka saygılı, alanında yetkin, sorumluluk sahibi, araştırmacı, sorgulayıcı, özgüveni yüksek bireyler yetiştirmek; fen, mühendislik ve sosyal bilimler alanında nitelikli bilimsel araştırmalar ve yayınlar yaparak bilime katkıda bulunmaktadır.

c) Vizyon: Eğitim-öğretim ve bilimsel araştırmalar konusunda tercih edilen, kurumsal kimliği ve kültürü gelişmiş bir üniversite olmaktır.

d) Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Hukuki Yapısı

Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi 29 Mayıs 2007 tarih ve 26536 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5662 sayılı kanunla kurulmuştur. 27 Nisan 2012 tarih ve 28276 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren kanunla Bilecik Üniversitesi adı Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi olarak değişmiştir.

Kuruluş kanununda Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi;

Kuruluşu rektörlüğe bağlı Fen-Edebiyat Fakültesi, Mühendislik Fakültesi, Sosyal Bilimler ve Fen Bilimleri Enstitüsü ile gerçekleşti. Dumlupınar Üniversitesi Rektörlüğüne bağlı olan İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Osmaneli Meslek Yüksekokulu, Pazaryeri Meslek Yüksekokulu, Gölpazarı Meslek Yüksekokulu, Söğüt Meslek Yüksekokulu; Osmangazi Üniversitesi Rektörlüğüne bağlı olan Sağlık Yüksekokulu ve Sağlık Hizmetleri Meslek Yüksekokulu; Anadolu Üniversitesi Rektörlüğüne bağlı olan Meslek Yüksekokulu ve Bozüyük Meslek Yüksekokulu Üniversitemiz bünyesine dahil edildi.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 3'üncü maddesinin (c) ve (d) fıkraları;
"MADDE 3.

c)Yükseköğretim Kurumları: Üniversiteler ile yüksek teknoloji enstitüleri ve bunların bünyesinde yer alan fakülteler, enstitüler, yüksekokullar, konservatuarlar, araştırma ve uygulama merkezleri ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı meslek yüksekokulları ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmaksızın ve kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından kurulan meslek yüksekokullarıdır. Yüksek teknoloji enstitüsü, özellikle teknoloji alanlarında yüksek düzeyde araştırma, eğitim-öğretim, üretim, yayın ve danışmanlık yapan, kamu tüzel kişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip bir yükseköğretim kurumudur.

d)Üniversite: Bilimsel özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip yüksek düzeyde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan; fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumudur."

C. ÖNEMLİ MUHASEBE POLİTİKALARI

1. MUHASEBE SİSTEMİ

a) Uygulanan Muhasebe Düzenlemeleri

İdaremiz, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun “Muhasebe Sistemi” başlıklı 49 uncu maddesine göre hazırlanan Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerine ilişkin hususlar ile standartların uygulanmasına ilişkin hükümler içeren Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine (bundan sonra “Yönetmelik” olarak anılacaktır.) tabidir.

İdaremize ait muhasebe işlemleri, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine uygun olarak hazırlanan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği çerçevesinde yürütülmektedir.

b) Uygulanan Detaylı Hesap Planı

27/12/2014 tarihli ve 29218 Mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Detaylı Hesap Planları başlıklı 41 sıra no.lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği hükümleri çerçevesinde hazırlanan Özel Bütçe: Üniversiteler Ortak Detaylı Hesap Planı, muhasebe kayıtlarında kullanılmaktadır.

b) Uygulanan Detaylı Hesap Planı

27/12/2014 tarihli ve 29218 Mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Detaylı Hesap Planları başlıklı 41 sıra no.lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği hükümleri çerçevesinde hazırlanan Özel Bütçe: Üniversiteler Ortak Detaylı Hesap Planı, muhasebe kayıtlarında kullanılmaktadır.

c) Kayıt Esası

Yönetmeliğe göre her türlü muhasebe işlemi çift taraflı kayıt sistemine göre kaydedilmekte, tahakkuk esası gereğince bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmektedir.

d) Yönetmeliğin Uygulamaya Girmeyen Hükümleri

Raporlama tarihi itibarıyla yayımlanmış fakat henüz yürürlüğe girmemiş ve uygulanmasına ileri tarihte başlanılacak maddeler aşağıdaki gibidir. Söz konusu maddelerin yürürlüğe girmesinden sonra mali tablolar ve dipnotlarda gerekli değişiklikler yapılacaktır.

Yönetmeliğin;

- 23 üncü maddesinde yer alan ticari amaçlı stoklara ilişkin net gerçekleştirilebilir değer uygulamasına,
- 26 ncı maddesinde yer alan arsa ve arazilerin ayrı izlenmesine,
- 26 ve 28 inci maddelerde yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğü karşılığı ayrılmasına,
- 311/A maddesinde yer alan mali tabloların konsolidasyonuna, ilişkin hükümler 1/1/2020 tarihinde yürürlüğe girecektir.

2. KULLANILAN PARA BİRİMİ

Yönetmeliğin “Temel kavramlar” başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen Parayla Ölçülme kavramı uyarınca, ortak ölçü olarak ulusal para birimi belirlenmiştir. Bu çerçevede mali tablolar ulusal para birimi olan Türk Lirası (TL) cinsinden sunulmaktadır.

3. YABANCI PARA İLE YAPILAN İŞLEMLER VE KUR DEĞİŞİKLİKLERİ

Yönetmeliğin 19 uncu maddesinde yabancı para cinsinden yapılan işlemler sayılmış, bu işlemlerin ve kur değişikliklerinin kaydedilmesi, raporlanması ve dipnotlarda gösterilmesine ilişkin esaslar belirlenmiştir. Yabancı paralar ile yabancı para cinsinden izlenen varlıklar ve yabancı kaynaklar, raporlama tarihinde Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasıca belirlenen ilgili döviz kuru üzerinden değerlemeye tabi tutulmaktadır. Bu değerlendirme sonucu oluşan kur farklarının etkisi, “Öz Kaynaklar” açıklayıcı not başlığı altında açıklanmıştır.

4. GELİR VE GİDERLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ESASI

Yönetmeliğin “Faaliyet Sonuçları Tablosu ilkeleri” başlıklı 6’ncı maddesi gereğince kamu idarelerinin faaliyetlerine ilişkin gelir ve gider işlemleri, tahakkuk esasına dayalı olarak gelir ve gider hesaplarında izlenmektedir. Bütçe ile ilgili olsun veya olmasın, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gereği tahakkuk eden her türlü gelir ve giderin izlenmesi için gelir ve gider hesapları kullanılmaktadır.

5. STOKLARIN MUHASEBELEŞTİRME ESASI

Yönetmeliğin 23 üncü maddesi gereğince stoklar, maliyet bedeliyle ilgili stok hesaplarına kaydedilir. Maliyet bedeli, stokların depolanacağı yere kadar getirilmesi için yapılan bütün giderleri kapsar. Kullanıldıklarında veya tüketildiklerinde gider hesabına, satıldıklarında ise ilgili varlık hesaplarına kaydedilerek stok hesaplarından düşülür.

6. DEĞERLEME VE ÖLÇÜM ESASLARI

Değerleme ve ölçüm, mali tablolarında yer verilen iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır.

a) Maliyet Bedeli

Bir varlığın satın alınması, üretilmesi veya değerinin artırılması için yapılan harcamalar veya verilen kıymetlerin toplamını ifade ederken kamu idareleri tarafından edinilen varlık ve hizmetler, bunların elde edilme maliyet bedelleriyle muhasebeleştirilir. Maliyet bedeli tespit edilemeyen varlık ve kaynakların değerlemesine ilişkin hükümler saklıdır. Söz konusu değerlendirme ölçütünün kullanıldığı durumlar aşağıdaki gibidir.

- Kamu idarelerinin bizzat kendi imkânlarıyla ürettikleri maddi ve maddi olmayan duran varlıkların üretimi için yapılan giderler,
- Kira veya sermaye geliri veya bunların her ikisini elde etmek amacıyla edinilen ve kısa dönemde satış veya diğer işlemlere konu edilmesi düşünülmeyen yatırım amaçlı varlıklar,
- Stoklar,
- Gerek yatırım ve gerekse kullanım amacıyla edinilen maddi duran varlıklar,
- Duran varlıkların ilk defa amortisman ve tükenme payı ile enflasyon düzeltmesi işlemleri,
- Şartlı bağış ve yardımların kullanılması sonucu kamu idaresi adına kaydı gereken bir varlık üretilmesi durumu.

b) Gerçeğe Uygun Değer:

Piyasa koşullarında muvazaasız bir işlemde bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi için belirlenen tutarı ifade ederken, söz konusu değerlendirme ölçütünün kullanıldığı durumlar aşağıdaki gibidir.

- Hizmet imtiyaz varlıkları,
- Finansal kiralama işlemine konu varlıkların gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değeri karşılaştırılması sonucunda düşük olan değer ise,

- Herhangi bir maliyet yüklenilmeksizin edinilen maddi ve maddi olmayan duran varlıklar,
- Kamu idarelerinin karşılığını doğrudan vermeden veya düşük bir bedel karşılığında elde ettiği gelirler dışında, verilen mal, hizmet ya da sağlanan faydanın karşılığı olan gelirler,
- Mal ve hizmetlerin takas yoluyla satışı işlemlerinden sağlanan tutarlar,
- Aynı olarak alınan şartlı bağış ve yardımlar,

c) İtibari Değer

Her türlü senetlerle, bono ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değeri ifade ederek söz konusu ölçütün belirtilen menkul kıymetler için kullanılmaktadır.

d) İz Bedeli

Ekonomik ömrünü tamamladığı halde fiilen kullanılmasına devam edilen iktisadi kıymetler ile gerçek değeri tespit edilemeyen veya edilmesi uygun görülmeyen ancak, hesaplarda izlenmesi gereken iktisadi kıymetlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan ve muhasebe kayıtlarında yer verilen en düşük tutarı ifade ederken söz konusu değerlendirme ölçütünün kullanıldığı durum aşağıdaki gibidir.

- Sanat eserlerinden hesaplara alınmasına karar verilenlerden sigortalanmamaları veya değer takdir edilememesi durumunda olanlar,

- 13/9/2006 tarihli ve 2006/10970 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe giren Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelikte iz bedeli ile izlenmesine karar verilen taşınmazlar.

e) Net Gerçekleşebilir Değer

Net gerçekleşebilir değer; olağan iş akışı içerisinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetleri ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesiyle elde edilen tutarı ifade edip söz konusu ölçütün kullanılabileceği durum aşağıdaki gibidir.

- Ticari amaçla edinilen ve kamu idaresinin hesaplarında bulunan stokların dönem sonlarında tespit edilen net gerçekleşebilir değerinin maliyet bedelinden küçük olması durumunda kullanılır.

7. AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYI AYRILMASINA İLİŞKİN ESASLAR

Yönetmeliğin 29 uncu maddesi gereğince bir duran varlığın amortisman ve tükenme payına tabi değeri, varlığın yararlanma ya da itfa süresine sistemli bir biçimde dağıtılır ve amortisman ve tükenme payı tutarı gider olarak muhasebeleştirilir.

Duran varlıklardan; arazi ve arsalar, yapım aşamasındaki sabit varlıklar, varlıkların elde edilmesi için verilen avans ve krediler ile tarihi yapılar, tarihi veya sanat değeri olan demirbaşlar dışındakilerden hangilerinin amortisman ve tükenme payına tabi tutulacağı ve bunlara ilişkin esas ve usuller ile uygulanacak amortisman ve tükenme payının süre, yöntem ve oranları "Amortisman ve Tükenme Payları" başlıklı ilişkin 47 sıra no.lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliğinde belirlenmiştir.

Tebliğde ayrıca dayanıklı taşınırların her biri için 14.000 TL'yi, taşınmazlar için 34.000 TL'yi aşmayan duran varlıklar ile tutarına bakılmaksızın maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar hesap gruplarında izlenen varlıklar için amortisman oranı % 100 olarak belirlenmiştir.

8. ENFLASYON DÜZELTMESİ

Yönetmeliğin 30 uncu maddesinde enflasyon düzeltmesi uygulamasının şartları ve yapılacak işlemler belirlenmiştir. Belirlenen şartlar gerçekleşmediği için 2018 yılı mali tablolarında enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır.

9. KOŞULLU YÜKÜMLÜLÜKLER VE VARLIKLAR

a) Koşullu Yükümlülükler

Yönetmeliğin 40/A maddesi gereğince kamu idaresi adına verilen garantiler ile kamu idarelerinin geçmişteki bir olay sonucunda, kontrolünde olmayan gelecekteki belirsiz olayların gerçekleşmesi ya da gerçekleşmemesi ile teyit edilebilecek olan ve ekonomik bir fayda veya hizmet potansiyeli içeren kaynakların çıkışı güvenilir bir şekilde ölçülemeyen diğer koşullu yükümlülükleri nazım hesaplar ana hesap grubunda ihtiyaca göre açılacak hesaplarda izlenmektedir.

Yönetmeliğin 6 ncı maddesinde yer alan ihtiyatlılık ilkesi gereğince koşullu yükümlülüklerden kaynaklanan ve kamu idarelerinden ekonomik bir fayda veya hizmet potansiyeli içeren kaynakların çıkışına neden olabileceği güvenilir bir biçimde tahmin edilen tutarlar için karşılık ayrılır ve faaliyet sonuçları tablosuna yansıtılır.

b) Koşullu Varlıklar

Yönetmeliğin 40/A maddesi gereğince kamu idarelerinin, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan koşullu varlıklar nazım hesaplar ana hesap grubunda ihtiyaca göre açılacak hesaplarda izlenmektedir.

10. KARŞILIKLAR

İhtiyatlılık ilkesi gereği Yönetmelikte belirtilen durumlarda ayrılan karşılıklar gider olarak muhasebeleştirilir ve raporlanır. Koşullu yükümlülüklerden kaynaklanan ve kamu idarelerinden ekonomik bir fayda veya hizmet potansiyeli içeren kaynakların çıkışına neden olabileceği güvenilir bir biçimde tahmin edilen tutarlar için karşılık ayrılır ve faaliyet sonuçları tablosuna yansıtılır.

11. ÇALIŞANLARIN SOSYAL GÜVENCE MALİYETLERİ

İdare, sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre Sosyal Güvenlik Kurumuna çalışanları adına sosyal sigorta primi ödemektedir. Ödenen primlerden işveren hisseleri tahakkuk ettikleri dönemde giderler hesabına kaydedilmekte, çalışanların hakedişlerinden kesilen sigortalı hisseleri dahil toplam tutar ödenecek sosyal güvenlik kesintileri hesabına kaydedilerek mevzuatta belirlenen süre içinde Sosyal Güvenlik Kurumuna gönderilmektedir.

12. BAĞIŞLAR VE HİBELER

5018 sayılı Kanunda alınan bağış ve yardımlar kamu geliri, verilen bağış ve yardımlar kamu gideri olarak tanımlanmıştır. Şartlı bağış ve yardımlar ise Yönetmeliğe göre, alındıklarında, tahsis amacına uygun olarak kullanılmak üzere ilgili hesaplara, karşılıkları ise yükümlülük olarak kaydedilmekte, yükümlülük tutarı, şartlı bağış ve yardımların tahsis amacı gerçekleştiğinde gelir olarak kaydedilmektedir.

D. MALİ TABLOLARA İLİŞKİN AÇIKLAYICI NOTLAR

1. BANKA BİLGİLERİ

Banka Hesabı Bilgileri	Tutar
Vadesiz hesap	158.550,99
Vadeli hesap	6.921.700,00
Özel hesaplar	1.432.314,15
Toplam	8.512.565,14

Özel Hesap Bilgileri	Tutar
Açılış Net Defter Değeri	9.958.751,24
Girişler	1.119.173,00
Kullanımlar	9.645.610,09
Kapanış Net Defter Değeri	1.432.314,15

2. PROJE ÖZEL HESABI

Proje Özel Hesabı; banka hesabının bakiyesinde bulunan özel hesap uygulamalarından farklı olarak Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar veya uluslararası konsorsiyumlardan genel bütçe ve özel bütçeli idareler kapsamındaki kamu idarelerine proje karşılığı aktarılan hibe niteliğindeki tutarların izlenmesi amacıyla oluşturulan özel hesap uygulamaları ile dış finansman kaynağından dış proje kredisi olarak kamu idareleri adına özel hesaplara aktarılan tutarları göstermektedir.

Türü	Tutar
Dış Finansman Kaynağından Dış Proje Kredisi olarak aktarılan tutarlar	
Avrupa Birliğinden Sağlanan Hibeler	2.006.357,11
Diğer Hibeler	

Özel Hesap Bilgileri	Tutar
Açılış Net Defter Değeri	2.322.765,17
Girişler	1.221.459,27
Kullanımlar	1.397.893,35
Kapanış Net Defter Değeri	2.006.357,11

3. MADDİ DURAN VARLIKLAR

	Açılış Defter Değeri	Kapanış Defter Değeri	Birikmiş Amortisman
Arazi ve Arsalar	10.400.844,45	10.519.289,13	
Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	9.065.052,90	11.434.308,51	5.317.403,57
Binalar	139.676.828,62	155.303.672,09	36.729.139,81
Tesis, Makine ve Cihazlar	17.668.414,00	19.039.033,22	17.493.368,83
Taşıtlar	1.284.237,51	1.284.237,51	1.137.718,52
Demirbaşlar	21.414.512,47	22.712.125,31	21.676.051,74
Yapılmakta Olan Yatırımlar	62.092.287,19	72.166.917,98	
Toplam	261.602.177,14	292.459.583,75	82.353.682,47

a) Tahsisli Taşınmazlar

	Mülkiyetinde Olan Taşınmazlar	Tahsis Edilen Taşınmazlar	Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar
Arazi ve Arsalar	7.873.425,50	16.000,00	2.661.863,63
Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	11.310.374,29	0,00	123.934,22
Binalar	155.303.672,09	0,00	0,00
Toplam	174.487.471,88	16.000,00	2.785.797,85

b) Yapılmakta Olan Yatırımlar

Yapılmakta Olan Yatırımlar	Tutar
Yapılmakta Olan Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	19.942,00
Yapılmakta Olan Binalar	72.146.975,98
Yapılmakta Olan Tesisler	0,00
Toplam	72.166.917,98

5. NAKİT AKIŞ TABLOSU

Hazır değerler nakit değişimi 2020 yılı için; dönem başı 8.938.509,59 TL, dönem sonu 10.250.882,91 TL olup yıl içindeki nakit 1.312.373,32 TL tutarında azalmıştır.

Hazır değerler grubunda yer alan hesaplar kur farklarında yaşanan değişimler sonucu 269.978,12 TL olumlu etkilenmiştir.

4. KARŞILIKLAR

Kıdem tazminatı karşılıkları kapsamında ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde idare bünyesinde işçi statüsünde çalışanlara ait kıdem tazminatı karşılığı ayrılmaktadır.

Kıdem Tazminatı Karşılıkları	Tutar
Sürekli İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları	1.779.916,39
Geçici İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları	0,00
Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları	0,00
Diğer Kıdem Tazminatı Karşılıkları	0,00
Toplam	1.779.916,39

6. ÖZ KAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU

a) Değer ve Miktar Değişimlerinin Etkisi

İdarenin değer ve miktar değişimlerinden kaynaklanan gelirleri 542.973,24TL, giderleri ise 272.995,12 TL olup, değer ve miktar değişimlerinin öz kaynaklara 269.978,12 TL olumlu etkisi bulunmaktadır.

7. TAAHHÜTLER

İdarece gerçekleştirilen yapım işlerine ilişkin olarak sözleşme imzalandığı tarihte ilgili sözleşmedeki taahhüdün takibi hem de cari yılı aşan yüklenimlerde bütçeye yeterli ödeneğin konulabilmesi için gider taahhütleri hesabına kayıt yapılmakta, daha sonra her hakediş ödemesi (geçici kabul) sırasında gider taahhütleri hesabından ilgili kısım düşürülerek yatırım tutarı “Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına” kaydedilmektedir.

SEKTÖR	2020 YILI ÖDENEĞİ (TL)		2019 YILI NAKDİ GERÇEKLEŞME (TL)	2019 YILI NAKDİ GERÇEKLEŞME ORANI (%)	
	PROGRAM ÖDENEK	REVİZE ÖDENEK		PROGRAM ÖDENEĞİNE GÖRE	REVİZE ÖDENEĞE GÖRE
EĞİTİM	14.402.000	14.402.000	32.629.000	226	226
1- Çeşitli Ünitelerin Etüd Projesi	100.000	100.000	35.000	35	35
2- Muhtelif İşler	3.000.000	3.000.000	4.401.000	146	146
3- Kampüs Altyapısı	2.000	2.000	0	0	0
4- Derslik ve Merkezi Birimler	11.000.000	11.000.000	28.064.000	93	93
5- Yayın Alımları	300.000	300.000	129.000	43	43
DKH-Teknolojik Araştırma	10.000	10.000	0	0	0
6- Merkezi Araş. Lab. İlave Altyapı (*)	10.000	10.000	610.000	107	107
TOPLAM	14.412.000	14.402.000	33.239.000	230	230

8. KOŞULLU YÜKÜMLÜLÜKLER

Koşullu Yükümlülükler	Tutar
Verilen Garantiler	0,00
Verilen Taahhüt Belgeleri	0,00
Borç Üstlenim Taahhütleri	0,00
Verilen Teminat Mektupları	1.015.363,48
Diğer Şarta Bağlı Yükümlülükler	0,00

9. KOŞULLU VARLIKLAR

Koşullu Varlıklar	Tutar
Kamu Özel İşbirliği Taahhütleri	0,00
Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri	0,00
Kişilere Ait Menkul Kıymetler	0,00
Alınan Teminat Mektupları	6.710.734,00
Diğer Şarta Bağlı Yükümlülükler	0,00
Toplam	6.710.734,00

10. DİĞER NAZIM HESAPLAR

Diğer Nazım Hesaplar	Tutar
Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar	407.967,62

EK-3

YARI YAPILANDIRILMIŞ GÖRÜŞME İLE ELDE EDİLEN GÖRÜŞLER

Katılımcıların Muhasebe Yetkililerinin IPSAS ve DMS Bilgi Düzeyi Hakkındaki Beyanları

	1. Bir muhasebe yetkilisi olarak Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının ne kadar hâkimsiniz?	2. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları hakkında herhangi bir eğitim aldınız mı?	3. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları hakkındaki bilgilerinizi nasıl ve ne sıklıkla güncelliyorsunuz?	4. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları ve Devlet Muhasebe Standartları uyumu hakkında ne düşünüyorsunuz?	5. Sorumluluğunuzdaki personelin Devlet Muhasebe Standartları konusunda eğitim alması ile ilgili ne gibi çalışmalar yapıyorsunuz?	6. Personelinizin Devlet Muhasebe Standartları konusunda eğitim alması ile ilgili ne gibi çalışmalar yapıyorsunuz?
K1	Orta	Hayır	Aylık	Uyumlu	Alanlarında uzman olduğunda yeterli olduğunu düşünüyorum	Herhangi bir çalışma yapılmadı. Kurum dışı eğitim olduğu durumlarda değerlendiriyoruz.

K2	Yeterince	Zaman zaman	Pandemi dolayı eğitimlere ara verildi	Sorunlar var	Yok	Hayır
K3	Hâkim olduğumu düşünüyorum	Mesleki eğitim kursu	Gerektiğinde	Uyumlu olduğumu düşünüyorum	Kısmen	Düzenli hizmet içi bireysel eğitim
K4	80%	Aldım	Soru sorulduğunda.	Sıkıntı yok	Pek değil	Hiç bir eğitim yapılması
K5	Orta düzeyde	Hazine ve Maliye Bakanlığı Uluslararası proje çalışmalarında yer aldım	Değişiklik olduğundan haberdar oldukça	Uyum var ancak standartlar çeviriden dolayı Devlet Muhasebesinde noksan raporlamaya yol açıyor	Sadece yaptığı işler ile sınırlı	Kurumlarda muhasebe standartlarının fazla önemsenmemesi nedeniyle kaliteli eğitim imkânsızlaşıyor
K6	Yeterince hâkimim.	Hayır, herhangi bir eğitim almadım	İhtiyaç oldukça mevzuatı takip ediyorum	Uyumlu olduğumu düşünüyorum	Hayır. Devlet muhasebe standartlarını kendi isimizde birebir kullanmadığımız için	Eğitimlerimi z muhasebat genel müdürlüğü tarafından düzenlendiği için gerekli olursa eğitim konusuna

					çok gerekli olduğunu düşünmüyorum.	eklerler diye düşünüyorum.
K7	Gene olarak bilgi sahibiyim. Detaylı inceleme yapmadım.	Hayır, almadım	Bu standartların yaptığım ise doğrudan etkisi bulunmadığından, güncellemiyorum.	Uyumlu olduğunu düşünüyorum.	Yaptıkları iş itibariyle ihtiyaçları olmadığından dolayı, yetkinlik gerektiğini düşünmüyorum.	Gerek olduğunu düşünmüyorum.
K8	Koca bir hiç	Almadım senli yerli mevzuatı biliyor da uyguluyor muyuz ki	Ne güncelleme si	Devlet koyduğu standartlara devleti yönetenler uyuyor mu ki	Yetkin ve yeterli olmadıklarını düşünüyorum herkes kendince	Her şey lafta
K9	Türkiye’de ki uygulanan devlet muhasebe standartlarının uluslararası standartlara uygun hale getirildiğini	Almadım	Yakın zamanlarda çok sık bilgi güncellemesi yapamıyorum.	Kısmen uyumlu olduğunu düşünüyorum	Tam donanıma sahip henüz değil fakat nereden araştırma yapacaklarını biliyorlar.	Personel az olması ve iş yükünün fazla olması ve dünyada ki covid-19 salgını neticesinde karşılaşılan sorunları çözmek

	, 5018 sayılı Kanunun hazırlanma sındaki amacın buna dayandığını biliyorum fakat hiçbir şekilde yurt dışındaki herhangi bir Ülkeye gidip bir karşılaşma yapma imkânım olmadı.				Sorunları çözebilirler	kadar bir bilgi yapılabildi eğitim yapılamadı.
K10	İşimin gereklerini ilgilendiren ölçüde hâkim olduğumu düşünüyorum	Hayır almadım	İşle ilgili ihtiyaç duydukça güncelliyorum	Uyumlu olduğumu düşünüyorum	Hayır, personel sadece kendini ilgilendiren işlere bakıyor gerisini araştırıyor	Her hangi bir çalışmamız yok
K11	Yeterince	Aldım	Günlük	Uyum yeterli olmadığı gibi bununla ilgili çalışmalar yavaş ilerliyor.	Yeterli değil, çünkü personelin sık sık	Kendi tecrübelerimi zi ilgili personellere aktarmaya

					görev yerlerinin değişmesi ve personelin kendini geliştirmesi için yeterli imkânın verilmemesi.	çalışıyoruz lakin bu da personel için yeterli değildir.
K12	Çok az	Hayır	İhtiyaç oldukça	Fikrim yok	Hayır, hizmetçi eğitim yetersiz.	Zorunlu eğitim ve kurslara gönderebiliyoruz.
K13	Kısmen	Hayır	Hiçbir zaman	Bilgim yok	Hayır	Birim içinde yapıyor
K14	İyi	Kısmen eğitim aldım	Sürekli	Mevzuat sürekli değişmekte ve uyum sorunu yaşanmaktadır.	Hayır, yeteri kadar eğitim ve seminerler düzenlenmemektedir.	Kurum içi eğitim veya birebir çözümler üretilmektedir.
K15	Hâkim değilim.	Sertifika eğitiminde edindiğim kısa bilgiler dışında	Güncelleme yapmıyorum.	Fikrim yok.	Düşünmüyorum.	Çalışmamız yok.

		eğitim alamadım.				
K16	Yeterli düzeyde	Hayır almadım	Hiç almadım ve bilmiyorum	Sadece devlet muhasabe standartları hakkında bilgim var	Yeterli düzeyde çünkü bu birimde çalışan herkes en az 10 yıllık tecrübeye sahip	Hizmet içi eğitim konularına ağırlık veriyor
K17	Bilgim yok	Almadım	Bilgim yok	Bilgim yok	Kısmen yeterliyim. Hangi hesapların nasıl çalıştığını biliyorum.	Çalışmam yok.
K18	Düşük düzey bir bilgi ve dokümanlar a sahibim	Hayır	Genelde önümüze bu konu ile ilgili bir olay geldiğinde araştırıyoruz	Avrupa birliği çalışmaları kapsamında ve karşılıklı vergi vb. anlaşmalar kapsamında uyum sağlanıyor diye düşünmekteyi m	Evet, çünkü şu ana kadar bir sorun yaşamadığı mız gibi ilgili örnek uygulamal arda yeterli bilgiye ulaşabiliyo ruz	Her yıl maliye bakanlığı eğitim duyurularınd a konu başlığı varsa talep ediyoruz

K19	Orta	Hayır	Yılda bir	Yeterince bilinmemekte ve uygulanmamak tadır geliştirilmesi gerek.	Hayır	Fazla bir etkinlik bulunmamak tadır. İş yoğunluğu pandemi vb. sebeplerden dolayı
K20	İyi	Evet	Yıllık olarak	Önemli ölçüde	Hayır. Muhasebe sisteminin bilişim sistemi üzerinden yapıldığından dolayı	Bakanlık, kamu kurumu ve dernekler tarafından hazırlanan kurslara gönderilerek
K21	Hayır	Hayır	Yok	Hala daha etkin olamadık	Hayır	Yapamıyoruz
K22	Yeterince hâkim olduğumu düşünüyorum.	Maliye Bakanlığının düzenlediği eğitimlerden faydalandık ve aldık	Mevzuatı takip edip güncel tutmaya çalışmaktayız.	Uyumlu olduğumu düşünüyorum	Evet, yeterli olduğumu düşünüyorum.	Gerek Üniversitemi zce düzenlenen ve farklı kurumların düzenledikleri eğitimlere katılmalarını sağlamaktayız.

K23	Orta düzeyde	Hayır	Güncellemiyorum.	Ülkemizde uygulanan devlet muhasebesinin çok iyi durumda olduğunu, uluslararası düzeyde ilk beşe girebileceğini düşünüyorum.	Düşünmüyorum. Öncelikle ilgileri, sonrasında aldıkları eğitimler yeterli değil.	Hizmetçi eğitimler planlıyoruz.
K24	Hâkim değilim	Hayır	Güncellemiyorum	Fikrim Yok	Hayır	Hayır
K25	Orta Düzey	Hayır	İhtiyaç olunca	Hiç bir fikrim yok	İşimiz görülüyor. Sayıştay Denetimin de Problem yaşamadık.	Yeni göreve başlayan personel yanında çalıştığı arkadaşından yaparak öğreniyor.
K26	70%	Hayır	Ülkemizde geçerli resmi bir düzenlemeye yansımaları halinde güncelliyorum	Fikrim yok	Muhasebe biriminde çalışan arkadaşlarının % 50 si konuya hâkim. % 50'si de kısmen	Birim içi eğitimler düzenliyoruz. Kontrol mekanizmalarını işletiyoruz boşluklarda. Eksiklik ya

					ezbere ve standart iş yapıyor.	da yanlışlık olduğu zaman ilgili personelin bilgilendirilmesine özen gösteriyoruz.
K27	Hayır	Hayır	İş ile ilgili ihtiyaç olursa	Bilgim yok	Yeterli nitelikte olduğunu düşünmüyorum	Maalesef çalışma olmadığı gibi yeterli sayıda personelde yok
K28	Orta düzey	Hayır	İhtiyaç duydukça internet araştırmasıyla	Yeterli buluyorum	Düşünmüyorum, mezuniyetleri böyle bir eğitim vermiyor	İnternet araştırması yapmasına teşvik ediyoruz
K29	Çok hâkim değilim.	Hayır.	Mevzuatı takip ediyorum.	Uyum bulunmaktadır.	Hayır	Çalışmalar mevcut değildir.
K30	Hakîm değilim	Hayır	Güncellemiyorum	Bilgim yok	Hayır, yeterli eğitime sahip değilim	Planlama yapıyoruz

EK-4

YARI YAPILANDIRILMIŞ GÖRÜŞME İLE ELDE EDİLEN GÖRÜŞLER

Katılımcıların Muhasebe Servisinde Kullanılan Bilişim Sistemi Devlet Muhasebe Standartlarının Uyumu Hakkındaki Beyanları

	7. Yönetim Bilgi Sistemi ve alt sistemleri tarafından gerçekleştirilen muhasebe işlemlerinin ve üretilen raporlarının Devlet Muhasebe Standartlarına uygun olup olmadığı konusunda ne düşünüyorsunuz?	8. Verileri işleme konusunda Yönetim Bilgi Sistemi ve alt sistemlerinin yeterli olduğunu düşünüyor musunuz? Ek bir yazılım kullanıyor musunuz?	9. Üniversitenizde Devlet Muhasebe Standartlarına uygun mali raporlar hazırlanıp hazırlanmadığı konusundaki görüşünüz nedir?
K1	Uygun ve güzel bir sistem	Yeterli	Mali raporlar aylık ve yıllık hazırlanıyor
K2	Eksikler var	Kısmen Yeterli	Uygun
K3	Uygun olduğunu düşünüyorum	Yeterli. Ek bir yazılım kullanmıyoruz	Uygun olarak hazırlanıyor
K4	Uyumlu	Yeterli fakat daha da geliştirilebilir.	Zorunlu raporları hazırlıyorum
K5	4. Soruya yanıttımda belirttim	Kamuda kullanılan yazılım çok çeşitli olduğu için veri tabanı sağlıklı değil yetersiz. Bu durumda Yönetim bilgi sisteminin tek çatıda toplanması oldukça güç	Mali tabloların uygun olup olmamasının yeterince denetlenmediği ayrıca mali tabloların okunabilirliğinin yeterince öğretilmediği

			gerekçesi ile tam olarak uygunluk verilemez.
K6	Oluşturulan raporlar muhasebat genel müdürlüğü tarafından hazırlandığı için uygundur diye düşünüyorum	1. seçenek evet yeterli olduğunu düşünüyorum	Üniversitemizde Dms ye uygun mali raporlar hazırlanmaktadır
K7	Sistemi kurgulayan ve standartları hazırlayan birimler aynı bakanlık çatısı altında bulunmaktadır. Bu nedenle uyumlu olduğunu düşünüyorum.	Yeterli olduğunu düşünüyorum. Ek bir yazılım kullanmıyoruz.	Standartlara uygun olduğunu düşünüyorum.
K8	Okumasını ve yorumlamasını uygulamaya yön vermedikten sonra gerisi boş	Ek yazılıma gerek yok ki mevcudu yeterince çözümleyip kullanamıyoruz ki	Hepsi lafta kalıyor
K9	YBS sisteminde yapılan çalışmaların devam ettiğini görüyoruz, raporlamaların uygun olduğunu sadece sistemin yapılan raporlama sonucunda çıkan hatalı yevmiye kayıtlarını göstermesi gerektiğini düşünüyorum, göstermiyor. Örneğin nakit akış tablosu hata taramalarında 5 li gruplardan	Kullanmıyorum.	Kısmen uygun olduğunu görüyorum

	kaynaklandığını görüyoruz.(500-511-570 gibi) nazım hesapların ilgili evrakta çalıştırılmaması ayrı şekilde çalışması		
K10	Sistemler sürekli güncelleniyor bu aşamada tam bir uyumdan bahsedilemez	Bazı eksiklikleri olsa da yeterli diyebilirim ek yazılım kullanmıyorum	Hazırladığımı düşünüyorum
K11	Son zamanlarda maliye ve hazine bakanlığının bununla ilgili çalışmaları var ancak bu çalışmalar idarelerin görüşleri alınmadan direk işletildiği için verimli olmamaktadır.	Yeterli değildir	Raporlama kısmı ihtiyaca cevap vermemektedir.
K12	Tam anlamı ile bütünleşmiş değil	Hayır	Yeterli
K13	Uygun	Yeterli	Hazırlanmıyor
K14	Raporlarda bazen uyumsuzluk çıkmaktadır.	Mevcut sistem dışında bazı ek yazılım araçları kullanılmaktadır. Örneğin Ek ders takibi için ayrıca bir yazılım kullanılmaktadır.	Mali raporlamalar düzenli olarak yayınlanacağı tarihlere asgari düzeyde uyulmak şartıyla düzenlenerek yayınlanmakta ve ilgili yerlere gönderilmektedir.
K15	Kısmen uyumlu.	Tam olarak yeterli değil.	Muhasebe birimimizin elinde olmayan bazı sebeplerden dolayı zaman

			zaman standardın dışına çıkılabiliyor.
K16	%100 olmamakla beraber yeterli sayılır	Yeterli düzeyde sayılır başka bir yazılım kullanmıyoruz	Uygun zaten sistem kendi raporluyor
K17	Uyumlu olduğunu görmedim.	Muhasebe sistemi yeterli. Kullanmıyorum.	Mali rapor hazırlanıyor.
K18	Uygun olduğunu düşünüyorum ancak test etme imkânım olmadı	Yeterli olduğunu düşünüyorum ancak diğer sistemlere bağlantı ve veri aktarımında sıkıntılar da oluyor	Hazırlandığını düşünüyorum ve görüyorum
K19	Yeterli değil	Yetersiz	Hazırlanmaktadır.
K20	Önemli ölçüde uygun	Hayır, sadece günün ihtiyaçlarını dikkate alınarak mevcut programlara eklemeler yapılabilir	Hazırlanmaktadır
K21	Standartlara uygunmuş bilmiyorum	Evet	Kararsızım
K22	Kullandığımız sitemlerin ürettikleri raporların Devlet Muhasebe Standartlarına uygun olduğunu düşünüyorum.	Yeterli olduğunu düşünüyorum. Ek bir yazılım kullanmıyoruz.	Hazırlandığını düşünüyorum.
K23	Ayrı yönetim bilgi sistemimiz yok.	Hazine ve Maliye Bakanlığınca sağlanan BKMYS sistemini	Sistem standartlara uygun olarak dizayn edilmiş. İsteseniz de muhasebe tekniği yönünden önemli

		kullanıyoruz. Ek bir yazılım yok.	hatalar yapamazsınız. Hazırlanıyor.
K24	Eksiklikler var	Yeterli değil eksiklikler var	Kısmen evet
K25	Yönetim Bilgi Sistemi kullanılmıyor.	Yönetim Bilgi Sistemimiz henüz yok	Devlet Muhasebe Standartlarına uygun mali raporlar hazırlanıyor
K26	Bakanlığın sistemini kullanıyoruz. Şimdiki yazılımda personel hatalarını azaltıcı uygulamalar ve raporlamalar bizim işimizi kolaylaştırıyor. Yalnızca bütçe programı ile uyumu konusunda arada tereddütler oluyor.	Bizim için yeterli genel itibariyle. Gelirlerin takibi konusunda ayrıca bir program/tablo(Excel) kullanıyoruz.	Standartlara uygun rapor düzenliyoruz.
K27	Uygunluk yeterli değildir nakit akış tablosu oluşurken sıkıntı yaşadım	Yeterli değil ama başka yazılım kullanmadım	Standartların tamamen uygulanmadığını düşünüyorum bu nedenle raporlama da eksiklikler var
K28	Muhasebe standartlarına uygun	Standartlara uygun programlar hazırlansa da iş ve işlemleri hızlı ve pratik şekilde yapmaya müsait değil	Raporlar standartlara uygun şekilde hazırlanıyor
K29	Uygundur.	Evet.	Hazırlanmaktadır.

K30	Temel mali tablolarda yeterli	Hayır	Temel mali tablolar hazırlanıyor
-----	-------------------------------	-------	----------------------------------

EK-5

YARI YAPILANDIRILMIŞ GÖRÜŞME İLE ELDE EDİLEN GÖRÜŞLER

Katılımcıların Mevzuat ve Devlet Muhasebe Standartlarının Uyumlu Hakkındaki Beyanları

	11. Uygulanmayan veya uygulanması zor olan Devlet Muhasebe Standartlarının var olduğunu düşünüyor musunuz? Hangi Devlet Muhasebe Standartlarının uygulanmasının zor olduğunu düşünüyorsunuz?	12. Şimdiye kadar bir işlem ya da olayın raporlanmasında Devlet Muhasebe Standartları ile mevcut mevzuatın (5018 sayılı kanun) çelişkili olduğu bir durumla karşılaştınız mı? Karşılaştıysanız nasıl bir tutum aldınız?	13. Mevzuat ile Devlet Muhasebe Standartlarının uyumlu olmadığı durumlarla karşılaşırsanız hangisini referans alırsınız? Neden?
K1	Hayır	Karşılaşmadım. Karşılaşırsam 5018 sayılı kanunu rehber edinirdim.	Mevzuat
K2	Yok	Yok	Mevzuat
K3	Düşünmüyorum	Karşılaşmadık	Mevzuatı esas alırım. İşlemin dayanağı olduğundan.
K4	Zor bir şey yok.	Hayır	Referans alma durumu söz konusu değil. Yeni yeni muhasebe sistemi buna izin vermiyor.
K5	Uygulanması zor standart mevcut değil	BKMYS (Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Sistemi)nde oluşturulan raporların sonuçlarının	Mevzuatı dikkate alırım çünkü herhangi bir problemde işlemlerim

		değerlendirilmediği düşüncesi oluştu. İlgili bakanlık toplantı ve eğitimlerinde dile getirildi	mevzuat çerçevesinde sorgulanır
K6	Çok bilgim yok	Benim için asıl olan, sorumluluk alanım 5018 sayılı kanundur.	Mevzuat. Çünkü sorumluluk alanım sadece mevzuat. Devlet muhasebe standartlarına ilişkin bir sorumluluğum yok.
K7	Bu konuda herhangi bir inceleme var araştırma yapmadım	Karşılaşmadım,	Mevzuatı uygulayım, zira standartlar kanunların üzerinde değildir.
K8	Daha doğru düzgün bir Muhasebe Yetkililiğini bir düzene oturtabilmiş değiller gerisi boş	Her şey kitabına uyduruluyor	Ana mevzuatı
K9	Nazım hesapların ayrıca takip edilmesi	Devlet Muhasebe Standartları ile mevcut mevzuatın (5018 sayılı kanun) çelişkili olduğu bir durumla karşılaşmadım ancak arkadaşlarımdan çelişkili olduğunu iddia edenler oldu.	Mevzuat hükümlerini referans alırım. Çünkü mevzuat hükümleri dışında alınan bir kararın yaptırımını söz konusu olacaktır.
K10	Hepsinin uygulandığını sanmıyorum	Karşılaşmadım	Mevzuat kesinlikle Hayır
K11	Hayır	Hayır	Hayır

K12	aşınma payı uygulamaları	Hayır	Mevzuat /sorumluluk
K13	Hayır	Hayır	Mevzuat
K14	Üniversitelerde amortisman hesaplama ve buna bağlı hesap kodu işlemleri şuan için sorun olarak gözükmektedir. Yılsonunda mutlaka düzeltme kayıtları yapılmaktadır.	Hayır	Kanun ve yönetmelikte belirtilen hususlara dikkat edilir.
K15	Vardır.	Nakit akış tablosu düzenlerken yaşadım.	Mevzuatı esas alırım.
K16	Yok	Karşılaşmadım. Karşılaşısam mevzuat ne derse o olur.	Mevzuatı çünkü mevzuat tan sorumluyuz
K17	Tam bilgim yok.	Karşılaşmadım.	Mevzuat. Mevzuata uymak zorundayız.
K18	Öncelikle her araştırmacının ve yayımlanan belgelerde kaç tane standart olduğu eklenenler vb. konularda standart sağlanmalı	Karşılaştık konu hakkında maliye bakanlığına çağrı açıldı	Sistemi referans alırım çünkü raporlar ve veriler orada tutuluyor ve üretiliyor
K19	Yanıtsız	Hayır	Mevzuat
K20	Muhasebe sisteminin bilişim sistemlere bağımlı olması bütünsel olarak hangi standarttın uygulandığını	Hayır	Devlet muhasebe standartlarını

	hangisinin uygulanmadığının takibinin zorlaştığı.		
K21	Karasızım	Karasızım	Yok
K22	Zor olduğunu düşünmüyorum.	Karşılaşmadık	Mevzuatı referans alırım. Uygulama zorunluluğu olduğundan
K23	.	Karşılaşmadım.	Mevzuatı referans alırım. Ona uymak zorundayım.
K24	Vardır mutlaka	Karşılaşmadım	Mevzuat
K25	Hayır	Hayır Karşılaşmadım	Mevzuat
K26	Şahsen düşünmüyorum ancak çalışan arkadaşlarımızdan gelirlerin tahakkuku ve tahsilatların cari yıl, sonraki yıllar vs. gibi hesaplar için muhasebeleştirme işlemlerinin fazla olduğunu duyuyorum.	Karşılaşmadım.	Mevzuatı dikkate alırım. Çünkü uygulamalarda bakılacak öncelikli alan mevzuattır.
K27	Evet, uygulaması zor olan standartlar var	Karşılaşmadım	Mevzuatı referans alırdım çünkü ondan sorumluyuz
K28	Hazırlanan tabloların standartlara uygun ancak bir sorunu giderme konusunda	Karşılaşmadım	Mevzuatı referans almak zorundayız

	yetersiz bazen de gereksiz olduğunu düşünüyorum		
K29	Hayır.	Hayır.	Görüş isteriz.
K30	Hayır	Hayır	Mevzuat. Yaptırımını nedeniyle

EK-6

YARI YAPILANDIRILMIŞ GÖRÜŞME İLE ELDE EDİLEN GÖRÜŞLER

Katılımcıların Sayıştay Denetimi Devlet Muhasebe Standartlarının Uyumuna Hakkındaki Beyanları

	14. Sayıştay'ın denetimlerinde Devlet Muhasebe Standartlarını referans aldığını düşünüyor musunuz?	15. Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde üniversiteniz tarafından üretilen raporların ya da muhasebe sisteminin Devlet Muhasebe Standartlarına uygun olmadığı konusunda kurumunuza bir bulgu tespit edildi mi?
K1	Evet	Hayır
K2	Evet	Hayır
K3	Evet	Evet
K4	Evet	Yapılmadı
K5	Yeterince değil. Çünkü raporlarda uygunluk verilmiş olmasına karşın bulgularda uygunluğa tezat tespitler görülüyor	Hayır
K6	Evet düşünüyorum	Hayır, herhangi bir tespit olmadı
K7	Düşünmüyorum.	Yapılmadı
K8	Neyi esas aldığını düşünemiyorum ki	Bazı saptamaları oldu
K9	Sayıştay'ın denetimlerinde Devlet Muhasebe Standartlarını değil mevzuat hükümlerini referans aldığını düşünüyorum.	Bu konuda herhangi bir bulgu tespit edilmedi.

K10	Hayır devlet muhasebe standartlarını referans aldığımı düşünmüyorum	Hayır, tespit edilmedi
K11	Hayır	Hayır
K12	Evet	Hayır
K13	Evet	Hayır
K14	Evet	Farklı tarihlerde dökümü alınan raporlarda daha önce uyumsuzluk olduğu görüldü.
K15	Kısmen düşünüyorum.	Tespit edilmedi.
K16	Sayıştay önce mevzuatı sonra devlet muhasebe standartlarını ölçü alıyor	Hayır, böyle bir bulgu yer almadı
K17	Düşünmüyorum.	Edilmedi.
K18	Baskın bir referans alındığını hissetmiyorum	Edilmedi
K19	Evet	Hayır
K20	Önemli ölçüde	Evet
K21	Yok	Yok
K22	Evet	Hayır
K23	Hayır. Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği	Hayır.
K24	Hayır	Etmedi
K25	Evet	Hayır
K26	Kesinlikle düşünüyorum. Son yıllarda daha çok muhasebe kayıtları üzerinde denetim konularının fazla olduğunu söyleyebilirim.	Nazım hesapların kullanımı, gelir hesaplarının kullanımı konusunda geldi.

K27	Hayır düşünmüyorum	Hayır edilmedi
K28	Sayıştay'ın kaliteli bir denetim yaptığını düşünmüyorum	Sayıştay yeterli seviyede denetim yapmaktan çok uzak
K29	Evet.	Hayır.
K30	Zaman zaman	Hayır