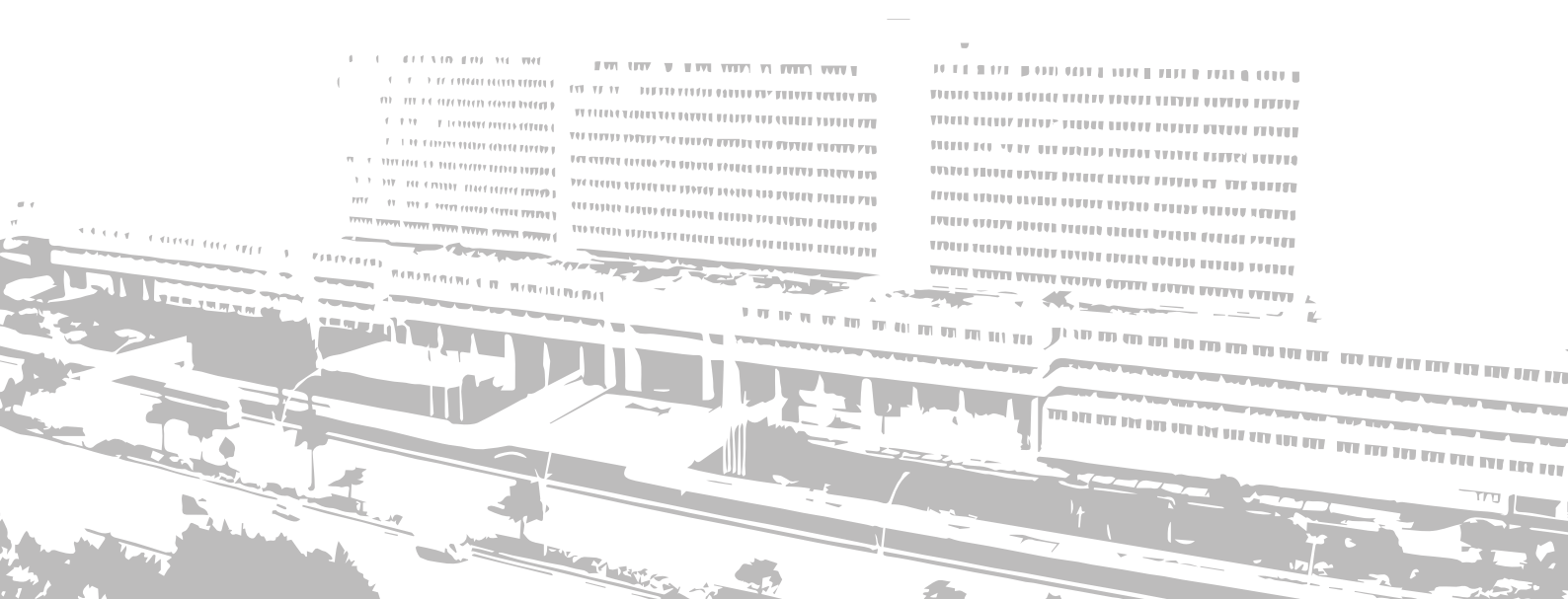




T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

2016 YILI MALİ İSTATİSTİKLERİ DEĞERLENDİRME RAPORU

Eylül - 2017





T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

2016 YILI

**MALİ İSTATİSTİKLERİ
DEĞERLENDİRME RAPORU**

Eylül 2017

2016 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 54'üncü ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 40'inci maddeleri gereği hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuştur.

İÇİNDEKİLER

1. GENEL ÇERÇEVE	1
2. MALİ İSTATİSTİKLER HAKKINDA BİLGİ	3
3. MALİ İSTATİSTİKLERİN KAPSAMI	7
4. MALİ İSTATİSTİK SETİNİN HAZIRLANMA ESASLARINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRME	11
4.1. KAPSAM FARKLILIĞI	12
4.2. YAYIMLANMA AMACI FARKLILIĞI	12
4.3. TANIMLAMA, DEĞERLEME ve ÖLÇME FARKLILIKLARI.....	12
4.4. HAZIRLAMADA YÖNTEMSSEL FARKLILIK.....	13
4.5. TABLO SETİ İÇERİK FARKLILIĞI.....	14
5. GENEL YÖNETİM MALİ İSTATİSTİKLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	19
5.1. HAZIRLANMA VE YAYIMLANMA BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME	19
5.2. DOĞRULUK VE GÜVENİLİRLİK BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME	19
5.2.1. Kaynak Tablolara İlişkin Değerlendirme.....	20
5.2.2. Genel Yönetim Sektörü Konsolidasyon Süreci.....	20
5.2.3. Eliminasyon İşlemlerine İlişkin Tespitler	23
5.2.3.1. Merkezi Yönetim Sektörü/Merkezi Yönetim Alt Sektörü	24
5.2.3.2. Mahalli İdareler Alt Sektörü.....	25
5.2.3.3. Genel Yönetim Sektörü.....	25
5.3. ÖNCEDEN BELİRLENMİŞ STANDARTLARA UYGUNLUK BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME.....	27
6. 2016 YILI MALİ İSTATİSTİK TABLOLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	31
6.1. 2016 YILI GENEL YÖNETİM BİLANÇOSU	31
6.1.1. Tablonun Değerlendirilmesi.....	33
6.1.1.1. Mali İstatistik Tablo Setine Esas Verilerin Değiştirilmesine İlişkin Usul ve Esasların Belirlenmemesi	34
6.1.1.2. Dönem Sonu İşlemlerinin Eksik Yapılması	35
6.1.1.3. Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması.....	35
6.1.1.4. Risk Hesabı ile İlgili Tutarların Bilançonun Diğer Hesaplarına Aktarılması.....	36

6.2. 2016 YILI GENEL YÖNETİM NET DENGE TABLOSU	38
6.2.1. Tablonun Değerlendirilmesi.....	39
6.2.1.1. Tek Taraf Yöntemiyle Yapılan İşlemlerin Kaynak Tablolara Yansıtılmaması	39
6.2.1.2. Emanet Hesaplarına Kaydedilen Gelirlerin Yükümlülük Olarak Gösterilmesi.....	39
6.3. 2016 YILI GENEL YÖNETİM NET MALİ DENGE TABLOSU.....	41
6.3.1. Tablonun Değerlendirilmesi.....	42
6.4. 2016 YILI GENEL YÖNETİM NAKİT AKIŞ TABLOSU	43
6.4.1. Tablonun Değerlendirilmesi	44
6.4.1.1. Tablodaki Tutarlar ile Bilânçoda Bunlara Karşılık Gelen Kalemler Arasında Fark Olması	44
6.4.1.2. Tablo Denkliğinin Sağlanamamış Olması	44
6.4.1.3. Tablonun Nakit ve Nakit Benzeri Varlıkları Oluşturan Unsurların Dönem Başı ve Dönem Sonu Mevcudunu Göstermemesi	45
6.4.1.4. Tablonun Son Üç Raporlama Dönemine İlişkin Verileri İçermemesi	45
6.5. 2016 YILI GENEL YÖNETİM ŞARTA BAĞLI VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLER TABLOSU	46
6.5.1. Tablonun Değerlendirilmesi	47
6.5.1.1. Tablonun Stok Veri İçerecek Şekilde Yayımlanmaması	47
6.5.1.2. İstatistiki Yöntem Kullanımından Kaynaklanan Gösterim Hataları	47
7. 2016 YILI MALİ İSTATİSTİK TABLO SETİNE İLİŞKİN ÖNERİLER.....	49
7.1. DİĞER EKONOMİK AKIŞLAR TABLOSUNUN YAYIMLANMASI	49
7.2. MALİ İSTATİSTİK SETİNDE GÖSTERGE VE ANALİZ EKSİKLİĞİ	49
7.3. EK TABLOLAR VE AÇIKLAYICI NOTLARA YER VERİLMESİ.....	51
8. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....	53

TABLO VE ŞEKİL LİSTESİ

Tablo 1:	GFS-ESA Farklılık Tablosu	4
Tablo 2:	Genel Yönetim Sektörü Kapsam Karşılaştırması	9
Tablo 3:	GYMY'ye göre Mali İstatistik Tabloları ve Raporlama Çerçevesi	11
Tablo 4:	Mali Tablo Setleri Karşılaştırması	15
Tablo 5:	GFS-DMS Farklılık Tablosu	16
Tablo 6:	Konsolide Edilemeyen Tutar Tablosu	23
Tablo 7:	2016 Yılı Genel Yönetim Bilançosu	32
Tablo 8:	2016 Yılı Genel Yönetim Net Denge Tablosu	38
Tablo 9:	2016 Yılı Genel Yönetim Net Mali Denge Tablosu	41
Tablo 10:	2016 Yılı Genel Yönetim Nakit Akış Tablosu	43
Tablo 11:	2016 Yılı Genel Yönetim Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu	46
Şekil 1:	Genel Yönetim Sektörü Kapsamı (5018 sayılı Kanun madde 52)	7
Şekil 2:	Genel Yönetim Sektör İçi-Dışı ve Sektörler Arası Mali İlişki Örneği	21

KISALTMALAR

- BDDK** : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- DFİF** : Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu
- DMS** : Devlet Muhasebe Standartları
- ESA** : Avrupa Hesaplar Sistemi
- GFS** : Kamu Mali İstatistikleri
- GFSM** : Kamu Mali İstatistikleri Rehberi
- GYMY** : Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
- IPSAS** : Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları
- KBS** : Kamu Harcama ve Bilişim Sistemi
- MFİB** : Merkezi Finans ve İhale Birimi
- MYMY** : Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
- OGM** : Orman Genel Müdürlüğü
- SGK** : Sosyal Güvenlik Kurumu
- SPK** : Sermaye Piyasası Kurulu
- SSDF** : Savunma Sanayii Destekleme Fonu

1. GENEL ÇERÇEVE

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 2016 yılı mali istatistikleri, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 54'üncü maddesi ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 40'ıncı maddesi hükümlerine istinaden hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından değerlendirilerek 2016 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu hazırlanmıştır.

Bu kapsamda yapılan tespit ve değerlendirmeler Raporun ilgili bölümlerinde aşağıdaki şekilde yer almaktadır.

- **Mali İstatistikler Hakkında Bilgi** bölümünde, kamu kesiminin mali işlemlerinin raporlanması ve istatistiksel temellere dayanan mali raporlarının sunulması konusunda tüm dünyada uygulama birliğini sağlamak üzere genel geçerliliği olan ortak kurallar ile 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 raporlama çerçeveleri arasındaki farklılıklara ilişkin değerlendirmelere yer verilmektedir.

- **Genel Yönetim Mali İstatistiklerinin Değerlendirilmesi** bölümünde, genel yönetim sektörü mali istatistiklerinin hazırlanma ve yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından değerlendirmesine yer verilmektedir.

- **2016 Yılı Mali İstatistik Tablolarının Değerlendirilmesi** bölümünde, Bilanço, Net Denge Tablosu, Net Mali Denge Tablosu, Nakit Akış Tablosu ile Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosunun incelenmesi sonucu ulaşılan tespit ve değerlendirmelere yer verilmektedir.

- **2016 Yılı Mali İstatistik Tablo Setine İlişkin Öneriler** bölümünde, mali istatistik tablo setine ilişkin genel mahiyetteki önerilere yer verilmektedir.

- **Genel Değerlendirme ve Sonuç** bölümünde, mali istatistiklerin güvenilirliğinin artırılmasına, hesap verilebilirliğin 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

Uluslararası kurumlar, ekonominin önemli bir parçasını teşkil eden kamu kesiminin mali işlemlerinin raporlanması ve istatistiksel temellere dayanan mali raporlarının sunulması konusunda tüm dünyada genel geçerliliği olan ortak kuralları, standartlar ve sistemler çerçevesinde belirlemişlerdir. Bu doğrultuda devletler, genel yönetim sektörünün,

- Mali durumunu, hesap verebilirliği sağlamak üzere Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) çerçevesinde,
- Performansını ve ekonomi üzerindeki etkisini açıklamak üzere istatistiksel temellere dayalı mali bilgilerini ise Avrupa Hesaplar Sistemi (European System of Accounts-ESA) veya Kamu Mali İstatistikleri (Government Financial Statistics-GFS) için oluşturulan Rehber (Government Financial Statistics Manual-GFSM) çerçevesinde, raporlamaktadır.

Mali raporlama ile mali raporlamanın istatistiksel temelleri arasında, Raporun 4 no.lu bölümünde ayrıntılı olarak yer verildiği üzere amaç, kapsam ve çıktı bakımından önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu nedenle dünyada yaygınlık kazanan uygulama, öncelikle IPSAS kapsamında konsolide mali tabloların hazırlanması, akabinde de bu tablolara seçilen istatistikî sistemin (ESA/GFS) öngördüğü analitik çerçevenin uygulanması suretiyle istatistiksel temellere dayanan mali raporlamanın hazırlanmasıdır.

Mali raporlamanın istatistiksel temellerine ilişkin sistem sunan ESA ve GFS’de temel alınan analitik çerçeve; kıyaslanabilir tablolar ve hesapların derlenmesi için kullanılan muhasebe kuralları, sınıflandırmalar, tanımlar ve esas alınan standartlar bakımından büyük ölçüde örtüşmekte ve sistemlerin uyumlaştırma çalışmaları devam etmektedir. Bununla birlikte iki raporlama sistemi arasında Tablo 1’de yer verilen bir takım farklılıklar da bulunmaktadır:

Tablo 1: GFS-ESA Farklılık Tablosu

	GFS	ESA
Amaç	Hükümet faaliyetlerinin (vergi, harcama, borç alma/verme) ekonomi üzerindeki etkilerinin ölçülmesi, genel yönetimin performansının analiz edilmesi ve değerlendirilmesidir.	Sektörler arası; üretim, gelirin elde edilmesi ve dağılımı ile mal ve hizmetlerin tüketim ilişkilerinin incelenmesidir.
Yöntem ve Çıktı	Tüm sektör içi ve alt sektörler arası karşılıklı işlemler konsolide edilir. İşverence sağlanan emeklilik yardımları bilançoya dahildir.	Konsolidasyon içermez. Bununla birlikte ek tablo ve analizler için konsolide hesaplar oluşturulabilir. Emeklilik yardımlarının bilançodan çıkarılarak yardımcı tablolarda gösterilmesine olanak sağlar. GFS’de yer alan Kaynaklar ve Nakit Kullanımı Tablosuna benzer nitelikte bir tablo bulunmamaktadır.
Analitik Çerçeve	Kayıtlar, gelir, harcama, mali ve mali olmayan varlık ve yükümlülüklerdeki işlemler biçiminde yapılır.	Genel hükümet faaliyetlerinin üretim, gelirin elde edilmesi, dağıtım ve kullanımındaki katılımına göre yapılır, sermaye ve finansal hesap işlemleri olarak kayıt altına alınır.
Yetkili Mercii	IMF	Avrupa Birliği
Uygulayan Ülkeler	Avrupa Birliği’ne üye olan ve diğer istatistik sistemlerini kullananlar dışında kalan tüm ülkeler	Avrupa Birliği’ne dâhil ülkeler

Bahse konu edilen standartların ve sistemlerin ülkemizde uygulanmasına imkân tanıyan hukuki düzenlemeler 5018 sayılı Kanun ve GYMY’de yer almaktadır.

Anılan 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.

01.01.2015 tarihinde yürürlüğe giren GYMY ile mali istatistiklerin tanımı yapılmış ve kapsamı, hazırlanması ve konsolidasyonuna ilişkin temel ilkeler yeniden belirlenmiştir.

GYMY’nin 329’uncu maddesinin birinci fıkrasında, 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.

Raporun 4 no.lu bölümünde yer verildiği üzere bahse konu tabloların bir kısmı IPSAS muhasebe standartlarının Türkiye’ye uyarlanmış hali olan Devlet Muhasebe Standartları (DMS), bir kısmı ise mali raporlamanın istatistiksel temelleri için bir analitik bir çerçeve sunan GFS’e göre hazırlanmaktadır.

Yönetmelik’in 340’ıncı maddesinin birinci fıkrasında 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 hüküm altına alınmıştır.

3. MALİ İSTATİSTİKLERİN KAPSAMI

5018 sayılı Kanun'un 52'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Maliye Bakanlığı, aynı Kanun'un 2'nci maddesinde belirlenen genel yönetim kapsamına bağlı kalmaksızın mali istatistiklerin derlenmesine ilişkin "Genel Yönetim Sektörü" adıyla yeni bir kapsam belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden, uluslararası sınıflandırmalara uygun olarak Bakanlık tarafından 46 sıra no.lu Genel Yönetim Mali İstatistikleri Genel Tebliği hazırlanmış olup, anılan Tebliğ ile belirlenen genel yönetim sektörünün kapsamı aşağıda yer alan şekilde özetlenmektedir.

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

GENEL YÖNETİM		
Merkezi Yönetim	Mahalli İdareler	Sosyal Güvenlik Kurumları
<ul style="list-style-type: none">• Bütçe İçi Kurumlar<ul style="list-style-type: none">▪ Genel Bütçeli İdareler▪ Özel Bütçeli İdareler▪ Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar (BDDK ve SPK hariç)• Bütçe Dışı Kurumlar<ul style="list-style-type: none">▪ Fonlar▪ Döner Sermayeler▪ Sosyal Tesisler▪ Diğer Kurumlar	<ul style="list-style-type: none">• İl Özel İdareleri• Belediyeler• Kalkınma Ajansları• Gençlik ve Spor İl Müdürlükleri• Mahalli İdare Birlikleri	<ul style="list-style-type: none">• Sosyal Güvenlik Kurumu• İşsizlik Sigortası Fonu• Türkiye İş Kurumu

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 (MFİB) 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, mali istatistiklerin hazırlanması amacıyla 5018 sayılı Kanun'un 52'inci maddesinde verilen yetkiye istinaden genel yönetim sektörünün kapsamı, anılan Kanun'da öngörülen genel yönetimden farklı olarak Tablo 2'de görüldüğü şekilde belirlenmiştir.

Tablo 2: Genel Yönetim Sektörü Kapsam Karşılaştırması

GENEL YÖNETİM SEKTÖRÜ		5018 S.K. Madde 52	5018 S.K. Madde 2
Merkezi Yönetim	A-Bütçe İçi Kurumlar	+	+
	Genel Bütçeli İdareler	+	+
	Özel Bütçeli İdareler	+	+
	Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar*	+	+
	B-Bütçe Dışı Kurumlar	+	-
	Savunma Sanayii 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	+	-
Sosyal Güvenlik Kurumları	Sosyal Güvenlik Kurumu	+	+
	Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü	+	+
	İşsizlik Sigortası Fonu	+	-
Mahalli İdareler	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, 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 Bakanlıkça derlenmektedir.

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

4. MALİ İSTATİSTİK SETİNİN HAZIRLANMA ESASLARINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRME

Bu bölümde, mali istatistik kapsamında yayımlanan tablolara dayanak teşkil eden raporlama çerçevesi değerlendirilmiştir.

GYMY'nin 332'nci maddesinde mali istatistik setine dâhil olan tablolar sayılmış, devam eden maddelerde de bu tablolara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bu kapsamda hazırlanan 2016 yılı mali istatistik tablolarının yayımlanma dönemi, hazırlanma amacı, veri derleme şekli, hazırlama yöntemleri ve dayanakları ile tanımları gibi ayrıntılı bilgiler ise Yönetmelik'in 340'ıncı maddesi hükmüne uygun olarak metaveri ile açıklanmıştır.

Buna göre; Net Denge, Net Mali Denge ve Harcamaların Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu, kamu mali istatistikleri için oluşturulan rehber olan GFSM-2014'te yer alan düzenlemeler çerçevesinde; Bilanço, Nakit Akış Tablosu, Bütçe Denge Tablosu ile Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu ise DMS esas alınarak hazırlanmıştır.

Tablo 3: 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 3'ten de görüleceği üzere, mali istatistik setinde yer alan tablolar, farklı hazırlanma esaslarını benimseyen raporlama çerçevelerine göre düzenlenmiştir. Diğer bir deyişle, hem konsolide mali tablo hazırlanmasına ilişkin standartları düzenleyen DMS hem de mali raporlamanın istatistiksel temellerine ilişkin sistemi belirleyen GFS raporlama çerçevesi aynı mali tablo seti içinde birlikte kullanılmaktadır.

Bahse konu raporlama çerçeveleri arasında, ayrıntısı aşağıda verilen hususlarda önemli farklılıklar bulunmaktadır.

4.1. KAPSAM FARKLILIĞI

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 da ifade edildiği üzere, GFSM'ye göre kapsam belirlenirken, 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 esası üzerinden piyasa dışı faaliyetler icra etme ve kâr amacı gütmeme kriterleri dikkate alınmaktadır.

4.2. YAYIMLANMA AMACI FARKLILIĞI

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; 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.

4.3. TANIMLAMA, DEĞERLEME ve ÖLÇME FARKLILIKLARI

DMS ve GFS kapsamında hazırlanan tabloların yayımlanma amacındaki farklılık, standartlarda öngörülen muhasebeleştirme ilke ve esaslarının da belirli alanlarda birbirinden farklılık arz etmesine sebep olmaktadır. 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 fiyatının kullanılacağı, cari piyasa fiyatının belirlenemediği durumlarda ise, 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.

Örneğin, DMS'ler esas alınarak hazırlanan GYMY'ye göre kuponsuz borçlanma senetleri ihraç fiyatı, kuponlu senetler ise nominal değer ile hesaplara kaydedilmekte, bilançoda da bu tutarlar üzerinden gösterilmektedir. GFSM'ye göre ise, borçlanma senetlerinin tamamı ihraç fiyatları üzerinden kaydedilip, mali istatistik kapsamında hazırlanan bilançoda piyasa fiyatı ile değerlendirilerek raporlanmaktadır. Benzer şekilde, GYMY'ye göre işlemiş faizler senet yükümlülüğünü etkilemeden gider tahakkuk hesaplarına kaydedilmekte iken; GFSM'ye göre işlemiş faizler senet yükümlülüğünü arttırmaktadır.

Açıklanan farklılıklar nedeniyle aynı mali işlemde kaynaklanan varlık ve yükümlülükler farklı raporlama çerçevelerine dayandığından, DMS ve GFSM temelli tablolarda farklı tutarlarda raporlanmış olmaktadır.

4.4. HAZIRLAMADA YÖNTEMSSEL FARKLILIK

DMS ve GFS 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 düzeltilmektedir. Ancak, DMS temelli mali tablolarda yer alan hesaplar yayımlandığı tarih itibarıyla kesinleşmekte ve bu tarihten sonra fark edilen hatalar yalnızca izleyen yılların mali tablolarında düzeltilmektedir. 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

“muhasabe politikalarındaki değişiklikler” başlıkları altında raporlanırken; GFS sisteminde hatalı olduğu düşünülen işlemler yılı tablolarında düzeltilerek yayımlanmaktadır.

2) Vergi ve Sosyal Güvenlik Prim Gelirlerinde Nakit Uyarlaması: GFS 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.

4) Tek Taraf Kuralının Uygulanması: Konsolidasyon ilkeleri gereği eliminasyonun, aynı işleme ilişkin birbiriyle uyumlu karşılıklı muhasabe 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.

4.5. TABLO SETİ İÇERİK FARKLILIĞI

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 ve bu tabloların hazırlanmasında esas alınan raporlama çerçevesini göstermektedir:

Tablo 4: Mali Tablo Setleri Karşılaştırması

DMS-1	GFS	2016 Yılında Yayımlanan (GYMY)	
		Tablo	Raporlama Çerçevesi
Bilanço	Bilanço	Bilanço	DMS
Faaliyet Sonuçları	-	-	-
-	Net Denge	Net Denge	GFS
-	Net Mali Denge	Net Mali Denge	GFS
Varlıklar ve Yükümlülükler Değişim	-	-	-
Nakit Akış	Nakit Akış	Nakit Akış	DMS
-	Diğer Ekonomik Akışlar	-	-
-	Net Değer Değişim	-	-
-	Doğrudan/Açık Koşullu Yükümlülükler ve Sosyal Güvenlik Sisteminden Kaynaklanan Örtülü Yükümlülükler	Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler	DMS
-	-	Harcamaların Fonksiyonel Sınıflandırılması	GFS

İkinci sütunda yer alan GFS tablolarından ilk beşi¹ 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.

2016 yılında Bakanlık tarafından GYMY uyarınca 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.

Bu itibarla, GYMY uyarınca yayımlanan mali istatistik tablo seti, her iki mali tablo seti içeriğine de (DMS – GFS) tam olarak uymamaktadır. Diğer bir deyişle, mali istatistik setini oluşturan tabloların bir kısmı DMS bir kısmı GFS temelli olduğundan; tam, bütün ve tutarlı mali bilgi içeren ve karşılaştırılabilir bir tablo seti oluşturulamamıştır.

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

Yukarıda konu edilen GFS ve DMS raporlama çerçevelerine ilişkin farklılıklar Tablo 5’de özetlenmektedir.

Tablo 5: GFS-DMS Farklılık Tablosu

		GFS	DMS
KAPSAM		<p>GFS’ye göre genel yönetim;</p> <ul style="list-style-type: none"> Faaliyetlerin vergi vb. gelirlere finanse edilmesi, Faaliyetlerin gelirin yeniden dağılımını etkilemesi, Kamusal mal ve hizmet üretimi, Kontrol ve ekonomik faaliyetlerin yapısı, Piyasa dışı mal ve hizmet üretimi yapılması <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"> Piyasa dışı faaliyetler icra eden, Kar amacı gütmeyen kuruluşlardan oluşur. <p>Konsolide mali tablolar ise sadece kontrol esasına göre belirlenen kurumları kapsamaktadır.</p>
YAYIMLANMA AMACI		<p>GFS, genel yönetimin;</p> <ul style="list-style-type: none"> Politika kararlarının sonuçlarının analizi ve değerlendirilmesini, Ekonomi üzerindeki etkisinin belirlenmesini ve analizini, Faaliyet sonuçlarının ulusal ve uluslararası karşılaştırmasının yapılmasını <p>amaçlamaktadır.</p>	<p>DMS’deki konsolide tablolar ise;</p> <ul style="list-style-type: none"> Genel yönetimin finansal durumu ve performansını değerlendirmek, Hesap verebilirliği sağlamak, karar vericileri bilgilendirmek <p>amacıyla hazırlanmaktadır.</p>
TANIMLAMA, DEĞERLEME VE ÖLÇME	Tanımlama	<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"> Gelecekte ekonomik yarar elde edilmesinin muhtemel olması, Maliyeti veya gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülmesi. <p>Bu nedenle, daha dar kapsamda tanımlanan varlıkların içerisinde tarihi ve kültürel varlıklar, madenler, doğal kaynaklar yer almamaktadır.</p>
	Varlık / Yükümlülük Değerlemesi	<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>

	Yeniden Değerleme	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.
HAZIRLAMA YÖNTEMİ	Geçmişe Yönelik Değişiklikler ve Hata Düzeltmeleri	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 itibarıyla kesinleşmekte ve bu tarihten sonra fark edilen hatalar yalnızca izleyen yılların mali tablolarında düzeltilebilmektedir.
	Gelirlerde Nakit Veri Kullanımı	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.
	Zaman Uyarlaması	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.
	Konsolidasyonda Tek Taraf Kuralının Uygulanması	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.
	İÇERİK	GFS'de, DMS'den farklı olarak aşağıdaki tablolar bulunmaktadır: <ul style="list-style-type: none"> • Net Denge, • Net Mali Denge, • Diğer Ekonomik Akışlar, • Net Değer Değişim, • Doğrudan/Açık Koşullu Yükümlülükler ve Sosyal Güvenlik Sisteminden Kaynaklanan Örtülü Yükümlülükler, • Ek tablolar ve açıklayıcı notlar. 	DMS'de, GFS'den farklı olarak aşağıdaki tablolar bulunmaktadır: <ul style="list-style-type: none"> • Faaliyet Sonuçları, • Varlıklar ve Yükümlülükler Değişim, • Muhasebe politikaları ve mali tablolara ilişkin açıklayıcı dipnotlar.

Mali istatistik setine dâhil olan tabloların tamamının tek bir raporlama çerçevesinde hazırlanmasının, genel yönetim sektörüne ilişkin bilgilerin bir bütünlük ve tutarlılık içerisinde sunulmasına ve dolayısıyla yayımlanan setin daha kullanışlı ve sağlıklı olmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

5. GENEL YÖNETİM MALİ İSTATİSTİKLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde, genel yönetim sektörü mali istatistikleri hazırlanma ve yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından değerlendirilmiştir.

5.1. HAZIRLANMA VE YAYIMLANMA BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME

Genel Yönetim Mali İstatistikleri, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak mevzuatta öngörülen takvime uygun olarak yayımlanmıştır.

Genel yönetim sektörünün kapsamı, Raporun 3 no.lu bölümünde de belirtildiği üzere Maliye Bakanlığı tarafından uluslararası standartlar (GFS) esas alınarak 46 sıra no.lu Genel Tebliğ ile belirlenmiştir. Bu kapsamda, BDDK ve SPK mali piyasaları denetleyici otoriteler; mahalli idareler kapsamındaki bağlı idareler ise piyasa üreticisi oldukları gerekçesiyle genel yönetim kapsamından çıkartılmıştır. Kalkınma ajansları 46 sıra no.lu Genel Tebliğ’de belirtilen kriterleri karşıladıkları için mali istatistik kapsamına dâhil edilmiştir.

5.2. DOĞRULUK VE GÜVENİLİRLİK BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME

Doğruluk ve güvenilirlik bakımından değerlendirme, genel yönetim mali tablolarını oluşturan merkezi yönetim, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumları alt sektörlerine ait birim ve idarelerin mali tablolarının doğruluk ve güvenilirliği ile konsolidasyon aşamalarını içerecek şekilde yapılmıştır.

Bu bölümde bireysel mali tablolara ilişkin genellik arz eden 2016 yılı mali denetim bulguları ile konsolidasyon süreci ve eliminasyona ilişkin tespitlere yer verilmiştir.

5.2.1. Kaynak Tablolara İlişkin Değerlendirme

Mali istatistikler kamu idarelerine ait bireysel mali tabloların konsolide edilmesi suretiyle oluşturulmaktadır. Bu nedenle kaynak tabloların hatalı kayıt içermemesi, mali istatistik setinin sağlıklı bir şekilde üretilmesi açısından önem arz etmektedir.

Bireysel mali tabloların içerdiği hatalı işlemlerde her ne kadar Maliye Bakanlığının sorumluluğu bulunmamakta ise de bu tablolarda yer alan ve Sayıştay tarafından şartlı veya olumsuz denetim görüşü verilmesine sebep olacak nitelikteki hatalar mali istatistik tablolarının doğruluk ve güvenilirliğini etkilemektedir.

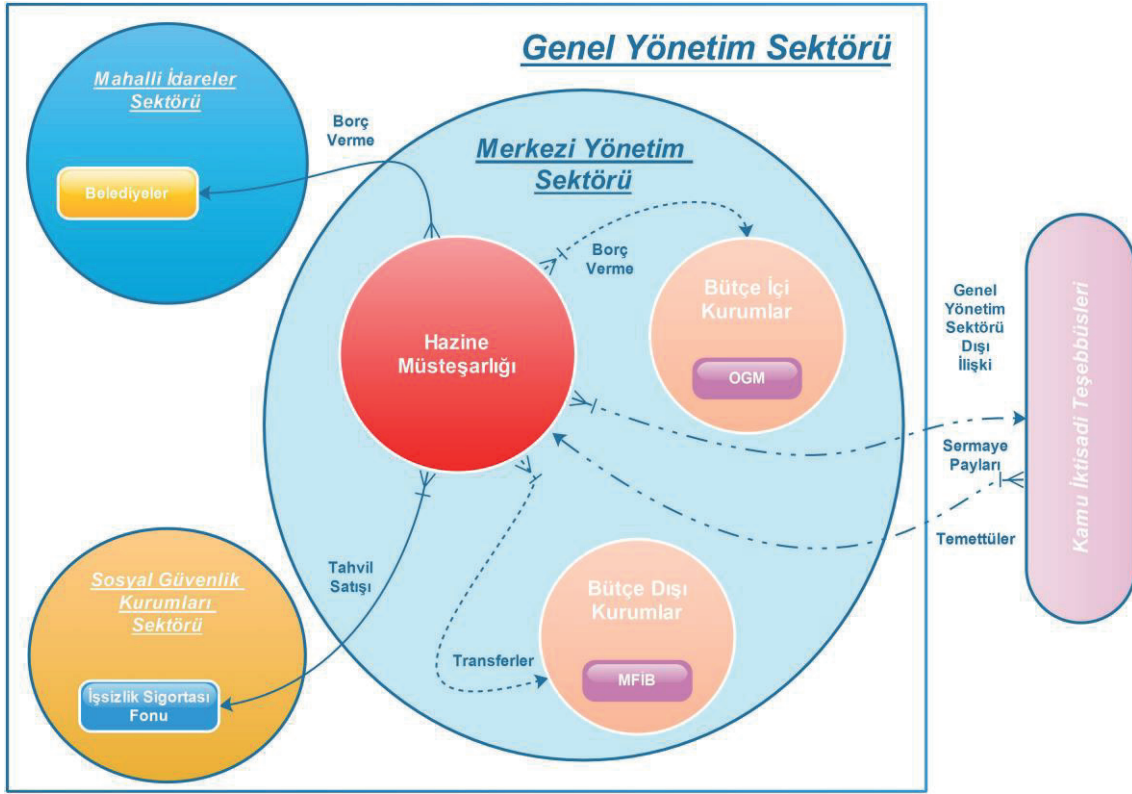
Bu kapsamda hazırlanan mali istatistik setinin, 2016 Yılı Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda yer verilen ve kamu idarelerinin mali tablolarını dolayısıyla da genel yönetim mali istatistiklerini etkileyen hususları içeren verileri de içerdiğinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

5.2.2. Genel Yönetim Sektörü Konsolidasyon Süreci

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 sektörü düzeyinde yapılmaktadır.

Şekil 2: Genel Yönetim Sektör İçi-Dışı ve Sektörler Arası Mali İlişki Örneği



Sektör içi, sektör dışı ve sektörler arası ilişkiler yukarıdaki şekil ile açıklanacak olursa; merkezi yönetim içinde yer alan Hazine Müsteşarlığının bütçe içi ve bütçe dışı kurumlar ile olan ilişkisi merkezi yönetim sektörü içinde tanımlanan bir ilişki, diğer bir deyişle sektör içi ilişkidir. Hazine Müsteşarlığının mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumları ile ilişkisi ise genel yönetim sektörü ilişkisi, diğer bir deyişle sektörler arası ilişkidir. Bu bağlamda, genel yönetim sektörü içindeki tüm ilişkiler eliminasyona tabidir. Buna karşın, Müsteşarlığın genel yönetim sektörü dışındaki kamu iktisadi teşebbüsleri ile mali ilişkisi sektör dışı bir ilişkiyi ifade ettiğinden eliminasyona tabi değildir.

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 tarafta 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.

Bununla birlikte, uygulamada konsolidasyon sürecini zorlaştırdığı düşünülen hususlar genel olarak aşağıda sıralanmıştır:

- 1) Detay hesap planlarının sektör içi ve sektör dışı ayırımına imkan vermemesi nedeniyle konsolidasyonun otomatik olarak yapılmasına elverişli olmaması,
- 2) Muhasebe sisteminin 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,
- 5) Mali istatistik kapsamındaki kurumların sektör içi mali işlemlerinin farklı tutarlarda, karşılıklı çalışmayan hesaplarda veya farklı dönemlerde muhasebeleştirmesini önleyecek kontrol mekanizmalarının yeterli olmaması.

Yukarıda bahsedilen sorunların düzeltilmesine ilişkin sistem kontrollerinin kurulması eliminasyonun ve dolayısıyla konsolidasyonun sistem üzerinden ve daha güvenilir yapılmasına imkân sağlayacaktır.

Bu kapsamda mali istatistiklerin doğruluk ve güvenilirliğini artırmak ve hâlihazırdaki yapısal sorunları ortadan kaldırmak üzere Bakanlıkça aşağıdaki tedbirler alınmıştır:

- Eliminasyona engel olan tutar farklılıklarını düzeltmeye yönelik olarak yapılması gereken işlemler, 18.01.2016 tarihinde yayımlanan bir genel yazı ile kamu idarelerine bildirilmiştir.
- Mali istatistikleri değerlendirme raporlarında yer alan tespit, bulgu ve eleştirilerin değerlendirilmesi, muhasebe ve mali istatistik uygulamalarının geliştirilmesi kapsamında 8 adet çalıştay düzenlenmiştir.
- Genel Yönetim Sektöründe Konsolidasyon Uygulamasının Geliştirilmesi Eylem Planı (2016-2018) hazırlanmış ve uygulanmaya başlanmıştır.
- Veri kalitesini artırması beklenen Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemine yönelik çalışmalar devam etmektedir.

• Muhasebat Genel Müdürlüğünün görev alanına giren ve Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilen bulgulara ilişkin olarak Genel Müdürlük görüşü oluşturmak ve ilgili kamu idarelerine bildirim sağlamak amacıyla Dış Denetim İzleme Dairesi kurulmuştur.

Alınan bu tedbirlerle konsolidasyon işlemlerinin sıhhatine ilişkin önemli bir mesafe alınmakla beraber yayımlanan mali istatistik tablolarında, Bakanlığın sektör bazında beyan ettiği, detayı Tablo 6’te gösterilen konsolide edilemeyen tutarlar yer almaktadır:

Tablo 6: Konsolide Edilemeyen Tutar Tablosu (TL)*

	Varlık ve Giderler	Kaynak ve Gelirler
Genel Yönetim Sektörü	6.462.406.042,00	9.902.848.546,00
Merkezi Yönetim Sektörü	1.407.197.506,00	1.435.972.891,00
Mahalli İdareler Sektörü	308.091.966,00	1.347.695.011,00
Sosyal Güvenlik Kurumları Sektörü	3.194.704,00	300,00
Toplam	8.180.890.218,00	12.686.516.748,00

* Tutarlar sektörlerin bilanço metaverilerinden derlenmiştir.

5.2.3. Eliminasyon İşlemlerine İlişkin Tespitler

Sektör içi mali işlemlerin kapsama dahil olan kurumlar tarafından farklı tutarlarda, karşılıklı çalışmayan hesaplarda veya farklı dönemlerde muhasebeleştirilmesi ve detay hesap planlarının sektör içi ve sektör dışı ayırımına imkan vermemesi, eliminasyon işleminin sıhhatini etkilemektedir.

Konsolidasyon yapabilmek için gerekli ilk şart, aynı mali işlemin işleme taraf olan kurumlarca aynı tutarda, birbirine karşılık hesaplarda ve aynı dönemde kayıt altına alınmasıdır. Ancak, mali istatistik kapsamındaki kurumların sektör içi mali işlemlerinin farklı tutarlarda, karşılıklı çalışmayan hesaplarda veya farklı dönemlerde muhasebeleştirilmesini önleyecek kontrol mekanizmaları halen yetersiz kalmaktadır. Bunun sonucu olarak, Bakanlık tam olarak sisteme dayalı bir konsolidasyondan ziyade kendi bireysel çalışmalarıyla hatalı kayıtları tespit ederek konsolidasyon tekniği açısından gerekli şartları aramaksızın işlem yapmaktadır.

Bu kapsamda 2016 yılı Bilançoları incelenmiş, gerek bahse konu edilen sorunlar gerekse eliminasyon işlemlerindeki eksikliklerden kaynaklanan ve tarafımızca tespit edilen hususlara aşağıda sektörler itibarıyla yer verilmiştir.

5.2.3.1. Merkezi Yönetim Sektörü/Merkezi Yönetim Alt Sektörü

1. Metaveride 230- Dış Borcun İkazından Doğan Alacaklar Hesabı ile 410- Dış Mali Borçlar Hesabında elimine edilemediği beyan edilen 14.283.278,00 TL'lik işlem, Türk Patent Enstitüsü'nün alınan hibeyi kredi olarak kaydetmesi nedeniyle hatalı bir kayıttan kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla işlem özü itibarıyla konsolidasyona tabi bir işlem olmadığı için metaverideki beyan hatalıdır. 120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı ile 325- Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı eliminasyonunda sektör dâhilinde elimine edilen tutar, SSDF (Savunma Sanayii Destekleme Fonu) payından kaynaklanmaktadır. Ancak Kurumun 120 no.lu hesabında SSDF payından alacak olarak kayıtlı olan tutar elimine edilenden daha düşüktür. Dolayısıyla 41.699.309,65 TL'lik fazla eliminasyon yapılmıştır.

2. 120- Gelirlerden Alacaklar Hesabı ile 325- Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı eliminasyonunda sektör dâhilinde elimine edilen tutar, SSDF (Savunma Sanayii Destekleme Fonu) payından kaynaklanmaktadır. Ancak Kurumun 120 no.lu hesabında SSDF payından alacak olarak kayıtlı olan tutar elimine edilenden daha düşüktür. Dolayısıyla 41.699.309,65 TL'lik fazla eliminasyon yapılmıştır.

3. Hazine Müsteşarlığının 130/230- Dış Borcun İkazından Doğan Alacaklar Hesaplarının detaylarında Özelleştirme İdaresi Başkanlığından alacak olarak kayıtlı toplam 565.595.717,49 TL ile Özelleştirme Fonu'nun 303- Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabında kayıtlı tutar olan 567.089.560,16 TL vade ve kurum uyumsuzluğu olmasına rağmen karşılıklı oldukları düşünülerek elimine edilmiştir.

4. Merkezi Yönetim Alt Sektörü metaverisinde, 120 no.lu hesap ile 370- Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabında karşılıklı 76.909.890,00 TL elimine edilmesi gerektiği halde edilemediği belirtilmektedir. Bu tutar, Döner Sermayelere ait yılsonu kurumlar vergisi tahakkuku rakamı olup yıl içinde 360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabında takip edilmektedir. Tahakkuk eden kurumlar vergisi tutarları 120-360 nolu hesaplar vasıtasıyla zaten elimine edildiğinden 370 no.lu hesap konsolidasyona tabi değildir. Bu nedenle metaverideki bilgi hatalıdır.

5. Bütçe içi kurumlar mizanında 362- Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabının detayında TRT'ye aktarılacak tutar olarak 40.444.011,80 TL kayıtlı olduğu, ancak TRT'nin tahakkuk kaydı olmadığı için eliminasyon yapılamadığı görülmüştür.

6. Bütçe dışı kurumlar arasında yer alan Başbakanlık Tanıtma Fonunun 630.05.08.06.02- Giderler Hesabı ile Başbakanlık Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Fonunun

600.05.02.09.99- Gelirler Hesabında yer alan 8.667.613,80 TL'lik tutar karşılıklı olarak elimine edildiği halde metaveride beyan edilmemiştir.

5.2.3.2. Mahalli İdareler Alt Sektörü

1. Kalkınma Ajansları Konsolide Bilançosunda yer alan 120/220- Gelirlerden Alacaklar, 121- Gelirlerden Takipli Alacaklar, 122/222- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesaplarında kayıtlı tutarların içerisinde merkezi yönetim bütçesinden aktarılan paylar ile mahalli idarelerden aktarılan paylar olmak üzere sektör içi alacak ve Sanayi ve Ticaret Odalarından aktarılacak paylar bulunmaktadır. Söz konusu alacaklar, kurumların Kalkınma Ajanslarına mevzuat gereği aktarmak zorunda oldukları paylardır. Bu grupta kayıtlı toplam 433.610.411,56 TL'den, Sanayi ve Ticaret Odalarından aktarılacak paylar düşüldükten sonra kalan tutar; sektör içi bir alacak niteliğinde olmasına rağmen, söz konusu hesaplarda ilgili tutarın ayrıştırılmasına imkân verecek detay kod olmaması ve borçlu kurumların 363- Kamu İdareleri Payları hesabında karşı kayıtların bulunmaması nedeniyle elimine edilememektedir. Bu durum, ilgili hesapların genel yönetim bilançosunda elimine edilemeyen tutar kadar fazla görünmesine yol açmaktadır.

2. Mahalli İdare Birlikleri Bilançosunun 120 ve 121 no.lu hesapların "mahalli idarelere ait diğer paylar" detay kodunda kayıtlı toplam 13.840.721,03 TL'nin ilgili kurumların 363- Kamu İdareleri Payları Hesabından elimine edilmediği görülmüştür. Bu durum, ilgili hesabın, mahalli idareler bilançosunda bu tutar kadar fazla görünmesine yol açmaktadır.

5.2.3.3. Genel Yönetim Sektörü

1. Genel bütçe kapsamındaki idarelerin 325- Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabında kayıtlı mahalli idarelere aktarılacak kamu idaresi payı olarak kayda alınan 5.556.366,38 TL, sosyal güvenlik ödemeleri olarak kayda alınan 6.918.838,08 TL ve Sosyal Güvenlik Kurumuna görev zararı olarak aktarılacak tutar olarak kayıtlı 169.142.138,12 TL olmak üzere toplam 181.617.342,58 TL ilgili kurumların alacak hesapları ile elimine edilmemiştir.

2. 137-Takipteki Kurum Alacakları Hesabında Hazine Müsteşarlığının belediyelerden olan takipli alacağı olan 41.037.154,52 TL'nin 33.734.510,84 TL'si, 403- Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı ile karşılıklı elimine edilmiştir. Ancak, uzun vadeli bir borcun takibe alınması söz konusu olamayacağından eliminasyonun 403 no.lu hesap ile yapılması hatalıdır.

3. Hazine Müsteşarlığının belediyelerden dış borcun ikrazından kaynaklı olan alacaklarına ilişkin konsolidasyonun; 130- Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesap

karşılığında 303 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı, 230 no.lu hesap karşılığında ise 403 no.lu hesap üzerinden yapılması gerekmektedir. Ancak yapılan incelemede;

- 130 no.lu hesapta belediyelerden alacak olarak kayıtlı toplam 68.091.268,72 TL'nin 50.406.347,43 TL'lik kısmının 368- Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı ile elimine edildiği,
- 230 no.lu hesapta belediyelerden alacak olarak kayıtlı toplam 4.917.323.795,07 TL'nin 608.477.745,85 TL'lik kısmının büyükşehir belediyelerinin 438- Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı ile elimine edildiği, görülmüştür.

Belediyelerin vergi ve prim borçlarından vadesi geçen tutarları kaydettiği 368 ve 438 no.lu hesaplar ile Hazine Müsteşarlığının belediyelerden olan alacaklarının izlendiği hesapların karşılıklı elimine edilmesi konsolidasyon tekniği açısından uygun değildir.

Diğer taraftan, söz konusu Hazine alacaklarından elimine edilen tutarları aşan kısımlar, olması gerektiği gibi 303 ve 403 no.lu hesaplarda elimine edilmiş, ancak belediye ve Hazine hesapları karşılıklı olarak kontrol edildiğinde bu tutarların da yapılması gereken eliminasyon tutarından farklı olduğu anlaşılmıştır.

4. Mahalli idarelerin 368 ve 438 no.lu hesaplarında kayıtlı vadesi geçmiş, ertelenmiş veya taksitlendirilmiş sosyal güvenlik kesinti tutarının bir kısmı olması gerektiği gibi 121,122 ve 222 no.lu hesaplarla elimine edilmiş, geri kalan toplam 2.132.556.211,18 TL'lik kısmı ise hatalı olarak 120 no.lu hesap ile elimine edilmiştir. 120 no.lu hesap vadesi geçmiş, ertelenmiş veya taksitlendirilmiş alacakları içermediğinden yapılan işlem karşılıklılık kuralına uygun değildir.

5. Mahalli idarelerin 438 no.lu hesaplarında kayıtlı ertelenmiş veya taksitlendirilmiş vergi borcu tutarının bir kısmı olması gerektiği gibi 222 no.lu hesap ile elimine edilmiş, geri kalan 721.796.870,62 TL'lik kısmı ise hatalı olarak 122 no.lu hesap ile elimine edilmiştir. Yapılan işlem vade uyumsuzluğu içerdiğinden karşılıklılık kuralına uygun değildir.

6. Merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin kestiği mahalli idare payları için 363-Kamu İdareleri Payları Hesabında kayıtlı 32.567.549,02 TL elimine edilmemiştir.

7. Merkezi Yönetim kapsamındaki kurumların 239- Diğer Kurum Alacakları Hesabında metro projelerinden alacak olarak kayıtlı 1.801.091.274,50 TL mahalli idarelerin borç hesapları ile, Çalışanları Tasarrufa Teşvik Hesabı dolayısıyla Sosyal Güvenlik Kurumuna rücu edilen alacak tutarı olan 5.998.736,03 TL ise SGK hesapları ile karşılıklı elimine edilmemiştir.

8. Genel Yönetim sektörüne dâhil mahalli idareler bilançosunun 333.01 hesabında kayıtlı 1.050.264.686,17 TL, merkezi yönetim bilançosunun 333.05 hesabında kayıtlı 21.206.940,99 TL olmak üzere toplam 1.071.471.627,16 TL genel yönetim kapsamı dâhilindeki kurumlardan olan aktarımları ifade ettiğinden, sektör içi bir yükümlülük olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu tutarın elimine edilemediğine ilişkin dipnotlarda açıklama yapılması gerekmektedir.

9. Mahalli İdareler Bilançosunun 363 no.lu hesabın detay kodlarında kayıtlı, sektör içi kurumlardan gelen paylar toplamını ifade eden 374.789.083,16 TL'lik tutarın bir kısmı 120 hesap karşılığı elimine edilerek konsolide edilen tablosuna, diğer kısmı ise konsolide edilemeyen tablosuna eklenmiştir. Ancak metaveride, konsolide edilemeyen kısım olarak daha yüksek bir tutar olan 859.071.813,00 TL raporlanmıştır. Bunun nedeninin, 362 no.lu hesapta konsolide edilemeyen tutarın sehven 363 no.lu hesaba dahil edilmesinden kaynaklandığı ifade edilmiştir. Dolayısıyla metaverideki beyan hatalıdır.

10. Mahalli İdareler Bilançosunda 362.02- Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilatlar hesabında kayıtlı, sektör içi kurumlardan yapılan tahsilatı ifade eden 108.611.831,73 TL'lik tutarın, ilgili idarelerin alacak hesaplarından elimine edilmesi gerekmektedir. Ancak söz konusu hesaplardan bu kapsamda bir eliminasyon yapılamamıştır.

11. Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü mizanında 220 hesabının detay kodunda hazine yardımı olarak kayıtlı toplam 785.895.000,00 TL'lik sektör içi alacak, ilgili kurumun borç hesabından elimine edilmiştir. Ancak, bu tutarın elimine edildiğine ilişkin metaveride açıklama yapılmadığı görülmüştür.

5.3. ÖNCEDEN BELİRLENMİŞ STANDARTLARA UYGUNLUK BAKIMINDAN 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.

Kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartlarının IPSAS'a uygun olarak belirlenmesi çalışmaları kapsamında bugüne kadar 28 adet DMS Resmi Gazete'de yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir.

2006 yılında yürürlüğe konulan muhasebe yönetmelikleri ve 2015 yılında yürürlüğe girerek söz konusu yönetmelikleri ilga eden GYMY aracılığıyla söz konusu muhasebe ve raporlama standartları uygulanmakla beraber, aşağıda örnek olarak verilen alanlara ilişkin düzenlemelerin gerekli olduğu değerlendirilmektedir:

- “Mali Tabloların Sunulması” başlıklı DMS-1 uyarınca, muhasebe politikaları ve mali tablolara ilişkin açıklayıcı notlar tam bir malî tablo setini oluşturan unsurlardan biridir. GYMY’nin mali raporlama çerçevesinde ise muhasebe politikaları ve malî 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 DMS-6, 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 DMS-14’te 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.

- “Nakit Akış Tabloları” başlıklı DMS-2’de nakit ve nakit benzeri varlıkların dönem başındaki ve sonundaki mutabakatının sağlanması amacıyla, yabancı para birimi cinsinden tutulan nakit ve nakit benzeri varlıklar üzerindeki olumlu ve olumsuz kur farklarının etkisinin

nakit akış tablolarında raporlanması ilkesi benimsenmiştir. Ancak GYMY’de olumlu ve olumsuz kur farklarının nakit akış tablosunda raporlanmasına ilişkin olarak herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

- “Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar” başlıklı DMS-19’un 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 yükümlülüklerle 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 artıracak değerlendirilmektedir.

6. 2016 YILI MALİ İSTATİSTİK TABLOLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölüm Bilanço, Net Denge Tablosu, Net Mali Denge Tablosu, Nakit Akış Tablosu ile Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosunun incelenmesi sonucu ulaşılan tespit ve değerlendirmeleri içermektedir.

6.1. 2016 YILI GENEL YÖNETİM BİLANÇOSU

GYMY'nin 314'üncü maddesine göre bilanço, kamu idaresinin belli bir tarihteki varlıkları, yabancı kaynakları ve öz kaynaklarını gösteren tablodur. 2016 yılı mali istatistik setinde yer alan Genel Yönetim Bilançosu, GYMY esas alınarak hazırlanmıştır. Bu tablo, kapsam dâhilindeki kurumların bilançolarının Bakanlık tarafından konsolidasyonu sonucunda oluşturulmuştur.

2016 yılı mali istatistikleri kapsamında yayımlanan Genel Yönetim Bilançosuna ana hesap grupları itibarıyla aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 7: 2016 Yılı Genel Yönetim Bilançosu (Bin TL)

AKTİF (VARLIKLAR)		PASİF (KAYNAKLAR)		
1	DÖNEN VARLIKLAR	583.713.269,5	3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	187.071.977,7
10	HAZIR DEĞERLER	82.260.728,3	30 KISA VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR	53.462.398,5
11	MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR	475.150,2	31 KISA VADELİ DIŞ MALİ BORÇLAR	25.476.933,4
12	FAALİYET ALACAKLARI	368.546.531,5	32 FAALİYET BORÇLARI	40.175.719,0
13	KURUM ALACAKLARI	40.228.200,6	33 EMANET YABANCI KAYNAKLAR	38.024.873,0
14	DİĞER ALACAKLAR	6.193.557,2	34 ALINAN AVANSLAR	4.710.344,0
15	STOKLAR	9.710.007,5	36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	4.331.116,6
16	ÖN ÖDEMELER	53.756.551,3	37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	955.232,8
18	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	2.429.650,3	38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	19.738.107,3
19	DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	20.112.892,5	39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	197.252,9
2	DURAN VARLIKLAR	1.401.141.111,2	4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	738.427.882,6
21	MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR	431.975,1	40 UZUN VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR	350.940.282,0
22	FAALİYET ALACAKLARI	26.508.654,5	41 UZUN VADELİ DIŞ MALİ BORÇLAR	275.306.482,6
23	KURUM ALACAKLARI	34.309.460,6	42 FAALİYET BORÇLARI	485.322,2
24	MALİ DURAN VARLIKLAR	163.667.157,8	43 DİĞER BORÇLAR	1.589.532,5
25	MADDİ DURAN VARLIKLAR	1.169.471.905,9	44 ALINAN AVANSLAR	33.975,7
26	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	487.225,7	47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	11.704.887,7
28	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	5.537.274,2	48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	98.262.936,9
29	DİĞER DURAN VARLIKLAR	727.457,4	49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	104.463,1
			5 ÖZ KAYNAKLAR	1.059.354.520,4
			50 NET DEĞER	742.986.432,4
			51 DEĞER HAREKETLERİ	-546.144,4
			52 YENİDEN DEĞERLEME FARKLARI	0,0
			54 YEDEKLER	4.553.773,4
			57 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI	1.180.690.699,8
			58 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI	-936.033.759,7
			59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI	67.703.518,8
	AKTİF TOPLAMI	1.984.854.380,7	PASİF TOPLAMI	1.984.854.380,7

9- BORÇLU NAZIM HESAPLAR		9- ALACAKLI NAZIM HESAPLAR		
90	ÖDENEK HESAPLARI	464.416,4	90 ÖDENEK HESAPLARI	464.416,4
91	NAKİT DIŞI TEMİNAT VE KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMETLER	110.466.204,4	91 NAKİT DIŞI TEMİNAT VE KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMETLER	110.466.204,4
92	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	164.208.639,7	92 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	164.208.639,7
93	VERİLEN GARANTİLER	148.355.205,3	93 VERİLEN GARANTİLER	148.355.205,3
94	DEĞERLİ KÂĞIT VE ÖZEL TAHAKKUK	15.603.310,3	94 DEĞERLİ KÂĞIT VE ÖZEL TAHAKKUK	15.603.310,3
95	DIŞ BORÇLANMA İLE İLGİLİ HESAPLAR	18.262.244,8	95 DIŞ BORÇLANMA İLE İLGİLİ HESAPLAR	18.262.244,8
96	KURUMCA VERİLEN EMANETLER	4.282.834,8	96 KURUMCA VERİLEN EMANETLER	4.282.834,8
97	DİĞER NAZIM HESAPLAR	0,0	97 DİĞER NAZIM HESAPLAR	0,0
98	DİĞER NAZIM HESAPLAR	2.788.550,9	98 DİĞER NAZIM HESAPLAR	2.788.550,9
99	DİĞER NAZIM HESAPLAR	34.834.654,0	99 DİĞER NAZIM HESAPLAR	34.834.654,0
GENEL TOPLAM		2.484.120.441,2	GENEL TOPLAM	2.484.120.441,2

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 aitmiş 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 uygulamada n kaynaklanmaktadır.

6-İşsizlik Sigortası Fonunun mevcut nema 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.

6.1.1. Tablonun Değerlendirilmesi

2016 yılı Genel Yönetim Bilançosunun incelenmesi neticesinde yapılan tespit ve değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır.

6.1.1.1. Mali İstatistik Tablo Setine Esas Verilerin Değiştirilmesine İlişkin Usul ve Esasların Belirlenmemesi

Kamu idarelerince üretilen kaynak veriler GYMY' nin 329'uncu maddesinde sayılan ilkeler çerçevesinde konsolide edilerek mali istatistik seti hazırlanmaktadır. Bu nedenle kaynak verilerin kalitesi, mali istatistiklerin sağlıklı bir şekilde üretilmesini doğrudan etkileyen temel unsurlardan biridir. Bakanlık anılan maddede yer alan güvenilirlik ilkesi uyarınca, kaynak verileri esas alarak oluşturduğu ara verileri ve çıktıları (mizan ve mali tabloları), veri kalitesini arttırmak üzere istatistiksel tutarsızlıklar ve soruna işaret edebilecek diğer göstergeler açısından değerlendirmektedir.

Bu değerlendirmeler ile bunların sonucunda yapılabilecek işlemlerin anılan maddede,

“Üst yönetimin kontrol ve erişimi dâhil olmak üzere mali istatistiklerin üretim süreçleri belirlenir, mali istatistik uygulamaları ile ilgili temel değişiklikler önceden ilan edilir.” şeklinde açıklanan bütünlük ilkesi uyarınca önceden belirlenerek ilan edilmesi gerekmektedir.

2016 yılı mali istatistik tablo seti incelendiğinde, Bakanlıkça veri kalitesini artırmak üzere güvenilirlik ilkesi gereği yapılan değerlendirme sonucunda kaynak verilerde yer alan; ekonomik anlamda gerçekçi olmaması nedeniyle istatistiksel tutarsızlıklara sebep olacağı düşünülen idari para cezaları ile koşullu varlık olarak değerlendirilen alacakların mali istatistik setindeki bilanço hesaplarına yansıtılmadığı görülmüştür.

Ancak yukarıda da ifade edildiği üzere mali istatistik üretim sürecinde kaynak veri kapsamında kamu idaresinin mali tablosunda raporladığı hesabın niteliği ve tutarının değiştirilmesine ilişkin değerlendirme ve bu çerçevede yapılabilecek işlemlerin kapsam ve sınırının bütünlük ilkesi gereği olarak önceden ilan edilmesi bir zorunluluktur. Bununla beraber bu kapsamda yapılacak işlemlerin bireysel mali tablolar ile mali istatistik tabloları arasındaki ilişkiyi zayıflatmayacak şekilde gerçekleştirilmesinin önemli olduğu düşünülmektedir. Dış denetimden geçmiş ve kesinleşmiş mali tablonun içerdiği veri üzerinde Bakanlık tarafından yapılabilecek değişikliklerin sınırının, kapsamının ve uygulama esaslarının belirlenerek kamuoyuyla paylaşılmasının hem kurumsal mali raporlamanın hem de mali istatistiklerin kalitesini artıracığı değerlendirilmektedir.

6.1.1.2. Dönem Sonu İşlemlerinin Eksik Yapılması

Kamu idareleri faaliyetlerinin niteliğine göre dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülüklerini bilançoda ayrı şekilde sunmaları gerekmektedir. Dönem sonunda DMS-1 hükümleri uyarınca;

- Vadeleri bir yılın altında kalan varlıklar, duran varlıklar ana hesap grubunda yer alan hesaplardan dönen varlıklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara,
- Uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubunda yer alan yükümlülüklerden vadeleri bir yılın altına inenler ise, kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara

aktarılmalıdır.

Dönemsellik ilkesi gereği, kamu idarelerinin kayıtlarında yer alan tüm işlemler ilgili dönem içinde veya sonuçları itibarıyla o dönemle ilgili olmalı, her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanabilmelidir.

Kamu idarelerine ilişkin 2016 yılı Sayıştay denetim raporlarında da ifade edildiği üzere, dönem sonu işlemlerinin tam olarak gerçekleştirilmemesi sonucu varlık ve yükümlülüklerde uzun vadeden kısa vadeye alma işlemlerinin eksik yapıldığı tespit edilmiştir. Bu durum, mali istatistik kapsamında hazırlanan Genel Yönetim Bilançosunu 120-220,126-226, 132-232, 330-430, 372-472, 480-380 no.lu hesaplar itibarıyla etkilemektedir.

6.1.1.3. Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması

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 2016 yılı Sayıştay denetim raporlarında da ifade edildiği üzere, 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.

6.1.1.4. Risk Hesabı ile İlgili Tutarların Bilançonun Diğer Hesaplarına Aktarılması

46 sıra no.lu Genel Yönetim Malî İstatistikleri Genel Tebliği'nin "Risk Hesabı ve Destekleme ve Fiyat İstikrarı Fonu Verileri" başlıklı 18'inci maddesinde;

"Risk Hesabı ve Destekleme ve Fiyat İstikrarı Fonu Hesabına ilişkin detaylı veriler, hesabın ilgili bulunduğu kurum tarafından aylık dönemler için takip eden ayın 15 inci günü sonuna kadar, yıllık dönemler için ise (Ocak-Aralık dönemi) takip eden yılın Şubat ayı sonuna kadar Bakanlığa gönderilir. Söz konusu veriler ilgili kurumun mizanıyla birlikte raporlamaya dâhil edilir." denilmektedir.

Yukarıda belirtilen iki hesaptan Risk Hesabına ilişkin işlemlerin tamamı Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde (MYMY) tanımlanan hesaplar vasıtasıyla hali hazırda Hazine Müsteşarlığı mizan ve mali tablolarında yer almakta ve bahse konu Tebliğ'in amacına uygun bir şekilde Müsteşarlık mizanıyla birlikte raporlanmaktadır.

Destekleme ve Fiyat İstikrarı Fonu (DFİF) için ise MYMY'de tanımlanmış Risk Hesabı gibi özel bir hesap kodu yoktur ve DFİF'in mali sonuç doğuran işlemleri Ekonomi Bakanlığı'nın mali tablolarında yer almamaktadır. Bu nedenle, Kurumun mali tablolarında yer almayan ancak mali istatistiğe dâhil edilmesi gereken söz konusu hesabın Bakanlığın mali tablolarına sonradan eklenmesi Tebliğ'e uygundur.

Ancak, Merkezi Yönetim Bilançosu oluşturulurken, Risk Hesabı özelinde kullanılmakta olan 339- Risk Hesabı, 954- Risk Hesabı Alacakları ve 955- Risk Hesabı Alacakları Karşılığı hesapları sıfırlanarak yeni bir mizan oluşturulmuş ve hesabın alacakları için 132-232 no.lu Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı, faiz ve gecikme zamları için 181-281 no.lu Gelir Tahakkukları Hesabı, geri kalan tutarlar içinse Özkaynaklar Hesap Grubunda yer alan hesaplar kullanılmıştır. Risk hesabının bu şekilde hatalı olarak ayrıştırılması neticesinde bahse konu bilanço hesapları konsolidasyon öncesinde olması gerekenden daha yüksek bir tutarda raporlanmış ve bu işlemlerin devamında da eliminasyona tabi tutulmuştur.

Risk hesabına ilişkin tutarlar, Tebliğ'in nihai amacına uygun bir şekilde Müsteşarlık mali tablolarına dahil olduğundan, bu hesap özelinde kullanılmakta olan 339, 954 ve 955 no.lu hesapların sıfırlanması ve bu tutarların diğer alacak ve gelir tahakkukları hesaplarına eklenmesi nedeniyle mali tablo kullanıcıları Risk Hesabı ile ilgili işlemlerin sonuçlarını bilançodan görememektedir. Bu durumun muhasebenin tam açıklama ilkesine aykırılık teşkil ettiği değerlendirilmektedir.

Dolayısıyla, risk hesabına ilişkin olarak bilançoda yer alan ve karşılığı Müsteşarlığın nazım hesaplarında bulunduğundan elimine edilemeyen borç ve alacak tutarlarının yukarıda anılan hesaplara aktararak sıfırlanması yerine bilanço dipnotlarında açıklanması, yapılamayan eliminasyon tutarlarının ise GYMY eki metaveride beyan edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

6.2. 2016 YILI GENEL YÖNETİM NET DENGE TABLOSU

Net Denge Tablosu; belirli bir dönemdeki borçlanma gereğini veya borç verebilme kapasitesini göstermek amacıyla, gelirlere; 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, metaveride belirtildiği üzere GFSM raporlama çerçevesi esas alınmak suretiyle hazırlanmaktadır.

2016 yılı mali istatistikleri kapsamında yayımlanan Genel Yönetim Net Denge Tablosuna aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 8: 2016 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
NET DEĞERİ ETKİLEYEN İŞLEMLER								
Gelirler	566.078.986,9	73.930.463,5	-28.699.731,8	611.309.718,6	286.530.807,5	92.089.221,6	-90.080.163,2	899.849.584,5
Vergi Gelirleri	477.010.917,8	1.797.342,9	0,0	478.808.260,7	0,0	11.469.381,6	-897.822,2	489.379.820,1
Sosyal Güvenlik Prim Gelirleri	4.942.575,2	30.174,4	0,0	4.972.749,6	246.304.258,0	1.801.885,1	0,0	253.078.892,8
Alınan Bağışlar	15.098.834,3	16.029.536,7	-28.699.731,8	2.428.639,2	20.792.500,2	57.572.870,5	-80.395.511,6	398.498,2
Diğer Gelirler	69.026.659,6	56.073.409,5	0,0	125.100.069,1	19.434.049,3	21.245.084,4	-8.786.829,4	156.992.373,4
Giderler	566.164.079,7	76.684.619,2	-28.699.731,8	614.148.967,1	267.027.173,0	79.120.931,6	-90.080.163,2	870.216.908,5
Personel Giderleri	173.705.925,7	23.595.952,8	0,0	197.301.878,5	1.854.065,6	17.682.315,9	0,0	216.838.260,1
Mal ve Hizmet Giderleri	60.196.761,0	29.740.599,1	0,0	89.937.360,1	4.384.456,8	43.050.850,0	0,0	137.372.667,0
Amortisman Giderleri	19.680.442,0	2.346.292,2	0,0	22.026.734,2	221.357,8	5.177.265,4	0,0	27.425.357,4
Faiz Giderleri	58.665.012,0	1.664,0	0,0	58.666.675,9	0,0	3.878.630,1	-8.786.829,4	53.758.476,5
Sübvansiyon Giderleri	39.732.532,7	0,0	0,0	39.732.532,7	0,0	30.091,9	0,0	39.762.624,6
Verilen Bağış ve Yardımlar	96.405.511,4	12.927.812,8	-28.699.731,8	80.633.592,4	57.318,5	2.075.322,1	-80.395.511,6	2.370.721,4
Sosyal Yardımlar	93.104.024,3	954.725,4	0,0	94.058.749,6	257.625.460,1	2.840.813,9	0,0	354.525.023,6
Diğer Giderler	24.673.870,6	7.117.573,0	0,0	31.791.443,7	2.884.514,2	4.385.642,2	-897.822,2	38.163.777,9
Brüt Faaliyet Dengesi (BFD)*	19.595.349,2	-407.863,5	0,0	19.187.485,7	19.724.992,3	18.145.555,4	0,0	57.058.033,5
Net Faaliyet Dengesi**	-85.092,7	-2.754.155,7	0,0	-2.839.248,4	19.503.634,5	12.968.290,0	0,0	29.632.676,1
MALİ OLMAYAN VARLIK İŞLEMLERİ								
Net Mali Olmayan Varlık Edinimi	29.881.445,2	6.622.793,7	0,0	36.504.238,9	324.094,3	19.627.369,9	0,0	56.455.703,2
Duran Varlıklar	27.487.868,2	6.317.521,9	0,0	33.805.390,1	129.657,6	21.447.627,4	0,0	55.382.675,0
Stoklar	780.357,2	243.758,7	0,0	1.024.115,9	4.406,7	310.034,5	0,0	1.338.557,2
Kıymetli varlıklar	4.840,3	0,0	0,0	4.840,3	0,0	12,2	0,0	4.852,5
Üretilmemiş Varlıklar	1.608.379,5	61.513,1	0,0	1.669.892,6	190.030,0	-2.130.304,1	0,0	-270.381,5
Net Denge	-29.966.537,9	-9.376.949,4	0,0	-39.343.487,3	19.179.540,1	-6.659.079,9	0,0	-26.823.027,1

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

4-Kamu Özel İş Birliği kayıtlarına ilişkin IPSAS 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri Standardına uygun idari kayıtların Mali Olmayan Varlıklar kaleminde yer alan 56.297.116,36 bin TL'lik tutar sözleşmede öngörülen sürenin sonunda Devlete devredilecek olan Hizmet İmtiyaz Varlığına ilişkin olduğundan dolayı GFSM 2014'ün A4.58 - A4.65 arasındaki paragraflar uyarınca risk ve getiri yaklaşımı dikkate alınarak bu tutar mali istatistik tablolarında yer almayıp burada açıklanmıştır.

5- Kamu Özel İş Birliği kayıtlarına ilişkin IPSAS 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri Standardına uygun idari kayıtların Aralık ayında Amortisman kalemindeki 2.814.855,81 bin TL'lik tutar GFSM 2014'ün A4.58 - A4.65 arasındaki paragraflar uyarınca risk ve getiri yaklaşımı dikkate alınarak mali istatistik tablolarında yer almayıp burada açıklanmıştır.

6.2.1. Tablonun Değerlendirilmesi

2016 Yılı Genel Yönetim Net Denge Tablosunun incelenmesi neticesinde yapılan değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır:

6.2.1.1. Tek Taraf Yöntemiyle Yapılan İşlemlerin Kaynak Tablolara Yansıtılmaması

Tek Taraf Yöntemi; bir kurumda borç veya gider olarak muhasebeleştirilen mali işlemin, diğer kurumda alacak veya gelir olarak görünmemesi ya da hatalı görünmesi durumunda ikna edici kanıtlar çerçevesinde, mali işlemi hesaplarında hatalı ya da eksik gösteren tarafın kayıtlarını düzeltmesini sağlamayı 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.

2016 Yılı Net Denge Tablosu incelendiğinde, tek taraf yönteminin mali istatistik tablolarının oluşturulması sırasında kullanıldığı görülmüştür. Mali istatistiklerin hazırlanmasına esas bireysel mali tabloların da düzeltilebilmesini teminen anılan nitelikteki işlemlerin Bakanlık tarafından Sayıştay'a bildirilmesini sağlayacak bir mekanizmanın kurularak ilgili prosedürlerin tanımlanmasının kurumsal mali raporlama ve mali istatistiğin kalitesinin artırılmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

6.2.1.2. 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 içermekte ve kamu idareleri de gelir tahsilatlarının önemli bir kısmını emanet hesaplarında takip etmektedir. Bu durum, bazı gelir kalemlerinin yükümlülük olarak raporlanmasına neden olmaktadır.

Bakanlık, 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 ayrıştırarak yükümlülük tutarından çıkarmıştır. Benzer uygulamanın, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Maliye Bakanlığı gibi bu nitelikte emanet kaydı tutan diğer

kurumlarda da gerçekleştirilmesinin, hem yöntemsel tutarlılığı sağlayacağı hem de mali istatistik tablolarının sıhhatini artırarak daha doğru ve güvenilir bilgi sunulmasına katkıda bulunacağı değerlendirilmektedir.

6.3. 2016 YILI GENEL YÖNETİM NET MALİ DENGE TABLOSU

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 sayılmasına karşın, Yönetmelik’te tablonun hazırlanma esaslarına ilişkin detaylı bilgi verilmemekle beraber, tablo Resmî İstatistik Programı ve Yönetmelik eki metaveride belirtildiği üzere GFSM raporlama çerçevesi esas alınmak suretiyle hazırlanmaktadır.

2016 yılı mali istatistikleri kapsamında yayımlanan Genel Yönetim Net Mali Denge Tablosuna aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 9: 2016 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	14.492.546,1	-2.832.154,9	4.842.011,0	16.502.402,2	19.750.823,9	7.182.758,5	-11.727.106,6	31.708.878,0
Yerli	10.289.237,5	1.993.261,4	4.842.011,0	17.124.509,8	19.788.560,6	7.871.581,5	-11.727.106,6	33.057.545,4
Nakit ve mevduatlar	-7.961.134,1	4.032.514,5	0,0	-3.928.619,6	-2.122.036,7	1.385.996,9	0,0	-4.664.659,5
Hisse senetleri dışındaki menkul kıymetler	27.991,8	-7.585,8	0,0	20.406,0	8.963.831,9	-46.383,9	-8.960.944,3	-23.090,3
Krediler	4.922.077,9	789.866,0	89.057,7	5.801.001,7	0,0	751.360,7	-30.966,9	6.521.395,5
Hisse senetleri ve diğer öz varlıklar	5.097.489,5	44.699,0	0,0	5.142.188,4	0,0	1.681.835,3	0,0	6.824.023,8
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	8.202.812,3	-2.866.232,3	4.752.953,2	10.089.533,3	12.946.765,5	4.098.772,5	-2.735.195,4	24.399.876,0
Yabancı	4.203.308,7	-4.825.416,3	0,0	-622.107,6	-37.736,7	-688.823,1	0,0	-1.348.667,4
Nakit ve mevduatlar	4.227.500,9	-4.678.442,0	0,0	-450.941,1	-37.736,7	-625.685,8	0,0	-1.114.363,6
Hisse senetleri dışındaki menkul kıymetler	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Krediler	-1.121.983,3	0,0	0,0	-1.121.983,3	0,0	0,0	0,0	-1.121.983,3
Hisse senetleri ve diğer öz varlıklar	752.850,2	0,0	0,0	752.850,2	0,0	0,0	0,0	752.850,2
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	344.940,9	-146.974,3	0,0	197.966,6	0,0	-63.137,3	0,0	134.829,3
Net yükümlülük artışı	44.429.799,0	6.932.960,5	4.842.011,0	56.204.770,5	571.287,4	13.683.541,2	-11.727.106,6	58.732.492,5
Yurtiçi	39.287.042,8	6.933.785,5	4.842.011,0	51.062.839,2	571.287,4	12.853.119,4	-11.727.106,6	52.760.139,4
Nakit ve mevduatlar	275.593,5	0,0	0,0	275.593,5	0,0	0,0	0,0	275.593,5
Hisse senetleri dışındaki menkul kıymetler	40.599.769,6	0,0	0,0	40.599.769,6	0,0	0,0	-8.960.944,3	31.638.825,3
Krediler	0,0	-92.452,1	89.057,7	-3.394,4	-1.387,2	7.146.060,9	-30.966,9	7.110.312,4
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	705.940,0	1.543.817,9	0,0	2.249.757,9	0,0	710.837,0	0,0	2.960.594,9
Mali türevler	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Diğer borç hesapları	-2.294.260,3	5.482.419,7	4.752.953,2	7.941.112,6	572.674,6	4.996.221,5	-2.735.195,4	10.774.813,3
Yurtdışı	5.142.756,3	-825,0	0,0	5.141.931,2	0,0	830.421,8	0,0	5.972.353,1
Nakit ve mevduatlar	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Hisse senetleri dışındaki menkul kıymetler	8.822.418,2	0,0	0,0	8.822.418,2	0,0	0,0	0,0	8.822.418,2
Krediler	-3.694.662,0	-825,0	0,0	-3.695.487,0	0,0	830.421,8	0,0	-2.865.065,2
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	15.000,0	0,0	0,0	15.000,0	0,0	0,0	0,0	15.000,0
Net Mali Denge	29.937.252,9	-9.765.115,4	0,0	-39.702.368,3	19.179.536,5	-6.500.782,8	0,0	-27.023.614,5

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

4-Kamu Özel İş Birliği kayıtlarına ilişkin IPSAS 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri Standardına uygun idari kayıtların Yükümlülükler kaleminde yer alan 56.297.116,36 bin TL'lik tutar sözleşmede öngörülen sürenin tamamına ilişkin bir yükümlülük olduğundan dolayı GFSM 2014'ün A4.58 - A4.65 arasındaki paragraflar uyarınca risk ve getiri yaklaşımı dikkate alınarak bu tutar mali istatistik tablolarında yer almayıp burada açıklanmıştır.

6.3.1. Tablonun Değerlendirilmesi

2016 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, 2016 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. Niteliği itibarıyla sektör içi işlemlerden kaynaklanan ve karşı kamu idaresi tarafından açık bırakılan işlem tutarını gösteren bakiyenin elimine edilmesi gerektiğinden net mali denge tablosu kalemlerine dâhil edilmemesi gerekmektedir. 519- Değer Hareketleri Hesabının bakiye vermemesini teminen gerekli yapısal tedbirlerin alınmasının mali raporlama ve mali istatistiklerin sıhhatini olumlu yönde etkileyeceği düşünülmektedir.

6.4. 2016 YILI GENEL YÖNETİM NAKİT AKIŞ TABLOSU

GYMY'nin 316'ncı maddesine göre nakit akış tablosu, kamu idaresinin belirli raporlama dönemleri itibarıyla nakit ve nakit benzeri varlıklarının akışını göstermesi amacıyla hazırlanır. 2016 yılı mali istatistik setinde yer alan Genel Yönetim Nakit Akış Tablosu, GYMY esas alınarak hazırlanmıştır.

Nakit akış tablosu, kamu idaresinin nakit akış bilgileri, bir kamu idaresinin faaliyetlerinin finansmanı için gerekli olan nakdi nasıl karşıladığını ve bu nakdi ne şekilde kullandığının anlaşılmasını sağlar.

Tablo 10: 2016 Yılı Genel Yönetim Nakit Akış Tablosu (Bin TL)

	Ocak - Mart	Nisan - Haziran	Temmuz - Eylül	Ekim - Aralık	TOPLAM
FAALİYETLERDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI					
A-) Faaliyetlerden Sağlanan Nakit Girişleri	195.220.052,8	225.539.033,9	209.449.028,7	249.772.545,1	879.980.660,5
B-) Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıktıları	203.584.671,4	201.798.313,3	191.656.987,9	206.148.793,6	803.188.766,1
C-) Faaliyetlerden Sağlanan Net Nakit Akışı (A-B)	-8.364.618,6	23.740.720,6	17.792.040,9	43.623.751,5	76.791.894,4
YATIRIMLARDAN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI					
D-) Mali Olmayan Varlık Satışlarından Kaynaklanan Nakit Girişleri	3.013.825,6	4.982.248,1	3.232.793,3	8.745.878,4	19.974.745,4
E-) Mali Olmayan Varlık Alımlarından Kaynaklanan Nakit Çıktıları	12.003.259,6	28.542.822,9	25.234.383,8	53.234.594,4	119.015.060,7
F-) Yatırımlardan Sağlanan Net Nakit Akışı (D-E)	-8.989.434,0	-23.560.574,8	-22.001.590,5	-44.488.716,0	-99.040.315,2
G-) NAKİT AÇIK/FAZLASI (C+F)	-17.354.052,6	180.145,9	-4.209.549,6	-864.964,4	-22.248.420,9
FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI					
H-) Net Mali Varlık Ediniminden Kaynaklanan Nakit Akışları	-5.240.147,6	6.760.426,0	4.481.616,5	19.242.444,2	25.244.339,0
I-) Net Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Akışları	5.832.834,0	16.523.061,8	12.633.277,8	6.542.126,1	41.531.299,7
J-) Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Net Nakit Akışları (I-H)	11.072.981,6	9.762.635,8	8.151.661,3	-12.700.318,1	16.286.960,6
K-) NAKİT STOĞUNDAKİ NET DEĞİŞİM (G+J)	-6.281.071,0	9.942.781,6	3.942.111,7	-13.565.282,5	-5.961.460,2
İSTATİSTİKSEL HATA (K-L)	-161.805,3	106.881,8	-97.165,8	-173.962,9	-326.052,2
L-) HAZIR DEĞERLER NAKİT DEĞİŞİMİ	-6.119.265,7	9.835.899,8	4.039.277,5	-13.391.319,7	-5.635.408,0

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

2- Tabloda kullanılan veriler akış verileridir.

3- Finansman kısmında yer alan H- Net Mali Varlık Ediniminden Kaynaklanan Nakit Akışları bölümündeki rakamların pozitif (+) olması nakit çıkışının, negatif (-) olması ise nakit girişinin olduğunu; I- Net Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Akışları bölümündeki rakamların pozitif (+) olması nakit girişinin, negatif (-) olması ise nakit çıkışının olduğunu ifade etmektedir.

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

6.4.1. Tablonun Değerlendirilmesi

2016 yılı Genel Yönetim Sektörü Nakit Akış Tablosunun incelenmesi neticesinde aşağıda yer verilen tespitler yapılmıştır.

6.4.1.1. Tablodaki Tutarlar ile Bilânçoda Bunlara Karşılık Gelen Kalemler Arasında Fark Olması

Genel Yönetim Sektörü Nakit Akış Tablosu, istatistik setinde yer alan diğer mali tablolarla birlikte kullanıldığı zaman, mali tablo kullanıcılarının genel yönetim sektörünün finansal yapısı (likidite ve borç ödeme gücü dâhil) ve nakit akışlarının tutar ve zamanlamasının etkin bir şekilde yürütülüp yürütülmediği konusunda gerekli bilgiyi edinmelerini sağlar.

Buna uygun olarak, nakit akış tablosuna ilişkin ilkeleri düzenleyen DMS-2'nin 5'inci maddesinde; nakit akış tablosunun bilanço ile birlikte kullanılması öngörülmuş, nakit ve nakit benzeri varlık unsurlarının nakit akış tablosunda belirtilmesi ve nakit akış tablosundaki tutarların, bilânçoda bunlara karşılık gelen kalemlerle mutabakatının sağlanması ilkesi benimsenmiştir.

Ancak, nakit ve nakit benzeri varlıkların Genel Yönetim Sektörü Bilançosunda yer alan tutarları ile Nakit Akış Tablosunda yer alan tutarlarının dönem içinde nakit akışı yaratmayan işlemlerde dikkate alınarak kıyaslanması sonucunda, DMS uyarınca sağlanması gereken mutabakatın sağlanamamış olduğu görülmüştür.

Bakanlık tarafından iki tablo arasındaki farklılığın idari kayıtlardaki hataların düzeltilmesinden kaynaklandığı ifade edilmiş olsa da, metaveride söz konusu düzeltmelere ilişkin GYMY'nin 344'üncü maddesi kapsamında yapılması gereken açıklamalara yer verilmediğinden, bu bilginin tarafımızca teyit edilmesi imkân dâhilinde değildir.

6.4.1.2. Tablo Denkliğinin Sağlanamamış Olması

GYMY'nin 316'ncı maddesinin dördüncü fıkrası gereğince dönem içi değişim tutarının "Nakit Stoğundaki Net Değişim" tutarına eşit olması esastır.

Yapılan incelemelerde,

- Dönem içi değişim tutarı olan "Hazır Değerler Nakit Değişim" kalemi ile "Nakit Stoğundaki Net Değişim" kalemi arasında 326.052.193,53 TL kadar fark oluştuğu,

- “İstatistiksel Hata” satırına ilişkin GYMY ve DMS-2’de herhangi bir hüküm olmamasına rağmen Nakit Akış Tablosuna bu satırın eklendiği,
- Ortaya çıkan eşitsizliğin “İstatistiksel Hata” içine alınarak kapatıldığı, görülmüştür.

Tablonun doğruluk ve güvenilirliği bakımından, Yönetmelik gereği birbirine eşit olması gereken dönem içi değişim tutarı ile nakit stoğundaki net değişim tutarı arasındaki farkın istatistiksel hata olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

6.4.1.3. Tablonun Nakit ve Nakit Benzeri Varlıkları Oluşturan Unsurların Dönem Başı ve Dönem Sonu Mevcudunu Göstermemesi

GYMY’nin 316’ncı maddesinin dördüncü fıkrasına göre, nakit ve nakit benzeri varlıkları oluşturan unsurların dönem başı ve dönem sonu mevcudu ile dönem içi değişim tutarının tablonun dipnotlarında ayrıca gösterilmesi gerekirken, yayımlanmış olan nakit akış tablosu dipnotlarında bu bilgiye yer verilmediği görülmüştür.

6.4.1.4. Tablonun Son Üç Raporlama Dönemine İlişkin Verileri İçermemesi

GYMY’nin 329’uncu maddesinde yer alan kullanılabilirlik ilkesi gereğince mali istatistiklerin önceki dönemlerle kıyaslanabilir olması gerekmektedir. Aynı Yönetmelik’in 316’ncı maddesinin altıncı fıkrasında da nakit akış tablosunun, dönemler arası karşılaştırma yapılmasına imkan sağlamak üzere son üç raporlama dönemine ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanması gerekliliği vurgulanmıştır.

Ancak 2016 yılı nakit akış tablolarının son üç raporlama dönemine ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanmadığı görülmüştür.

6.5. 2016 YILI GENEL YÖNETİM ŞARTA BAĞLI VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLER TABLOSU

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.

DMS-19’da “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.

2016 yılı mali istatistikleri kapsamında yayımlanan Genel Yönetim Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosuna aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 11: 2016 Yılı Genel Yönetim Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu (Bin TL)

	Ocak-Mart Dönemi	Nisan-Haziran Dönemi	Temmuz-Eylül Dönemi	Ekim-Aralık Dönemi	Toplam
Şarta Bağlı Varlıklar	-1.254.178,7	3.446.194,2	-662.967,7	29.729.327,9	31.258.375,7
Alınan Teminat Mektupları	1.907.224,5	4.113.581,5	3.945.866,9	3.886.392,3	13.853.065,2
Kişilere Ait Menkul Kıymetler	-45.587,4	-1.271,8	30.158,0	-1.196,2	-17.897,4
Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri	-3.427.993,5	-858.162,3	-4.391.042,0	26.138.906,9	17.461.709,1
Değerli Kâğıtlar	296.500,4	164.485,0	-256.970,7	-335.147,0	-131.132,3
Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri	15.677,4	27.561,7	9.020,1	40.371,9	92.631,1
Diğer Şarta Bağlı Varlıklar	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Şarta Bağlı Yükümlülükler	27.599.174,2	68.851.227,3	1.953.586,8	-7.180.996,1	91.222.992,3
Gider Taahhütleri	18.300.383,4	13.493.886,3	-1.415.545,0	-2.997.013,1	27.381.711,6
Verilen Taahhüt Belgeleri	5.571.518,0	475.988,0	1.178.836,9	4.887.430,8	12.113.773,7
Verilen Teminat Mektupları	44.888,2	158.987,7	63.593,0	118.413,21	385.882,0
Verilen Garantiler	4.300.847,9	53.608.507,9	1.495.398,8	-24.274.425,10	35.130.329,5
Borç Üstlenim Taahhütleri	-610.986,0	495.705,6	842.370,2	4.412.768,0	5.139.857,8
Diğer Şarta Bağlı Yükümlülükler	-7.477,3	618.151,9	-211.067,1	10.671.830,1	11.071.437,6

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.

6.5.1. Tablonun Değerlendirilmesi

2016 Yılı Genel Yönetim Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosunun incelenmesi neticesinde aşağıda yer verilen değerlendirmeler yapılmıştır:

6.5.1.1. Tablonun Stok Veri İçerecek Şekilde Yayımlanmaması

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 bu tablonun da stok veri içermesinin daha faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

6.5.1.2. İstatistiki Yöntem Kullanımından Kaynaklanan Gösterim Hataları

Genel Yönetim Bilançosu dipnotunda; İşsizlik Sigortası Fonu tarafından nema gelirlerine ilişkin olarak Hazineye aktarılan 11.511.000.000,00 TL'lik tutarın 232- Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabında takip edildiği ve söz konusu tutarın Bakanlıkça İşsizlik Sigortası Fonu'nun koşullu varlığı olarak değerlendirilerek bilançodan çıkarılarak Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlük Tablolarına taşındığı ifade edilmiştir.

Ancak standartlara göre stok veri içerecek şekilde hazırlanması gereken Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu, Yönetmelik gereğince akış veriyi gösterecek şekilde hazırlandığından, ilgili tutar 2016 yılında bu tablo kapsamında da raporlanmamaktadır. Dolayısıyla Bilanço dipnotunda yer verilen açıklama ile Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosunun içeriği örtüşmemektedir.

7. 2016 YILI MALİ İSTATİSTİK TABLO SETİNE İLİŞKİN ÖNERİLER

7.1. DİĞER EKONOMİK AKIŞLAR TABLOSUNUN YAYIMLANMASI

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. Özetle, iki bilanço arasındaki fark, işlemin niteliğine göre Net Denge/Net Mali Denge Tablosunda veya Diğer Ekonomik Akışlar Tablosunda raporlanmaktadır.

GYMY’de mali istatistik setini oluşturan tablolar arasında Net Denge Tablosu ve Net Mali Denge Tablosu sayılmışken bu tabloların tamamlayıcısı niteliğinde olan Diğer Ekonomik Akışlar Tablosuna yer verilmemiştir. Dolayısıyla hâlihazırda yayımlanan mali istatistik tablo seti mali yılda gerçekleştirilen silinen alacaklar, kur farkları, envanter işlemleri gibi arızı nitelikteki muhasebe uygulamalarına ilişkin bilgi sunmaya elverişli değildir. Bu nedenle tesis edilen tüm işlemlerin raporlanmasını sağlamak üzere Diğer Ekonomik Akışlar Tablosunun da mali istatistik tablo seti arasında yayımlanması gerektiği düşünülmektedir.

7.2. MALİ İSTATİSTİK SETİNDE GÖSTERGE VE ANALİZ EKSİKLİĞİ

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 kombinasyonu suretiyle 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 dengeyi göstermektedir. 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 dengeyi hesaplanmasını gerektirir. Analizde net borç ele alındığında birincil denge, faiz gider ve gelirinin 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, Bakanlığın 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.

7.3. EK TABLOLAR VE AÇIKLAYICI NOTLARA YER VERİLMESİ

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.

2016 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.

8. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Bilindiği üzere, devletler bir yandan hesap verebilirliği sağlamak amacıyla konsolide mali tablolar üretmekte diğer yandan da kamu sektörünün performansını ve ekonomi üzerindeki etkisini değerlendirmek amacıyla mali raporlamanın istatistiksel esaslarına uygun raporlama yapmaktadır. Nitekim IPSAS-22 (DMS-22)'de de konsolide mali tabloların yanı sıra ESA2010/GFSM2014 yöntemleri kullanılarak mali raporlamanın istatistiki temelleri kapsamında da mali bilgilerin açıklanabileceği ifade edilmiştir. Bu kapsamda ülkemizde, mali raporlamanın istatistiksel çerçevesi olarak GFSM 2014 esas alınmış olmakla birlikte, yayımlanan set hem GFS hem de DMS temelli tabloları içermektedir. Ancak Raporun ilgili bölümünde vurgulandığı üzere, GFS ve DMS temelli tablolar; yayımlanma amacı, kapsam, muhasebeleştirme, hazırlanma yöntemi ve içerik açısından önemli farklılıklar taşımaktadır.

Bu nedenle;

- Genel yönetime ilişkin mali bilgilerin sunumunda esas alınacak çerçevenin belirlenerek mali raporlamanın bu doğrultuda yapılmasının uygun olacağı,
- Aynı raporlama çerçevesini 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 raporlama çerçevesinin esas alınmasının her iki amaca da daha yüksek düzeyde katkıda bulunacağı

değerlendirilmektedir.

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

- Genel yönetim kapsamına dahil tüm raporlama birimlerinin tabi olduğu muhasebe ve raporlama standartlarının gereği olan mevzuat düzenlemelerin 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,

- Bakanlık tarafından geliştirme çalışmalarına başlanan ve *“Kamu mali yönetimi ile ilgili fonksiyonel süreçleri destekleyen, birbirleriyle 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 uygulamaya geçirilerek kurumlar arasındaki entegrasyonun sağlanması,

önem arz etmektedir.