

# **KAMU MUHASEBE REFORMU VE YEREL YÖNETİMLER**

Erkan KARAARSLAN  
www.erkankaraarslan.org

## **I- GİRİŞ**

Devletin faaliyet gösterdiği alanların her geçen gün biraz daha fazla çeşitlenmesi, geleneksel hesap verme yükümlülüğünün beklentileri karşılayamaması ve değişikliklere ayak uydurma güçlükleri, Devletin hangi kaynakları ne amaçla harcadığının izlenememesi, bütçe sürecinin kaynakların siyasi ve toplumsal önceliklere göre harcanmasını özendirmemesi, kamu mali yönetiminde değişiklik ihtiyacını iyiden iyiye artırmıştır.

Ayrıca, kamu harcamalarında, disiplini sağlamak için konulan ve performansa da yönelik olmayan aşırı kontrol mekanizmaları, kurulan çok hiyerarşili yönetim yapıları ve kaçınılmaz olarak sahnede yerini alan aşırı kırtasiyecilik yüzünden; kamu mali yöneticileri, maliyet-etkin ve sonuç-yönelimli yönetim biçimlerinin de etkisiyle reformları ister olmuşlardır.

Mali yönetim; bütçeleme, muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi, iç kontrol mekanizmaları ve denetim öğelerinden oluşur. Gerek literatürde ve gerekse uygulamada, bu faaliyetlerden bütçelemeye aşırı önem verildiğini, diğerlerinin ise yeterince önemsenmediğini görmekteyiz. Halbuki mali yönetim öğelerinin tümü gereği gibi işletilmedikçe, hesap verme yükümlülüğü de tam olarak yerine getirilemez. Bu ise halkın yönetenlere olan güveninin sarsılması sonucunu doğurur. Kamu mali yönetim reformu, Türkiye'nin gerçekleştirmek zorunda olduğu bir reformdur. Gerek makroekonomik istikrarın sürdürülebilir bir biçimde sağlanması gerek Devletin önemli toplumsal görevlerini yerine getirmesi için kamu mali yönetim reformunun gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu yazıda, "Kamu Mali Yönetim Reformu"nun, sac ayaklarından, kanımca en önemli sac ayağı olduğu halde en az tartışılan Devlet Muhasebesi, yerel yönetimler açısından ele alınacaktır.

Muhasebe, kamu mali yönetiminde kilit bir rol oynar. Kamu yönetimlerini yeniden yapılandırma çabası içerisindeki ülkelerin, reform çalışmalarına muhasebe sistemlerini düzeltmekle ve daha doğru, daha zamanlı, daha güvenilir bilgi üretebilir hale getirmekle başlamaları rastlantı değildir. Devlet muhasebesi hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutar ve raporlar. Bu nedenle, Devlet Muhasebesi mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın en önemli unsurudur. Bir tür emanet yönetimi olan kamu mali yönetiminde muhasebe, kamu kaynaklarının nerelerde ve nasıl kullanıldığının hesabını tutmayı kolaylaştıran ve bu suretle kamu fonlarını ellerinde bulduran yöneticilerin ve belediye başkanlarının bunları kendilerine verilen izinler çerçevesinde ve rasyonel olarak kullandıklarının hesabını verebilmelerine olanak sağlayan son derece önemli bir enstrümandır.

Gelişmiş bir muhasebe ve raporlama sistemi hükümetlerin ve belediye başkanlarının uyguladıkları mali politikaların mevcut ve gelecek dönemlerdeki etkileri hakkında en sağlam referans kaynağıdır. Bu yönüyle, Devlet Muhasebesi yatırımcılara, akademisyenlere, politika oluşturanlara ve diğer ilgili kişi ve kuruluşlara karar alma ve bu kararların uygulanması sürecinde zamanında, doğru ve tutarlı bilgi sağlar.<sup>1</sup>

## **II- DEVLET MUHASEBESİNİN KAPSAMI**

Devlet muhasebesinin kapsamı genel yönetim olmalıdır. Devlet muhasebesinin amacı genel yönetim kapsamına dahil olan merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumlarında ortak muhasebe ve raporlama standartları ile karşılaştırma yapmaya ve konsolide edilmeye elverişli çerçeve bir hesap planının oluşturulmasıdır. Genel ve katma bütçeli idareler, fonlar, döner sermayeler, genel bütçeden aldıkları paylar ile faaliyetlerini sürdüren özel bütçeli kuruluşlar ile bunlarca kurulan, yöneticileri ve mali politikaları yine bu kuruluşlarca belirlenen ve finanse edilen Pazar dışı mal ve

---

<sup>1</sup> Erkan Karaarslan, "Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi," *Maliye Dergisi*, no.140 (Ağustos 2002): 58.

hizmet üreten Devlet kuruluşları *merkezi yönetim* kapsamındadır. Sosyal güvenlik alanında faaliyet gösteren, kanun ile kurulan ve üye olmanın ve prim ödemenin zorunlu olduğu Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı ve Bağ-Kur Genel Müdürlüğü ve bunlara bağlı olarak oluşturulan, yönetim ve mali politikaları bu kuruluşlarca belirlenen ve finanse edilen Pazar dışı mal ve hizmet üreten kuruluşlar *sosyal güvenlik kurumları* alt sektörü kapsamında yer almaktadır. Belediyeler ve il özel idareleri ile bunlara bağlı olarak oluşturulan, yöneticileri bu kuruluşlarca atanan ve mali politikaları yine bu kuruluşlarca belirlenen ve finanse edilen ve Pazar dışı mal ve hizmet üreten şirketler ve birlikler yerel yönetimler alt sektöründe yer alacaklardır. Bu veriler ışığında ortak bir Devlet Muhasebesi uygulanacak olan genel yönetim kapsamındaki birimleri şu şekilde sayabiliriz.

- \*Genel bütçeye dahil kuruluşlar,
- \*Katma bütçeli kuruluşlar,
- \*Fonlar,
- \*Döner sermayeli kuruluşlar,
- \*Genel bütçeden aldığı paylarla faaliyetini sürdüren özel bütçeli kuruluşlar,
- \*Emekli Sandığı Genel Müdürlüğü,
- \*SSK Başkanlığı,
- \*Bağ-Kur Genel Müdürlüğü,
- \*Belediyeler,
- \*İl özel idareleri,
- \*Belediye ve il özel idarelerine bağlı ve pazar dışı mal ve hizmet üreten şirketler ve birlikler,

Kamu kesiminin ihtiyaç duyacağı tüm mali verilerin günü gününe, doğru, güvenilir bir şekilde kaydedilip saklanması; bunların işlenerek analiz edilmesi ve böylece üretilen yönetim bilgileri ile mali bilgilerin karar verme durumundaki yöneticilerin kullanımına zamanlı olarak sunulması sağlıklı bir kamu mali yönetimi için hayati önem taşır. İyi tasarlanmış bir yönetim bilgi sistemi, karar verme süreçlerinde yöneticilere doğru, güvenilir, zamanlı ve yeterli bilgi sağlar, gerekli raporları üretir. Böylece yöneticilerin etkili, zamanlı ve doğru kararlar almalarına yardımcı olurken, onların hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerinde de vazgeçilemez bir rol oynar.<sup>2</sup>

### III- MUHASEBE SİSTEMLERİ

Muhasebe sistemleri uzun yıllar, bütçelerle verilen ödenekleri, bunlardan yapılan harcamaları, harcamaların finansmanı için toplanan gelirleri ve ihtiyaç duyulan diğer bazı bilgileri kapsayan, esas olarak da gelirlerin tahsil edildiğinde, harcamaların ödendiğinde kaydı anlamına gelen, nakit esasına dayanmıştır. Dolayısıyla nakit esasına dayalı muhasebe sistemi esas olarak modern anlamda Devlet Muhasebesinin başlangıç noktasıdır. Devlet Muhasebesinin diğer ucunda, maddi duran varlıklar dahil, doğan ve ileride gerçekleşecek her türlü mali işlemin kaydedilmesi anlamına gelen tam tahakkuk esaslı muhasebe uygulaması yer almaktadır. Bu ikisinin arasında ise, çeşitli uyarlanmış nakit ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemleri bulunmaktadır. Şimdi iki temel Devlet Muhasebesi sistemini açıklayalım:

**Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi:** Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi nakit akımlarından doğan işlemleri kaydeder. Bu sistemde mali işlem ve olaylar nakit alındığında veya ödendiğinde muhasebeleştirilmektedir. Nakit esaslı muhasebe, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığı ile ilgilenmez. Böyle bir muhasebe sisteminde mali raporlar, asıl olarak bütçe gelir ve giderlerini; nakit giriş ve çıkışlarını; nakit varlıkları gösterir.

Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi, Devletin mal varlığını, tahakkuk eden gelir ve giderlerini, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamalarını, Devlet borçları ile diğer yükümlülüklerini, taahhüt ve garantiler ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişmelerini, yarı mali nitelikli işlemlerini, ertelenen ödemelerini, hazine garantilerini ve vergi harcamalarını kapsamaz, kaydetmez ve raporlamaz.

Sonuç olarak nakit esaslı muhasebe sistemi, kapsadığı işlemlerin basit olması nedeniyle, anlaşılması ve yönetilmesi kolay bir muhasebe sistemidir. Muhasebe sisteminin kapsadığı işlemler

---

<sup>2</sup> Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, *Uluslar arası Mali Standartlar* (Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 2002), 127.

nakit akımları ile sınırlı olduğundan saydamlık ve hesap verilebilirlik amaçlarına hizmet etmez. O nedenle nakit esaslı Devlet Muhasebesinin en azından, bütçe uygulamasından doğan taahhüt ve yükümlülükleri de kapsamı veya bunlarla desteklenmesi gerekir. Ayrıca, Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi, emanet varlıklar ile teminat olarak alınan emanetler, avanslar, mali varlıklar gibi bazı varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi ve tahakkuk esasına dayalı borç muhasebesi ile güçlendirilebilir.

**Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi:** Kamu sektöründeki sorumluluğun yapısı, ürünler üzerindeki sorumluluğu, faaliyetlerin etkinliğini ve sonuçlarını, operasyonların tam maliyetini, uzun dönemli yükümlülükleri ve genel olarak mali durumu kapsayan bir bakış açısına kaymıştır. Bu nedenle muhasebe ve raporlama sistemlerinin bu gerekleri karşılaması gerekir.

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

Tahakkuk esasına göre kaydedilen varlıklar; nakit, alacaklı hesaplar, verilen borçlar gibi mali hesapları, fiziksel yapılar, fabrika, ekipman, tarihi varlıklar ve doğal kaynaklar gibi fiziksel varlıkları, denizlerde ve göllerde avlanma hakkını, yer altı varlıklarını çıkarma hakkı ve patentler gibi diğer maddi olmayan duran varlıkları kapsar. Fiziksel varlıklar ve diğer maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması, yerel yönetimlerde saydamlığı ve hesap verilebilirliği artırır.

Tam tahakkuk esasında bir yükümlülük; geçmişteki bir işleme veya olaya ilişkin olarak gelecekte ortaya çıkacak olan muhtemel giderler ve varlıklardaki muhtemel azalma olarak ifade edilebilir. Bu anlamda yükümlülükler borç hesaplarını, diğer tahakkuk etmiş giderleri ve hesaplarda kayıtlı diğer borçları içerir.

Taahhüt ve garantilere ilişkin olarak gelecekte doğabilecek yükümlülükler nazım hesaplarda kaydedilir, izlenir ve mali tablolarda bunlarla ilgili gerekli bilgilere yer verilir. Bu anlamda bir yükümlülük geçmişteki bir işleme bağlı olarak gelecekte doğabilecek bir yükümlülüğü ifade eder. Tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde muhtemel yükümlülükler, gelecekte gerçekleşmesi yüksek olasılık dahilinde ise, gerçek yükümlülük olarak kabul edilir.

#### **IV- TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBESİ UYGULAMALARI**

Türkiye'de Devlet kapsamına dahil birimlerde muhasebe sistemleri birbirinden farklı olarak hazırlanmış ve uygulamaktadır. Bu konuda uygulama birliği yoktur. Ticari amaçlı kamu kurumlarında uygulanan tekdüzen muhasebe uygulamasından tek taraflı kayıt esasına göre tutulan köy bütçe uygulamalarına kadar birbirinden kopuk, konsolidasyona imkan vermeyen bir dizi muhasebe uygulaması söz konusudur. Devlet muhasebesinde birliğin sağlanması, ortak olarak kullanılan muhasebe ve raporlama standartları oluşturulmasına ilişkin bazı düşünceler oluşmasına karşın bu konuda herhangi bir çalışma yapılamamıştır.

##### **1- Ticari Amaçlarla Kurulan Kamu Kurumlarında Muhasebe Uygulaması**

1964 yılında yürürlüğe giren 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri Hakkında Kanun, işletme hesapları ve bütçeleri için yeni düzenlemeler getirmiş ve kamu iktisadi teşebbüslerinin muhasebe usul ve esaslarının tekdüzen hale getirilmesini hükme bağlamıştır. Söz konusu hüküm gereği hazırlanan Kamu İktisadi Teşebbüsleri Tekdüzen Muhasebe Sistemi 7/2767 sayılı Kararname ile 1.1.1972 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur. Aynı şekilde uygulama alanına giren sını

işletmelerde maliyet muhasebesi ile ilgili olarak DPT Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu tarafından saptanan esaslar 1977 yılında uygulamaya girmiştir.<sup>3</sup>

Tüm bu düzenlemelerin ötesinde özellikle vergilendirme işlemleri açısından bu kapsamdaki tüm kuruluşlar, 1.1.1994 tarihinde yürürlüğe giren Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin bağlayıcı hükümler getirmesi üzerine; hesap planlarını anılan düzenleme çerçevesinde tadil etmişlerdir. Halen tüm KİT'ler muhasebe işlemlerini Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği çerçevesinde yürütmektedirler.

Hali hazırda tek düzen muhasebe sistemini uygulayan kamu bankalarında, 22.06.2002 tarihinden geçerli olmak üzere; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali performansları ile yönetiminin etkinliği hakkında bilgileri içeren mali tablolarının zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla ve yine tek düzen hesap planına uygun kapsamlı bir yönetmelik yürürlüğe konulmuştur.

Yine bu kapsamda belediyeler, il özel idareleri gibi kamu kurumlarınca işletilen ticari işletmeler de özellikle vergi yükümlülükleri açısından Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği hükümlerini uygulamak durumunda olan işletmelerdir.

## **2- Genel ve Katma Bütçeli İdarelerde Muhasebe Uygulaması**

Genel ve Katma bütçeli idareler için tutulan muhasebeye ilişkin işlemler ilk kez 1882 yılında mal sandıkları için çıkarılan “Tensiki (düzene koyma) Kayıt Talimatnamesi” ile yazılı bir biçimde kurala bağlanmıştır. Söz konusu Talimatnameye göre kasa defteri, genel tahsilat defteri, genel ödemeler defteri, müfredat ve icmal defteri tutulmaktaydı. Bu muhasebe sistemi “Kasa Muhasebesi” şeklinde tanımlanabilir.

İkinci Meşrutiyeti takiben “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” ile “Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiyeye Dair Talimatname” çıkarılmıştır. Aynı yıllarda Muhasebat Genel Müdürlüğü de kurulmuştur.

Adı geçen Talimatnameye göre, hesaplar ikili kayıt usulüne göre tutulmaktaydı. Ancak getirilen sistemi uygulayacak yetişmiş eleman yetersizliğinden Talimatnamenin ilk olarak uygulandığı 1911 yılının hesabı 1918 yılında alınabilmişti. Söz konusu Talimatnameye göre vezne, muvazene, tahsisat, masraf, müfredat, gelir müfredat ve esas defterleri tutulmaktaydı. Bu sisteme göre Sayıştay'a hesap verme görevi defterdarlara aitti. İlçe malmüdürleri hesaplarını defterdarlara verirlerdi.

1925 yılında muhasebe sisteminde değişiklik yapılarak, amerikan usulüne (defteri kebirli yevmiye) benzer bir sistem kabul edilmiştir. 1928 yılında “Hazine Usulü Hesabiyesine Dair Talimatname” yürürlüğe girmiştir. Bu Talimatname ile hesapların sayısı azaltılmış, bütçe gelirleri ve giderlerinin tahakkukuna ait hesaplar kaldırılmış, kayıtların çift taraflı kayıt usulü ile kontrolü yerine yardımcı defterlerle kontrolü yoluna gidilmiştir.

Ancak, bu muhasebe sistemi gelir ve gider tahakkuklarını ve Hazinesinin gerçek durumunu göstermemesi, irsalat hesaplarının tam bir kontrolünün sağlanamaması üzerine değiştirilerek 1948 yılından itibaren Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmelikleri yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu yönetmeliklerde 1953, 1974, 1975, 1977, 1981, 1986, 1987 ve 1989 yıllarında önemli değişiklikler ve ilaveler yapılmış, hesap sayısı artırılmış, taahhüt ve tahakkuk hesaplarına yer verilmiş ve nazım hesapların sayısı artırılmıştır.

Yönetmeliklerde yapılan bu değişikliklerin muhasebe sistemini iyice karışık hale getirmesi üzerine, Devlet Muhasebesi Yönetmelikleri 14.1.1990 tarih ve 20402 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” adı altında birleştirilmiştir.

Sonuç olarak, Maliye Bakanlığınca, 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunundan alınan yetkiye istinaden, genel ve katma bütçeli idareler için, asıl olarak bütçe uygulama sonuçlarının kaydı ve

---

<sup>3</sup> Mustafa Dişli ve Eyüp Kızılkaya, *Çözümlü Devlet Muhasebesi* (Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2000), 12.

raporlamasını amaçlayan, bir muhasebe sistemi oluşturulmuştur. Devlet Muhasebesi Yönetmeliği incelendiğinde genel ve katma bütçeli idarelerde uygulanan muhasebenin nakit esasına dayalı bütçe uygulamaları yanında, nakit esasında yer almayan emanetler ve nakit yaratmayan borçlar gibi yükümlülükleri, iştirakler, ikrazlar ve bütçe dışı sermaye oluşumları gibi varlıkları ve gelir tahakkuklarının kaydı gibi işlemleri de muhasebeleştirdiği görülmektedir. Ayrıca hesaplar mali yılın bitimi olan 31 Aralık tarihi ile kapatılmayıp önceki yılın bütçe işlemlerinin tamamlanması için bir ay süreyle açık tutulmaktadır. Bu özellikleri ile değerlendirildiğinde genel ve katma bütçeli idareler için uygulanan devlet muhasebesi uyarlanmış nakit esasına dayalı tahakkuk esasında bir sistem olarak ifade edilebilir.

### **3- Döner Sermayeli İşletmelerde Muhasebe Uygulaması**

1050 sayılı Genel Muhasebe Kanununun 49. maddesine istinaden kurulan döner sermayeler için tam tahakkuk esasına dayalı Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği Maliye Bakanlığınca hazırlanarak 1999 yılında uygulamaya konulmuştur. Böylelikle döner sermayelerde muhasebe ve raporlama konusunda bir uygulama birliği sağlanmıştır. Bu yönetmelik ticari muhasebe sistemine uygun olarak hazırlanmıştır.

### **4- Fonlarda Muhasebe Uygulaması**

Genel devlet kapsamında muhasebe ve raporlama alanında en çok farklılık görülen kuruluşlar fonlardır. Her fon kendi muhasebe sistemini kendisi kurmaya çalışmış ve bu nedenle fon sayısı kadar farklı fon muhasebe uygulaması ortaya çıkmıştır. Fonlarda ortak ve genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama ilkeleri oluşturulması konusunda hiçbir idare sorumluluk üstlenmemiştir. Bunun sonucu olarak, iyi bir muhasebe ve raporlama sistemi oluşturabilenlerin yanı sıra, muhasebe ve raporlama konusunda çok zayıf kalan fonlarda mevcuttur.

### **5- Belediyelerde Muhasebe Uygulaması**

Belediyelerin muhasebe işlemleri önceleri 1580 sayılı Kanunun 129. maddesi gereğince 1931 yılında yayımlanan Belediye Muhasebe Usulü Nizamnamesi ve bu Nizamnameye dayanılarak düzenlenen Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Talimatnamesine göre yürütülmekte iken; kamu muhasebesinde ve özellikle de Devlet Muhasebesi Yönetmeliğindeki gelişmeler çerçevesinde gerek Tüzüğün ve gerekse Yönetmeliğin değiştirilmesi ihtiyacı doğmuştur.<sup>4</sup>

Bu çerçevede belediyelerin muhasebe işlemleri 1580 sayılı Belediye Kanunu, 3030 sayılı Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkındaki Kanun ve 1.8.1990 gün ve 90/789 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla kabul edilen Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Tüzüğü hükümlerine dayanılarak; İçişleri Bakanlığınca hazırlanıp 2.5.1990 tarih ve 20506 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Belediye Bütçe Muhasebe Usulü Yönetmeliğine göre yürütülmektedir.

Program bütçe esasına göre belediyelerin gider ve gelir bütçesinin hazırlanması, bütçe kesin hesabının çıkarılması, muhasebe işlemleri Yönetmeliğin kapsamını oluşturmaktadır. Yönetmelik esas itibarıyla 1050 sayılı Kanun ve Devlet Muhasebesi Yönetmeliği çerçevesinde düzenlenmiştir. Devlet Muhasebesi Yönetmeliğinden tek farkı, kısmen de olsa mal varlığına ilişkin hesaplara yer verilmesi olmuştur. Bu yönüyle Devlet Muhasebesinden bir adım önde olup, kullanılan hesap sistemi ve içeriği aynı olması hasebiyle de Genel ve Katma Bütçe hesaplarıyla konsolidasyona müsaittir.

### **6- İl Özel İdarelerinde Muhasebe Uygulaması**

Kuruluş Kanunu ve hesap sistemine ilişkin düzenlemeleri Osmanlı İmparatorluğuna uzanan il özel idarelerinin muhasebesi 1995 yılında yapılan düzenlemeye kadar kamu kurumlarının muhasebe uygulamaları içinde en ilkel olanıydı. Kayıt yöntemi itibarıyla de tek taraflı kayıt yöntemini kullanmaktaydı. İçişleri Bakanlığınca hazırlanıp 1.10.1995 tarih ve mükerrer 22421 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1996 yılında uygulamaya giren İl Özel İdaresi Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği, Devlet Muhasebesi ve Belediye Bütçe Muhasebe Usulü Yönetmeliği esas alınarak hazırlanmıştır. Taşınır ve taşınmaz malların muhasebesini de öngören Yönetmelik, bir noktada

---

<sup>4</sup> Mustafa Dişli ve Eyüp Kızılkaya, *Çözümlü Devlet Muhasebesi*. (Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2000), 12.

Belediye Bütçe Muhasebe Usulü Yönetmeliğinin kopyasıdır. Kullanılan hesap sistemi ve içeriğinin aynı olması hasebiyle il özel idarelerinin hesapları belediye, Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşlar hesaplarıyla konsolide edilebilir niteliktedir.

### **7- Köylerde Muhasebe Uygulaması**

Köy tüzel kişilikleri için gerçekte bir muhasebe uygulamasından bahsetmek mümkün değildir. Bütçe yapılıp, gelir ve gider işlemleri olmasına rağmen, gelir ve giderler tek taraflı kayıt yöntemine göre kayıt edilmekte ve sonuçta basit bir hesap özeti düzenlenmektedir. Dolayısıyla köyler için halihazırda bir muhasebe sistem ve uygulamasından bahsetmek mümkün değildir. Aslında sayısal olarak fazla ve birim bazında belki kullandıkları kaynaklar bakımından küçük, toplamda ise yekun teşkil edeceğini tahmin ettiğimiz bir kamu kaynağını kontrol eden bu birimlerinde muhasebe işlemlerinin yapılabilmesi kamuda muhasebe birliğinin sağlanması açısından önemlidir. Bunun önündeki en büyük engel mevzuatın düzenlenmesinden çok, sayısal olarak çok fazla olan bu birimlerde muhasebe tutacak seviyede bir görevli-sorumlu olmamasıdır. Her şeye rağmen köylerin muhasebe uygulamalarının da çift taraflı kayıt yöntemi ve mal varlıklarını içerecek şekilde yeniden düzenlenmesi, bu birimlerin mali yönden kontrol ve yönetimi için gereklidir.

### **8- Sosyal Güvenlik Kuruluşlarında Muhasebe Uygulaması**

Türkiye’de sosyal güvenlik hizmetleri devlet memurları için kurulan Emekli Sandığı, başkalarının nam ve hesabına çalışan işçileri kapsayan Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı ile kendi nam ve hesabına çalışanları kapsayan Bağ-Kur Genel Müdürlüğü tarafından verilmektedir. Bu kurumlara üye olmak ve prim ödemek zorunludur. Bu özellikleri ile sosyal güvenlik kurumu sayılma niteliklerini taşımaktadırlar. Bunların yanında özel olarak oluşturulan sosyal güvenlik hizmeti veren oluşumlar da vardır. Ancak, onlar, isteğe bağlı olarak oluşturulmuş ve aynı durumdaki sınırlı kişileri kapsamları nedenleriyle genel devlet kapsamı içinde sayılmamaktadır. Sosyal güvenlik kurumlarının muhasebe sistemleri, bazı sorunlara rağmen, Türkiye’de genel devlete dahil kurumlarda uygulanan ileri muhasebe sistemlerinden biridir. Sosyal güvenlik kurumlarının her biri kendisinin geliştirdiği muhasebe sistemini uygulamaktadır. Sosyal güvenlik kurumlarının muhasebe planları muhasebe mantığı içinde hazırlanmıştır. Bütün sosyal güvenlik kurumlarını kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları olmasa bile, muhasebe işlemleri tahakkuk esasına göre belirli bir düzen içinde kaydedilmekte ve raporlanmaktadır.

### **9- Diğer İdarelerde Muhasebe Uygulaması**

Yukarıda belli başlı kamu kurumları ile bunların muhasebe uygulamalarına kısaca değinildi. Bu kurumların ayrıca incelenmesinin nedeni, muhasebeye konu edilen değerler açısından kamu kaynaklarının tamamına yakını bir şekilde yönetmeleridir. Bununla birlikte kamu kuruluşlarının tamamı bu kuruluşlardan oluşmaz. Kamu kaynağı kullanan özel ve özerk bütçeli kuruluşlar kapsamında kâr amaçsız pek çok kamu kurumu vardır. İşlevleri açısından muhasebeye en yakın olan Sermaye Piyasası ve Özelleştirme İdaresi Başkanlığından tutunda, TÜBİTAK, Devlet İstatistik Enstitüsü, RTÜK, TSEK, Rekabet Kurumu gibi pek çok kamu kurumu vardır. Bunların her birinin muhasebe planları ve uygulamaları farklılık göstermektedir.

## **V- DEVLET MUHASEBESİNDE REFORM GEREKSİNİMİ**

Önceki bölümde açıklandığı üzere, Türkiye’de Devlet Muhasebesi alanındaki en önemli problem uygulamadaki dağınıklığıdır. Genel idare içinde yer alan kurumların bütününe yönelik çalışmalar yapmak, standartlar ve kurallar oluşturmak üzere yetki verilmiş bir kurum yoktur. Devlet muhasebesinde standartların ve kuralların oluşturulamamasının en önemli sebebi budur. Ayrıca Devletin resmini tam olarak görme konusunda bir talebin veya ilginin de olmaması bu dağınıklığın sürdürülmesinde rol oynamıştır. Uluslararası mali kuruluşlarca Türkiye’ye yöneltilen eleştirilerin başında da genel idareye ait mali istatistiklerin oluşturulamaması gelmektedir. Buna katılmamak mümkün değildir. Gerçekten de ilke olarak, “hakim olmadığımız bir şeyi yönetemezsiniz”<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Baki Kerimoğlu, “Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenlenme İhtiyacı,” *Mali Klavuz Dergisi*, no.1 (Nisan 1998): 17.

Türkiye’de Devlet muhasebesi uygulamasına ilişkin olarak belirlenen sorunlar aşağıda özetlenmiştir.

- Genel yönetim birimlerini kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları ile sonuçları birleştirmeye uygun bir muhasebe planı yoktur. Bunun sonucu olarak kamu kurumlarında muhasebe birliği yoktur.
- Muhasebe sistemi, özellikle genel ve katma bütçeli idareler, belediyeler, il özel idareleri ve fonlarda, bütçe uygulamasına odaklanmıştır.
- Muhasebe sistemleri, bazı istisnalar hariç, nakit esasına dayanmaktadır, dolayısıyla yeterli veri üretememektedir.
- Özellikle, genel ve katma bütçeler için hazırlanan hesap planında hesaplar muhasebe ve raporlama mantığına uygun olarak sınıflandırılmamıştır.
- Devlet muhasebesi, bazı istisnalar hariç, süreklilik göstermemektedir. Faaliyet ve bütçe uygulamaları ait oldukları dönemde kalmaktadır. Mali işlemlerden, etkileri ileri dönemlerde ortaya çıkacak olanlar kayıt altına alındıkları yılda kalmakta ileriye taşınmamaktadır.
- Sosyal güvenlik kuruluşları kısmen hariç olmak üzere, Devlet muhasebe sistemleri mali raporlamaya ve sonuç üretmeye uygun değildir.
- Devletin mal varlığı muhasebe içine alınamamakta ve raporlanamamaktadır.
- Muhasebe sistemlerinin kapsamı dardır. Detaylı bilgi üretilmemektedir. Yarı mali nitelikteki işlemler genellikle muhasebe dışındadır.

Yukarıda ifade edilen sorunların giderilmesi, genel yönetim kapsamına dahil bütün birimlerin uygulayacakları ortak muhasebe standartları ve çerçeve bir muhasebe planının oluşturulması ile mümkün olacaktır.<sup>6</sup> Yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı üzere dünyada Devlet muhasebesinde nakit esasından tahakkuk esasına doğru bir gelişme vardır. Çünkü nakit esasına dayalı bir muhasebe sistemi, ilgililere karar almada veya ileriye yönelik tahmin yapmada yeterli veriyi sağlayamamaktadır. Bu durum bir ulusal ekonomide yer alan herkes adına mali kararları alanların ve kamu kaynaklarını yönetenlerin yeterince saydam olmamaları ve hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmemeleri sonucunu doğurmaktadır.

Kamu mali yönetimi ve mali kontrol konularını düzenleyen yeni bir yasa taslağının hazırlanması konusundaki çalışmalar devam etmektedir. Söz konusu taslakta, Maliye Bakanlığınca, Devlet muhasebesi konusunda uluslar arası gelişmelerin izlenmesi, genel kabul görmüş muhasebe standartlarının uyarlanması, Devlet mali istatistiklerinin önceden belirlenen aralıklarla genel idare kapsamındaki birimleri kapsayacak şekilde birleştirilmesi ve saydamlık anlayışı çerçevesinde kamu oyuna duyurulması konularında hükümler bulunmaktadır. Bu çalışmanın sonuçlandırılması halinde, genel idarenin bütün mali işlemlerinin kayıt altına alınması, kamu mali yönetiminde saydamlığın sağlanması, yönetici sorumluluğu kapsamında hesap verilebilirlik ve performans ölçümünün yapılabilmesi konularında sağlam bir temel oluşturulacaktır.

Öngörülen muhasebe sistemiyle, genel bütçeli daireler ile özel mevzuatındaki hükümler saklı kalmak üzere katma bütçeli idareleri kapsayan ve milli ekonominin planlanması ile ekonomi politikalarının hazırlanıp uygulanmasının önünde bir engel oluşturan Devlet Muhasebesi uygulaması terk edilerek, genel idareyi kapsayan Devlet Muhasebesi sistemine geçilmektedir.

Yeni muhasebe sistemi genel ve katma bütçeli idarelerin işlemlerini yapan 1600 saymanlıkta, vergi dairelerinde, 1500 civarındaki döner sermaye saymanlığında, 3200’ün üzerindeki belediyede, İl özel idarelerinde, bunlara bağlı birliklerde ve sosyal güvenlik birimlerinde uygulanacaktır. Sonuç olarak aşamalı bir biçimde 2004 ve 2005 yıllarında 9000 muhasebe biriminde tahakkuk esaslı muhasebe uygulaması başlatılacaktır.

---

<sup>6</sup> Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, *Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları* (Ankara: Başbakanlık Basımevi, 2002), 18.

## VI- MUHASEBE REFORMUNDA YEREL YÖNETİMLERDE GELİNER NOKTA

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi 2004 yılı başında genel ve katma bütçeli idarelerde, 2005 yılından itibaren ise kapsama dahil tüm kamu idarelerinde uygulanacaktır. Dolayısıyla yeni muhasebe sisteminin tüm yerel yönetimlerde uygulanma tarihi 01.01.2005 olacaktır. Yerel yönetimler İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü bünyesinde oluşturulan çalışma grubu eliyle 2005 yılına hazırlanmaktadır. Bu çerçevede; aşağıda isimleri anılan 12 birimde yeni sistemin pilot uygulama çalışmaları devam etmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe ve analitik bütçe sınıflandırılması için pilot olarak seçilen kurumlar;

- Ankara İl Özel İdare Müdürlüğü,
- Ankara Büyükşehir Belediyesi,
- Keçiören Belediyesi,
- Pursaklar Belediyesi,
- Kayseri İl Özel İdare Müdürlüğü,
- Kayseri Büyükşehir Belediyesi,
- Melikgazi Belediyesi,
- Kocasinan Belediyesi,
- Kayseri Su Kanalizasyon İdaresi,
- Yozgat İl Özel İdare Müdürlüğü,
- Kahramanmaraş Belediyesi,
- Kahramanmaraş İl Özel İdare Müdürlüğüdür.

2004 yılı ise pilot uygulamalar yapılarak sistemdeki sorunların giderilmesi, analitik sınıflandırmaya uygun bütçelerin yapılması, yeni muhasebe mevzuatı ile hesap planının yürürlüğe konulması, yerel yönetimler için ortak bir yazılım üretilmesi ve muhasebe sistemini uygulayacak personelin eğitimlerinin merkezde ve taşrada tamamlanması ile yoğun bir şekilde geçirilecektir.

## VII- TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNDE MALİ RAPORLAMA

Mevcut muhasebe sistemimiz genel ve katma bütçeli idarelerin muhasebelerini kavramakta ve sadece bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin, muhasebe dışı işlemlerle hazırlanabilen cetveller şeklinde bilgiler üretmektedir. Hesap planı raporlamaya uygun değildir. Bilanço, nakit akım tablosu, faaliyet sonuçları tablosu gibi kamu kesimini kapsayan tablolar düzenlenememektedir. Oysa muhasebe sistemi kamu kesiminin bütünü hakkında verileri toplayabilmeli, bu verilerden tablolar çıkarabilmeli ve bunları kullanıcılara sunabilmelidir.

Bütçe uygulama sonuçlarının hesabının verildiği hazine genel hesabı ve kesin hesap kanunu da benzer şekilde mali rapor özelliklerini taşımadığı gibi Plan Bütçe Komisyonunda ve TBMM Genel Kurulunda mali yıl bütçesiyle birlikte görüşüldüğünden etkinliğini tamamen kaybetmektedir.

Mevcut muhasebe sisteminin yetersizlikleri raporlama ile muhasebe arasında olması gereken ilişkiyi yani **“doğru ve tutarlı rapor, muhasebeden üretilir”** ilkesini bozmuş, yetersiz oldukları açık olan mevcut raporların bile büyük bir kısmı muhasebe dışındaki kayıt yöntemleri ve veri tabanları ile üretilir olmuştur.

Tahakkuk Esaslı Muhasebe sisteminin uygulanması ile birlikte, genel idare sektörü için hazırlanacak ve kamuoyunun bilgisine sunulacak mali raporları, bilanço, faaliyet tablosu, nakit akım tablosu, gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu, giderlerin ekonomik, fonksiyonel, kurumsal ve finansal sınıflandırılma tabloları, mali varlıklar ve yükümlülüklerdeki değişim tablosu, finansman tablosu, iç borç değişim tablosu, dış borç değişim tablosu, borçların kurumsal dağılımı tablosu ile kurumsal, fonksiyonel, finansal ve ekonomik ayrıma göre bütçe uygulama sonuçları tabloları olarak sıralayabiliriz. Bu tablolarla birlikte, muhasebesi sisteminden üretilen merkezi raporlar birleştirilmiş cetvel ve tablolar manzumesi olmaktan kurtarılmaktadır.

Mali raporlar ihtiyaca göre haftalık, aylık, üç aylık, altı aylık ve yıllık olarak hazırlanacaktır. Mali raporlar merkezi idare açısından aylık olarak; kapsama dahil diğer idareler için üçer aylık dönemler itibarıyla elektronik ortamda ve basılı olarak izleyen iki ay içinde yayımlanacaktır. Bunun

dışında yukarıda anılan Raporların tamamı altı aylık ve yıllık dönemler itibarıyla ilgili olduğu dönemi izleyen üç ay içerisinde **Resmi Gazetede** yayımlanacaktır.

Mali raporlar, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde, muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanacaktır. Mali raporların genel olarak amacı, kaynakların dağıtımını hakkında karar verilmesinde kullanıcılara bir ekonomik birimin mali durumu, performansı ve nakit akımları hakkında kapsamlı bir bilgi sunmaktır. Mali tablolar, şeffaf ve çağdaş bir yönetim sisteminin gereği olarak, aşağıdaki bilgileri sağlayacaktır.

- Mali fonların dağılımı, kullanımı ve kaynakları hakkında bilgi sağlayacaktır.
- Genel idare kapsamındaki birimlerin, faaliyetlerini nasıl finanse ettikleri hakkında bilgi sağlayacaktır.
- Genel idare kapsamındaki birimlerin sorumluluklarını ve taahhütlerini yerine getirebilme yeteneğinin değerlendirilmesi için bilgi sağlayacaktır.
- Genel idarenin kapsamındaki birimlerin mali durumu hakkında doğru, net ve açık bilgiler şeffaf bir şekilde tüm talep edenlere verecektir.
- Genel idare kapsamındaki birimlerin performanslarının, etkinliklerinin ve başarılarının değerlendirilmesi için bilgi üretecektir.
- Genel idare kapsamındaki birimlerin kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun kullanıp kullanmadıklarını gösterecektir.
- Kaynakların, yasal sınırlar ve ödenek limitleri içinde, yasa ve sözleşme gereksinimlerine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını gösterecektir.

Mali tablolar genel idare kapsamındaki birimlerin; varlıkları, yükümlülükleri, öz kaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akımları hakkında bilgi sağlayacaktır. Mali tablolar kullanıcıların karşılaştırma yapabilmelerini mümkün kılmak için en az bir önceki yılın verilerini de içererek, herkes tarafından anlaşılabilir şekilde ve açıklamaları ile birlikte hazırlanacaktır.

Ayrıca, Devlet muhasebesi alanındaki bir sorun da, yukarıda belirtildiği gibi, muhasebe kayıtlarının, kurumsal bazda değil saymanlıklarca karma bir şekilde tutulması, bu kayıtlara dayanılarak yıl sonunda "kurumsal mali tablolar" yerine saymanlık idare hesabı cetvelleri düzenlenmesiydi. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi ile birlikte geliştirilen kurumsal kodlama ve muhasebe yazılımı sayesinde son derece detaylı kurumsal mali tablolar elde edilecektir.

## **VIII-TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİNİN HESAP VERME SORUMLULUĞU VE MALİ ŞEFFAFLIĞA KATKILARI**

Hesap verme yönetim olgusunun özünde vardır ve bu nedenle de kaynakları yöneten her kişi ve örgütsel birimin en temel yükümlülüğüdür. Hesap verme yükümlülüğünün kamu yönetiminde oluşturduğu zincir demokrasiler bakımından doğal ve son derece elzem bir ilişki olarak kabul edilmektedir. Zira halkın kendini yönetmesi için demokratik yolla seçtiği vekillerinden ve onların vekili durumundaki atanmış yöneticilerden, kendilerine tevdi edilen görevlerin ifası ve kamu kaynaklarının kullanımı konularında bilgi isteme ve hesap sorma hakkı demokratik rejimin özünde bulunan bir yetkidir. Demokrasilerde bu yetkinin temel biçiminin ve asgari sınırlarının anayasa veya yasalarla düzenlenmesinin bile yersiz olacağı ileri sürülmektedir. Öte yandan, açıkladığımız anlamdaki hesap verme yükümlülüğü aynı zamanda günümüz kamu yönetimleri bakımından bir çağdaşlık kriteri olarak da algılanmakta; ve yönetimde çağdaşlık ile demokrasiyi buluşturmaktadır. Zaten demokrasinin özü de, ülkeyi yönetenlerin vatandaşlara karşı sorumlu olmaları, onlara hesap vermeleridir.<sup>7</sup>

Devlet Muhasebesi, kaynak kullanımı gerektiren işlemleri kaydetmeli ve bu işlemleri özetleyen mali raporların hazırlanmasına temel teşkil etmelidir. Bu nedenle muhasebe, bir çok

---

<sup>7</sup> Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, *From Cash to Accural Basis* (Ankara: Başbakanlık Yayınevi, 2002), 16.

kaynağın kullanıldığı mali hesap verme süreci için temel bir unsur olma özelliğini taşır. Kamu yönetiminde mali hesabın tutulması (muhasabe) ile birlikte bütçeleme ve denetim hesap verebilirliğin temel öğelerini oluşturur. Bu anlamda özellikle muhasabe aynı zamanda yönetimin hesap verme yükümlülüğünü ifa etmesinin birer enstrümanı konumundadır. Mevcut muhasabe sistemi yukarıda anılan çeşitli nedenlerle bu işlevini sağlıklı bir biçimde yerine getirememektedir. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile getirilen gelişmiş raporlama sistemi sayesinde yönetimin hesap verme sorumluluğunu yerine getireceği mekanizmalar kurulmaktadır.<sup>8</sup>

Mali şeffaflık ise, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır. Şeffaflık, Devlet adına gerçekleştirilen bütün işlemlerin açıkça görülebilmesini ve anlaşılmasını gerektirir. Bir ülkede mali şeffaflıktan söz edebilmek için, kamuoyuna tüm mali faaliyetleri (bütçe dışı faaliyetler dahil) gösteren açıklıkta bilgi verilmesi, gerçekleşmesi muhtemel büyüklükleri içeren mali risklerin, vergi harcamalarının ve yarı mali nitelikteki faaliyetlerin raporlanması, ayrıca, mali bilgilerin yayınlanması konusunda açık bir taahhütte bulunulması gereklidir. Mali raporlama, zamanında, kapsamlı, güvenilir olmalı ve bütçeden sapmaları açıkça tanımlamalıdır. Ayrıca, mali bilgiler kamuoyuna açık olmalıdır.

Ülke ekonomisinin daha doğru değerlendirilmesinin sağlanması ve kamu yönetiminde etkinliğin artırılması için mali saydamlığın sağlanması bugün artık temel ön koşullardan birisi haline gelmiştir. Bu bağlamda uygulanmaya konulacak ve tahakkuk esasına dayanan yeni Devlet Muhasebesi Sisteminin şeffaflığa sağlayacağı katkıları şu şekilde sıralayabiliriz;<sup>9</sup>

- Genel idare sektörü içindeki bütün kurumların mali işlemlerinin aynı muhasabe standartlarına göre kaydedilmesi ve raporlanması sağlanmaktadır.
- Tahakkuk etmiş ancak ödenememiş borçların tespitine güvenilir bir dayanak sunulmaktadır.
- Geliştirilen muhasabe standartları ve hesap planıyla birlikte, hükümetin gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükleri ve yarı mali nitelikli tüm faaliyetleri muhasabe tarafından uygun şekilde kayıt altına alınacak ve raporlanmaya başlanılacaktır. Borçlanma yoluyla nakit veya mahsup olarak elde edilen kaynakların kullanımı tamamen muhasabe tarafından izlenecektir.
- Sorumluluğun ve şeffaflığın temini için mali olaylar ait oldukları dönemde kaydedilecektir.
- Mali raporların düzenli yayımlanması konusunda kesin taahhütlerde bulunmaktadır.
- Varsayım ve tahminlerdeki sapmalar ile gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler nedeniyle ortaya çıkabilecek mali riskler raporlanacaktır. Bunun yanı sıra Devlete ait önceden belirlenmiş standartları olan bir bilanço çıkarılacak, merkezi hükümetin borçları ve varlıklarının yapısı düzenli olarak gösterilecektir
- Kamu kaynağı kullanan tüm kurumların aynı tip mali raporlar hazırlaması ve bunların konsolide edilmesi sağlanarak kamu faaliyetleri hakkında bilgi edinilmeye karşılaştırılabilir ve daha doğru değerlendirme ve çıkarımlar yapılmaya başlanılacaktır.

Kamu yönetiminde şeffaflık ve hesap verme yükümlülüğü karşılıklı etkileşim içinde olan kavramlardır. Yani yönetimde şeffaflığı sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme süreçlerine; hesap verme süreçlerinin iyi işlemesi için de şeffaf mali politikalara ihtiyaç vardır. Bu nedenle sağlam bir hesap verme yükümlülüğü şeffaflığı sağlamanın vazgeçilemez bir aracı; şeffaflık da hesap verme yükümlülüğünü yerine getirebilmenin ön koşuludur. Esasen hesap verme yükümlülüğü kamu fonlarının kullanımına açıklık getirme, yani bu alanda şeffaf olma zorunluluğudur.

Hesap verme düzenlemelerindeki şeffaflığa ilaveten bizzat ilgili performans bilgilerinin şeffaflığı sorunu da gündemdedir. Özellikle ortaklık biçiminde yürütülen kamu hizmetlerine ilişkin performans bilgilerinin kamuya açık olmasının sağlanmasına özen gösterilmelidir.

<sup>8</sup> Erkan Karaarslan, "Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi," *Maliye Dergisi*, no.140 (Ağustos 2002), 72.

<sup>9</sup> Erkan Karaarslan, "Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri," *Mali Klavuz Dergisi*, no.17 (Temmuz 2002), 108.

## IX- SONUÇ

Devlet muhasebesinde planlanan reform çalışmaları sonuçlandığında, bütün genel idareye dahil birimlerde ortak muhasebe ve raporlama standartları ile çerçeve bir hesap planının uygulanmasına başlanılacaktır. Ayrıca, genel idarenin mali istatistiklerinin hazırlanması ve yayımlanması konusunda Maliye Bakanlığı yetkilendirilerek bu alandaki dağınıklık giderilecektir.

Böylece, merkezi yönetime, yerel idarelere ve sosyal güvenlik kurumlarına ait mali raporlar hem alt birimler itibarıyla ve hem de birleştirilmiş halde hazırlanabilecek ve önceden belirlenen aralıklarla kamu oyunun bilgisine ve kullanımına sunulacaktır. Hazırlanarak kamu oyunun kullanımına ve eleştirisine sunulan bu raporlar, kamu yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirliğin temelini oluşturacaktır. Söz konusu raporlar, genel idare kapsamındaki tüm birimlere; mali kararları alanlara; akademisyenlere; basına; milli gelir, gayri safi milli hasıla gibi ulusal hesapları yapan Devlet İstatistik Enstitüsüne; bütçe hazırlanmasında ve ödenek dağıtımında kullanılmak üzere Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne; taşınmaz mallara ait bilgiler için Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğüne; nakit yönetimi ve borçlanma gereksiniminin tespit edilmesinde Hazine Müsteşarlığına; yatırım programlarının hazırlanmasında Devlet Planlama Teşkilatına; para politikasının oluşturulmasında Merkez Bankasına ve kamu oyuna sağlam bir veri tabanı oluşturarak ekonomik ve mali geleceğin sağlam bir şekilde oluşturulmasına katkı sağlayacaktır.

**Erkan KARAARSLAN**  
**Maliye Bakanlığı**  
**Muhasebat Kontrolörü**

## KAYNAKÇA

- 1- Dişli, Mustafa. ve Eyüp Kızılkaya. *Çözümlü Devlet Muhasebesi*. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2000.
- 2- Dünya Bankası. *Kamu Harcamaları ve Kurumsal Yapının Değerlendirilmesi*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, 2001.
- 3- [http://www.muhasebat.gov.tr/devmuh/Det\\_Hes\\_Pla.xls](http://www.muhasebat.gov.tr/devmuh/Det_Hes_Pla.xls)
- 4- <http://www.mukder.org.tr/17ek.htm>
- 5- [http://www.tesev.org.tr/dosyalar/dl\\_kamu\\_maliye.html](http://www.tesev.org.tr/dosyalar/dl_kamu_maliye.html)
- 6- Karaarslan, Erkan. "Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi." *Maliye Dergisi*, no.140 (Ağustos 2002): 58-75
- 7- Karaarslan, Erkan. "Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık." *Mali Klavuz Dergisi*, no.15 (Ocak 2002): 5-19.
- 8- Karaarslan, Erkan. "Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri." *Mali Klavuz Dergisi*, no.17 (Temmuz 2002): 108-120
- 9- Kerimoğlu, Baki. "Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenlenme İhtiyacı." *Mali Klavuz Dergisi*, no.1 (Nisan 1998): 6-20
- 10- Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı. *Uluslararası Mali Standartlar*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 2002.
- 11- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. *Devlet Muhasebesinde Reform*

*Çalışmaları*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, 2002.

12- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. *From Cash to Accural Basis*. Ankara: Başbakanlık Yayımevi, 2002.

13- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Eğitim El Kitabı*. Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayımevi, 2002.

15- Sarı, Özcan. *A.B.D. Fedaral Bütçesi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, 2002.

16- Sayıştay Başkanlığı. *2000 Yılı Hazine İşlemleri Raporu*. Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2001

17- Tosun, Hikmet. *Açıklamalı Genel Muhasebe Kanunu*. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2001.