



**T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

# **2015 YILI MALİ İSTATİSTİKLERİ DEĞERLENDİRME RAPORU**

**Eylül 2016**



**T.C.**  
**SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

**Sayı:** Bşk.2016/17-619828/37799  
**Konu:** 2015 Yılı Mali İstatistikleri  
Değerlendirme Raporu

08.09.2016

**TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ BAŞKANLIĞINA**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 54 ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 40'ncü maddeleri uyarınca hazırlanan 2015 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporunu saygılarımla arz ederim.



**Seyit Ahmet BAŞ**

**Sayıştay Başkanı**





**T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

**2015 YILI**

**MALİ İSTATİSTİKLERİ**

**DEĞERLENDİRME RAPORU**

Eylül 2016

*2015 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 54'üncü ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 40'üncü maddeleri gereği hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuştur.*

# İÇİNDEKİLER

<b>1. GENEL ÇERÇEVE</b> .....	1
<b>2. MALİ İSTATİSTİKLER HAKKINDA BİLGİ</b> .....	3
<b>3. MALİ İSTATİSTİKLERİN KAPSAMI</b> .....	5
<b>4. MALİ İSTATİSTİK SETİNİN HAZIRLANMA ESASLARINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRME</b> .....	11
4.1. RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ ARASINDAKİ TEMEL FARKLILIKLAR .....	12
4.1.1. Yayımlanma Amacı Farklılığı .....	12
4.1.2. Kapsam Farklılığı.....	12
4.1.3. Tanımlama, Değerleme ve Ölçme Farklılıkları .....	13
4.1.4. Hazırlamada Yöntemsel Farklılık .....	14
4.1.5. Tablo Seti İçerik Farklılığı.....	15
4.2. DEVLET MUHASEBE STANDARTLARININ UYUMLAŞTIRILMASINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRME .....	19
<b>5. GENEL YÖNETİM MALİ İSTATİSTİKLERİNİN HAZIRLANMASI</b> .....	21
5.1. KONSOLİDASYON.....	21
5.2. ELİMİNASYON İŞLEMLERİ .....	21
5.3. MALİ İSTATİSTİKLERİN HAZIRLANDIĞI MUHASEBE SİSTEMİNE İLİŞKİN GENEL DEĞERLENDİRME VE 2015 YILI KONSOLİDASYON İŞLEMLERİ.....	23
<b>6. 2015 YILI MALİ İSTATİSTİK TABLOLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ</b> .....	27
6.1. 2015 YILI GENEL YÖNETİM BİLANÇOSU .....	28
6.1.1. Tablo Hakkında Bilgi.....	29
6.1.2. Tablonun Değerlendirilmesi .....	29
6.2. 2015 YILI GENEL YÖNETİM NET DENGE TABLOSU.....	31
6.2.1. Tablo Hakkında Bilgi.....	31
6.2.2. Tablonun Değerlendirilmesi .....	31
6.3. 2015 YILI GENEL YÖNETİM NET MALİ DENGE TABLOSU .....	34
6.3.1. Tablo Hakkında Bilgi.....	34
6.3.2. Tablonun Değerlendirilmesi .....	35
6.4. 2015 YILI GENEL YÖNETİM ŞARTA BAĞLI VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLER TABLOSU .....	36
6.4.1. Tablo Hakkında Bilgi.....	36
6.4.2. Tablonun Değerlendirilmesi .....	37
6.5. 2015 YILI MALİ İSTATİSTİK TABLO SETİNE İLİŞKİN ÖNERİLER.....	40

6.5.1. Gelir ve Gider Kalemlerinde Detaylı Bilgi Verilmesi .....	40
6.5.2. Diğer Ekonomik Akışlar Tablosunun Yayınlanması .....	40
6.5.3. Mali İstatistik Setinde Gösterge ve Analize Yer Verilmesi .....	41
6.5.4. Ek Tablolar ve Açıklayıcı Notlara Yer Verilmesi .....	42
<b>7. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ .....</b>	<b>43</b>



## TABLO VE ŐEKİLLER LİSTESİ

<b>Tablo 1</b> : Genel Yönetim Sektörü Kapsam Karşılaştırması.....	7
<b>Tablo 2</b> : GYMY'ye Göre Mali İstatistik Tabloları ve Raporlama Çerçevesi.....	11
<b>Tablo 3</b> : Mali Tablo Setleri Karşılaştırması .....	16
<b>Tablo 4</b> : GFS-DMS Farklılık Tablosu.....	17
<b>Tablo 5</b> : Konsolide Edilemeyen Tutar Tablosu.....	24
<b>Tablo 6</b> : 2015 Yılı Genel Yönetim Bilançosu .....	28
<b>Tablo 7</b> : 2015 Yılı Genel Yönetim Net Denge Tablosu .....	31
<b>Tablo 8</b> : 2015 Yılı Genel Yönetim Net Mali Denge Tablosu .....	34
<b>Tablo 9</b> : 2015 Yılı Genel Yönetim Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu .....	36
<b>Şekil 1</b> : Genel Yönetim Sektörü Kapsamı (5018 sayılı Kanun madde 52).....	5
<b>Şekil 2</b> : Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kurumların Veri Toplama Aşamaları .....	9
<b>Şekil 3</b> : Mahalli İdareler ve Sosyal Güvenlik Kurumları Veri Toplama Aşamaları .....	10
<b>Şekil 4</b> : Genel Yönetim Sektör İçi ve Sektör Dışı Mali İlişkilerine Dair Örnek.....	22



## KISALTMALAR

- BDDK** : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- BKMYBS** : Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi
- DMS** : Devlet Muhasebe Standartları
- DMSK** : Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu
- GFS** : Kamu Mali İstatistikleri
- GFSM** : Kamu Mali İstatistikleri Rehberi
- GYMY** : Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
- SGK** : Sosyal Güvenlik Kurumu
- SPK** : Sermaye Piyasası Kurulu



# 1. GENEL ÇERÇEVE

2015 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Mali İstatistiklerin Değerlendirilmesi" başlıklı 54'üncü maddesinde yer alan, "Bir yıla ait mali istatistikler, izleyen yılın Mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından Sayıştay tarafından değerlendirilir ve bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine ve Maliye Bakanlığına gönderilir" hükmüne istinaden hazırlanmıştır.

Maliye Bakanlığınca yayımlanan 2015 yılı mali istatistikleri, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 40'inci maddesi uyarınca hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından değerlendirilmiştir. Yapılan tespit ve değerlendirmelere raporun ilgili bölümlerinde yer verilmiştir. Bu kapsamda, Raporun;

- **Mali İstatistikler Hakkında Bilgi** bölümünde, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde (GYMY) mali istatistik olarak değerlendirilen mali tablolar hakkında bilgi verilmektedir.

- **Mali İstatistiklerin Kapsamı** bölümünde, yayımlanan istatistiklerin kapsamı, bu kapsamın belirlenme yöntemi ve veri derleme esasları hakkında bilgi verilmektedir.

- **Mali İstatistik Setinin Hazırlanma Esaslarına İlişkin Değerlendirme** bölümünde, mali istatistik setini oluşturan tabloların hazırlanmasında esas alınan kavramsal çerçeveye ve Devlet Muhasebe Standartları (DMS) ile muhasebe yönetmeliklerinin uyumuna ilişkin temel değerlendirmelere yer verilmektedir.

- **Genel Yönetim Mali İstatistiklerinin Hazırlanması** bölümünde, konsolidasyon kapsamında yapılan eliminasyon işlemleri ve mali istatistiklerin hazırlandığı muhasebe sistemine ilişkin bilgilere yer verilmektedir.

- **2015 Yılı Mali İstatistik Tablolarının Değerlendirilmesi** bölümünde, mali istatistik tabloları; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk kriterleri esas alınarak değerlendirilmektedir.

- **Genel Değerlendirme ve Sonuç** bölümünde, mali istatistiklerin güvenilirliğinin artırılmasına, hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın güçlendirilmesine, kamuoyunun doğru bilgilendirilmesine ve yapılacak analizlerin sağlıklı olmasına katkı sağlayacağı değerlendirilen tespit ve önerilere yer verilmektedir.



## 2. MALİ İSTATİSTİKLER HAKKINDA BİLGİ

5018 sayılı Kanun'a göre mali istatistikler; uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde, muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak hazırlanan gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin mali tabloları içermektedir.

31.12.2014 tarihinde yürürlüğe giren GYMY ile mali istatistiklerin tanımı yapılmış ve kapsamı, hazırlanması ve konsolidasyonuna ilişkin temel ilkeler yeniden belirlenmiştir.

GYMY'nin 329'uncu maddesinde, mali istatistik; "*genel yönetim sektörü kapsamındaki idarelerin gelir, gider, varlık, yükümlülük ve öz kaynaklarına ilişkin bilgiler sunan ve istatistiki temellere dayanılarak oluşturulan konsolide mali tablolardır*" şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı Yönetmelik'in 332'nci maddesinde, aşağıda sayılan mali istatistik tablolarının Maliye Bakanlığınca hazırlanacağı ve kamuoyunun bilgisine sunulacağı ifade edilmiştir:

- a) Bilanço,
- b) Net Denge Tablosu,
- c) Net Mali Denge Tablosu,
- ç) Nakit Akış Tablosu,
- d) Harcamaların Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu,
- e) Bütçe Denge Tablosu,
- f) Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu.

Yönetmelik'in 340'ıncı maddesinde ise; mali istatistiklerin yayımlanma dönemi, kurumsal kapsamı, hazırlanma amacı, veri derleme şekli, hazırlama yöntemleri ve dayanakları, tanımları ve iletişim bilgilerinin metaveri ile açıklanacağı ve metaverinin mali istatistik tablolarıyla birlikte yayımlanacağı ifade edilmektedir.





### 3. MALİ İSTATİSTİKLERİN KAPSAMI

5018 sayılı Kanun'un 52'nci maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı, aynı Kanun'un 2'nci maddesinde belirlenen genel yönetim kapsamına bağlı kalmaksızın mali istatistiklerin derlenmesine yönelik olarak "Genel Yönetim Sektörü"nü yeniden tanımlayarak kapsam belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden, uluslararası sınıflandırmalara uygun olarak Bakanlık tarafından 46 sıra no.lu Genel Yönetim Mali İstatistikleri Genel Tebliği hazırlanmıştır.

Şekil 1: Genel Yönetim Sektörü Kapsamı (5018 sayılı Kanun madde 52)



Genel yönetim sektörünün kapsamı oluşturulurken, uluslararası standartlar çerçevesinde kamu idaresinin;

- a) Yerleşik (mukim) bir birim olup olmadığı,
- b) Kurumsal bir birim olup olmadığı,
- c) Devlet kontrolünde olup olmadığı,
- ç) Piyasa üreticisi olup olmadığı,
- d) Devlet için bir mali yardımcı kuruluş olup olmadığı

kriterleri esas alınmıştır.

Genel yönetim sektörü; merkezi yönetim, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumları alt sektörlerinden oluşmaktadır. Bu kapsamda, bahsi geçen Tebliğ ile 5018 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinden farklı olarak Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) merkezi yönetim kapsamından çıkartılmış; sosyal tesisler, döner sermayeler, bütçe dışı fonlar ve TRT, Şeker Kurumu, Merkezi Finans ve İhale Birimi gibi kurumlar, "Bütçe Dışı Kurumlar" adı altında sektör kapsamına alınmıştır. Mahalli idareler sektörü kapsamına Gençlik ve Spor İl Müdürlükleri ile Kalkınma Ajansları eklenmiş, belediye bağlı idarelerine ise sadece bütçe istatistikleri kısmında yer verilmiştir. Benzer şekilde İşsizlik Sigortası Fonu sosyal güvenlik kurumları sektörü kapsamına alınmıştır.

Bu hususlar çerçevesinde, genel yönetim sektörü kapsamı, 5018 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinden farklı olarak, mali istatistiklerin hazırlanması amacıyla Tablo 1'de görüldüğü şekilde belirlenmiştir.

**Tablo 1: Genel Yönetim Sektörü Kapsam Karşılaştırması**

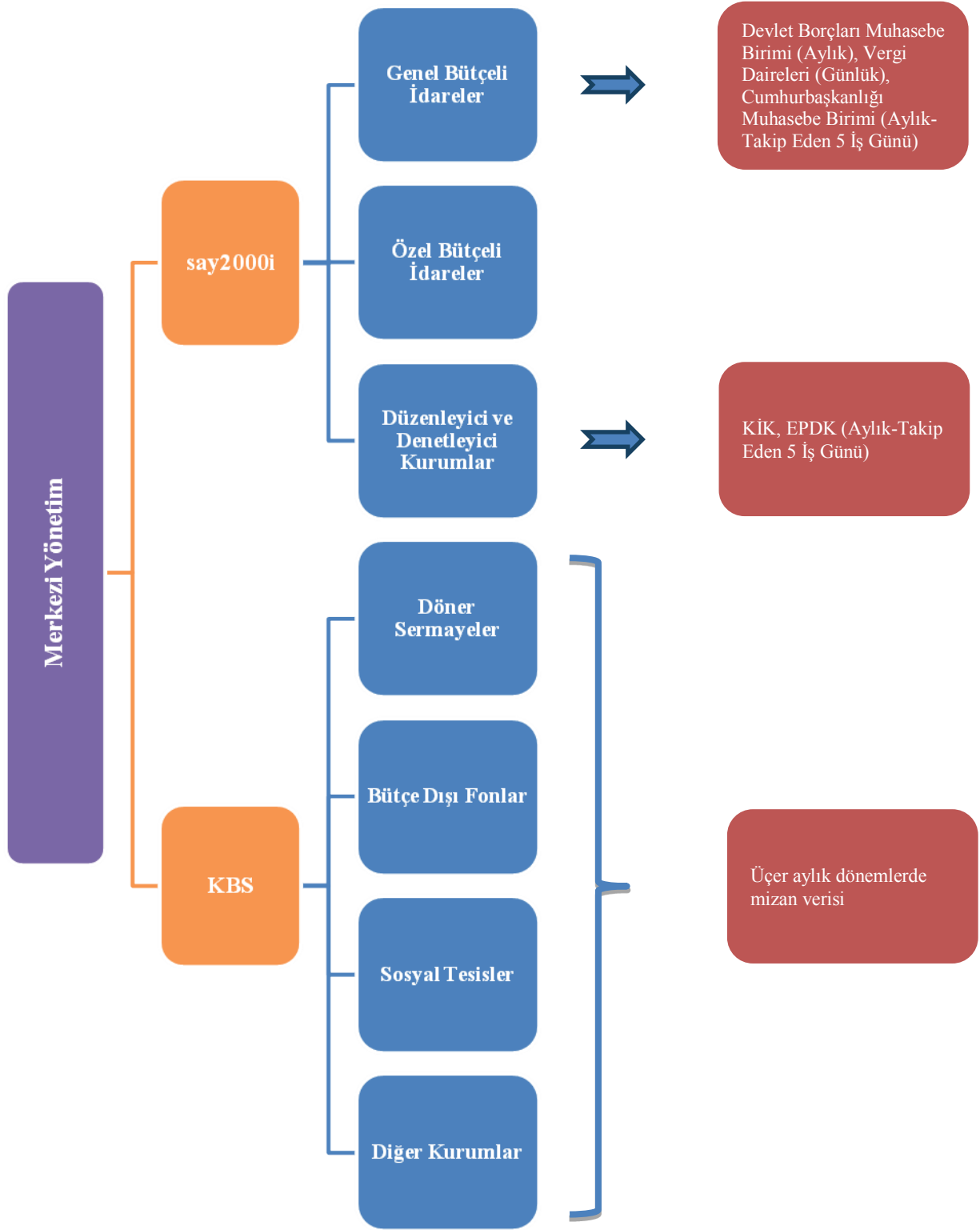
GENEL YÖNETİM SEKTÖRÜ		5018 S.K. Madde 52	5018 S.K. Madde 2
<b>Merkezi Yönetim</b>	<b>A-Bütçe İçi Kurumlar</b>	+	+
	Genel Bütçeli İdareler	+	+
	Özel Bütçeli İdareler	+	+
	Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar*	+	+
	<b>B-Bütçe Dışı Kurumlar</b>	+	-
	Savunma Sanayi Destekleme Fonu	+	-
	Başbakanlık Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Destekleme Fonu	+	-
	Özelleştirme Fonu	+	-
	Başbakanlık Tanıtma Fonu	+	-
	Döner Sermayeler	+	-
	Avrupa Birliği Eğitim ve Gençlik Programları Merkezi Başkanlığı	+	-
	Merkezi İhale ve Finans Birimi	+	-
	Türkiye Yatırım Destek ve Tanıtım Ajansı Başkanlığı	+	-
	Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu	+	-
	Milli Savunma Bakanlığı Akaryakıt İkmal ve NATOPOL Tesisleri İşletme Başkanlığı	+	-
	Türkiye Radyo Televizyon Kurumu	+	-
	Basın İlan Kurumu Genel Müdürlüğü	+	-
	Kefalet Sandıkları	+	-
	Sosyal Tesisler	+	-
	Şeker Kurumu	+	-
<b>Sosyal Güvenlik Kurumları</b>	Sosyal Güvenlik Kurumu	+	+
	Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü	+	+
	İşsizlik Sigortası Fonu	+	-
<b>Mahalli İdareler</b>	İl Özel İdareleri	+	+
	Belediyeler	+	+
	Mahalli İdarelerin Bağlı Kuruluşları	-	+
	Mahalli İdare Birlikleri	+	+
	Kalkınma Ajansları	+	-
	Gençlik Hizmet ve Spor İl Müdürlükleri	+	-

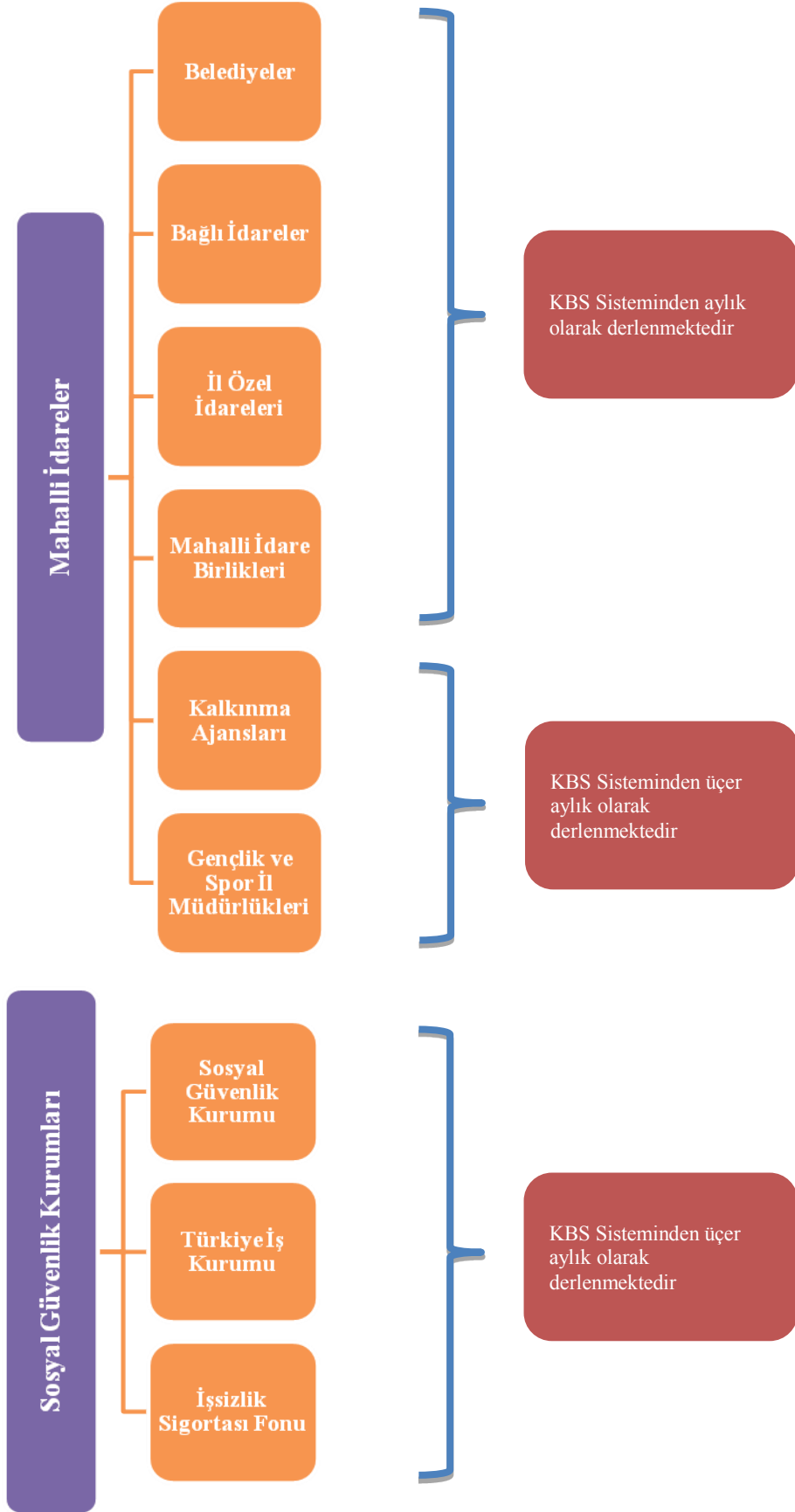
\* BDDK ve SPK, Madde 52 kapsamına dâhil değildir.

Mali istatistik tablolarına esas veriler, Şekil 2 ve 3'te görüleceği üzere, merkezi yönetim kapsamındaki kurumlardan 5018 sayılı Kanun'un 52'nci maddesine göre tanımlanan genel ve özel bütçeli kurumlar ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar için "Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi-say2000i" aracılığıyla; bütçe dışı birimler olarak adlandırılan döner sermayeler, bütçe dışı fonlar, sosyal tesisler ve diğer kurumlar için ise "Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi-KBS" aracılığıyla Maliye Bakanlığınca derlenmektedir.

Sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelerden Kalkınma Ajansları ve Gençlik ve Spor İl Müdürlüklerinin verileri üçer aylık, diğer mahalli idarelerin verileri ise aylık dönemler itibariyle KBS aracılığıyla derlenmektedir.

Şekil 2: Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kurumların Veri Toplama Aşamaları



**Şekil 3: Mahalli İdareler ve Sosyal Güvenlik Kurumları Veri Toplama Aşamaları**

## 4. MALİ İSTATİSTİK SETİNİN HAZIRLANMA ESASLARINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRME

Bu bölümde, mali istatistik kapsamında yayımlanan tablolara ve mali raporlamaya dayanak teşkil eden kavramsal çerçeve ve raporlama çerçevesi değerlendirilmiştir.

2015 yılına ilişkin mali istatistik kapsamında yayımlanan tablo setinin tamamının dayanağı GYMY hükümleridir. GYMY'nin 329'uncu maddesinde mali istatistiklerin temel ilkeleri açıklanmıştır. Bunlardan birisi yönemsel geçerliliklerdir. Yönemsel geçerlilik ilkesine göre mali istatistikler “uluslararası kabul görmüş istatistiksel yöntemler” kullanılarak hazırlanmaktadır.

Bununla birlikte, tabloların hazırlanma usul ve esaslarının Yönetmelik'in bir eki olarak hazırlanan metaveriyle açıklanması tercih edilmiştir. Metaveride atıf yapılan istatistiksel yöntemler ise Kamu Mali İstatistikleri (Government Financial Statistics-GFS) için oluşturulan Rehberde (Government Financial Statistics Manual-GFSM) yer alan düzenlemelerdir.

Resmi İstatistik Programı ve metaveride de belirtildiği üzere Net Denge, Net Mali Denge ve Harcamaların Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu GFS sınıflandırması; Bilanço, Nakit Akış, Bütçe Denge Tablosu ile Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu ise DMS esas alınarak hazırlanmıştır.

**Tablo 2: GYMY'ye Göre Mali İstatistik Tabloları ve Raporlama Çerçevesi**

DMS'ye Göre Hazırlanan	GFSM'ye Göre Hazırlanan
Bilanço	Net Denge Tablosu
Nakit Akış Tablosu	Net Mali Denge Tablosu
Bütçe Denge Tablosu	Harcamaların Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu
Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu	

Tablo 2'den de görüleceği üzere, mali istatistik setinde yer alan tablolar, farklı hazırlanma esaslarını benimseyen raporlama çerçevelerine göre düzenlenmiştir. Diğer bir deyişle, mali tablo setinin içerisinde hem DMS hem de GFS raporlama çerçevesi esas alınarak hazırlanan mali tablolar bulunmaktadır.

## 4.1. RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ ARASINDAKİ TEMEL FARKLILIKLAR

GYMY çerçevesinde öngörülen mali tablo setiyle farklı amaçlara hizmet edebilecek bilgi sunulmakla beraber, söz konusu raporların dayanağını oluşturan iki raporlama çerçevesi arasında önemli kavramsal farklılıklar bulunduğunun bilinmesi, kullanıcılar tarafından yapılacak değerlendirmeler açısından önem arz etmektedir. Söz konusu farklılıklara aşağıda yer verilmiştir.

### 4.1.1. Yayımlanma Amacı Farklılığı

22 no.lu “Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması” başlıklı DMS’nin 9’uncu maddesinde de belirtildiği üzere, DMS’ler uyarınca hazırlanan mali tabloların amaçları ile mali raporlamanın istatistiksel temellerine -diğer bir ifadeyle GFS raporlama çerçevesine- göre hazırlanan mali tabloların amaçları birbiriyle farklılık göstermektedir.

DMS’ler uyarınca hazırlanan mali tablolar, karar verme süreçlerinde kullanılmak ve kuruluşların kendisine tahsis edilen ve kontrolü altında bulunan kaynaklar için *hesap verebilirliği sağlamaya* yönelik faydalı bilgiler sunmayı amaçlarken; mali raporlamanın istatistiksel temelleri (GFSM) uyarınca hazırlanan mali tabloların amacı, genel yönetimin *performansının analiz edilmesi ve değerlendirilmesi* için uygun olan bilgilerin sağlanmasıdır. Diğer bir deyişle, DMS’ler uyarınca hazırlanan konsolide mali tablolar, mali durum ve performansı değerlendirerek hesap verebilirliği sağlamayı ve karar vericilere yol göstermeyi amaçlarken; GFS raporlama çerçevesi, en temel haliyle genel yönetim sektörünün ekonomi üzerindeki etkisini analiz etmek için geliştirilmiştir.

### 4.1.2. Kapsam Farklılığı

GFSM’ye göre belirlenen genel yönetim sektörü kapsamı ile DMS’ye göre belirlenen genel yönetim sektörü kapsamı farklılık göstermektedir. Raporun “Mali İstatistiklerin Kapsamı” başlığı altında ifade edildiği üzere, kapsam belirlenirken, GFSM’ye göre kamu idareleri için; yerleşiklik, kurumsallık, devlet kontrolü, piyasa üreticiliği, devlet için bir mali yardımcı kuruluş olma kriterleri esas alınmıştır. Ancak, DMS’ye göre belirlenen kapsamda, kontrol esaslı üzerinden piyasa dışı faaliyetler icra etme ve kâr amacı gütmeme kriterleri dikkate alınmaktadır. Nitekim 5018 sayılı Kanun, mali istatistikler için 2’nci maddeden farklı bir genel yönetim kapsamı belirleme yetkisini Maliye Bakanlığına vermiştir. Bakanlık bu yetki dâhilinde, 46 sıra no.lu Genel Yönetim Mali İstatistikleri Genel Tebliğiyle genel yönetim sektörü kapsamını belirlemiştir.



Bakanlıkça belirlenen kapsam ile Kanun'un kontrol esasına göre belirlediği kapsam arasında, Tablo 1'de detaylarıyla gösterildiği üzere bazı farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin;

- BDDK ile SPK, Kanun'un 2'nci maddesine göre **kontrol esas**ı uyarınca genel yönetimin içinde yer alırken, mali istatistik tablolarının kapsamında değildir.
- 5018 sayılı Kanun'a göre mahalli idare kapsamına dâhil edilen bağlı idareler genel yönetim sektörü içerisinde yer alırken, mali istatistik kapsamında yer almamaktadır.
- Kalkınma ajansları 5018 sayılı Kanun'da belirlenen mahalli idare tanımı içinde yer almazken, mali istatistik kapsamına dâhil edilmiştir.

#### 4.1.3. Tanımlama, Değerleme ve Ölçme Farklılıkları

"4.1.1. Yayınlanma Amacı Farklılığı" başlığı altında da açıklandığı üzere, GFSM'ye göre hazırlanan mali istatistiklerin amacı; devletin faaliyetlerinin ulusal ekonomi üzerindeki etkisinin belirlenmesi, ölçülmesi, izlenmesi ve değerlendirilmesine imkân veren etkin bir analiz çerçevesi sunmaktır. DMS temel alınarak hazırlanan mali tablolar ise, kendilerine kaynak tahsis edilen ekonomik birimlerin hesap verebilirliğinin sağlanmasını ve mali saydamlığa uygun bir şekilde kamuoyuna bilgi sunulmasını amaçlamaktadır. Bu itibarla, DMS ve GFSM'de öngörülen ilke ve esaslar, belirli alanlarda birbirinden farklılık arz etmektedir.

Bu farklılıklardan en belirgin olanı varlık ve yükümlülüklerin tanımlanması ve değerlemesine ilişkindir.

DMS-17'nin 20 ve 21'inci maddelerinde varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi ve değerlemesinde; "gerçeğe uygun değer", "maliyet değeri" ve diğer değerlendirme yöntemlerinin kullanılmasına imkân tanınmaktadır. GFSM'de ise, tüm varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi ve değerlemesinde cari piyasa fiyatı kullanılmaktadır. Cari piyasa fiyatının belirlenemediği durumlar için, geçerli fiyatın en doğru şekilde tespit edilmesine yönelik alternatif değer tespit yöntemlerinin kullanılması öngörülmektedir.

Benzer şekilde, yeniden değerlemeye ilişkin fark DMS-22'nin 31'inci maddesinde; "*Mali raporlamanın istatistiksel temelleri tüm varlıkların ve yükümlülüklerin (borçlar hariç olmak üzere) her bir raporlama tarihinde piyasa değerleri esas alınarak yeniden değerlendirilmesini gerektirir. Devlet muhasebesi standartları ölçüme ilişkin farklı hükümler içerebilir ve bazı varlık ve yükümlülük sınıfları için maliyetin veya piyasa değerinin esas alınmasını gerektirebilir. Bu nedenle, mali raporlamanın istatistiksel temelleri çerçevesinde sunulan mali tablolardaki*

*varlıkların ve yükümlülüklerin ölçümünde kullanılan esaslar farklı olabilir” şeklinde ifade edilmiştir.*

Açıklanan farklılıklar nedeniyle aynı mali işlemde kaynaklanan varlık ve yükümlülükler farklı raporlama çerçevelerine dayandığından, DMS ve GFSM temelli tablolarda farklı yöntemlere göre raporlanabilmektedir.

#### **4.1.4. Hazırlamada Yöntemsel Farklılık**

DMS ve GFSM raporlama çerçeveleri arasında kapsam, amaç ve muhasebeleştirme dışında, tabloların hazırlanmasında da aşağıda yer alan bazı uygulama farklılıkları bulunmaktadır:

1) Geçmişe Yönelik Değişiklikler ve Hata Düzeltmeleri: GFSM uyarınca mali istatistik seti hazırlanırken kaynak tablolardaki işlemler; revizyon, geçmişe yönelik değişiklikler ve hata düzeltme kapsamında hem cari yıl hem de önceki yıllar için geçerli olabilecek şekilde düzeltilebilmektedir. Ancak, DMS temelli mali tablolarda yer alan hesaplar yayımlandığı tarih itibarıyla kesinleşmekte ve bu tarihten sonra fark edilen hatalar yalnızca izleyen yılların mali tablolarında düzeltilebilmektedir. Dolayısıyla DMS temelli tablolarda, ilgili yıla ilişkin olarak yapılan düzeltmeler izleyen yıl mali tablolarında “önceki dönem hataları”, “muhasebe tahminlerindeki değişiklikler”, “bilanço tarihinden sonraki olaylar” ve “muhasebe politikalarındaki değişiklikler” başlıkları altında raporlanırken; GFSM sisteminde hatalı olduğu düşünülen işlemler yılı tablolarında düzeltilerek yayımlanmaktadır.

2) Vergi ve Sosyal Güvenlik Prim Gelirlerinde Nakit Uyarlaması: GFSM sisteminde tahakkuk esaslı olarak kaydedilen vergi ve sosyal güvenlik prim gelirlerinin, gerçekleşmesi muhtemel tahsilat tutarına mümkün olduğunca yakınsamasını sağlamak için nakit uyarlaması yöntemi kullanılmaktadır. Bu nedenle, tahakkuk eden vergi ve prim gelirlerinden sadece tahsil edilebilir olanların gelir olarak gösterilmesi, bunun tespit edilememesi durumunda ise doğrudan tahsilat rakamının kullanılması gerektiği ifade edilmektedir. Ancak, DMS’lerde bu gelirler tahakkuk esasına göre tanımlanıp muhasebeleştirilmekte, ayrıca tahsil edilebilirlik şartı aranmamaktadır.

3) Vergi Gelirlerinde Zaman Uyarlaması: GFSM, zaman uyarlaması kapsamında; bazı vergi türlerinde tahakkuk dönemi ile tahsilat dönemi farklı aylarda ya da yıllarda olduğu için, bu vergi türlerinde tahsil edilen tutarların vergilendirme dönemine kaydırılarak gösterilmesine imkân tanımaktadır. Ancak, DMS’lerde gelire ilişkin zaman uyarlaması uygulaması bulunmadığından, vergi gelirleri tahakkuk ve tahsilat işleminin gerçekleştiği dönemde raporlanmaktadır.

GFSM’de tanımlanan zaman uyarlamasına ilişkin uygulama örneği, Maliye Bakanlığınca yayımlanan metaveride özetle aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

“Muhtasar beyanname kapsamında Şubat ayında tahsil edilen ödenen vergi gelirleri, Net Denge Tablosu hazırlanırken Ocak ayı vergi gelirleri olarak değerlendirilmekte ve gelir hesaplarına bu şekilde yansıtılmaktadır.”

4) Tek Taraf Kuralının Uygulanması: Konsolidasyon ilkeleri gereği eliminasyonun, aynı işleme ilişkin birbiriyle uyumlu karşılıklı muhasebe kayıtları ve eşit tutarlar üzerinden gerçekleştirilmesi esastır. Ancak, bu eşitliğin sağlanamadığı durumlarda GFSM, sektör içi işlemleri arındırmak için bazı şartlar altında “Tek Taraf Kuralı”nın uygulanmasına imkân tanımaktadır. Şöyle ki; bir kurumda borç veya gider olarak muhasebeleştirilen mali işlemin, diğer kurumun hesabında alacak veya gelir olarak görünmemesi durumunda, ikna edici kanıtlar çerçevesinde (karşı tarafın kaydının da buna uygun olarak düzeltilmesi şartıyla) istatistiklerde eşit tutarlarda eliminasyon yapılabilmektedir. Buna karşılık, DMS’lerde konsolidasyon sürecinde “Tek Taraf Kuralı” uygulaması bulunmamaktadır.

#### 4.1.5. Tablo Seti İçerik Farklılığı

GFS ve DMS temelli mali tablo setleri, içerikleri açısından bazı farklılıklara sahiptir. Bu bağlamda aşağıdaki tablonun birinci sütunu DMS-1’e göre tam bir mali tablo setini oluşturan tabloları gösterirken, ikinci sütun GFS’ye göre yayımlanması gerekenleri, üçüncü sütun ise Maliye Bakanlığınca yayımlanan mali istatistik tablolarını göstermektedir. Ek olarak, Bakanlıkça yayımlanan tabloların hazırlanmasında esas alınan raporlama çerçevesine de (GFS veya DMS) tabloda ayrıca yer verilmiştir.

**Tablo 3: Mali Tablo Setleri Karşılaştırması**

DMS-1	GFS	2015 Yılında Yayımlanan (GYMY)	
		Tablo	Raporlama Çerçevesi
Bilanço	Bilanço	Bilanço	<b>DMS</b>
Faaliyet Sonuçları	-	-	-
-	Net Denge	Net Denge	<b>GFS</b>
-	Net Mali Denge	Net Mali Denge	<b>GFS</b>
Varlıklar ve Yükümlülükler Değişim	-	-	-
Nakit Akış	Nakit Akış	Nakit Akış	<b>DMS</b>
-	Diğer Ekonomik Akışlar	-	-
-	Net Değer Değişim	-	-
-	Doğrudan/Açık Koşullu Yükümlülükler ve Sosyal Güvenlik Sisteminden Kaynaklanan Örtülü Yükümlülükler	Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler	<b>DMS</b>
-	-	Harcamaların Fonksiyonel Sınıflandırılması	<b>GFS</b>

İkinci sütunda yer alan GFS tablolarından ilk beşi<sup>1</sup> temel, diğer ikisi ise tamamlayıcı mali tablodur. GFS kavramsal çerçevesi, bu temel ve tamamlayıcı mali tablolar bir arada yorumlandığında mali politikaların analizi için tam bir bütünlük oluşturmaktadır.

2015 yılında GYMY uyarınca Bakanlık tarafından yayımlanan mali istatistik tablo seti Bilanço ve Nakit Akış Tablosu dışında GFS tablo setiyle örtüşmekle birlikte, Diğer Ekonomik Akışlar Tablosu ve Net Değer Değişim Tablosu set içerisinde yer almamaktadır. Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu da, içerdiği mali bilgi açısından GFS'de bulunan Doğrudan/Açık Koşullu Yükümlülükler ve Sosyal Güvenlik Sisteminden Kaynaklanan Örtülü Yükümlülükler Tablosu ile tam olarak örtüşmemektedir.

GFS ve DMS raporlama çerçevelerine ilişkin farklılıklara karşılaştırmalı olarak aşağıda yer verilmiştir.

<sup>1</sup> GFS analitik çerçevesinde Net Denge ve Net Mali Denge Tabloları, Faaliyet Sonuçları (Statement of Operations) adı altında tek bir tabloda yer almaktadır.

Tablo 4: GFS-DMS Farklılık Tablosu

		GFS	DMS
<b>3.1. YAYIMLANMA AMACI</b>		<p>GFS, genel yönetimin;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• politika kararlarının sonuçlarının analizi ve değerlendirilmesini,</li> <li>• ekonomi üzerindeki etkisinin belirlenmesini ve analizini,</li> <li>• faaliyet sonuçlarının ulusal ve uluslararası karşılaştırmasının yapılmasını</li> </ul> <p>amaçlamaktadır.</p>	<p>DMS'deki konsolide tablolar ise;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• genel yönetimin finansal durumu ve performansını değerlendirmek,</li> <li>• hesap verebilirliği sağlamak,</li> <li>• karar vericileri bilgilendirmek</li> </ul> <p>amacıyla hazırlanmaktadır.</p>
<b>3.2. KAPSAM</b>		<p>GFS'ye göre genel yönetim;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• faaliyetlerin vergi vb. gelirlerle finanse edilmesi,</li> <li>• faaliyetlerin gelirin yeniden dağılımını etkilemesi,</li> <li>• kamusal mal ve hizmet üretimi,</li> <li>• kontrol ve ekonomik faaliyetlerin yapısı,</li> <li>• piyasa dışı mal ve hizmet üretimi yapılması</li> </ul> <p>gibi kriterler esas alınarak belirlenen kurumsal birimlerden oluşan sektör ve alt sektörlerin konsolidasyonundan oluşmaktadır.</p>	<p>DMS-22'ye göre genel yönetim;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• piyasa dışı faaliyetler icra eden,</li> <li>• kar amacı gütmeyen</li> </ul> <p>kuruluşlardan oluşur.</p> <p>Konsolide mali tablolar ise sadece kontrol esasına göre belirlenen kurumları kapsamaktadır.</p>
<b>3.3. TANIMLAMA, DEĞERLEME VE ÖLÇME</b>	<b>Tanımlama</b>	<p>GFS, varlıkları, mülkiyetinde olanlar ile mülkiyetinde olmasa bile ekonomik olarak faydalandıklarını kapsayacak şekilde tanımlamaktadır.</p> <p>Bu nedenle; tarihi ve kültürel varlıklar, madenler, doğal kaynaklar gibi kalemleri içeren çok geniş kapsamlı varlık tanımı yapmakta ve bunların raporlanmasını beklemektedir.</p>	<p>DMS ise, sadece aşağıdaki şartları taşıyan varlıkların muhasebeleştirilmesini öngörmektedir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gelecekte ekonomik yarar elde edilmesinin muhtemel olması,</li> <li>• Maliyeti veya gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülmesi.</li> </ul> <p>Bu nedenle, daha dar kapsamda tanımlanan varlıkların içerisinde tarihi ve kültürel varlıklar, madenler, doğal kaynaklar yer almamaktadır.</p>
	<b>Varlık / Yükümlülük Değerlemesi</b>	<p>GFS'ye göre, tüm varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesinde "cari piyasa fiyatı" kullanılması gerekmektedir.</p>	<p>DMS ise, varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesinde, "gerçeğe uygun değer", "maliyet değeri" ve diğer değerlendirme yöntemlerinin kullanılmasına imkân tanımaktadır.</p>

	<b>Yeniden Değerleme</b>	GFS, tüm varlıkların ve yükümlülüklerin her bir raporlama tarihinde piyasa değerleri esas alınarak yeniden değerlendirilmesini öngörmektedir.	DMS ise, mevcut varlık ve yükümlülüklerin sonraki yıllarda raporlanmasında, yeniden değerlemeyi zorunlu kılmayıp maliyet bedeli yönteminin de muhasebe politikası olarak seçilmesine imkân tanımaktadır.
<b>3.4. HAZIRLAMA YÖNTEMİ</b>	<b>Geçmişe Yönelik Değişiklikler ve Hata Düzeltmeleri</b>	GFS uyarınca mali istatistik seti hazırlanırken, kaynak tablolarındaki işlemler revizyon, geçmişe yönelik değişiklikler ve hata düzeltme kapsamında hem cari yıl hem de önceki yıllar için geçerli olabilecek şekilde düzeltilebilmektedir.	DMS'ye göre ise, mali tablo yayımlandığı tarih itibariyle kesinleşmekte ve bu tarihten sonra fark edilen hatalar yalnızca izleyen yılların mali tablolarında düzeltilebilmektedir.
	<b>Gelirlerde Nakit Veri Kullanımı</b>	GFS, tahakkuk eden gelirlerden tahsil edilebilenlerin belirlenememesi durumunda, doğrudan tahsilat rakamının kullanılmasını öngörmektedir.	DMS'ye göre ise, konsolide tablolarda gelirler, tahsil edilebilirlik şartı aranmaksızın doğrudan tahakkuk kaydı esas alınarak raporlanmalıdır.
	<b>Zaman Uyarlaması</b>	GFS, tahakkuk dönemi ile tahsilat dönemi farklı aylarda ya da yıllarda olan vergi türlerinde, gelirin vergilendirme dönemine kaydırılarak raporlanmasına imkân tanımaktadır.	DMS'ye göre ise, vergi gelirleri, tahakkuk ve tahsilat işleminin gerçekleştiği dönemde raporlanmalıdır.
	<b>Konsolidasyonda Tek Taraf Kuralının Uygulanması</b>	GFS, eliminasyona konu edilmesi gereken sektör içi işlemlerde, kurumların kayıtlarında yer alan tutarların eşit olmaması durumunda, (diğerinin de buna uygun olarak düzeltilmesi şartıyla) kayıtlardan birinin esas alınması anlamına gelen "tek taraf kuralı"nın uygulanmasına imkân tanımaktadır.	DMS'de konsolidasyon sürecinde "tek taraf kuralı" uygulanmamaktadır. Eşit tutarlar üzerinden konsolidasyon esastır.
<b>3.5. İÇERİK FARKLARI</b>	GFS'de, DMS'den farklı olarak aşağıdaki tablolar bulunmaktadır: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Net Denge,</li> <li>• Net Mali Denge,</li> <li>• Diğer Ekonomik Akışlar,</li> <li>• Net Değer Değişim,</li> <li>• Doğrudan/Açık Koşullu Yükümlülükler ve Sosyal Güvenlik Sisteminden Kaynaklanan Örtülü Yükümlülükler,</li> <li>• Ek tablolar ve açıklayıcı notlar.</li> </ul>	DMS'de, GFS'den farklı olarak aşağıdaki tablolar bulunmaktadır: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Faaliyet Sonuçları,</li> <li>• Varlıklar ve Yükümlülükler Değişim,</li> <li>• Muhasebe politikaları ve mali tablolara ilişkin açıklayıcı dipnotlar.</li> </ul>	

## 4.2. DEVLET MUHASEBE STANDARTLARININ UYUMLAŞTIRILMASINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRME

Mali istatistiklerin doğruluk ve güvenilirliği değerlendirilirken göz önünde bulundurulması gereken önemli hususlardan biri de kapsam dâhilindeki kurumların bireysel mali tablolarının içerdiği verinin kalitesidir. Bu bağlamda, kurumların mali tablolarını oluştururken esas aldıkları muhasebe yönetmeliği ve ilgili düzenlemelerin uluslararası muhasebe ve raporlama standartları ile uyumlu hale getirilmesi önem arz etmektedir.

5018 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesine istinaden Maliye Bakanlığı bünyesinde, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartlarını, uluslararası standartlara uygun olarak belirlemek için Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu (DMSK) oluşturulmuştur. 2006 yılında kurulan DMSK, başlangıçta Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarını (IPSAS) benimseme ve uyarlama kararı almış olup, uluslararası muhasebe ve raporlama standartlarının ülkemize uyarlanması çalışmalarının 2007-2012 döneminde tamamlanmasını karara bağlamıştır. Bu bağlamda bugüne kadar 25 adet DMS, uyumlaştırma çalışmaları sonrası Resmi Gazetede yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir. İlgili standartların yürürlük maddelerinde, "Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girdiği" ifade edilmektedir.

2006 yılında yürürlüğe konulan muhasebe yönetmelikleri ve 2015 yılında GYMY'de yapılan değişikliklerle söz konusu muhasebe ve raporlama standartları uygulanmakla beraber, aşağıda örnek olarak verilen alanlara ilişkin düzenlemelerin gerekli olduğu değerlendirilmektedir.

- "Mali Tabloların Sunulması" başlıklı 1 no.lu DMS uyarınca, muhasebe politikaları ve mali tablolara ilişkin açıklayıcı notlar tam bir mali tablo setini oluşturan unsurlardan biridir. GYMY'nin mali raporlama çerçevesinde ise muhasebe politikaları ve mali tablolara ilişkin açıklayıcı notlara yer verilmemiştir. Yönetmelik sadece mali raporların dipnotlarında muhasebe politikalarının belirtilmesini öngörmektedir. Ancak açıklayıcı notlar ile hazırlanan mali tablolar tablo okuyucuları için daha anlamlı ve anlaşılabilir bilgi sunacak niteliktedir. Mali tablo okuyucuları açısından önemi dolayısıyla, DMS-1'de bu konu ayrıntısıyla ele alınırken, GYMY'de açıklayıcı notlara ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

- "Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar" başlıklı 6 no.lu DMS, kontrol eden idarenin ve onun kontrolü altında bulunan idarelerin konsolide mali tablolarının hazırlanması ve sunumuna ilişkin esasları belirlemektedir. Kamu idareleri ile bunların kontrolü altındaki kurum ve kuruluşların mali tablolarının konsolidasyonunda bu standartta öngörülen usul ve esaslar dikkate



alınır. Ancak gerek GYMY gerek Mahalli İdareler Muhasebe Yönetmeliğinde konsolide mali tabloların hazırlanma usul ve esaslarına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

- “Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar” başlıklı 14 no.lu DMS’de raporlama tarihinden sonraki olaylar, “raporlama dönemi sonu ile mali tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında idare lehine veya aleyhine ortaya çıkan olaylar” olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, DMS’de bahsi geçen “raporlama tarihinden sonraki olaylar” ile GYMY’de düzenlenen “dönem sonu işlemleri” birbirinden farklıdır. Dönem sonu işlemleri kullanılmayan ödeneklerin aktarılması, amortisman ayrılması, varlık sayımı gibi rutin işlemler iken; “raporlama tarihinden sonraki olaylar” ile kastedilen ise raporlama dönemi sonu ile mali tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında ortaya çıkan olaylardır. Bu kapsamda değerlendirildiğinde, raporlama tarihinden sonraki olaylar nedeniyle mali tablolarda hangi durumlarda düzeltme gerekeceğine ilişkin bir düzenleme muhasebe yönetmeliklerinde yer almamaktadır.

- “Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar” başlıklı 19 no.lu DMS’nin amacı; karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıkların tanımlanması, karşılıkların muhasebeleştirilmesi, ölçümü, bunlarla ilgili yapılması gereken açıklamalar ve mali tablolarda gösterilmesi gereken bilgiler hakkındaki esas ve usullerin belirlenmesidir.

Standart uyarınca, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar, mali tablolara yansıtılmaz ve mali tablo dipnotlarında açıklanır. Ancak; kurum veya kuruluş, ilgili yükümlülük için (ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli içeren) kaynak çıkışı ihtimalinin bulunduğu kısma karşılık ayırır. Bu bağlamda koşullu yükümlülükler, kaynak çıkışının muhtemel hale gelip gelmediğinin tespiti amacıyla sürekli olarak değerlemeye tabi tutulur.

GYMY’de koşullu yükümlülüklerin takip edileceği nazım hesaplar belirlenmiş olmakla beraber, bilanço dışı bu yükümlülükler hangi koşullarda karşılık ayrılacağı ve bu karşılıkların hangi hesaplarda izleneceğine ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır.

Yukarıda yer verilen örnekler ve yapılan açıklamalar çerçevesinde, muhasebe yönetmelikleri ve diğer ilgili düzenlemelerin DMS’ler ile uyumlaştırılmasının mali saydamlık ve hesap verebilirliği artıracığı değerlendirilmektedir.



## 5. GENEL YÖNETİM MALİ İSTATİSTİKLERİNİN HAZIRLANMASI

Bu bölümde, genel yönetim mali istatistiklerinin konsolidasyonu kapsamında yapılan eliminasyon işlemleri, mali istatistiklerin hazırlandığı muhasebe sistemine ilişkin genel bir değerlendirme ve 2015 yılı konsolidasyon bilgilerine yer verilmektedir.

### 5.1. KONSOLİDASYON

Konsolidasyon, alt sektörleri veya kurumları tek bir birim kabul edip bir araya getirerek mali tablo hazırlama yöntemidir. Konsolide mali tabloların düzenlenme amacı; bir kurumlar topluluğuna dâhil tüm birimlerin aktif, pasif, gelir ve giderlerini tek birime aitmiş gibi göstererek, topluluğun bir bütün olarak finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında mali tablo kullanıcılarına bilgi vermektir. Konsolidasyona alınan kurum ve idarelerin birbirleri arasındaki mali sonuç doğuran işlemlerinin, konsolide mali tablolarda mükerrer olarak yer alması fiktif bir değer artışına sebep olacaktır. Bunu önlemek için yapılan ilgili tutarların karşılıklı olarak hesaplardan çıkartılması işlemine “eliminasyon/mahsup” denilmektedir.

Genel yönetim mali istatistikleri, kapsam dâhilindeki kurumların bireysel mali tablolarının ve mizanlarının Maliye Bakanlığı tarafından konsolidasyonu sonucunda hazırlanmaktadır. Konsolidasyon işlemi önce merkezi yönetim, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumları alt sektörleri düzeyinde, daha sonra da genel yönetim düzeyinde yapılmaktadır. Konsolidasyon sonucunda ortaya çıkan mali tablolar, kamu idareleri arasındaki işlemlerden kaynaklanan karşılıklı gelir, gider, borç ve alacak doğuran işlemler elimine edildikten sonra ilgili alt sektörlerin ve genel yönetimin mali durumunu ve performansını gösterecektir. Bu nedenle, yapılan mahsup işlemlerinin amacı, aynı kapsama dahil birimlerin kendi aralarındaki mali işlemlerinin etkisini sıfırlayarak, mükerrer kayıtlardan arındırılmış bir konsolide mali tablo hazırlamaktır.

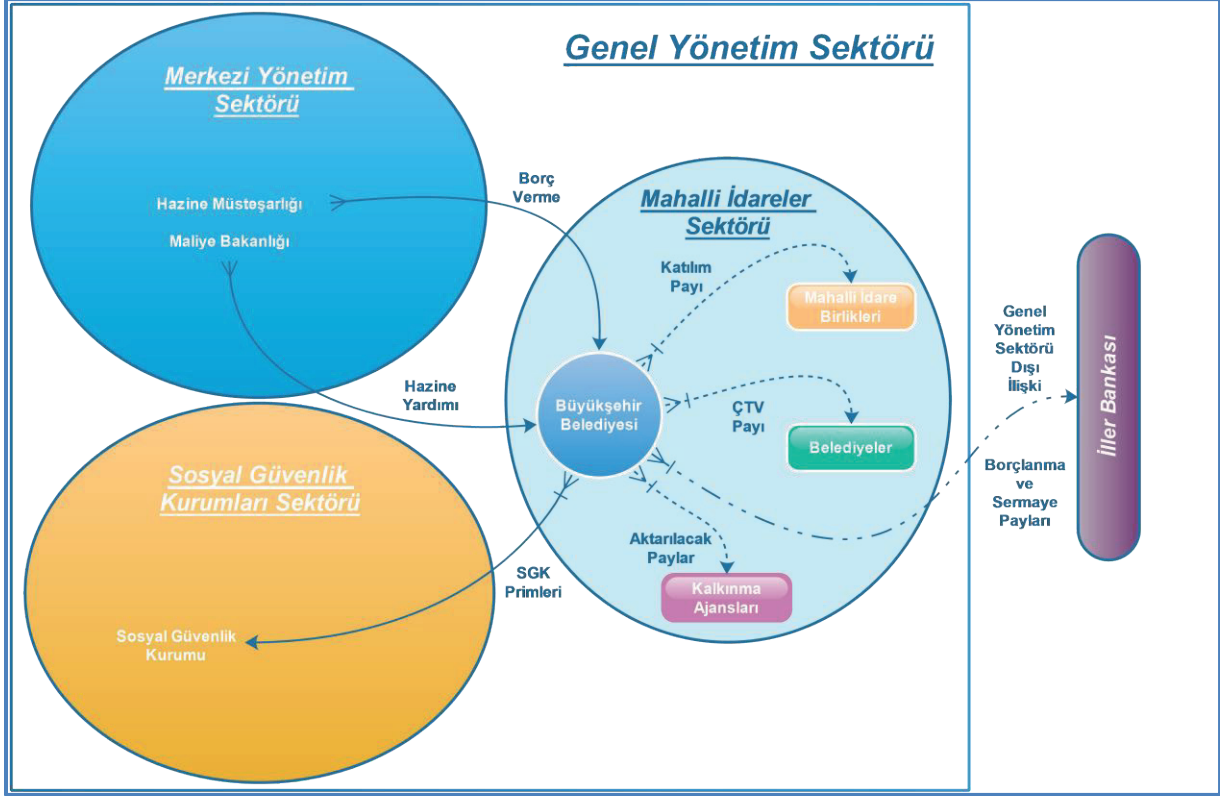
### 5.2. ELİMİNASYON İŞLEMLERİ

Eliminasyon işlemleri, mali istatistik kapsamında yayımlanan mali tablolardaki mükerrerliği engellemek ve sadece kapsam dâhilindeki kurumların mali işlemlerini raporlamak amacıyla yapılmaktadır.

Konsolidasyon ilkeleri gereği eliminasyonun, aynı işleme ilişkin birbiriyle uyumlu karşılıklı muhasebe kayıtları ve eşit tutarlar üzerinden gerçekleştirilmesi esastır. Örneğin bir taraf için alacak niteliği taşıyan ve buna ilişkin hesaplarda muhasebeleştirilmiş bir mali işlem, diğer

tarafında da aynı tutarla borç olarak muhasebe kayıtlarında yer almalıdır. Bu bağlamda ideal olan, kapsama dâhil kurumların mali sonuç doğuran her işlemi, tutar ve hesap açısından gerçek durumu yansıtacak şekilde muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarına yansıtmasıdır. Böylece gerek sektör içi konsolidasyon gerek sektörler arası konsolidasyon doğru tutar üzerinden yapılabilecektir.

**Şekil 4: Genel Yönetim Sektör İçi ve Sektör Dışı Mali İlişkilerine Dair Örnek**



Sektör içi, sektör dışı ve sektörler arası ilişkiler yukarıdaki şekil ile açıklanacak olursa; bir büyükşehir belediyesinin diğer belediyeler, ilçe belediyeleri, kalkınma ajansları ve mahalli idare birlikleri ile olan ilişkisi, mahalli idareler sektörü içinde tanımlanan bir ilişki, diğer bir deyişle sektör içi ilişkidir. Yine aynı büyükşehir belediyesinin Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı ve Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) gibi kurumlarla ilişkisi ise genel yönetim sektörü ilişkisi, diğer bir deyişle sektörler arası ilişkidir. Bu bağlamda, genel yönetim sektörü içindeki tüm mali ilişkiler eliminasyona tabidir. Buna karşın, belediyenin, genel yönetim sektörü dışında bir kurum olan İller Bankası ile mali ilişkisi ise sektör dışı bir ilişkiyi ifade ettiğinden eliminasyona tabi değildir.

Yukarıdaki şekil sadece bir büyükşehir belediyesinin kendi sektörü olan mahalli idareler sektörü ve diğer alt sektörler olan merkezi yönetim ve sosyal güvenlik kurumları ile olan mali ilişkilerini göstermektedir. Bu üç sektörün birleşiminden oluşan genel yönetim sektörü, bunun gibi birçok karmaşık mali ilişkiye sahip farklı kurumları kapsamaktadır. Bu yönüyle değerlendirildiğinde Maliye Bakanlığı, geniş bir kapsam içerisinde yer alan, iç içe geçmiş mali ilişkilerin tespiti ve eliminasyonu gibi önemli bir görevi yürütmektedir.

### 5.3. MALİ İSTATİSTİKLERİN HAZIRLANDIĞI MUHASEBE SİSTEMİNE İLİŞKİN GENEL DEĞERLENDİRME VE 2015 YILI KONSOLİDASYON İŞLEMLERİ

Bu Raporun konusunu oluşturan genel yönetim mali istatistikleri, Maliye Bakanlığı tarafından kapsam dahilindeki kamu idarelerinin mali tablolarının istatistiki temellere dayanılarak birleştirilmesinden oluşan genel yönetim sektörü konsolide mali tablolarıdır.

Bu bağlamda, bireysel mali tabloların üretildiği muhasebe sistemi ve raporlama çerçevesinin gelişmişlik düzeyi, konsolide mali tabloların güvenilirliğini doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle, sisteme ilişkin yapısal şartlar, riskler ve kontrollere ilişkin genel bir değerlendirmenin yapılmasının önemli olduğu düşünülmektedir.

Yapılan mali istatistik değerlendirmeleri sırasında tespit edilen ve konsolidasyon sürecini zorlaştırdığı düşünülen hususlar genel olarak aşağıda sıralanmıştır:

1) Genel yönetim kapsamına dahil kurumlarca kullanılan detay hesap planlarının sektör içi ve sektör dışı ayırımına imkan vermemesi nedeniyle konsolidasyonun otomatik olarak yapılmasına elverişli olmaması, bu nedenle kapsam dahilindeki kurumların aralarında gerçekleştirdikleri mali işlemlerin tüm detaylarıyla tespit edilmesinin zorluğu,

2) Muhasebe sisteminin kamu idareleri bazında bireysel mali tablo üretme üzerine tasarlanıp konsolide mali tablo üretmek üzere tasarlanmamış olması,

3) Takvim uyumsuzluğu nedeniyle mali istatistiğe esas muhasebe verilerinin dış denetim görüşü alınmamış mali tablolardan elde edilmesi,

4) Kurumların Genel Yönetim Bilançosunun bir parçası olduklarına dair yeterli farkındalığa ve sorumluluğa sahip olmamaları<sup>2</sup>,

5) Mali istatistik kapsamındaki kurumların sektör içi mali işlemlerinin farklı tutarlarda, karşılıklı çalışmayan hesaplarda veya farklı dönemlerde muhasebeleşirmesini önleyecek kontrol mekanizmalarının yeterli olmaması.

---

<sup>2</sup> 5018 sayılı Kanununun 60'ncü maddesi uyarınca, mali hizmetler birimleri bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile mali istatistikleri hazırlamakla yükümlüdür.

Yukarıda bahsedilen sorunların düzeltilmesine ilişkin sistem kontrollerinin kurulması, eliminasyonun ve dolayısıyla konsolidasyonun sistem üzerinden ve daha sağlıklı yapılmasına imkân sağlayacaktır. Bunun bir sonucu olarak Bakanlığın tüm sektör içi ilişkileri doğru tutarlar üzerinden tam olarak elimine edebilmesi, mali işlem kaynaklı problemlerin yapısal olarak çözümüne ilişkin tedbirlerin alınması ve kontrol mekanizmalarının oluşturulmasıyla mümkün olabilecektir.

Bakanlık, mali istatistiklerin doğruluk ve güvenilirliğini artırmak amacıyla önemli bir süreci kurumsal olarak başlatmıştır. Bu kapsamda, eliminasyona engel olan tutar farklılıklarını düzeltmeye yönelik olarak yapılması gereken işlemleri, 18.01.2016 tarihinde yayımladığı bir genel yazı ile kamu idarelerine bildirmiştir. Buna ek olarak, Bakanlık tarafından genel yönetim kapsamındaki bütün kamu idarelerinin muhasebe yetkililerine verilen eğitimlerin de hem kurumsal mali raporlamanın hem de mali istatistiklerin kalitesini artıracığı değerlendirilmektedir.

Bunun yanında, Bakanlık tarafından geliştirme çalışmalarına başlanan ve “*kamu mali yönetimi ile ilgili fonksiyonel süreçleri destekleyen, birbirleri ile etkileşimli bir şekilde çalışan ve gerekli durumlarda ilgili taraflara ve karar vericilere rapor ve bilgi sunan yazılımların oluşturduğu entegre sistemler bütünü*” olarak tanımlanan Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sisteminin (BKMYBS) uygulamaya geçirilmesi ile konsolidasyona ilişkin problemlerin büyük oranda azalacağı düşünülmektedir.

Ancak, alınan tedbirler ve olumlu gelişmelerle genel olarak konsolidasyon sağlanmış olmakla birlikte, Bakanlık tarafından yayımlanan mali istatistik tabloları, metaveride de açıklandığı üzere, konsolide edilemeyen bazı sektör içi mali işlemleri içermektedir, dolayısıyla tam olarak mükerrerlikten arındırılmamıştır. Aşağıda yer verilen tablo, genel yönetim mali istatistikleri oluşturulurken, ağırlıklı olarak sisteme ilişkin yapısal problemler nedeniyle gerçekleştirilemeyen eliminasyon işlemlerinin toplam tutarını göstermektedir.

**Tablo 5: Konsolide Edilemeyen Tutar Tablosu (TL)\***

	Varlık ve Giderler	Kaynak ve Gelirler
Genel Yönetim Sektörü	18.999.689.639	15.985.060.413
Merkezi Yönetim Sektörü	1.150.798.939	831.587.684
Mahalli İdareler Sektörü	396.067.902	1.155.418.069
Sosyal Güvenlik Kurumları Sektörü	1.183.762.427	972.196.794
<b>Toplam</b>	<b>21.730.318.907</b>	<b>18.944.262.960</b>

\* Tutarlar sektörlerin bilanço metaverilerinden derlenmiştir.

Tablo 5’te yer verilen sektör bilançolarında elimine edilemeyen tutarlar, bahsi geçen sektör içi işlemler netleştirilemediği için ilgili kurumlar tarafından farklı tutarlarda kaydedilen veya bir kurum kaydederken diğerinin hiç kaydetmediği işlem toplamını göstermektedir. Sektör içi işlemlerden tam olarak arındırılmayan konsolide mali tablolar, mükerrerlik içerecek ve sektör dışı kurumlarla olan mali ilişkilerin gösterimini olumsuz yönde etkileyecektir.

Yukarıdaki hususlar değerlendirildiğinde sistemin mali istatistik üretmeye daha elverişli bir yapıya dönüşebilmesi için aşağıdaki unsurların önem arz ettiği düşünülmektedir:

- 1) Genel yönetim kapsamına dahil kurumlar arasındaki karşılıklı borç-alacak ve gelir-gider nitelikli tüm mali ilişkilerin tespit edilmesi,
- 2) Tespit edilen mali ilişkilerin kurumların detay hesap planlarında tanımlanmasının ve gerçekleşen mali işlemlerin eksiksiz olarak muhasebe kaydının yapılması ve mali raporlara yansıtılmasının sağlanması,
- 3) Her kurumun, alt sektör ve genel yönetim sektörü ile tüm mali ilişkilerinin yer aldığı “mali ilişki matrisi” oluşturulması,
- 4) Mali mevzuattaki değişiklikler sonucunda mali ilişkilerde ortaya çıkan yeni durumların takip edilmesi ve buna göre matrisin güncellenmesi,
- 5) Bu matriste yer alan mali ilişkilerin ilgili kurumlar tarafından tutar, hesap ve mali yıl bazında dönemsel mutabakatının sağlanmasını güvence altına alan bir sistemin tasarlanması,
- 6) Tasarlanan sistemin kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin bir parçası haline getirilmesi.

Bu hususların hayata geçirilmesi sonucunda, karşılıklı işlemlerden doğan borç-alacak ya da gelir-gider tutarları, dönemsel olarak varılacak mutabakat çerçevesinde daha gerçekçi bir şekilde kurumların mali tablolarına yansıtılmış olacaktır. Böylelikle hem kamu idarelerine ait bireysel mali tabloların ilgili hesaplar bazında doğru ve gerçek durumu yansıtmasına katkı sağlanacak hem de genel yönetim konsolide mali tablolarının doğruluk ve güvenilirliği artacaktır. Eliminasyon işlemlerine ilişkin iç kontrollerin daha işlevsel hale getirilmesi ile de elimine edilmesi gereken tutarlar net bir şekilde ortaya konulmuş olacaktır.

Maliye Bakanlığı mali istatistiklerin derlenmesinden sorumlu kurum olduğundan, yukarıda bahsedilen sistemin kurulmasında ve işletilmesinde kilit role sahiptir. Bu sorumluluğa paralel olarak da, mali istatistik kapsamındaki kurumlardan bilgi ve belge istemeye ve detay kod kullanımını sağlamaya yetkilidir. Kullanılmakta olan detay kod sisteminin, tüm sektörler bazında

konsolidasyona tabi işlemlerin tamamını kapsayan bir yapıya kavuşturulması, sektör içi mali işlemlerde karşılıklı mutabakat için uygun bir zemin hazırlayacaktır.

Bu bağlamda genel yönetim mali istatistiklerinin güvenilirliğinin artırılması, hem kamuoyunun doğru bilgilendirilmesine hem de yapılacak analizlerin ve sonraki döneme ilişkin stratejilerin sağlıklı yapılabilmesine katkı sağlayacaktır. Nitekim genel yönetim mali istatistiklerinin asıl üretilme amacı, makro düzeyde karar vericilere yapılacak analizlerde ve oluşturulacak stratejilerde yol gösterici olmaktır.

## 6. 2015 YILI MALİ İSTATİSTİK TABLOLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölüm Bilanço, Net Denge Tablosu, Net Mali Denge Tablosu ile Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosunun incelenmesi sonucu ulaşılan tespit ve değerlendirmeler ile mali istatistik tablo seti bir bütün olarak değerlendirildiğinde eksik kalan hususları içermektedir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 40'inci maddesi uyarınca, mali istatistikler; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk kriterleri esas alınarak değerlendirilir. Bu itibarla, 2015 yılına ait mali istatistik tabloları, anılan kriterlere uygunluk açısından değerlendirilmiştir.

Kamu idarelerinin mali tablolarının konsolide edilmesinden oluşan genel yönetim mali istatistiklerinin doğruluk ve güvenilirliğinin değerlendirilmesinde, kapsam dahilindeki kurumların mali tablolarına Sayıştay tarafından verilen dış denetim görüşleri önem arz etmektedir. Ancak mali istatistiklerin hazırlanması ile Sayıştay mali denetim sonuçlarının kesinleşmesi ve Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması arasında bir takvim uyumsuzluğu bulunmaktadır. Bu sebeple, Maliye Bakanlığınca mali istatistiklerin hazırlanması ve derlenmesi sırasında dış denetim görüşü içermeyen mali tablolar konsolide edilmekte ve bu hususa mali istatistik tablolarının dipnotlarında yer verilmektedir.

Mali istatistik tablolarının oluşturulmasında konsolidasyona esas kamu idarelerine ait bireysel mali tabloların içerdiği hatalı işlemlerde Bakanlığın sorumluluğu bulunmamakla birlikte, bu husus mevcut tablo setinin ilgili kurumlardan kaynaklanan ve Sayıştay tarafından şartlı denetim görüşü verilmesine sebep olan işlemleri ihtiva etmesine yol açmaktadır. Bu nedenle, tabloların doğruluk ve güvenilirlik kriterleri açısından incelenmesinde, kamu idarelerine ilişkin 2015 yılı Sayıştay denetim raporlarında yer alan ve genel yönetim mali istatistiklerini nitelik ve nicelik açısından önemli ölçüde etkilediği düşünülen tespitlerden de yararlanılmıştır.

## 6.1. 2015 YILI GENEL YÖNETİM BİLANÇOSU

2015 yılı mali istatistikleri kapsamında yayımlanan Genel Yönetim Bilançosuna ana hesap grupları itibariyle aşağıda yer verilmiştir.

**Tablo 6: 2015 Yılı Genel Yönetim Bilançosu (Bin TL)**

AKTİF (VARLIKLAR)			PASİF (KAYNAKLAR)		
1	<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>473.074.573,7</b>	3	<b>KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>151.108.328,1</b>
10	HAZİR DEĞERLER	79.806.606,8	30	KISA VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR	52.350.378,1
11	MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR	286.081,6	31	KISA VADELİ DIŞ MALİ BORÇLAR	8.382.310,9
12	FAALİYET ALACAKLARI	281.857.175,1	32	FAALİYET BORÇLARI	35.253.371,1
13	KURUM ALACAKLARI	33.002.918,7	33	EMANET YABANCI KAYNAKLAR	31.395.356,0
14	DİĞER ALACAKLAR	5.859.130,6	34	ALINAN AVANSLAR	2.199.039,7
15	STOKLAR	8.328.822,3	36	ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	7.234.508,3
16	ÖN ÖDEMELER	43.302.243,3	37	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	419.802,7
18	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	2.067.109,3	38	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	13.344.818,1
19	DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	18.564.486,0	39	DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	528.743,2
2	<b>DURAN VARLIKLAR</b>	<b>1.216.667.949,9</b>	4	<b>UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>600.942.473,3</b>
21	MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR	474.008,9	40	UZUN VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR	325.429.703,0
22	FAALİYET ALACAKLARI	13.297.788,3	41	UZUN VADELİ DIŞ MALİ BORÇLAR	237.481.484,1
23	KURUM ALACAKLARI	31.165.891,2	42	FAALİYET BORÇLARI	102.532,3
24	MALİ DURAN VARLIKLAR	148.736.045,7	43	DİĞER BORÇLAR	2.056.977,2
25	MADDİ DURAN VARLIKLAR	1.016.532.999,2	44	ALINAN AVANSLAR	28.329,9
26	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	411.083,0	47	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	1.845.826,0
28	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	5.464.961,8	48	GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	33.956.199,0
29	DİĞER DURAN VARLIKLAR	585.171,7	49	DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	41.421,9
			5	<b>ÖZ KAYNAKLAR</b>	<b>937.691.722,2</b>
			50	NET DEĞER	641.676.161,7
			51	DEĞER HAREKETLERİ	-5.572.697,8
			52	YENİDEN DEĞERLEME FARKLARI	0,0
			54	YEDEKLER	3.806.694,6
			57	GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI	685.417.666,1
			58	GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI	-448.906.038,5
			59	DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI	61.269.936,2
	<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>1.689.742.523,6</b>		<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>1.689.742.523,6</b>
9	<b>BORÇLU NAZİM HESAPLAR</b>		9	<b>ALACAKLI NAZİM HESAPLAR</b>	
90	ÖDENEK HESAPLARI	640.474,4	90	ÖDENEK HESAPLARI	640.474,4
91	NAKİT DIŞI TEMİNAT VE KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMETLER	96.245.154,5	91	NAKİT DIŞI TEMİNAT VE KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMETLER	96.245.154,5
92	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	86.471.524,3	92	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	86.471.524,3
93	VERİLEN GARANTİLER	72.029.157,9	93	VERİLEN GARANTİLER	72.029.157,9
94	DEĞERLİ KAĞIT VE ÖZEL TAHKUK	10.917.756,7	94	DEĞERLİ KAĞIT VE ÖZEL TAHKUK	10.917.756,7
95	DIŞ BORÇLANMA İLE İLGİLİ HESAPLAR	17.489.736,1	95	DIŞ BORÇLANMA İLE İLGİLİ HESAPLAR	17.489.736,1
96	KURUMCA VERİLEN EMANETLER	8.054.846,2	96	KURUMCA VERİLEN EMANETLER	8.054.846,2
97	DİĞER NAZİM HESAPLAR	0,0	97	DİĞER NAZİM HESAPLAR	0,0
98	DİĞER NAZİM HESAPLAR	1.946.304,6	98	DİĞER NAZİM HESAPLAR	1.946.304,6
99	DİĞER NAZİM HESAPLAR	20.452.708,4	99	DİĞER NAZİM HESAPLAR	20.452.708,4
	<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>2.003.990.186,7</b>		<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>2.003.990.186,7</b>

1- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 52 nci maddesinde verilen yetki çerçevesinde tanımlanan Genel Yönetim kapsamındaki Kurumların verilerini içermektedir.

2- Borçlanma senetleri muhasebe kayıtlarındaki değerler üzerinden raporlanmıştır.

3- Konsolide bilanço tek bir raporlama birimine atılmış gibi kabul edildiğinden 590-Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu ve 591-Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı netleştirilerek raporlanmıştır.

4- Mali istatistik tabloları dış denetimden geçmemiş mali veriler kullanılarak hazırlanmaktadır.

5- 2014 yılında; Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin geçici 3 üncü maddesine göre genel bütçeli idareler 570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı ile 580 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı; 500 Net Değer Hesabına alınarak kapatılmıştır. 2015 yılında; aynı yönetmelik gereğince 2014 yılı 590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı ile 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabındaki tutarlar açılış kaydına müteakiben 570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı ile 580 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabına aktarılmıştır. 2014 ve 2015 yılları arasındaki 570 ve 580 hesaplardaki yüksek artış bu uygulamadan kaynaklanmaktadır.

6- İşsizlik Sigortası Fonunun mevcut neme gelirlerinin 11 milyar 511 milyon TL'si GAP ile ekonomik kalkınma ve sosyal gelişmeye yönelik yatırımlarda kullanılmak üzere Hazineye aktarılmış ve 232-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabına kaydedilmiştir. 4447 sayılı Kanunun geçici 6 nci maddesinde belirtildiği gibi geri ödeme, aktarılan bu kaynakla gerçekleştirilen yatırımlardan elde edilecek getiriler ile varlık satışlarından elde edilecek gelirlerin tespit edilmesi ve Fona iade edilecek tutarların ilişkin oranların Yüksek Planlama Kurulunca belirlenmesiyle gerçekleştirilecektir.

\*Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Koşullu Yükümlülükler\* konulu 19 nolu Devlet Muhasebe Standartının 13 üncü maddesinde ise şartla bağlı varlıklar; geçmiş olaylardan kaynaklanan ve kurum ya da kuruluşun tamamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır, şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre 11 milyar 511 milyon TL'lik tutar; Fona iade edilecek tutarlara ilişkin oranlar Yüksek Planlama Kurulunca belirleninceye kadar şartla bağlı varlık olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, söz konusu tutar Bilançodan çıkarılarak Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülük tablosuna taşınmıştır.



### 6.1.1. Tablo Hakkında Bilgi

GYMY'nin 314'üncü maddesine göre bilanço, kamu idaresinin belli bir tarihteki varlıkları, yabancı kaynakları ve öz kaynaklarını gösteren tablodur. 2015 yılı mali istatistik setinde yer alan Genel Yönetim Bilançosu, GYMY esas alınarak hazırlanmıştır. Bu tablo, kapsam dâhilindeki kurumların bilançolarının Maliye Bakanlığı tarafından konsolidasyonu sonucunda oluşturulmuştur.

Konsolidasyon işlemi önce merkezi yönetim, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumları alt sektörleri düzeyinde, daha sonra da genel yönetim düzeyinde yapılmaktadır. Konsolidasyon sonucunda ortaya çıkan mali tablolar, kamu idareleri arasındaki karşılıklı borç ve alacak doğuran işlemler elimine edildikten sonra, ilgili alt sektörlerin ve genel yönetimin mali durumunu göstermektedir. Yapılan mahsup işlemlerinin amacı, aynı kapsama dahil birimlerin kendi aralarındaki mali işlemlerinin etkisini sıfırlayarak, mükerrer kayıtlardan arındırılmış bir konsolide mali tablo hazırlamaktır.

### 6.1.2. Tablonun Değerlendirilmesi

2015 yılı Genel Yönetim Bilançosunun incelenmesi neticesinde yapılan tespit ve değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır:

#### a. Envanter İşlemleri ve Değerleme Farklılıkları

DMS-17'ye göre, öngörülen istisnalar dışında, kendisinden gelecekte ekonomik yarar elde edilmesi muhtemel olan ve maliyeti veya gerçeğe uygun değeri ölçülebilir olan tüm varlıklar, maddi duran varlık kapsamında raporlanmalıdır.

Ancak, kamu idarelerine ilişkin 2015 yılı Sayıştay denetim raporlarında da ifade edildiği üzere, bazı kurumların ihtiyaç duydukları idari ve teknik kapasite artırımı sağlanamadığından, taşınmaz envanterlerinin öngörülen kapsamda raporlanmasında eksiklikler mevcuttur. Bu durum, mali istatistik kapsamında hazırlanan Genel Yönetim Bilançosunda maddi duran varlıklar hesap alanını etkilemektedir.

Aynı Standardın değerlemeye ilişkin hükümlerine göre, muhasebeleştirme koşullarını sağlayan taşınmazların maliyet veya gerçeğe uygun değeri üzerinden raporlanması gerekmektedir.

Buna rağmen, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in Geçici 1'inci maddesi uyarınca; genel yönetim sektöründe yer alan kamu idarelerinin maddi duran varlıklarının muhasebeleştirilmesinde, taşınmazların maliyet bedeli veya rayiç değeri üzerinden

kayıtlara alınincaya kadar “emlak vergisi değeri” üzerinden kaydedilmesi öngörölmüş ve bu şekilde raporlanmıştır.

Bahsi geçen maddi duran varlıkların 2016 yılından itibaren rayiç değeri üzerinden raporlanması amacıyla Bakanlık tarafından gerekli hazırlıklar tamamlanmış ve çalışmalar başlatılmıştır.

#### **b. 25-Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu Detayı**

GYMY uyarınca, 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı, yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü madde, malzeme ile işçilik ve genel giderlerin; maddi duran varlık hesabına aktarılincaya kadar izlenmesi için kullanılmaktadır. Geçici kabulü yapılan yatırımlara ilişkin tutarların 258 no.lu Hesaptan düşölerek ilgili maddi duran varlık hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

Kamu idarelerine ilişkin 2015 yılı Sayıştay denetim raporlarında da yer aldığı üzere, Karayolları Genel Müdürlüğü ve Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı gibi yatırımcı kuruluşlarda 258 no.lu Hesap hatalı kullanılmakta ve geçici kabulü yapılan yatırımlar, ilgili maddi duran varlık hesaplarına aktarılmamaktadır. Bu durum 258 no.lu Hesabın olduğundan fazla, buna karşılık 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı ve 252-Binalar Hesabının eksik raporlanmasına yol açmaktadır.

İlgili kurumların mali tablolarından kaynaklanan bu tür hataların tekrarlanmaması amacıyla, kurumların muhasebe uygulamalarına ilişkin bilgi ve farkındalıkların artırılmasının yerinde olacağı değerlendirilmektedir.

## 6.2. 2015 YILI GENEL YÖNETİM NET DENGE TABLOSU

2015 yılı mali istatistikleri kapsamında yayımlanan Genel Yönetim Net Denge Tablosuna aşağıda yer verilmiştir.

**Tablo 7: 2015 Yılı Genel Yönetim Net Denge Tablosu (Bin TL)**

	Bütçe İçi Kurumlar	Bütçe Dışı Kurumlar	Merkezi Yönetim Birimleri Arası Konsolidasyon	Merkezi Yönetim Alt Sektörü	Sosyal Güvenlik Kurumları Alt Sektörü	Mahalli İdareler Alt Sektörü	Alt Sektörler Arası Konsolidasyon	Genel Yönetim Sektörü
<b>NET DEĞERİ ETKİLEYEN İŞLEMLER</b>								
Gelirler	492.490.118,6	68.153.571,2	-20.853.047,1	539.790.642,7	240.694.073,6	86.681.087,1	-75.007.122,9	792.158.680,6
Vergi Gelirleri	422.923.853,6	4.164.448,0	0,0	427.088.301,6	0,0	11.189.490,8	-715.923,6	437.561.868,7
Sosyal Güvenlik Prim Gelirleri	4.443.406,7	44.751,8	0,0	4.488.158,6	214.005.756,4	1.637.421,5	0,0	220.131.336,5
Alman Bağışlar	9.312.639,0	13.014.896,4	-20.853.047,1	1.474.488,2	12.596.634,4	53.109.623,1	-66.767.337,1	413.408,7
Diğer Gelirler	55.810.219,3	50.929.475,0	0,0	106.739.694,3	14.091.682,9	20.744.551,8	-7.523.862,2	134.052.066,8
Giderler	466.666.743,9	61.196.100,5	-20.853.047,1	507.009.797,3	220.344.116,6	65.845.775,0	-75.007.122,9	718.192.565,9
Personel Giderleri	146.154.438,7	19.206.472,8	0,0	165.360.911,5	1.645.446,6	15.565.834,3	0,0	182.572.192,4
Mal ve Hizmet Giderleri	52.465.155,6	25.256.394,9	0,0	77.721.550,6	3.931.385,2	34.975.407,6	0,0	116.628.343,3
Amortisman Giderleri	13.668.621,8	702.366,3	0,0	14.370.988,2	182.220,9	4.421.691,6	0,0	18.974.900,7
Faiz Giderleri	52.481.842,7	2.560,8	0,0	52.484.403,4	0,0	2.542.371,3	-7.523.862,2	47.502.912,5
Sübvansiyon Giderleri	25.651.834,3	0,0	0,0	25.651.834,3	0,0	11.573,6	0,0	25.663.407,9
Verilen Bağış ve Yardımlar	80.782.814,1	8.270.044,4	-20.853.047,1	68.199.811,5	1.007,5	1.106.423,2	-66.767.337,1	2.539.905,1
Sosyal Yardımlar	76.467.782,2	767.499,0	0,0	77.235.281,2	213.607.054,7	2.592.199,1	0,0	293.434.535,0
Diğer Giderler	18.994.254,5	6.990.762,2	0,0	25.985.016,7	977.001,7	4.630.274,3	-715.923,6	30.876.369,1
Brüt Faaliyet Dengesi (BFD)*	39.491.996,5	7.659.837,1	0,0	47.151.833,6	20.532.178,0	25.257.003,8	0,0	92.941.015,4
Net Faaliyet Dengesi**	25.823.374,7	6.957.470,8	0,0	32.780.845,4	20.349.957,1	20.835.312,2	0,0	73.966.114,7
<b>MALI OLMAYAN VARLIK İŞLEMLERİ</b>								
Net Mali Olmayan Varlık Edinimi	20.968.694,2	5.537.272,3	0,0	26.505.966,5	371.637,6	14.191.974,4	0,0	41.609.578,4
Duran Varlıklar	29.726.305,5	5.366.681,3	0,0	35.092.986,8	293.788,2	14.310.449,7	0,0	49.697.224,7
Stoklar	50.982,3	198.295,1	0,0	249.277,5	1.282,8	415.852,0	0,0	666.412,3
Kıymetli varlıklar	-467,9	0,0	0,0	-467,9	0,0	0,0	0,0	-467,9
Üretilmiş Varlıklar	-8.808.125,7	-27.704,2	0,0	-8.835.829,9	76.566,6	-534.327,3	0,0	-9.293.590,5
Net Denge	4.854.680,5	1.420.198,5	0,0	6.274.879,0	19.978.319,5	6.643.337,8	0,0	32.896.536,3

\* Brüt Faaliyet Dengesi= Gelirler - Giderler + Amortisman Giderleri

\*\* Net Faaliyet Dengesi= Gelirler - Giderler

1- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 52 nci maddesinde verilen yetki çerçevesinde tanımlanan Genel Yönetim Sektörü kapsamındaki kurumların verilerini içermektedir.

2- Tabloda kullanılan veriler akış verileridir.

3- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine göre bütçe içi kurumlar alt sektörü için faiz tahakkuku işlemi 2016 yılından itibaren aylık olarak yapılmaya başlanacağından aylık faiz tutarları için nakit esası bütçe verileri kullanılmaktadır.

4- Genel yönetim muhasebe yönetmeliğine göre amortisman kayıtları yıl sonunda dönem sonu işlemleri içinde yapıldığından dönem içinde tahmini veriler kullanılmaktadır.

5- Mali istatistik tablonun dış denetimden geçmemiş mali veriler kullanılarak hazırlanmaktadır.

### 6.2.1. Tablo Hakkında Bilgi

Net Denge Tablosu; belirli bir dönemdeki borçlanma gereğini veya borç verebilme kapasitesini göstermek amacıyla, gelirlerden; giderler ve mali olmayan varlıkların net ediniminin düşülmesi suretiyle hazırlanmaktadır.

Net Denge Tablosu, GYMY'de mali istatistik tabloları arasında sayılmıştır. Yönetmelik'te tablonun hazırlanma esasına ilişkin detaylı bilgi verilmemekle beraber, tablo Resmi İstatistik Programı ve metaveride belirtildiği üzere GFSM raporlama çerçevesi esas alınmak suretiyle hazırlanmaktadır.

### 6.2.2. Tablonun Değerlendirilmesi

2015 Yılı Genel Yönetim Net Denge Tablosunun incelenmesi neticesinde yapılan değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır:

### a. Emanet Hesaplarına Kaydedilen Gelirlerin Yükümlülük Olarak Gösterilmesi

DMS ve GFS kavramsal çerçevelerinde; gelir, net değeri arttıran her türlü işlem olarak tanımlanmıştır. Ancak muhasebe yönetmelikleri, gelir olarak değerlendirilmesi gereken bazı işlemlerin, 333-Emanetler Hesabına kaydedilmesine imkân tanıyan hükümler içermektedir. Bu durum, bazı gelir kalemlerinin yükümlülük olarak raporlanmasına neden olmaktadır.

Maliye Bakanlığı, tabloların gerçek durumu yansıtmasını sağlamak amacıyla ilgili hesapta yer alan gelir niteliğindeki emanet tutarını, Sosyal Güvenlik Sektörü Net Denge ve Net Mali Denge Tablosu oluşturulurken ayırıştırarak yükümlülük tutarından çıkarmıştır. Benzer uygulamanın, Gelir İdaresi Başkanlığı, Maliye Bakanlığı gibi bu nitelikte emanet kaydı tutan diğer kurumlarda da gerçekleştirilmesinin, hem yöntemsel tutarlılığı sağlayacağı hem de mali istatistik tablolarının sıhhatini arttıracığı değerlendirilmektedir.

### b. Mahalli İdareler Sektörünün Vergi Gelirlerinde Nakit Uyarlaması Yapılmaması

GFS kavramsal çerçevesine göre, vergi gelirlerinin tahakkuk esasına göre kaydedilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, tahakkuk eden gelirin makul bir zaman diliminde tahsil edilecek gelire eşit olmasını sağlamak üzere, aşağıdaki iki usul uygulanabilmektedir:

1) Tahakkuk eden vergi gelirinin, geçmiş deneyimlerden ve güncel beklentilerden hareketle hesaplanan bir katsayı ile çarpılması,

2) Tahsil edilen nakit tutarların gerekiyorsa zaman uyarlaması da yapmak suretiyle tahakkuk tutarlarının yerine yazılması.

2015 Yılı Net Denge Tablosunun oluşturulmasında ikinci yöntem benimsenmiştir. Bununla birlikte, vergi gelirleri kalemi için, merkezi yönetim sektöründe gerçeğe uygun değeri raporlamak amacıyla nakit ve zaman uyarlaması uygulanırken, mahalli idareler sektöründe bu yöntem uygulanmamıştır. Şöyle ki; vergi gelirleri mali istatistik tablolarına yansıtılırken, merkezi yönetim alt sektöründe tahsil edilen tutarlar (800.01 hesabında kayıtlı tutar), mahalli idareler alt sektöründe ise tahakkuk tutarları (600.01 hesabında kayıtlı tutar) esas alınmıştır.

Vergi gelirlerinin mali istatistik tablolarına yansıtılmasında alt sektörler itibariyle aynı usullerin esas alınması, tablo içi yöntemsel tutarlılığın sağlanması ve bu tablonun analize daha elverişli hale getirilmesi açısından önem arz etmektedir.

**c. Tek Taraf Yöntemi ile Yapılan Düzeltmelerin Kaynak Tablolara Yansıtılmaması**

Tek Taraf Yöntemi/Pratik Yolu; genel yönetim sektörüne dâhil olan kurumlar arasında bir kurumda borç veya gider olarak muhasebeleştirilen mali işlemin, diğer kurumda alacak veya gelir olarak görünmemesi durumunda ikna edici kanıtlar çerçevesinde, mali işlemi hesaplarında göstermeyen tarafın hesaplarına olmayan bir tutarın işlenmesini ifade etmektedir.

GFS kavramsal çerçevesi, bu şekilde bir kayıt işlendiğinde mali işlemi hesaplarında göstermeyen tarafın mali tablolarında yer alan kaydın da bu doğrultuda düzeltilmesinin sağlanmasını öngörmektedir. Diğer bir ifadeyle, düzeltme sadece mali istatistik tablolarında değil, mali istatistiğin oluşturulmasına esas olan kaynak tablolarda da yapılmalıdır.

2015 Yılı Net Denge Tablosu incelendiğinde, tek taraf yönteminin mali istatistik tablolarının oluşturulması sırasında kullanıldığı görülmüştür. Mali istatistiklerin hazırlanmasına esas bireysel mali tabloların da düzeltilmesini temin etmek amacıyla, anılan nitelikteki işlemlerin Maliye Bakanlığı tarafından Sayıştaya bildirilmesini sağlayacak bir mekanizmanın kurularak ilgili prosedürlerin tanımlanmasının kurumsal mali raporlama ve mali istatistiğin kalitesinin artırılmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

### 6.3. 2015 YILI GENEL YÖNETİM NET MALİ DENGE TABLOSU

2015 yılı mali istatistikleri kapsamında yayımlanan Genel Yönetim Net Mali Denge Tablosuna aşağıda yer verilmiştir.

**Tablo 8: 2015 Yılı Genel Yönetim Net Mali Denge Tablosu (Bin TL)**

	Bütçe İçi Kurumlar	Bütçe Dışı Kurumlar	Merkezi Yönetim Birimleri Arası Konsolidasyon	Merkezi Yönetim Alt Sektörü	Sosyal Güvenlik Kurumları Alt Sektörü	Mahalli İdareler Alt Sektörü	Alt Sektörler Arası Konsolidasyon	Genel Yönetim Sektörü
Net mali varlık edinimi	38.310.569,9	5.337.496,1	244.709,1	43.892.775,1	20.234.083,1	14.692.084,4	-13.742.229,1	65.076.713,5
Yerli	42.666.082,2	-1.306.584,8	244.709,1	41.604.206,5	20.226.394,2	13.905.876,8	-13.742.229,1	61.994.248,4
Nakit ve mevduatlar	10.889.136,0	3.240.200,0	0,0	14.129.335,9	-57.768,2	7.111.543,0	0,0	21.183.110,8
Hisse senetleri dışındaki menkul kıymetler	-12.950,0	2.893,1	1.500,0	-8.556,9	12.552.728,2	-118.851,8	-12.540.518,2	-115.198,7
Krediler	5.226.931,2	-244.527,9	20.645,0	5.003.048,3	0,0	519.030,1	-842.153,7	4.679.924,7
Hisse senetleri ve diğer öz varlıklar	12.086.817,2	244.801,8	0,0	12.331.619,0	0,0	1.448.720,4	0,0	13.780.339,5
Sigorta teknik rezervleri	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Mali türevler	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Diğer alacak hesapları	14.476.147,9	-4.549.951,8	222.564,1	10.148.760,2	7.731.434,2	4.945.435,1	-359.557,1	22.466.072,3
Yabancı	-4.355.512,2	6.644.080,9	0,0	2.288.568,6	7.689,0	786.207,5	0,0	3.082.465,1
Nakit ve mevduatlar	-4.749.752,6	6.501.411,6	0,0	1.751.659,0	7.689,0	573.114,7	0,0	2.332.462,6
Hisse senetleri dışındaki menkul kıymetler	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Krediler	299.011,4	0,0	0,0	299.011,4	0,0	0,0	0,0	299.011,4
Hisse senetleri ve diğer öz varlıklar	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Sigorta teknik rezervleri	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Mali türevler	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Diğer alacak hesapları	95.228,7	142.669,3	0,0	237.898,0	0,0	213.092,9	0,0	450.990,9
Net yükümlülük artışı	34.292.322,0	3.958.188,4	244.709,1	38.495.219,5	283.367,4	8.020.380,8	-13.742.229,1	33.056.738,7
Yurtiçi	36.082.271,9	3.957.922,5	244.709,1	40.284.903,4	283.367,4	8.276.009,9	-13.742.229,1	35.102.051,7
Nakit ve mevduatlar	332.654,2	0,0	0,0	332.654,2	0,0	0,0	0,0	332.654,2
Hisse senetleri dışındaki menkul kıymetler	26.211.576,6	0,0	1.500,0	26.213.076,6	0,0	0,0	-12.540.518,2	13.672.558,4
Krediler	121.799,6	-17.283,0	20.645,0	125.161,6	-1.272,4	3.630.349,9	-842.153,7	2.912.085,4
Hisse senetleri ve diğer öz varlıklar	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Sigorta teknik rezervleri	131.084,5	8.319,5	0,0	139.404,0	0,0	685.054,5	0,0	824.458,6
Mali türevler	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Diğer borç hesapları	9.285.156,7	3.966.886,0	222.564,1	13.474.606,7	284.639,9	3.960.605,5	-359.557,1	17.360.294,9
Yurtdışı	-1.789.949,8	265,9	0,0	-1.789.683,9	0,0	-255.629,1	0,0	-2.045.313,0
Nakit ve mevduatlar	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Hisse senetleri dışındaki menkul kıymetler	737.856,1	0,0	0,0	737.856,1	0,0	0,0	0,0	737.856,1
Krediler	-2.527.805,9	265,9	0,0	-2.527.540,0	0,0	-255.629,1	0,0	-2.783.169,1
Hisse senetleri ve diğer öz varlıklar	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Sigorta teknik rezervleri	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Mali türevler	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Diğer borç hesapları	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Net Mali Denge	4.018.247,9	1.379.307,7	0,0	5.397.555,5	19.950.715,7	6.671.703,5	0,0	32.019.974,7

1- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 52 nci maddesinde yer alan yetki çerçevesinde tanımlanan Genel Yönetim Sektörü kapsamındaki kurumların verilerini içermektedir.

2- Tabloda kullanılan veriler akış verileridir.

3- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine göre bütçe içi kurumlar alt sektörü için faiz tahakkuku işlemi 2016 yılından itibaren aylık olarak yapılmasına başlanacağından aylık faiz tutarları için nakit esaslı bütçe verileri kullanılmaktadır.

4- Mali istatistik tabloları dış denetimin geçmemiş mali veriler kullanılarak hazırlanmaktadır.

#### 6.3.1. Tablo Hakkında Bilgi

Net mali varlık edinimlerinden yükümlülüklerdeki net değişim düşülmek suretiyle ulaşılan net mali denge, belirli bir dönemdeki net borçlanma gereğinin finansmanını veya net borç verme kapasitesinin kullanımını göstermek için hazırlanmaktadır.

Net Mali Denge Tablosu GYMY’de mali istatistik tabloları arasında sayılmıştır. Yönetmelik’te tablonun hazırlanma esaslarına ilişkin detaylı bilgi verilmemekle beraber, tablo Resmi İstatistik Programı ve metaveride belirtildiği üzere GFSM raporlama çerçevesi esas alınmak suretiyle hazırlanmaktadır.

### 6.3.2. Tablonun Değerlendirilmesi

2015 Yılı Genel Yönetim Net Mali Denge Tablosunun incelenmesi neticesinde, tabloda sektör içi işlemlere ilişkin olan ve elimine edilmesi gereken bazı hesap bakiyelerinin yer aldığı görülmüştür.

GFS kavramsal çerçevesine göre, mali istatistik tablolarının kapsam dâhilindeki kurumların karşılıklı işlemlerini içermemesi gerekmektedir. Ancak, 2015 Yılı Net Mali Denge Tablosunda yer alan “Net mali varlık edinimi” kalemi, 519-Değer Hareketleri Sonuçları Hesabının bakiyesini içermektedir.

Anılan hesap, genel yönetim sektöründe yer alan birimler arasındaki nakit hareketlerini ve bu birimlerin birbirleri adına yaptıkları tahsilat ve ödemeleri gösteren hesapların yılsonu bakiyelerinin aktarıldığı bir hesaptır. Diğer bir deyişle, ilgili hesabın bakiyesi genel yönetim sektörü kapsamındaki idarelerin yılsonuna kadar kapatamadıkları tahsilat ve ödeme işlemlerinin sonucunu göstermektedir.

519-Değer Hareketleri Hesabının bakiye vermemesini teminen gerekli yapısal tedbirlerin alınmasının mali raporlama ve mali istatistiklerin sıhhatini olumlu yönde etkileyeceği düşünülmektedir.

## 6.4. 2015 YILI GENEL YÖNETİM ŞARTA BAĞLI VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLER TABLOSU

2015 yılı mali istatistikleri kapsamında yayımlanan Genel Yönetim Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosuna aşağıda yer verilmiştir.

**Tablo 9: 2015 Yılı Genel Yönetim Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu (Bin TL)**

	Ocak-Mart Dönemi	Nisan-Haziran Dönemi	Temmuz-Eylül Dönemi	Ekim-Aralık Dönemi	Toplam
<b>Şarta Bağlı Varlıklar</b>	2.141.514,9	1.877.229,4	25.822.098,8	22.947.214,9	52.788.058,0
Alınan Teminat Mektupları	2.033.783,2	1.811.750,9	3.375.212,9	1.081.432,6	8.302.179,6
Kişilere Ait Menkul Kıymetler	-245.124,1	-6.636,1	-14.273,9	1.715,3	-264.318,8
Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri	0,0	0,0	22.415.515,8	10.478.179,0	32.893.694,8
Değerli Kağıtlar	321.451,3	71.849,7	39.610,3	-146.404,3	286.507,0
Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri	31.404,5	264,9	6.033,7	20.768,8	58.471,9
Diğer Şarta Bağlı Varlıklar	0,0	0,0	0,0	11.511.523,5	11.511.523,5
<b>Şarta Bağlı Yükümlülükler</b>	13.712.117,4	13.597.183,2	41.509.953,0	-10.631.882,6	58.187.371,0
Gider Taahhütleri	10.239.946,3	8.089.441,0	7.343.311,8	-7.239.763,3	18.432.935,8
Verilen Taahhüt Belgeleri	1.631.940,6	865.657,6	2.947.777,3	-650.356,5	4.795.019,0
Verilen Teminat Mektupları	174.124,3	264.964,9	-105.113,2	26.657,2	360.633,2
Verilen Garantiler	1.649.756,9	4.679.922,0	6.245.134,3	-933.954,8	11.640.858,4
Borç Üstlenim Taahhütleri	0,0	0,0	25.059.482,7	-1.117.396,2	23.942.086,5
Diğer Şarta Bağlı Yükümlülükler	16.349,3	-302.802,3	19.360,1	-717.069,0	-984.161,9

1- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 52 nci maddesinde verilen yetki çerçevesinde tanımlanan Genel Yönetim Sektörü kapsamındaki kurumların verilerini içermektedir.

2- Tabloda kullanılan veriler akış verileridir.

3- Tabloda bulunan pozitif değerler şarta bağlı varlık ve/veya yükümlülüklerde artış olduğunu, negatif değerler ise şarta bağlı varlık ve/veya yükümlülüklerde azalış olduğunu ifade etmektedir.

4- Mali istatistik tabloları dış denetimden geçmemiş mali veriler kullanılarak hazırlanmaktadır.

5- Merkezi Yönetim Bütçe İçi Kurumlarınca ilk olarak Eylül ve Ekim aylarında yapılan Kamu Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri hesabına ilişkin kayıtlar geçmiş dönem kayıtlarını da içermektedir.

6- Devlet Borçları Saymanlığınca ilk olarak Ağustos ve Eylül aylarında yapılan Borç Üstlenim Taahhütleri hesabına ilişkin kayıtlar geçmiş dönem borçlarına ilişkin taahhüt kayıtlarını da içermektedir.

7- İşsizlik Sigortası Fonunun mevcut neme gelirlerinin 11 milyar 511 milyon TL'si GAP ile ekonomik kalkınma ve sosyal gelişmeye yönelik yatırımlarda kullanılmak üzere Hazineye aktarılmış ve 232-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabına kaydedilmiştir. 4447 sayılı Kanunun geçici 6 ncı maddesinde belirtildiği gibi geri ödeme, aktarılan bu kaynakla gerçekleştirilen yatırımlardan elde edilecek getiriler ile varlık satışlarından elde edilecek gelirlerin tespit edilmesi ve Fona iade edilecek tutarlara ilişkin oranların Yüksek Planlama Kurulunca belirlenmesiyle gerçekleştirilecektir.

"Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Koşullu Yükümlülükler" konulu 19 nolu Devlet Muhasebe Standardının 13 üncü maddesinde ise şarta bağlı varlıklar; geçmiş olaylardan kaynaklanan ve kurum ya da kuruluşun tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır, şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre 11 milyar 511 milyon TL'lik tutar; Fona iade edilecek tutarlara ilişkin oranlar Yüksek Planlama Kurulunca belirleninceye kadar şarta bağlı varlık olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, söz konusu tutar Bilançodan çıkarılarak Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülük tablolarına taşınmıştır.

### 6.4.1. Tablo Hakkında Bilgi

Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu, geçmişteki bir olay dolayısıyla gelecekte belirli koşulların gerçekleşmesi halinde kamu idaresi lehine veya aleyhine doğması muhtemel olan varlık veya yükümlülüklerle ilişkin bilgilerin sunulması amacıyla hazırlanır.

19 no.lu DMS'de "koşullu varlıklar" olarak ifade edilen şarta bağlı varlıklar; bilançoda varlıklar bölümünde yer almayan, ancak ileride bir varlığa dönüşme potansiyeli olan işlemlerden oluşmaktadır. Anılan Standartta "koşullu yükümlülükler" olarak ifade edilen şarta bağlı



yükümlülükler ise; bilançoda yükümlülükler bölümünde yer almayan, ancak ileride bir yükümlülüğe dönüşme potansiyeli olan işlemlerden oluşmaktadır.

Standartlar uyarınca mali tablolara yansımaması gereken bu koşullu varlık ve yükümlülüklerle ilişkin GYMY’de de nazım hesapların kullanılması öngörülmüştür.

#### **6.4.2. Tablonun Değerlendirilmesi**

2015 Yılı Genel Yönetim Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosunun incelenmesi neticesinde aşağıda yer verilen değerlendirmeler yapılmıştır:

##### **a. Tablonun Stok Veri İçerecek Şekilde Yayınlanmaması**

Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu, dipnotlarda da ifade edildiği üzere akış veriyi göstermektedir. Dolayısıyla bu tablo, raporlama dönemi içerisinde koşullu varlık ve yükümlülüklerde meydana gelen değişimi ifade etmektedir. Ancak, bu tabloda stok veri, diğer bir deyişle raporlama tarihi itibarıyla ölçülen koşullu varlık ve yükümlülüğün kümülatif tutarı gösterilmemektedir. Bilançonun nazım hesaplar kısmında da stok verinin gösterildiği dikkate alındığında; hesap verilebilirlik, mali saydamlık ve mali analiz açısından Maliye Bakanlığınca bu tablonun da stok veri içermesini sağlayacak mevzuat değişikliğinin yapılmasının gerekli olduğu değerlendirilmektedir.

##### **b. Tablonun Bilanço ile Tutarlılığının Sağlanamaması**

Mevcut Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülük Tablosunda, Bilançoda yer alan şarta bağlı varlık ve yükümlülere ilişkin nazım hesapların yıllık değişimleri raporlanmaktadır. Bu bağlamda, ilgili hesapların 2015 yılsonu bakiyesi ile 2014 yılsonu bakiyesi farkının, yayımlanan tablodaki rakamlarla tutarlı olması gerekmektedir. Yapılan değerlendirmeler neticesinde, tabloda yer alan, ilgili hesaplara karşılık gelen tutarların, yılı bilançolarındaki bakiye farkıyla uyumlu olmadığı görülmüştür.

Örneğin; Bilançoda 920-Gider Taahhütleri Hesabının 2015 yılsonu bakiyesi ile 2014 yılsonu bakiyesi arasındaki fark 18.482.437.700-TL iken, Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosunda aynı hesap 18.432.935.800-TL olup, aradaki fark 49.501.900-TL tutarındadır. Veri hareketliliğinden kaynaklandığı değerlendirilen bu farkın sebebinin dipnotlarda açıklanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

### **c. Gösterimde Kullanılacak İstatistikî Yöntem Konusunda Mutabakat Sağlanması Gereği**

İşsizlik Sigortası Fonunun nema gelirlerinden GAP ile ekonomik kalkınma ve sosyal gelişmeye yönelik yatırımlarda kullanılmak üzere Hazineye aktarılan tutarların geri ödemesi, aktarılan bu kaynakla gerçekleştirilen yatırımlardan elde edilecek getiriler ile varlık satışlarından elde edilecek gelirlerin tespit edilmesi ve Fona iade edilecek tutarlara ilişkin oranların Yüksek Planlama Kurulunca belirlenmesi şartına bağlanmış bulunmaktadır.

Söz konusu tutar Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu kararı çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından İşsizlik Sigortası Fonunun bir koşullu varlığı olarak değerlendirilerek Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosunda raporlanmıştır.

Bakanlıkça revizyon yetkisi kapsamında koşullu varlık olarak raporlanan tutarların kurumların mali tablolarında gösteriminde kullanılacak istatistikî yöntemin, ilgili kurumlar arasında varılacak mutabakat çerçevesinde belirlenmesi, mali tabloların sunumuna katkıda bulunacaktır.

### **d. Verilen Garantiler Hesabının Sadece Hazine Tarafından Verilen Garantileri İçermesi**

Verilen Garantiler Hesabı, kamu idarelerince diğer kamu idareleri lehine verilen garanti tutarları ile ilgili mevzuatı uyarınca verilen talep garantilerinin izlenmesi için kullanılır. 45 sıra no.lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği uyarınca, GYMY'nin yürürlüğe girdiği tarihte mevcut olan ya da yapımı süren kamu özel iş birliği modeli çerçevesindeki sözleşmelere konu varlıklar ile bunlara ilişkin yükümlülük, garanti ve taahhütlerin envanterinin 2015 yılı Eylül ayı itibarıyla muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Tabloda yer alan “Verilen Garantiler” kalemi ise yalnızca Hazine Müsteşarlığı kayıtlarını içermekte olup; Karayolları Genel Müdürlüğü, Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı ve Sağlık Bakanlığı tarafından kamu özel işbirliği modeline göre yürütülen projelerde verilen garantileri içermemektedir.

Kamu idarelerine ilişkin 2015 yılı Sayıştay denetim raporlarında da ifade edildiği üzere, kamu idarelerinin yukarıda bahsedilen uygulamalarından kaynaklanan bu durum, Verilen Garantiler Hesabının bakiyesinin mali istatistikler kapsamında doğru ve gerçeğe uygun sunumunu etkilemektedir.

**e. Tablonun Sosyal Güvenlik Aktüeryal Hesapları İçermemesi**

GFSM'ye göre, Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosunda, gelecekteki sosyal güvenlik katkılarının bugünkü değeri ile gelecekteki sosyal güvenlik ödemelerinin bugünkü değerini içeren aktüeryal (teknik) bilanço bilgilerine de yer verilmesi gerekmektedir.

Aktüeryal; sigorta risklerine ve istatistiklerine dayanan bir kavram olup, planlanan faydalar altında tahmin edilen tanımlanmış yükümlülükleri ifade eder ve emekli fayda maliyetleri için sıklıkla hesaplanır. Aktüeryal bilanço; sektörün uzun vadeli taahhütlerin belirli bir andaki durumunu gösteren teknik bir çalışmayı ifade etmektedir. Bu bilançonun aktif bölümünde sektör içi varlıklar ile izleyen yıllarda sosyal güvenlik kurumlarına ödenmesi muhtemel prim gelirlerinin peşin değeri yer almaktadır. Pasif bölümünde ise, hâlihazırda çalışmakta ve prim ödemekte olan kişilerin kendilerine ve diğer hak sahiplerine gelecekte yapılacak muhtemel ödemelerin bugünkü değeri yer almaktadır.

Sosyal güvenlik alt sektörüne ilişkin aktüeryal bilançonun hazırlanması olası mevzuat değişikliklerinde etki analizi yapılmasına imkân tanımakla birlikte, geleceğe yönelik tasarruflar ve politikaların belirlemede de fayda sağlayacaktır.

## 6.5. 2015 YILI MALİ İSTATİSTİK TABLO SETİNE İLİŞKİN ÖNERİLER

### 6.5.1. Gelir ve Gider Kalemlerinde Detaylı Bilgi Verilmesi

Net Denge Tablosu, metaveride ifade edildiği üzere GFS esas alınarak hazırlanmaktadır. Dolayısıyla,

- Sosyal güvenlik prim gelirlerinin işçi payı, işveren payı, isteğe bağlı prim gelirleri, işsizlik prim gelirleri gibi detayları içerecek şekilde,
- Personel giderleri ve sosyal yardımlar kalemlerinin, aynı ve nakdi ayrımını içerecek şekilde

hazırlanmasının, öngörülen raporlama çerçevesine uyum sağlanması açısından uygun olacağı değerlendirilmektedir. Bu çerçevede, mevzuatta gerekli değişikliğin yapılması önem arz etmektedir.

### 6.5.2. Diğer Ekonomik Akışlar Tablosunun Yayınlanması

GYMY’de yer verilmemiş olmakla birlikte, Diğer Ekonomik Akışlar Tablosu, GFSM’de yer alan mali istatistik setinde, fiyat ve kur değişimleri gibi devletin faaliyetine bağlı olmayan dışsal etmenler ile varlık ve yükümlülüğe ilişkin envanter işlemlerinden kaynaklanan değer ve miktar değişimlerinin takip edilebileceği temel tablolardan biri olarak sayılmıştır.

GFS’nin kavramsal çerçevesi uyarınca da, Kapanış Bilançosu; Açılış Bilançosu, Net Denge/Net Mali Denge ve Diğer Ekonomik Akışların toplamından (Kapanış Bilançosu = Açılış Bilançosu + Net Denge/Net Mali Denge + Diğer Ekonomik Akışlar) oluşmaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından Resmi İstatistik Programı uyarınca GFS kapsamında hazırlanan bu tablo, GYMY’de mali istatistik setini oluşturan tablolar arasında sayılmadığı için, yayımlanan set içeriğinde yer almamaktadır.

Silinen alacaklar, kur farkları, envanter işlemleri gibi arızı muhasebe uygulamalarının sıklıkla gerçekleştiği mali sistemimizde, bu tutarların Diğer Ekonomik Akışlar Tablosu altında ayrıca raporlanmasının mali tablo kullanıcıları için önem arz ettiği düşünülmektedir. Bu nedenle, ilgili mevzuatta gerekli değişiklik yapılarak tablonun mali istatistik setine dâhil edilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

### 6.5.3. Mali İstatistik Setinde Gösterge ve Analize Yer Verilmesi

GFS raporlama çerçevesi, en temel haliyle genel yönetim sektörünün ekonomi üzerindeki etkisini analiz etmek için geliştirilmiştir. Makroekonomik değerlendirmeler için hem GFS çerçevesinden elde edilebilecek, hem de diğer makroekonomik verilerin kombinasyonundan üretilecek göstergelerden yararlanılır. Bu göstergeler ulusal performansın değerlendirilmesine ve uluslararası karşılaştırılabilirliğe katkı sağlamaktadır.

GFS çerçevesi; işlemlerden, ekonomik akımlardan, stok pozisyonlarından, büyüklüklerden veya denkleştirme kalemlerinden mali göstergeler üretir. Bahsi geçen temel göstergelerden bazılarını aşağıda yer verilmiştir:

Net borçlanma/borç verme, Net Denge Tablosundan (çizgi üstünden), gelirlerden harcamaları (gider + mali olmayan varlıklara yapılan net yatırımlar) çıkarmak suretiyle ölçülen mali dengenin temel göstergesidir. Mali denge, alternatif olarak “çizgi altı işlemleri” üzerinden Net Mali Denge Tablosundaki finansal varlıklar ve yükümlülüklerle ilişkin işlemlerin aralarındaki farkın hesaplanması yoluyla da ölçülebilir. Bunlar, finansmana yönelik işlemlerdir.

GFS, “çizgi üstü işlemleri” bakış açısından gelir kaynakları ve harcamaların kompozisyonu hakkında detaylı bilgi sağlarken; “çizgi altı” yaklaşımı, devletlerin açıkların finansmanı ve fazlaların yatırıma dönüştürülmesi işlemlerini nasıl yaptıkları hakkında detaylı bilgi sağlar.

Bilanço ise (brüt ve net borç, çeşitli kategorilerdeki varlık ve yükümlülüklerin stok pozisyonu ve kompozisyonu gibi) düzenli olarak kullanılan mali stok durumu göstergelerine ilişkin veriler sunar. Nakit stok durumu ve diğer mali araçların vade yapısı gibi ek büyüklükler likiditenin analizi için kullanışlıdır. Net değer ve net mali değer gibi denkleştirme kalemleri devletlerin varlık durumlarına ilişkin analizlerin yapılmasına olanak sağlar.

Brüt borcun sürdürülebilirliğine ilişkin bir analiz, faiz giderlerinin net borçlanma/borç verme veya nakit fazlası/açığından çıkarılması yoluyla elde edilen birincil dengenin hesaplanmasını gerektirir. Analizde net borç ele alındığında birincil denge, faiz gider ve gelirin etkilerinin çıkarılması yoluyla hesaplanmalıdır. Benzer biçimde mali yük (devlete yapılan zorunlu katkılar) vergi ve sosyal güvenlik katkı paylarıyla ilgili işlemlerden türetilir.

Makroekonomik yorumların sağlıklı olarak yapılabilmesi bu göstergelerin amacına uygun olarak türetilebilecekleri tabloların oluşturulmasıyla mümkün olur. Göstergelerin türetildikleri ana tablolardan olan Net Denge ve Net Mali Denge Tabloları GFS’ye, Bilanço ve Nakit Akış

Tabloları ise DMS'ye göre hazırlanmaktadır. “Mali İstatistik Setinin Hazırlanma Esaslarına İlişkin Değerlendirme” başlığı altında anlatıldığı üzere, tek bir raporlama çerçevesinin esas alınması, tablolardan elde edilen göstergelerle yapılacak analizleri olumlu yönde etkileyecektir.

Bununla birlikte, Maliye Bakanlığının yayımladığı mali istatistik setine ek olarak, kullanıcıların bilgisine sunulmuş olan tablolardan türetilebilecek göstergeler ve bu göstergelerden yararlanılarak yapılacak analiz veya değerlendirmelere yer verilmesi, yayımlanan mali istatistiklerin veri sunumu düzeyinin ötesine geçerek, nihai kullanıcıların kamunun mali durumu hakkında daha detaylı bilgi edinmelerine imkân sağlayacaktır.

#### **6.5.4. Ek Tablolar ve Açıklayıcı Notlara Yer Verilmesi**

GYMY'de açıkça düzenlenmemiş olmakla birlikte, GFS kavramsal çerçevesinde; muhasebe kayıtlarına dayanak olan veya bu kayıtların sonucu olarak ortaya çıkan ancak niteliğinden dolayı ilgili olduğu bilanço hesaplarına kaydedilemeyen işlemlerin, mali tabloların tam ve bir bütün olarak anlam ifade edebilmesi için açıklayıcı notlar ve ek tabloların raporlanacağı belirtilmiştir. Buna göre, brüt kamu borç stokunun nominal, piyasa ve itibari değerleri ve imtiyazlı borçlanma sonucu ortaya çıkan örtülü sermaye transferi gibi hususların açıklayıcı notlar ve ek tablolar ile raporlanması ilgili raporlama çerçevesine uyum açısından önem arz etmektedir.

2015 yılında yayımlanan mali istatistik tablo seti bahsi geçen konularda açıklayıcı notlar olmadan hazırlanmıştır. Açıklayıcı notlara bundan sonra hazırlanacak mali istatistik tablolarında yer verilmesi ile mali tablo kullanıcılarının yanı sıra, mali saydamlığın tesisi bakımından da kamuoyunun olumlu etkileneceği değerlendirilmektedir.

## 7. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

31.12.2014 tarihinde yürürlüğe giren GYMY ile mali istatistiklerin tanımı yapılmış, kapsam, hazırlanma ve konsolidasyona ilişkin temel ilkeler yeniden belirlenmiş ve bu doğrultuda hazırlanan mali istatistik seti yayımlanmıştır. Yayımlanan set; GFS ve DMS temelli tabloları içermektedir. Ancak, GFS ve DMS temelli tablolar; yayımlanma amacı, kapsam, muhasebeleştirme, hazırlanma yöntemi ve içerik açısından önemli farklılıklar taşımaktadır. Dolayısıyla;

- Aynı raporlama çerçevesi ve kavramsal çerçeveyi esas alan bir mali tablo seti yayımlanmasının, tablolar arası bütünlük ve geçişi sağlaması açısından daha uygun olacağı,

- GFS çerçevesinin amacının, ekonomi ve maliye politikalarına yönelik makroekonomik göstergelerle desteklenmiş sağlıklı bir analiz yapmak olduğu dikkate alındığında; hem politika belirleyicilerin karar alma süreçlerini destekleyecek hem de kamuoyunu bilgilendirecek bir analiz çalışmasının mali tablo seti ile birlikte sunulmasının faydalı olacağı,

- DMS'nin amacının, mali performans ve durumun hesap verebilirlik üzerinden değerlendirilmesi olduğu dikkate alındığında; sunulan tabloların kesinleşmiş muhasebe verilerinin üzerinde değişiklik yapmaya imkan veren “revizyon politikası”, “tek taraf kuralı” gibi istatistiki yöntemler kullanılarak hazırlanmasının, yayımlanan tablo setinin anılan amaca tam olarak hizmet etmesini zorlaştıracığı,

- GFS raporlama çerçevesi ile DMS temelli hazırlanan tabloların amaçlarının farklı olması nedeniyle, tek bir kavramsal çerçevenin esas alınmasının her iki amaca da katkıda bulunacağı

değerlendirilmektedir.

Bunun yanında, mali istatistiklerin daha sağlıklı bir veri seti üzerine inşa edilmesini sağlamak amacıyla;

- Genel yönetim kapsamına dâhil tüm raporlama birimlerinin tabi olduğu muhasebe ve raporlama standartlarının gereği olan mevzuat düzenlemelerinin uyumlaştırılması ve eksikliklerin giderilmesi,

- Genel yönetim sektörünü oluşturan kurumların bireysel mali tablolarının doğru ve güvenilir veri üretmesini garanti altına alacak ve konsolidasyona imkân sağlayacak muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin kamu idarelerince artırılması,

- Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sisteminin uygulamaya geçirilerek kurumlar arasındaki entegrasyonun sağlanması

önem arz etmektedir.