

YENİ DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ VE YEREL YÖNETİMLERDE YENİ
DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİŞ

Cem SERTTAŞ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Doç.Dr.Nurten ERDOĞAN

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Nisan 2006

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜYENİ DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ VE YEREL YÖNETİMLERDE YENİ
DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİŞ

Cem SERTTAŞ

İşletme Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Nisan 2006

Danışman: Doç.Dr.Nurten ERDOĞAN

Ülkemizin yıllardır içinde bulunduğu ekonomik buhranların bir sonucu olarak gerek iktidarların, gerekse IMF'in devletin mali yapısını daha iyi analiz ederek çözüm önerileri üretebilme çabaları, mevcut devlet muhasebe sisteminin yetersizliğini ortaya çıkarmıştır. Maalesef mevcut devlet muhasebe sistemimiz bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaktan oldukça uzak bir yapıdadır.

Bu nedenle; 1995 yılında kamunun yeniden yapılanmasını amaçlayan Kamu Mali Yönetim Projesi kapsamında genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan çalışmalar başlatılmıştır. Ancak kamu mali yönetimine destek olacak veri tabanının oluşturulması için genel yönetimi kapsayan raporlama gereksinimi çalışmaların kapsamının genişletilmesine yol açmıştır. Bu bağlamda çağdaş devlet anlayışının önemli unsurlarından yerel yönetimlerin muhasebe sistemlerinin de merkezi idareyle bütünlük içerisinde olabilmesi amacıyla ortak muhasebe ve raporlama standartları ve çerçeve hesap planı oluşturulması konusunda İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü çalışmalarını başlatmıştır.

Söz konusu çalışmaların sonucu olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yayımlanarak devlet muhasebe sistemimizde tam anlamıyla bir devrim gerçekleştirilmiştir.

Bu çalışmada; yerel yönetim kavramının temelini oluşturan belediyelerde yeni muhasebe sistemi anlayışı ele alınmıştır. Mevcut muhasebe sisteminin aksayan yönleri ve yeni muhasebe sisteminin ihtiyaçları karşılayabilirliği incelenmiş ve Eskişehir Tepebaşı Belediyesi verileri kullanılmak suretiyle sonuçlar karşılaştırılmıştır. Çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, devlet muhasebesinin tarihçesi, devlet muhasebesine ilişkin yaklaşımlar, muhasebe sistemleri, ülkemizde uygulanmakta olan mevcut muhasebe sistemi ve tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi incelenmektedir.

İkinci bölümde, yeni Türk Devlet Muhasebe Sistemi ele alınmış, sistemin yapısı ve işleyişi hakkında bilgiler verilmiştir.

Üçüncü bölümde, çalışmaya konu olan yeni devlet muhasebe sisteminin yerel yönetimlerdeki yapısı incelenmiş; söz konusu yapılanma hakkında temel açıklamalar yapılmıştır.

Dördüncü bölümde ise yapılan açıklamalar çerçevesinde, Eskişehir Tepebaşı Belediyesi'nde geleneksel muhasebe sisteminden yeni devlet muhasebe sistemine geçiş aşaması bir uygulama ile gerçekleştirilmektedir.

Bu çalışmada geniş ölçüde konuyla ilgili tez, makale, kitap ve istatistik değerlendirmelerden etik kurallar çerçevesinde yararlanılmaktadır.

THE BASE OF MASTER THESIS

THE NEW STATE ACCOUNTING SYSTEM AND TRANSITION TO THE NEW STATE ACCOUNTING SYSTEM AT THE LOCAL AUTHORITIES

Cem SERTTAŞ

Department Of Business Administration

Anadolu University Social Sciences Institute, April 2006

Adviser: Associate-Professor Doctor Nurten ERDOĞAN

As a result of the economical crises, which made our country suffer for years, efforts of both the government and the IMF to produce formula by analyzing the financial structure of the state better, has exposed the inadequacy of the state accounting system. Unfortunately, our state accounting system is far away from meeting the needs of information users.

For this reason; studies, that were aiming transition to accrual basis in general and annexed budget administrations, within the scope of Public Financial Administration Project intended for public restructuring were launched in the year 1995. In this context, in order for the accounting systems of local authorities, that are important elements of modern state understanding, to be in full integrity with the central administration, common accounting and reporting standards and a framework accounting plan were established. As a result of these studies, the Public Financial Administration and Control Law Nr. 5018 was issued and thus, strictly speaking, a revolution came into being.

In this study, the new accounting system understanding in municipalities, which form the foundation of local authorities concept, is being addressed. The limping sides of the current accounting system and the capacity of the new accounting system for meeting needs are investigated and by using Eskişehir Tepebaşı Municipality data, results are compared. The study consists of four parts.

In the first part, state accounting history, approaches to state accounting, accounting systems, the current accounting system being implemented in our country and accrual based state accounting system are examined.

In the second part, the new Turkish State Accounting System is discussed, information on the structure and functioning of the system are given.

In the third part, the structure of the new state accounting system in local authorities is investigated; basic explanations on restructuring are given.

In the fourth part, within the framework of these explanations, the transition stage from the traditional accounting system to the new state accounting system at the Eskişehir Tepebaşı Municipality is realized by an application.

In this study, theses, articles, books and statistical assessments are utilized vastly within the framework of ethical rules.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Cem SERTTAŞ'ın Yeni Devlet Muhasebe Sistemi ve Yerel Yönetimlerde Yeni Devlet Muhasebe Sistemine Geçiş başlıklı tezi 18 Mayıs 2006 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, İşletme(Muhasebe) Anabilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Adı Soyadı**İmza**

Üye (Tez Danışmanı) : Doç.Dr.Nurten ERDOĞAN

Üye : Prof.Dr.Fethi HEPER

Üye : Doç.Dr.Kerim BANAR

Prof.Dr.Nurhan AYDIN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZ	ii
ABSTRACT	iv
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	vi
ÖZGEÇMİŞ	xii
İÇİNDEKİLER	viii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MİLLİ MUHASEBE VE DEVLET MUHASEBESİ

1.	MİLLİ MUHASEBE	3
	1.1. Milli Muhasebe Kavramı	4
	1.1.1. Milli Muhasebenin Tarihiçesi	5
	1.1.2. Milli Muhasebenin Görevleri	6
	1.2. Milli Muhasebe Sistemleri	7
2.	DEVLET MUHASEBESİ	8
	2.1. Devlet Muhasebesi Görüşleri	9
	2.2.1. Klasik Devlet Muhasebesi Görüşü	9
	2.2.2. Çağdaş Devlet Muhasebesi Görüşü	10
	2.2. Devlet Muhasebesi Sistemleri	10
	2.2.1. Klasik Devlet Muhasebe Sistemleri	10
	2.2.1.1.Kameral Muhasebe Sistemi	11
	2.2.1.2.Schneider Muhasebe Sistemi	13
	2.2.2. Çağdaş Devlet Muhasebe Sistemleri	16
	2.2.2.1.Constante Muhasebe Sistemi	16
	2.2.2.2.Logismografi Muhasebe Sistemi	18
	2.3. Devlet Muhasebesinde Kayıt Yöntemleri	19
	2.3.1. Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Yöntemi	20
	2.3.2. Taahhüt Esaslı Muhasebe Kayıt Yöntemi	20
	2.3.3. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Yöntemi	21
	2.3.4. Değiştirilmiş Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Yöntemi	22
	2.3.5. Değiştirilmiş Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Yöntemi	22
3.	MİLLİ MUHASEBE –DEVLET MUHASEBESİ İLİŞKİSİ	23

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ

1.	TÜRK DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ	25
1.1.	Türk Devlet Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi	25
1.2.	Türk Devlet Muhasebe Sisteminin Yasal Çerçevesi	26
1.2.1.	Sistemin Kapsadığı Kurumlar	27
1.2.2.	Kavram ve İlkeler	28
1.2.3.	Personel Yapısı	29
1.3.	Türk Devlet Muhasebe Sisteminin İşleyişi	33
1.3.1.	Hesap Yapısı	33
1.3.2.	Muhasebe İşlemleri	35
1.3.3.	Mali Raporlama	35
2.	TÜRK DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNDE MALİ KONTROL VE DENETİM	38
2.1.	İç Kontrol	38
2.2.	Harcama Öncesi Kontrol	39
2.3.	Harcama Sonrası Denetim	40
2.3.1.	İç Denetim	40
2.3.2.	Dış Denetim	42

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YEREL YÖNETİMLERDE YENİ DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ

1.	YEREL YÖNETİM KAVRAMI	44
2.	YEREL YÖNETİMLERDE MUHASEBE SİSTEMİNİN GELİŞİMİ	46
2.1.	Yerel Yönetimlerde Muhasebe Sisteminin Yapısı	46
2.1.1.	Sistemin Yasal Dayanağı	46
2.1.2.	Sistemin Kapsadığı Kurumlar	47
2.1.3.	Personel Alt Yapısı	47
2.1.4.	Kullanılan Belgeler	52
2.1.5.	Hesap Planı	53
3.	YEREL YÖNETİMLERDE MALİ KONTROL VE DENETİM	

İŞLEMLERİ	54
3.1. Mali Kontrol	55
3.2. Denetim	56
3.2.1.İç Denetim	58
3.2.2.Dış Denetim	59
4. YEREL YÖNETİMLERDE YENİ MUHASEBE SİSTEMİYLE İLGİLİ SORUNLAR VE ÖNERİLER	60

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ESKİŞEHİR TEPEBAŞI BELEDİYESİNDE YENİ MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİŞ AŞAMASI VE SONUÇLARI

1. ÇALIŞMANIN AMACI	63
2. ÇALIŞMAYA KONU OLAN YEREL YÖNETİM BAŞKANLIĞININ SEÇİMİ	64
2.1. Tepebaşı Belediyesi'nin Muhasebe Bilgileri	64
2.2. Tepebaşı Belediyesi Hesaplarının Yeni Muhasebe Sistemine Aktarılması	67
2.3. Tepebaşı Belediyesinin Yeni Muhasebe Sistemine Uygun Hazırlanmış Açılış Kaydı ve Bilançosu	76
3. ÇALIŞMANIN DEĞERLENDİRİLMESİ VE SONUCU	78
SONUÇ	80
EKLER	81
KAYNAKÇA	106

GİRİŞ

Globalleşen dünyada gerek ulusal ve uluslar arası finans kuruluşları, gerekse yerli ve yabancı sermaye sahipleri ülkelerin mali ve ekonomik yapılarıyla yakından ilgilenmektedirler. Zira, dünyadaki bir çok ülkede devlet hala en büyük ekonomik birimdir. Hükümetler aldıkları kararlar ve uyguladıkları programlarla ekonomiye doğrudan ve dolaylı olarak müdahale etmektedirler.

Bu anlamda, devlet muhasebesinin bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap verebilir olması da önem kazanmıştır. Ülkemizde uygulanan devlet muhasebe sistemi de bu ihtiyaçlara cevap verebilmekten oldukça uzak olduğundan gerek Dünya Bankası ve IMF'in telkinleriyle, gerekse de Avrupa Birliği müktesebatına uyum süreci içerisinde hazırlanan ulusal program çerçevesinde çeşitli çalışmalar yapılmıştır.

Her geçen gün değişen, gelişen ve globalleşen dünyada ekonomik ve sosyal sistemin yapıları ve ihtiyaçları değiştiği; bu değişimler neticesinde muhasebe sisteminden beklentilerde arttığı için muhasebe sistemi de gelişen yapıya ayak uydurmak için her geçen gün kendini yenileyecektir. Ülkemizde 1930'lu yıllarda başlayan devlet muhasebe sisteminin geliştirilmesine yönelik çalışmalarda ilk önemli adım 10.12.2003 tarihinde atılmış ve Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile devlet muhasebe sisteminde köklü bir değişikliğe gidilmiştir.

Bu kanun ile kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması, kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişinin, kamu bütçelerinin hazırlanmasının ve uygulanmasının, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesinin, raporlanmasının hesap verilebilir ve saydam bir biçimde yapılması ile mali kontrolün düzenlenmesi amaçlanmıştır.

Bu çalışmada modern devlet anlayışının ve demokrasinin önemli birimlerinden olan yerel yönetimlerin bu kanun ve bu kanuna istinaden çıkarılacak yönetmelik ile

muhasabe işlemlerinde meydana gelecek değişimler ve bu değişimler sonucu ortaya çıkacak sonuçlar yukarıda belirtilen amaçlar doğrultusunda değerlendirilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MİLLİ MUHASEBE VE DEVLET MUHASEBESİ

1. MİLLİ MUHASEBE

Gelişen ve değişen dünyada artık güçlü bir devlet olmak güçlü bir orduya sahip olmakla mümkün değildir. Bunun yanında güçlü bir ekonomik yapıda globalleşen dünyada yer edinebilmenin bir ön koşulu olmuştur. Esasen globalleşme çağımızda genel olarak sadece sermaye hareketleriyle ortaya çıkmaktadır. Yani kısaca sermaye globalleşmektedir.

Bu anlamda özellikle ülkemizde son on yıl içerisinde bir biri ardında yaşanan ekonomik krizler uluslararası sermayenin ülke ekonomisini ne ölçüde etkileyebileceğini defalarca göstermiştir. Örneğin nedeni bilinmeksizin ülkeye girmiş olan yüklü bir miktar yabancı paranın bir gecede çıkmasıyla ekonomik krizler yaşanmıştır. Bu deneyimler ekonomi yönetimine artık daha akılcı ve programlı hareket etme zorunluluğu getirmiştir.

Diğer taraftan günümüzde devlet yapılarında köklü değişiklikler meydana gelmiş ve devlet halkının refah seviyesini yükseltmek adına bir çok alanda ciddi yatırımlar yapmaktadırlar. Birçok gelişmiş ülkede kişi başına düşen milli gelir her yıl artmaktadır. Ayrıca devletler sadece ekonomik değil aynı zamanda sosyal politikalarda üretmekte ve halklarının sosyal yaşamlarını da sürekli olarak geliştirmektedir.

Bu anlamda ekonomik ve sosyal gelişmeleri hızlandırmak devlet yönetimi açısından bu unsurlara hakimiyet sağlayabilmekle mümkün olabilmektedir. Tam bu

noktada milli muhasebe kavramı ortaya çıkmakta ve önem kazanmaktadır. Çünkü ülke ekonomisinin mevcut durumu hakkında bilgi alınabilecek tek kurum milli muhasebedir.

1.1. Milli Muhasebe Kavramı

“Milli muhasebe kavramı, iktisatçılar tarafından değişik terimlerle ifade edilmiştir. Fransızlar, *comptabilité nationale* terimini başlangıçtan itibaren benimsemişlerdir. Anglo-Saksonlar ve diğer ülkeler iktisatçıları *national income and accounting*(milli gelir ve muhasebesi), *national economic accounting*(milli ekonomi muhasebesi), *national accounts*(milli hesaplar), *social accounting*(sosyal muhasebe), *construction of social accounts*(sosyal muhasebenin yapısı) gibi terimler teklif etmişlerdir”¹

Mili muhasebe kavramı muhasebenin diğer dallarından oldukça farklı bir yapıya sahiptir. Temel olarak ülke ekonomisinde yer alan özel sektör ve devlet muhasebe verilerini bütünleştirerek istatistiki sonuçlara ulaşmayı hedef alan bir yapıdadır. Ancak, milli muhasebe sadece mal ve hizmet üreten özel ve kamu sektörüyle değil aynı zamanda ekonomik işlevi olan tüm toplum bireyleriyle de ilgilenmektedir.

Genel olarak, “milli muhasebe, bir ülkenin bir dönem zarfındaki ekonomik faaliyeti hakkında muhasebe tabloları dahilindeki toplu ve genel görüş teminine yarayan bir tekniktir”² Bu tanımlamada görüldüğü gibi milli muhasebe ülkenin bir dönem içindeki tüm ekonomik faaliyetleri ile ilgilenmektedir.

Jean MARCZEWSKI’ye göre, “milli muhasebe ekonomi biliminin bir koludur. Bu bilim kolu ekonomik bağlantıların tümünün sayıca incelenmesini konu edinir”³ Bu tanımdaki ekonomik bağlantı kavramı bir ülkedeki ekonomik hayatı etkileyen kişi ya da

¹ Genel Ekonomi Ansiklopedisi, 2.cilt, Milliyet Yayını, Nisan 1988, s.655

² Bedi Necmettin FEYZİOĞLU, **Milli Muhasebe ve Milli Bütçeye Dair Tetkikler**, (Cilt-1-, Milli Muhasebe-Devlet Muhasebesi, İstanbul, 1966), s.25

³ Jean MARCZEWSKI, **Ulusal Muhasebe**. Çeviren: Nusret BEYGO(Ankara: Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği,1975), s.13

kurumların birbirleri ile olan ekonomik ilişkilerini ifade etmektedir. Bu ilişkiler genel olarak mal ve hizmet satın alma ve karşılığında para veya para yerine kabul edilen mal veya hizmet verme şeklinde meydana gelmektedir. Bu anlamda toplumda yaşayan bir birey dahi üretim ve tüketim kavramları göz önüne alındığında milli muhasebenin ilgi alanına girmektedir.

1.1.1. Milli Muhasebenin Tarihçesi

Milli muhasebenin tarihsel gelişimi genel olarak tarihteki devlet yapılarıyla da uyumlu bir gelişme izlemiştir. Devletlerin ülkesinde yaşayanlarla, devletlerin devletlerle ve insanların birbirleriyle olan ekonomik ilişkileri geliştikçe milli muhasebeye duyulan ihtiyaçta artmıştır..

Milli muhasebe kavramının ortaçağa kadar indiğini düşünen iktisatçılar vardır. Birinci William, İngiltere'yi istila ettikten sonra, toprakların yüz ölçümünü, verdikleri ürün miktarını, üzerinde yaşayan nüfusu ve yetiştirdikleri hayvan türleri ile bunların sayılarını gezici heyetler marifeti ile yazdırtmış ve memleket ekonomisinin bir genel tablosunu çıkarmaya teşebbüs etmiştir. William Petty, 1665'de yazdığı *Verbum Sapienti* ve 1676'da kaleme aldığı *Political Arithmetick* adlı eserlerinde halkın gelirini, milli serveti ve emeğin yarattığı değeri tahlil etmiştir. Boisguilbert, 1695'de, *Détail de la France* adlı eserinde Fransa'nın iktisadi varlığını hesaplamaya çalışmıştır. 1712 yılına kadar yaşamış olan İngiliz istatistikçisi Gregory King, milli ekonominin envanterini çıkartmayı, ailelerin kazançlarını ve harcamalarını sondajlarla öğrenmeyi ve bir milli gelir tahmini ortaya koymayı denemiştir.

Yirminci yüzyılda, Bowley ve Stamp, milli gelir çalışmalarını tekrar canlandırmışlardır. Keynes'in Genel Teorisi, milli ekonominin muhasebesini kurmak fikrine önem kazandırmıştır. İkinci dünya savaşında ve onu izleyen yıllarda, milli gelir ve milli muhasebe çalışmaları büyük bir yoğunluk göstermiştir.⁴

Milli muhasebenin ikinci dünya savaşında önem kazanmasının nedeni ise ülkelerin savaşı finanse etme çabaları olmuştur. İkinci Dünya Savaşı sırasında ülkeler savaşın finansmanını sağlamak amacıyla halklarından gelirleri ölçüsünde vergi

⁴ Genel Ekonomi Ansiklopedisi: a.g.e., s.655

toplamaya çalışmışlardır. Tabii ki gelirlerini hesaplamak için giderleri de tespit etmek gerekmiş; böylece halkın gelir ve giderleri konusunda kabaca da olsa bir fikre varılmaya çalışılmıştır. Diğer taraftan savaşın ekonomiye verdiği ve vereceği zararlar incelenmiş ve bu konuda önlemler alınmaya çalışılmıştır. İşte tüm bu çabalar milli muhasebe kavramının önemini artırmış ve bu konudaki çalışmaların yoğunlaşmasını sağlamıştır.

1.1.2. Milli Muhasebenin Görevleri

“Milli muhasebe böylece 2. Dünya Savaşından sonra müdahaleci devlet anlayışının sonucu olarak doğmuş, kalkınmayı gerçekleştirmek, bunu kısa sürede yapabilmek, ekonomideki tıkanıklıkları saptama ve onları giderme yoluyla meydana gelen enflasyonla savaş gibi görevleri üstlenmiştir.”⁵

Ancak bu açıklamada belirtilmesine rağmen milli muhasebenin enflasyonla savaş gibi bir görevi olmamıştır. Milli muhasebenin amacı bilgi kullanıcılarına doğru ve güvenilir veri sağlamaktır. Temel olarak milli muhasebenin üç grup görev ve fonksiyonu vardır. Bunlar, “ekonomik olayların sınıflandırılması, ekonomik analizlere elverişli bilgilerin toplanması ve tüm bu bilgileri analize uygun hale getirmektir.”⁶

Milli muhasebe bu görev ve fonksiyonları ile çok çeşitli amaçlarla kullanılmaktadır. Örneğin, ekonominin mevcut durumu hakkında milli muhasebe tarafından ortaya çıkarılan sonuçlar ekonominin geçmişi hakkında bilgi vermekle kalmaz; aynı zamanda yakın gelecek hakkında da çeşitli öngörüler elde edilmesine yardımcı olur. Bu mevcut durum ve öngörüler sayesinde de kısa ve uzun vadeli planlamalar yapılabilmektedir.

Özellikle gelişmekte olan bir ülkede milli muhasebe bilgileri şu kurumlarca ve şu amaçlarla kullanılır;

- Hükümet tarafından ülkenin gelişme sürecine ilişkin olarak alınacak kararlarda kullanmak,

⁵Adil GİRAY, **Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi**, (Ankara, 1997), s.4

⁶ FEYZİOĞLU, **a.g.e.**,s.37

- Finansal kaynak ve yatırım mali sağlayan ülkeler ve uluslararası finans kurumları tarafından kullanmak,
- Sermaye birikimini sağlayacak yatırımlara ilişkin olabilirlik ve öncelikleri araştırma çalışmalarında kullanmak,
- Uluslar arası para ve finansal kurumlarca, ülkeler arası karşılaştırmalar yapabilmek için kullanmak.⁷

1.2. Milli Muhasebe Sistemleri

Söz konusu amaçlara ulaşmak için milli muhasebe alanında sistemler oluşturulmuştur. Ancak bunlardan ilki ikinci dünya savaşını izleyen yıllarda Prof. Richard Stone tarafından oluşturulmuştur. “Prof. Richard Stone’nun Milli Muhasebe Hesapları adlı kitabı 1947 yılında Birleşmiş Milletler tarafından basılmış ve bu monografi gelecekte bu alanda yer alacak gelişmelerin iskeletini oluşturmuştur.”⁸

Bu sistemde kullanılan hesaplar;

- Üretim Hesabı
- Tüketim Harcamaları Hesabı
- Sermaye Birikimi Hesabı
- Gelir-gider Hesabı
- Sermaye Finansman Hesabı
- Dış İşlemler Hesabıdır.

Üretim ve tüketim harcamaları ve sermaye birikimi hesapları ile ilgili işlemciler şunlardır;

- Endüstriler
- Devlet Hizmetleri Üreticileri
- Kar Amacı Gütmeyen Özel Hizmet Üreticileri
- Hane Halklarının Birbirine Yönelik Hizmetleri
- Tüketici olarak devlet, kar amacı gütmeyen özel hizmetler ve hane halkları

Gelir-gider ve sermaye finansman hesabı ile ilgili işlemcilerde kurumsal olarak şöyle sınıflandırılırlar;

- Anonim Kuruluşlar
- Devlet

⁷ J.W.ROSS,**Gelişmekte Olan Ülkelerde Ulusal Muhasebe**. Çeviren: Fevzi SÜRMEİ (Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, 17.Cilt, Sayı 2, 1981), s.192

⁸ **Ekonomi Ansiklopedisi**, İkinci Cilt, Paymaş Yayınları, İstanbul, s.423

- Hane Halkına Hizmet Eden Kar Amacı Gütmeyen Özel Kuruluşlar
- Hane Halkı; Mali Olmayan ve Kurumlar Vergisi Ödemeyen Kuruluşlar.

Milli muhasebe sisteminde, yukarıda sözü edilen altı hesap birleştirilerek ekonominin tümü için geçerli dört konsolide hesap (milli konsolide hesaplar) oluşturulmuştur;

- Hesap A: Gayri safi yurt içi hasıla ve harcamalar
- Hesap B: Kullanılabilir milli gelir ve dağılımı
- Hesap C: Sermaye finansmanı
- Hesap D: Bütün hesaplar – Dış işlemler.⁹

Richard Stone'un ortaya çıkardığı bu muhasebe sistemi birçok yeni milli muhasebe sistemine öncülük etmiştir. Tabii ki zaman içerisinde milli muhasebeden beklentiler artmış; böylece bu konudaki çalışmalarda beraberinde yoğunlaşmıştır.

Ülkelerin milli muhasebe sistemlerini kurmalarında en temel sorunlardan biri konsolide edilebilir muhasebe sistemlerinin olmayışıdır. Örneğin Türkiye'de olduğu gibi özel sektör ve devlet kurumları farklı muhasebe sistemleri ile faaliyet göstermekteyseler; bu muhasebe sistemlerinin ürettikleri bilgileri bir araya getirebilmek ve doğru ve güvenilir sonuçlara ulaşabilmek mümkün olamamaktadır.

Günümüzde özellikle gelişmekte olan birçok ülke gerek kendi çabası gerekse de IMF ve Dünya Bankası gibi finansal kuruluşlar veya Avrupa Birliği gibi birliklerin zorlamasıyla milli muhasebe sistemlerinde önemli gelişmeler kaydetmektedirler.

2. DEVLET MUHASEBESİ

Muhasebe, genel olarak “ekonomik bir varlık olan işletme hakkında alınacak kararlara temel olacak faydalı bilgilerin üretilmesi için söz konusu işletmenin varlık ve kaynaklarında değişme yaratan parayla ifade edilebilen tüm işlemleri tanımlayan, kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve analiz ve yorum sonuçları ile birlikte faydalı raporlar haline getirip karar alacak ilgili kişilere iletilmesini sağlayan bir süreç”¹⁰ olarak

⁹ **Ekonomi Ansiklopedisi**, İkinci Cilt, Paymaş Yayınları, İstanbul, s.423

¹⁰ Cemalcılar, Önce, **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, (Eskişehir, 1999). s.5

tanımlanabilir. Ancak, devlet muhasebesi kavramı düşünüldüğünde bu tanımlamadan bazı farklılıklar göze çarpmaktadır. Öncelikle; devlet tam anlamıyla ekonomik bir varlık olarak tanımlanamaz. Aslında daha çok sosyal ve hukuki bir varlıktır.

Kamu sektöründe amaç verimlilik ve etkinliktir. Devlet muhasebesinin amacı da işte bu verimlilik ve etkinlik sonucu ortaya çıkan faydayı kayıt altına alabilmektir. “Bu tür bir hesaplama, henüz ulaşılması güç bir hedef olabilir. Ancak, bu aşamaya varabilmenin ilk koşulu şüphesiz kamunun mevcut durumunu yansıtabilen sağlıklı bir devlet muhasebesine sahip olabilmesidir.”¹¹ Örneğin; devletin sağlıklı yaşam konusunda halkı bilgilendirmek için yaptığı çalışmaların sağlık giderlerine olumlu etkisini ölçebilmek ulaşılması zor da olsa devlet muhasebesinin hedefidir.

Devlet muhasebesi genel olarak devletin sorumluluğu altında bulunan toplumun gereksinimlerini karşılamak üzere katlandığı maliyetleri ve bu ihtiyaçları karşılamak üzere topladığı gelirleri kayda alarak bütçe çerçevesi içerisinde bu gelir ve giderlerdeki değişimleri izler.

Ancak zaman içerisinde devlet muhasebesi hakkında çeşitli görüşler ortaya çıkmıştır.

2.1. Devlet Muhasebesi Görüşleri

Devlet muhasebesi görüşleri klasik devlet muhasebe görüşü ve çağdaş devlet muhasebesi görüşü olarak iki bölümde incelenmektedir.

2.1.1. Klasik Devlet Muhasebesi Görüşü

Klasik devlet muhasebe görüşü, devletin gelir ve giderlerini izleme, bunların bütçeye uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini gözleme görevi dışına çıkmamaktadır. Bu açıdan klasik devlet muhasebesi bir bütçe muhasebesidir. Devletin nakit hesabı dışında mal varlığı devlet muhasebe kavramı içine girmemektedir.¹²

¹¹ A.Azmi GÜNGÖR, *Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi*, 1981, s.7

¹² Giray, *a.g.e.*, s.136

2.1.2. Çağdaş Devlet Muhasebesi Görüşü

Bu görüşü göre de bütçe, devlet muhasebesi içinde önemli bir yer kaplamakla birlikte, devlet muhasebesini devletin bütçe faaliyetlerini izleyen bir muhasebe olarak sınırlandırmamak gereklidir. Devlet bir tüzel kişi olduğu için borçlu ve alacaklı olması, bir mala sahip olması mümkündür. Fakat mamelek üzerinde yapılan bir işlem muhasebe açısından bütçede yapılan işleme benzememektedir. Örneğin devletin bir taşınmaz satın alması, bütçe açısından devletin bir harcaması, kalıt açısından bir harcama değildir. Para taşınmaz hale sokulmuştur.¹³

2.2. Devlet Muhasebesi Sistemleri

Devlet muhasebesinde yukarıda açıklanan görüşler çerçevesinde çeşitli sistemler mevcuttur. Devlet muhasebesinin amacı kısaca devlet faaliyetlerinin kayda alınması ve bu faaliyetlere ilişkin sonuçlar hakkında bilgi kullanıcılarına veri sağlayabilmektir. Zamanla devletin faaliyetlerini artırması ve muhasebe sistemlerinin ihtiyaçlara cevap veremediği durumlarda yeni devlet muhasebe sistemleri ortaya çıkmıştır.

Bu sistemler yukarıdaki görüşler ışığında klasik devlet muhasebe sistemleri ve çağdaş devlet muhasebe sistemleri olarak iki grupta incelenmektedir.

2.2.1. Klasik Devlet Muhasebe Sistemleri

Klasik devlet muhasebe sistemlerinde devlet muhasebesi kavramı devlet faaliyetlerinin devlet bütçesi kapsamı içerisinde muhasebeleştirilmesini amaçlayan sistemlerdir. Bu sistemlerde devlet gelirlerinin bütçede hedeflenen rakamlara ulaşım ulaşmadığı; devlet giderlerinin ise yine devlet bütçesinde belirlenen rakamlarla sınırlı kalıp kalmadığı incelenir. Ancak bu sistemlerde devletin yapmış olduğu menkul ve gayrimenkul yatırımlarda gider olarak düşünülerek kayda alınmaktadır. Yukarıda da belirtildiği gibi devletin faaliyetlerinde kullanmak üzere bir bina yapması veya yine faaliyetlerinde kullanılmak üzere bir otomobil satın alması gider olarak kabul

¹³ Aynı, s.137

edilmektedir. Bu durum klasik devlet muhasebe sistemlerini çağdaş devlet muhasebe sistemlerinde ayıran en temel farklılıktır.

Klasik devlet muhasebe sistemleri kameral muhasebe sistemi ve Schneider muhasebe sistemi olarak ikiye ayrılmaktadır.

2.2.1.1. Kameral Muhasebe Sistemi: Kameral muhasebe sistemi eski ve yeni kameral muhasebe sistemi olarak iki sınıfa ayrılmıştır.

Eski Kameral Muhasebe Sistemi : Eski Kameral muhasebe sistemi ilk önce Avusturya'da kullanılmaya başlanmıştır. Bu sistemde kasa defteri ile gelir ve gider müfredat defteri olmak üzere iki defter kullanılmaktadır. Kasa defterinin borç sayfasına, vergi cetvellerine veya tahakkuk fiş ve bordrolarına istinaden gelir kayıtları, alacak sayfasına masraf ita emirlerine istinaden gider kayıtları işlenir. Eski Kameral Sistem, gelir ve gider tahakkuklarını gösterdiği için bu hesaplara ait bakiyeler bilinmez. Yıl içerisinde kasa defterlerine kaydedilen muameleleri kontrol eden bir hesap bulunmaktadır. Senelik hesaplar veznedar tarafından kasa hesabına istinaden çıkarıldığı için yapılan hata ve suistimallerin gizlenmesi mümkün olmamaktadır.¹⁴

KASA DEFTERİ

Tarih	İşlem	Belge	Gelir	Gider

(Kaynak: GİRAY, 1997; 139)

Yeni Kameral Muhasebe Sistemi: Her ne kadar Eski Kameral Muhasebe sisteminde uygulamada yapılan hata ve suistimallerin gizlenmesi mümkün görünmese de tutulmakta olan defterler aynı muhasebe uzmanı ya da muhasebe elemanı tarafından

¹⁴ Özdemir AKMUT, **Türkiye Devlet Muhasebesi**, (Ankara, 1973), s.21

tutulmakta olduğundan kontrol açısından uygun görülmemiştir. Bu nedenle söz konusu aksaklığı giderebilmek için yeni kameral muhasebe sistemi oluşturulmuştur.

Yeni kameral muhasebe sistemi ilk defa Avusturya İmparatorluk Muhasebe şefi Püechenberg tarafından XVII. Yüzyılın sonlarına doğru kullanılmıştır. Yeni sistemde kasa ve muhasebe servisleri bulunur. Kasa servisinde para, muhasebe servisinde ise gelir ve gider defterleri tutulmaktadır. Hesapların iki ayrı servis tarafından tutulması kontrol imkanı sağlamakta ve eski Kameral muhasebenin yukarıda gördüğümüz mahzurunu ortadan kaldırmaktadır. Kasa defteri veya para defteri eski kameral muhasebede olduğu gibidir. Gider defterlerinde ise yıl içindeki gelir ve gider tahakkuklarını da gösterecek sütunlar açılmıştır. Yıl sonlarında gelir ve giderlerin bütçeye uygunluğunu kontrol etmek için senelik hesaplar yapılır. Yeni Kameral muhasebe sistemi eski sistemin mahzurlarını ortadan kaldırmakla beraber sadece bütçe hesaplarının muhasebeleştirilmesine imkan verdiği patrimuanda meydana gelen değişiklikleri göstermediği için terkedilmiştir.¹⁵

Gelir-Gider Ayrıntı Defterinde Gelir Kaydı

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

(Kaynak: GİRAY, 1997; 140)

¹⁵ Akmut, a.g.e., s.21

Sene Sonu Hesaplar Tablosu

Fasıl Madde	Sene Başında Gelir- Gider Kalıntısı	Tahakkuk Eden Gelir- Gider	Toplam	Tahsil ve Ödenen Gelir- Gider	Sene Sonu Gelir- Gider Kalıntısı	Bütçe	Tahakkuk Eden Gelir-Gider Bütçeleri İle Karşılaştırma	
							Fazla	Noksan
Gelir								
Gelir Toplamı								
Gider								
Gider Toplamı								

(Kaynak: GİRAY, 1997; 141)

2.2.1.2. Schneider Muhasebe Sistemi: Kameral muhasebe

sisteminin geliştirilmiş şekli olmakla birlikte bu sistemde yine bütçe esaslıdır. Mahsup işlemleri ile bütçe dışı alacak ve borç hesapları da kapsama alınarak uygulamaya konulmuştur. Bu sistemde de çift taraflı kayıt yöntemi yoktur. Sadece gelir-gider kaydı bir diğer anlamda bütçe muhasebesi vardır. Schneider muhasebe sisteminde üç ayrı defter tutulmaktadır. Bunlar;

- Yevmiye Defteri
- Defter-i Kebir
- Gelir ve Gider Defteri'dir.

“Yevmiye defteri, gelir ve gider yevmiyesi olarak iki deftere ayrılmaktadır. Yevmiye defterinin sol sahifesi; gelir yada giderin bütçedeki fasıl ve maddesini, defteri

kebir tarih ve numarasını, bakiye, kasa ve mahsup sütunlarını gösterecek bir şekilde tanzim edilmiştir.”¹⁶

Yevmiye Defteri (Sol Sayfa)

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

(Kaynak: GİRAY, 1997; 144)

Defterin sağ sahifesinde ise işletme, mağaza, sermaye sahipleri ve cari hesaplar şeklinde dört hesap grubu yer alır.

Yevmiye Defteri (Sağ Sayfa)

İşletme				Mağaza		Sermaye				Cari Hesap
Genel Yönetim	H.Gazı Üretim	Diğer Mad.	Kar ve Zarar	Kömür	Yükleme Yapılacak Kıymet	Yenileme	Ödünç Almalar	İhtiyat	Yenileme Fonları Yatırımları	

(Kaynak: GİRAY, 1997; 144)

¹⁶ Vural AKARÇAY, *Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması*,(Ankara, 1980), s.17

Yukarıda yevmiye defterinin sağ tarafının nasıl tanzim edildiği bir havagazı üretimi yapan bir fabrika için gösterilmektedir. Bu havagazı fabrikasına havagazı imalatı için alınan ve peşin para ödenen kömür, gider yevmiyesinin sol sayfasına bütçe ve fasıl maddesine yazıldıktan sonra sağ tarafında kömür sütununa geçirilir. Para çıkışı nedeniyle de kasada belirtilir. Çalışanların ücretleri gider sayfasında yani sol sayfada ve genel yönetim hesabında yani sağ sayfada gösterilir. Mağazadan havagazı üretimi için kömür çıkmışsa bu gelir yevmiyesine sol sayfasındaki mahsup ve sağ sayfasındaki havagazı üretim kısmına alınır. Görüldüğü gibi çift yazma usulündeki borç alacak sistemi yerine Schneider sisteminde gelir-gider olarak gerekli sütunlara geçirilmektedir.¹⁷

Schneider muhasebe sisteminde defteri kebir de dört bölüme ayrılmıştır.

- İşletme Defteri kebir
- Mağaza Defteri kebir
- Patrimuan hesapları defteri kebir
- Hesabı cari defteri kebir

Schneider sisteminde defteri kebirin iki ayrı sayfası vardır. Sol taraf gelirlerin, sağ taraf ise giderlerin kaydına ayrılmıştır.. Ayrıca tahakkuk eden gelir ve giderler ile bunların tahsil ve ödemelerini gösteren ayrı sütunlar vardır.

Fasıla :

Gelir (Sol Sayfa)

Madde :

Hesap :

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

(Kaynak: GİRAY, 1997; 146)

¹⁷ Giray, a.g.e., s.145

Sene İçinde Alınan Öd.

Gider (Sağ Sayfa)

Bütçe :

Kalıntı :

No	Gideri n İçeriği	Ödeme Emri Çıkan Giderin		Ödenen Gelir				Gelecek Seneye Devreden Kalıntı		Düşünceler
		Tarih	Toplam	Tarih	Nisan Temmuz	Ağustos Mart	Toplam	Gider Kalıntı sı	Diğer Aktif Kalıntısı	

(Kaynak: GİRAY, 1997; 146)

Bu sistemin bir diğer defteri de gelir ve gider defteridir. Bu defter de yeni kameral sistemde olduğu gibi bütçenin gerektirdiği idari kontrolü sağlamak amacıyla tutulur.

2.2.2. Çağdaş Devlet Muhasebe Sistemleri

Çağdaş muhasebe sistemleri de, çağdaş devlet muhasebesi görüşüne dayanır. Çağdaş devlet muhasebe sistemlerini klasik devlet muhasebe sistemlerinden ayıran en önemli farklılık çağdaş muhasebe sistemlerinde maddi duran varlık hesaplarına da yer verilmesidir. Klasik devlet muhasebe sistemlerinde bütçe hesapları yer almakta olup maddi duran varlıklarda yapılan değişiklikler kayda alınamamaktadır. Çağdaş sistemlerde iki türlü hesap grubu bulunmaktadır. Devletin faaliyetleri ile ilgili işlemleri bütçe yönünden kaydeden bir bütçe hesapları grubu; diğer taraftan devletin maddi duran varlıklarındaki değişimleri kaydeden maddi duran varlık hesapları grubu vardır. Bu iki hesap grubu bir muhasebe içinde yürütülür.

Çağdaş devlet muhasebesi sistemleri; Constante muhasebe sistemi ve Logismografi muhasebe sistemidir.

2.2.2.1. **Constante Muhasebe Sistemi:**

Constante muhasebe sistemi gelir ve giderleri tahakkuk safhasında kayıt etme prensibine göre kurulmuştur. Bu sistemde her kıymet hareketi biri borçlu, biri alacaklı olmak üzere iki hesaba işlenmektedir. Ancak hesaplar arasındaki münasebet daima sabittir ve her muamelede aynı kalmakta değişmemektedir. Sistemin iki ana defteri vardır: 1) Kasa defteri, 2) Gelir ve gider defteri (İdari yevmiye).¹⁸

Kasa defteri her zaman olduğu gibi nakit hareketlerini izlemek için kullanılır. Nakit girişleri defterin borç tarafına, nakit çıkışları ise defterin alacak tarafına kaydedilir. Defterin borç bakiyesi kasa mevcudunu gösterecektir.

Gelir ve gider defteri ise bu sistemin temel işlevini yerine getirmektedir. Gelir ve giderler tahakkuk aşamasında ilgili gider ve gelir hesaplarına kaydedilir. Gelir ve gider defterinde her hesap için ayrı bir yevmiye sayfası bulunmaktadır. Gelir ve giderlerdeki değişimler ilgili hesaplara kaydedilerek takip edilir.

Bütçe giderleri tahakkuk ettikçe idari yevmiyedeki ilgili gider hesapları borçlandırılır ve gider bakiyeleri hesabı alacaklandırılır. Gider ödendiği zaman gider bakiyeleri hesabı borçlandırılır ve kasa hesabı alacaklandırılır. Bu kayıtların sonucunda gider bakiyeleri hesabının sene sonundaki kalanı tahakkuk ettiği halde henüz ödenmeyen giderleri gösterir.¹⁹

“Bütçe gelirleri ise tahakkuku yapıldığında ait olduğu hesabın alacağına, gelir bakiyeleri hesabının borcuna yazılır. Gelir tahsil edilince kasanın borcuna gelir bakiyeleri hesabının alacağına yazılır. Sene sonunda gelir kalıntısı tahsil edilmemiş gelir miktarını verir.”²⁰

Bu sistemde maddi duran varlık hesapları da kullanılmakta olduğundan devletin maddi duran varlıklarındaki artış ve azalışlar görülebilmektedir. Yıl sonunda bütün hesapların bakiyeleri sermaye hesabına aktarılarak kapatılır.

¹⁸ Akmut, **a.g.e.**, s.23

¹⁹ Akarçay, **a.g.e.**, s.19

²⁰ Giray, **a.g.e.**, s.147

2.2.2.2. Logismografi Muhasebe Sistemi:

Logismografi XIX. Yüzyılın sonlarına doğru devletin bütçe ve patrimon hesaplarına hakim olan muhasebe anlayışıdır. İlk önceleri ticari işletmelerde hesap usulü olarak kullanılan bu sistem, fikri ortaya atan Cerboni'nin 1875 yılında devlet muhasebesi teşkilatının başına getirilmesiyle devlet muhasebesinde de kullanılmaya başlandı.²¹

Bu sistemde devlet muhasebesi bir ticari işletme muhasebesi gibi tutulmaya çalışılmıştır. Ayrıca sistemin bir farklılığı da devlet varlıklarından bizzat o varlığı yöneten devlet çalışanlarını sorumlu tutması ve muhasebe kayıtlarına bunu yansıtabilmesidir.

“Bu sistemde iki hesap grubu bulunmaktadır.

- Mal Sahibi Hesabı: Bu hesap devlete ait sermayeyi ve sermayede meydana gelen değişimleri gösterir.
- Görevli Devlet Memurları Hesabı: Devlet mallarının idaresinden sorumlu olan şahısların durumunu gösteren hesaptır.”²²

Logismografi sisteminde kullanılan defterler:

- Müsvedde Defteri
- Yevmiye Defteri
- Defteri Kebir ve Tahlili Tablolar
- Muhasebe Planı

Müsvedde defterine tarih ve sıra numarası ile işlemler ayrıntılı olarak kaydedilir. İşlemler ilkin yevmiye defterine buradan defteri kebire buradan geçer.

Logismografi yevmiyesinde bütçe hesapları ile patrimon hesapları iki ayrı tablo halinde gösterilmiştir. Bütçe hesapları gelir ve gider hesapları olarak iki ana gruba bu iki grup da devlet

²¹ Akmut, a.g.e., s.24

²² Akarçay, a.g.e., s.20

ve görevli memur hesaplarına ayrılmışlardır. Bu yevmiyede ayrıca münakale ve mahsup kolonu da mevcuttur.²³

Yevmiye Defteri

Sıra No	Tarih	Açıklama	Çift Yazma Usulünde Kayıt Adedi ve Toplam		Mal Sahibi		Görevli		Nakit Mahsup	
					Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak

(Kaynak: GİRAY, 1997; 150)

“Diğer defterler ayrıntıları gösteren tablo ve defterler olarak gözükmemektedir. Bu defterler, defteri kebire ve yevmiye defterindeki işlemlerin incelenmesi olanağını sağlamaktadır.”²⁴

2.3. Devlet Muhasebesinde Kayıt Yöntemleri

Gelişen dünyada devletlerin faaliyet yapılarında ve hizmet alanlarında meydana gelen değişimler devletlerin muhasebe sistemlerinde de değişimlere ve gelişimlere yol açmıştır. Yukarıda açıklanan görüşler çerçevesinde değişik muhasebe kayıt yöntemleri ortaya çıkmıştır. Devletlerin faaliyet yapılarında ve hizmet alanlarında ki her değişim mevcut muhasebe sistemini bu yeni yapıya ayak uydurmak durumunda bırakmıştır.

Ticari sektör muhasebesinde olduğu gibi kamu sektörü muhasebesinde de amaç mali karakterdeki iş ve işlemleri kayıt altına alarak doğru bilgileri sağlayabilmektir. Özellikle devlet yönetimindeki karar alıcılar başta olmak üzere yerli ve yabancı sermaye

²³ Aynı, s.21

²⁴ Giray, a.g.e.,s.151

sahipleri ile yatırımcılar bu bilgiler ışığında kararlar alabilmekte ve geleceğe yönelik öngörülerde bulunabilmektedirler. İşte tam bu noktada devlet muhasebesinin oluşturduğu verilerin güvenilirliği konusu öne çıkmaktadır. Burada en büyük sorun devletin mali ve finansal yapısındaki işlemlerin tam ve doğru olarak kayda alınıp alınmadığıdır. Buradan hareketle gelişen dünyada devletlerin yapısında meydana gelen değişimler sonucu mali ve finansal yapının göstergelerini oluşturan muhasebe bilimi de kendini yenilemek ve geliştirmek durumunda kalmıştır.

Bu değişimler ışığında devlet muhasebe sisteminde değişik muhasebe kayıt yöntemleri uygulanmıştır. Her kayıt yöntemi kendinden öncekinin zaman içerisinde oluşan eksikliklerini gidermeye çalışmış ve böylece devlet muhasebe sistemlerinde oldukça önemli gelişimler sağlanmıştır.

2.3.2. Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Yöntemi

Nakit esaslı devlet muhasebesi esas olarak nakit hareketlerini temel olarak bu hareketleri kayda alır. Bu sistemde mali karakterdeki olayların ne zaman gerçekleştiği değil, bu mali karakterdeki işlem sonucu nakit ödemesinin veya tahsilinin ne zaman yapıldığı önemlidir. Muhasebe kayıtları nakit çıkışı ve girişi sağlandığında yapılır.

Nakit esaslı muhasebe kayıt yöntemi klasik devlet muhasebe sistemlerine uygun bir yapıdadır. Zira bu yöntem sadece nakit giriş çıkışları ve bütçe hareketleriyle ilgilidir. Devletin taahhütleri, tahakkuk etmiş gider ve gelirleri ve de devletin maddi duran varlıklarındaki değişimler bu kayıt yönteminde dikkate alınmaz.

Nakit esaslı muhasebe kayıt yönteminin yukarıda belirtilen eksikliklerden hareketle devletin giriştiği taahhütleri kayda alan taahhüt esaslı muhasebe kayıt yöntemi oluşturulmuştur. Taahhüt esaslı muhasebe kayıt yönteminin nakit esasından farkı girişilen taahhütleri de kayda alan hesapların kullanılmasıdır.

2.3.3. Taahhüt Esaslı Muhasebe Kayıt Yöntemi

Nakit esaslı muhasebe kayıt yönteminin yukarıda belirtilen eksikliklerden hareketle devletin giriştiği taahhütleri kayda alan taahhüt esaslı muhasebe kayıt yöntemi oluşturulmuştur. Taahhüt esaslı muhasebe kayıt yönteminin nakit esasından farkı girişilen taahhütleri de kayda alan hesapların kullanılmasıdır.

Taahhüt esaslı, siparişleri verilmiş olan mal ve hizmetlere tahsis edilmiş ödenekleri gösterir. Bu sistemin amacı ödenekleri aşan harcamaları belirlemektir. Sistem, harcama prosedürünün en başında daha bir taahhüde girilirken, bütçe ödeneklerinin kullanılması veya bloke edilmesi ve böylelikle ödenek üstü harcamanın daha taahhüt aşamasında engellenmesi şeklinde çalışır.²⁵

Taahhüt esaslı muhasebe kayıt yöntemi de klasik bir devlet muhasebe sistemi olup bütçe odaklıdır. Bu sistemde girişilen taahhütler kayda alınarak bütçe hareketlerinin daha gerçekçi bir şekilde izlenmesi çalışılmıştır.

2.3.4. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Yöntemi

Tahakkuk esaslı muhasebe kayıt yönteminde mali karakterdeki işlemler nakit veya taahhüt esasının aksine meydana geldiklerinde kayıt altına alınır. Bu sistemde tahakkuk etmiş gelirler ve tahakkuk etmiş giderler tahakkuk ettikleri tarihte genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre tahsil edilip edilmediğine veya ödemesinin yapıp yapılmadığına bakılmaksızın kayıt altına alınır.

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe kayıt sistemine göre üretilen mali raporlar, gelirleri giderleri (amortisman dahil), varlıkları (mali ve fiziksel varlıkları, cari ve sermaye varlıklarını), yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içerir. Tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe, amortisman giderleri dahil, program maliyetlerinin tamamını hesaplar ve raporlar. Bu yönü ile kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını ya da diğer bir ifade ile kamu yöneticilerinin performanslarının yani iyi yönetici olup olmadıklarının ölçümünde sağlam bir altyapı oluşturur.²⁶

²⁵ Devlet Planlama Teşkilatı, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık, Sekizinci Beş Yıllı Kalkınma Planı**, (Ankara, 2000), s.71-72

²⁶ Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Çalışma Grubu, Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları; Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, (Ankara, 2002), s.6-7

Devlet muhasebesinde tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi genel olarak bir kamu kuruluşunun tüm varlıklarını, borçlarını, gelir ve giderlerinin muhasebe içi izlenmesini öngörür. Tahakkuk esasını her ne kadar özel kesimde uygulanacak bir sistem olarak geliştirilmişse de kamu kesimine uygulanabilir. Tahakkuk esaslı muhasebe;

- Giderleri ve gelirleri bütçeye karşılık olarak değil, bu gider ve gelirlerine ekonomik niteliğine karşılık olarak kaydeder,
- Devletin sahip olduğu varlıkların değeri ile devletin borçlu olduğu yükümlülüklerinin değeri arasındaki farkı ölçer,
- Varlıklar ve kaynaklar arasındaki ilişkiyi gereği gibi ortaya koyar.²⁷

2.3.5. Değiştirilmiş Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Yöntemi

Bu sistemde iş ve işlemlerin muhasebeleştirilme tekniği nakit esaslı muhasebe kayıt yöntemiyle aynıdır. Yine mali karakterdeki işlemler nakit akışına göre kayda alınır. Gelirler tahsil edildiklerine, giderler ise ödendiğinde kayıt altına alınarak muhasebeleştirilirler. Bu sistemin nakit esasından tek farkı dönem sonunda defterlerin kapatılmayıp bir süre daha açık tutulmasıdır. Burada amaç özellikle mali yılı ilgilendiren bütçe harcamalarıyla ilgili gider belgelerinin kayda alınmasını sağlamaktır. Defterlerin henüz kapatılmadığı dönemde mali yıla ilişkin bütçe giderlerine ait fatura vb. gider belgeleri kabul edilerek işleme alınırlar. Böylece bütçe sonuçlarında daha gerçekçi rakamlara ulaşılmaya çalışılır.

2.3.6. Değiştirilmiş Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Yöntemi

Değiştirilmiş tahakkuk esaslı muhasebe kayıt yöntemi, nakit esaslı ve tahakkuk esaslı arasında yer alır ve iki yöntemin değişik bir versiyonu olarak düşünülebilir. Sistemin temel iki farklılığı bulunmaktadır:

²⁷ Serap Sebahat YANIK, “Türkiye’deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Yeni Devlet Muhasebe Sisteminin Oluşturulması.” (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000), s.179

- Bunlardan birincisi değiştirilmiş tahakkuk esaslı muhasebe kayıt yönteminde devletin maddi duran varlıklarını ve buna istinaden amortismanları ve yeniden değerlemeleri dikkate almayarak muhasebeleştirmemesidir. Örneğin bina, arazi veya taşıt gibi maddi duran varlıklar muhasebe sistemine dahil edilmez. Aynı zamanda bu maddi duran varlıklara amortisman ayrılması ve yeniden değerlemeye tabi tutulmaları söz konusu değildir.
- Bir diğer farklılıkta gelirlerin kayda alınmasındadır. Bu sistemde giderler tahakkuk esasındaki gibi tahakkuk ettiklerinde kayıt altına alınarak muhasebeleştirilirler. Ancak gelirler tahakkuk ettiklerinde değil nakit esasındaki gibi tahsil edildiklerinde kayda alınırlar. Bu farklılıklar göz önüne alındığında değiştirilmiş tahakkuk esaslı muhasebe kayıt yönteminin eksiksiz ve doğru bilgi üretmesi mümkün görünmemektedir. Buna karşılık özellikle maddi duran varlık hesaplarıyla ilgilenmediğinden tahakkuk esasına nazaran uygulaması daha kolay bir yöntemdir.

3. MİLLİ MUHASEBE DEVLET MUHASEBESİ İLİŞKİSİ

Milli muhasebe devlet muhasebesinden oldukça farklı bir yapıya sahiptir. Bilindiği gibi milli muhasebe bir ülkenin bir dönemdeki ekonomik faaliyetlerinin tümünü inceler; devlet muhasebesi ise sadece devletin hesaplarını tutar. Genel olarak aralarında şu farklılıklar mevcuttur.

- Milli muhasebe hem devlet faaliyetlerini hem de ticari, sınai, mali faaliyet ve teşebbüsleri kaydeder. Devlet muhasebesi devlet hesaplarını veren sınırlı bir muhasebe sistemidir.
- Milli muhasebe, ticari muhasebede olduğu gibi gelir ve gideri tahsil olundukları yıl dikkate almaksızın alacak ve borcun doğduğu anda kayıt eder. Devlet muhasebesinde, giderler taahhüt, tahakkuk, ödeme, geliri tarh, tahakkuk, tahsil safhalarından birinde hesaba geçmektedir.

- Devlet muhasebesinde amortisman kavramı yoktur. Halbuki milli muhasebe Gayri Safi Milli Hasıladan safi hasılaya geçerken amortismanlar indirilir.
- Devlet muhasebesi işlemleri sırlarken fonksiyonel bir ayırım yapma eğilimindedir. Milli muhasebede sıralama ekonomik içeriklidir.
- Devlet muhasebesi ve milli muhasebe arasında kavram farkları mevcuttur. Milli muhasebede sabit sermaye teşkili, Devlet Muhasebesinde yatırım olarak alınmaktadır.²⁸

Esasen devlet muhasebesinin, milli muhasebeyle karşılaştırılması da çok doğru bir yaklaşım değildir. Devlet muhasebesi, ticari muhasebe gibi milli muhasebenin bir unsurudur. Milli muhasebe hesaplarının tutulmasında yararlanılan bir kaynak olarak da düşünülebilir.

²⁸ Giray, **a.g.e.**,s.153-154

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ VE YEREL YÖNETİMLERDEKİ YAPISI

1. TÜRK DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ

Bu bölümde Türk Devlet Muhasebe sisteminin tarihsel gelişimi, işleyişi, bütçe ilişkileri ve genel yapısı açıklanarak; kurumsal farklılıkları ve yarattığı sorunlar ele alınacaktır.

1.1. Türk Devlet Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi

Türkiye’de devlet muhasebesine yönelik çalışmalarda Osmanlı Devletinin kuruluşundan tanzimata kadar geçen zaman hakkında fazlaca bilgi bulunmamaktadır. Ancak; imparatorluğun ilk yıllarında “devletin çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerin Büyük Ruznamçe denilen bir yevmiye defterine tarih sırasıyla kaydedildiği ve giderler yapıldıkça da yine bu defterde gösterildiği”²⁹ bilinmektedir.

“Bugünkü anlamda Devlet Muhasebesi bütçe sisteminin ortaya çıkmasıyla kendini göstermiştir. İlk bütçe yasası 1855 yılında tüzük olarak çıkmış fakat uygulanmamıştır. Daha sonra 1865’de bir başka bütçe tüzüğü yayınlanmıştır. Esas olarak 1909 senesi devlet muhasebesi açısından önemli bir sene olmuştur. Bu tarihte bir yönetmelik yayımlanmış devlet gelir ve giderlerinin nasıl toplanıp nerelere sarfedilmesi gerektiği konusunda çift yazma yöntemine yakın bir sistem getirilmiştir.”³⁰

²⁹ Gıyas AKDENİZ, *Devlet Muhasebesi*, (İstanbul, 1948), s.III

³⁰ Giray, *a.g.e.*,s.158

Daha sonra ise uzun yıllar devlet muhasebe sistemimizi yöneten ve yönlendiren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve buna müteakip Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği çıkarılmıştır. 1927 yılında kabul edilen bu kanun ve bu kanuna istinaden hazırlanan yönetmelik ile devlet muhasebe sistemimiz daha çok nakit esasına göre şekillendirilmiş ve 2003 yılına kadar yürürlükte kalmıştır.

Yürürlükte kaldığı 76 yıl boyunca ihtiyaçları karşılamaktan gün geçtikçe uzaklaşmış olması devlet yönetimini muhasebe alanında yeni çalışmalara yöneltmiştir. Bu anlamda 1990'lı yıllardan bugüne kadar yapılan çalışmalar ışığında çıkarılan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu kanuna bağlı Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile devlet muhasebe sistemimiz ciddi bir değişimden geçmiş ve daha çağdaş bir yapıya kavuşturulmuştur.

1.2. Türk Devlet Muhasebe Sisteminin Yasal Çerçevesi

Devlet muhasebe sistemimiz uzun yıllar süren reform çalışmaları sonucunda Türkiye Büyük Millet Meclisince 10.12.2003 tarihinde kabul edilen ve 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu kanuna istinaden Bakanlar Kurulunun 19 Kasım 2003 tarih ve 25294 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 2003/6334 sayılı kararı ile Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği çıkarılmıştır.

Söz konusu yönetmeliğin amacı, “kapsama dahil kamu idarelerinde; hesap ve kayıt düzeninde saydamlık ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tabloların zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesidir.”³¹

³¹ Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği, (2003/6334), **Resmi Gazete**. 25294;19 Kasım 2003

1.2.1. Sistemin Kapsadığı Kurumlar

Kamu Mali Kontrol Kanununa istinaden hazırlanan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği;

- Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri
 - Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri
 - Özel Bütçe Kapsamındaki İdareler
 - Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar
- Sosyal Güvenlik Kurumları
- Mahalli İdareler'i kapsamaktadır.

(Bu idarelerin tanımına “Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri” ismi verilmiştir.)³²

Ülkemizde *genel yönetim* tanımı, son yıllarda IMF ve Avrupa Birliği ile yürütülen ilişkiler ve yükümlülükler çerçevesinde kamu harcamalarının sınıflandırılması konusunda yapılan çalışmalar sonucu ortaya çıkmıştır. Kamusal nitelikli kurumlar tarafından yapılan harcamalar, uluslar arası kabul görmüş standartlara göre, kurumsal yapıların gerek ürettikleri hizmet, gerekse hukuki statüleri ve bağlı oldukları kurumsal yapıya göre kendi içinde üç ana bölüme ayrılmak suretiyle sınıflandırılmaktadır. Bunlar;

- Merkezi Yönetim,
- Genel Yönetim ve
- Toplam Kamu Sektörü.

Merkezi yönetim bütün ülkelerde merkezi idarelerin gelir ve giderlerinin formüle edildiği yer olan bütçeyi ifade etmektedir. Türkiye’de kamu mali yönetim sistemi içinde merkezi yönetim tanımına Konsolide Bütçe karşılık gelmektedir.

Genel yönetim tanımı ise merkezi yönetime ilave olarak Sosyal Güvenlik Kurumları ve Mahalli İdarelerin eklenmesiyle ulaşılan toplam harcama ve gelir büyüklüğü için kullanılmaktadır.

Kamu sektörü denildiğinde de genel yönetim tanımındaki kurumlara ve faaliyetlere kamunun özel sektör koşullarında piyasada faaliyette bulunan kurumsal yapılarının ilave edilmesiyle bulunan büyüklük anlaşılmaktadır.³³

³² Ömer DUMAN, **Yeni Mali Yapılanmada Muhasebe Sistemi**, Haziran 2005, www.worldbank.org.

³³ H.Hakan YILMAZ, “Yerel Yönetimlerde Planlama, Bütçe, Borçlanma ve Denetim Süreçlerinin Yeni Yasalar Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:55, s.55

1.2.2. Kavram Ve İlkeler

Yeni muhasebe sistemimizin milli muhasebe açısından konsolide mali tablolar oluşturabilir bir niteliğe sahip olmasını amaçlayan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ülkemizde belirlenmiş ve ticari muhasebenin temelini oluşturan kavramları benimsemiştir. Bu kavramlar şunlardır;

- Sosyal Sorumluluk Kavramı
- Kişilik Kavramı
- Süreklilik Kavramı
- Dönemsellik Kavramı
- Parayla Ölçülme Kavramı
- Maliyet Esası Kavramı
- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı
- Tutarlılık Kavramı
- Tam Açıklama Kavramı
- Özün Önceliği Kavramı
- Önemlilik Kavramı
- İhtiyatlılık Kavramı

İlkeler

- Bütçe ve Faaliyet Tablosu İlkeleri
- Bilanço İlkeleri
- Varlıklara İlişkin İlkeler
- Yükümlülüklerle İlişkin İlkeler
- Özkaynaklara İlişkin İlkeler
- Nazım Hesaplara İlişkin İlkeler

Devlet muhasebe sistemimiz bu ilke ve kavramlar doğrultusunda yürütülecektir. Dolayısıyla uygulayıcıların muhasebe işlemlerinde bu ilke ve kavramlara uygun hareket etmesi sistemin işleyişini önemli ölçüde etkileyecektir.

1.3.3. Personel Yapısı

Sistemin amaçlarına hizmet edecek nitelikte ve sayıda personel bulundurulması amaçlara ulaşılmasında önemli bir faktör olarak düşünülmüş; bu nedenle Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda görev alacak personelin görev alanları ve nitelikleri belirtilmiştir. Kanunda adı geçen görevlerde her görev için belirlenmiş nitelikteki personelin çalıştırılması ön koşul olarak kabul edilmiştir.

Sistemin işleyişinde görev alacak personel yapısı şu şekildedir;

- Üst Yönetici
- Harcama Yetkilisi
- Mali Kontrol Yetkilisi
- Muhasebe Yetkilisi
- Mali Hizmetler Birimi Yöneticisi
- Gerçekleştirme Görevlisi
- Muhasebe Mutemedi
- İç Denetçi

Üst Yönetici : Kanunun 11. maddesinde bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu dairelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yönetici olarak tanımlanmışlardır.

Harcama Yetkilisi : Kanunun 31 maddesi harcama yetkilisini tarif etmiş buna göre; bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle, ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir.

Mali Kontrol Yetkilisi : Mali kontrol yetkilisi, “alınacak mali kararların kullanılabilir ödenek tutarı, bütçe tertibi, ayrıntılı harcama programı ile harcamanın

bütçe ve gider mevzuatına uygunluğunu kontrol eder. Mali kontrol yetkilisi tarafından vize edilen veya uygun görüş verilen mali işlemler gerçekleştirilir.”³⁴

Muhasebe Yetkilisi : Kanununun 61.maddesinin 2.fıkrasında, muhasebe yetkilisi, muhasebe hizmeti olarak tanımlanan hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumlu tutulmuştur. Ayrıca, muhasebe yetkilileri gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine vermekten de sorumlu tutulmuşlardır. Buna göre,

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;

- a) Yetkililerin imzasını,
- b) Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,
- c) Maddi hata bulunup bulunmadığını,
- d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri,

Kontrol etmekle yükümlü kılınmıştır.

Muhasebe yetkililerine, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge aramalarına izin verilmemiştir. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunmaması halinde ödeme yapmalarına imkan tanınmamıştır. Mali kontrol yetkilisine de bildirmek şartıyla, belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgelerini, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak bildirilmesi istenmiştir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemini gerçekleştirilmesi öngörülmüştür.

Muhasebe yetkilileri işlemlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza etmek ve denetime hazır bulundurmaları zorundadır.

Muhasebe yetkilileri, 34 üncü maddenin birinci fıkrasındaki ödemeye ilişkin hükümler ile bu maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen ödemeye ilişkin kontrol yükümlülüklerinden dolayı sorumludur. Muhasebe yetkililerinin bu Kanuna göre

³⁴ Aynı, m.58

yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlı tutulmuştur. Muhasebe yetkilisi ayrıca ön ödemenin mahsubunu yapmakla da görevlidir.

Mali Hizmetler Birim Yöneticisi : Kanunda üst yöneticilerin sorumluluklarının gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi, mali kontrol yetkilisi ve iç denetçiler ile muhasebe yetkilisi aracılığı ile yerine getirecekleri, 57.maddesinin birinci fıkrasında ise kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri; mali hizmetler, harcama öncesi kontrol ve muhasebe hizmetlerinden oluşacağı öngörülmüştür.

Kanununun 60. maddesine göre mali hizmetler biriminin görevleri şunlardır;

- Bütçeyi hazırlamak, izleyen iki yılın bütçe tahminlerini yapmak, bütçe kayıtlarını tutmak,
- Bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak, ödenek gönderme belgelerini düzenlemek,
- Harcama yapılması ve gelir elde edilmesine ilişkin mali işlemleri yürütmek,
- Bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bunların raporlanmasını sağlamak,
- İdarenin bütçe kesin hesabını hazırlamak,
- Stratejik plan ve performans programlarının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek,
- İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin kayıtları tutmak,
- Mali kanunlar ile ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamaktır.

Gerçekleştirme Görevlisi : Kanununun 33. maddesinin 2.fıkrasında, gerçekleştirme görevlilerinin, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütmekle görevli oldukları, 3.fıkrasında ise, gerçekleştirme görevlilerinin, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumlu olacakları hüküm altına alınmıştır.

Muhasebe Mutemedi : Muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar muhasebe mutemedidir. Muhasebe mutemetleri doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumludur. Muhasebe mutemetlerinin görevlendirilmeleri, yetkileri, denetimi, tutacakları defter ve belgeler ve diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelik bugüne kadar henüz hazırlanarak uygulamaya konulmuş değildir.

İç Denetçi : Yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemimizde iç denetim ve iç denetçi kavramları üzerinde de durulmuş ve kanun kapsamındaki idarelerde iç denetim zorunluluğu getirilmiştir. İç denetim iç denetçiler tarafından yapılacaktır. İç denetçilerin görevleri Kanununun 64. maddesinde sayılmıştır. Buna göre iç denetçi;

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve etkili kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek,
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimi yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,

- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek, görevlerini yerine getirir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenecektir.³⁵

1.3. Türk Devlet Muhasebe Sisteminin İşleyişi

1.3.1. Hesap Yapısı

Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliğinde yönetmeliğe tabi kurumların muhasebe işlemlerinde kullanılmak üzere uygulanması zorunlu olan bir çerçeve hesap planı oluşturulmuştur. Bu çerçeve hesap planına uygun olarak ilgili idareler ve bakanlıkça kurumların yapıları dikkate alınarak hesap planlarının oluşturulması sağlanmıştır. Çerçeve hesap planı EK-1’de verilmektedir.

“Çerçeve hesap planının tüm kurumlarca kullanımının zorunlu olması nedeniyle, mümkün olduğunca bir hesap planında olmazsa olmaz unsurlardan taviz vermeksizin, kurumların tümünün ortak paydaları tespit edilerek, azami ihtiyacı karşılayacak birinci düzey ana hesap grubu, ikinci düzey hesap grubu ve üçüncü düzey (defter-i kebir) hesaplardan oluşturulmuştur.”³⁶

Bu çerçeve hesap planı incelendiğinde bilanço hesapları, faaliyet hesapları ve nazım hesaplar ana bölümlerine ayrıldığı görülmektedir. “Bilanço hesapları bölümü 1’den 5’e kadar olan ana hesap gruplarından; faaliyet hesapları bölümü 6 ve 7 numaralı ana hesap gruplarından; nazım hesaplar bölümü de 9 numaralı ana hesap grubundan

³⁵ Aynı, m.66

³⁶ Eyüp KIZILKAYA, “Yeni Kamu Muhasebe Sistemi ve Yapılmakta Olan Çalışmalar”, **Mali Hukuk Dergisi**, Yıl:19 Sayı:114 (Kasım-Aralık 2004), s.38

oluşturmuştur. 8 numaralı grup kurumların iç ihtiyaçlarında kullanılmak üzere boş bırakılmıştır. Bölümler aşağıda gösterildiği gibi isimlendirilmiştir.”³⁷

- 1) Dönen Varlıklar,
- 2) Duran Varlıklar,
- 3) Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar,
- 4) Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar,
- 5) Öz kaynaklar,
- 6) Gelirler,
- 7) Giderler,
- 9) Nazım Hesaplar.

Kapsama dahil tüm kamu idareleri, işlemlerini çerçeve hesap planında yer alan sınıflamaya uygun olarak defteri kebir hesabı düzeyinde yukarıda yer alan çerçeve hesap planındaki hesaplara kaydetmek, mizan ve mali raporlarını asgari bu hesaplar düzeyinde hazırlayarak Maliye Bakanlığına göndereceklerdir. Kurumların çerçeve hesap planında yer alan hesaplarla karşılanmamış ihtiyaçları olması halinde, bu ihtiyaçları ilgili kamu idarelerine özgü hesaplar açılması suretiyle karşılanacaktır.

Hesap planları üç haneli bilanço, bütçe ve faaliyet tablosu hesapları ile nazım hesaplara ve bunlar da raporlama ve kurumların ihtiyaçlarına uygun olarak alt hesaplara ayırılır. İstatistiksel amaçlı ayrıntılı bilgiler elde etmeye ve rapor hazırlamaya ihtiyaç duyulduğunda, kullanılacak hesaplar ve bunların nasıl alt hesaplara ayrılacağı Bakanlıkça ayrıca belirlenir. Bunların dışında kapsama dahil kamu idareleri defteri kebir hesaplarından sonra gelmek üzere yardımcı hesaplar kullanacaklardır. “Yardımcı hesaplar dört düzeye kadar olup, çerçeve hesap planı ile birleştirilmiş haline detaylı hesap planı denilmektedir. Merkezi yönetim kapsamına giren kurumların detaylı hesap planları ilgili idarelerin görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca, merkezi yönetim dışında kalan kurumların hesap planları ise Maliye Bakanlığı ile ilgili kurumlar tarafından birlikte hazırlanacaktır.”³⁸

³⁷ Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği, 2003, m.45

³⁸ Kızılkaya, **Ön.ver.**, s.50

1.3.2. Muhasebe İşlemleri

Bu yönetmeliğe tabi kamu idarelerinde muhasebe işlemleri yönetmelikte belirtilen tüm muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak yürütülür. Muhasebe dönemi takvim yılı olarak belirlenmiştir. Bunun dışında ise eksik kalan işlemler ve belgelerin tamamlanarak ödemelerin bütçeleştirilmesi amacıyla bir aylık bir mahsup dönemi de yönetmelikte belirtilmiştir.

Muhasebe döneminin sonunda muhasebe birimlerinin yöneticileri dönem sonu işlemlerini tamamlayıp, bilanço ve yeni muhasebe döneminin açılış kayıtlarına esas olacak kesin mizanı düzenler. Dönem sonu işlemleri yeniden değerlemeye tabi tutulacak varlıklar, yükümlülükler ile taahhüt ve garantilerin değerlemeye tabi tutulması; amortisman tabi varlıklar için amortisman hesaplanması; kullanılmayan ödeneklerin iptal edilmesi veya mahsup dönemine aktarılması; muhasebe birimlerinin kontrolü altındaki varlıkların sayılması ve gerekli tutanakların düzenlenmesi; gelir ve gider hesaplarının faaliyet sonuçları hesapları ile karşılaştırılıp faaliyet sonucunun belirlenmesi gibi işlemlerdir.

Dönem sonu işlemleri de tamamlandıktan sonra kesin hesap çıkarılır. Bu arada faaliyet sonucu da özkaynaklar grubundaki ilgili hesaba aktararak kapatılır. Böylece muhasebe dönemi kapatılarak yeni muhasebe döneminin açılış kaydına esas olacak kesin mizan çıkarılmış olunur.

Bunun dışında muhasebe yetkililerinin yönetmelik gereği yönetim dönemi hesabı vermeleri gerekmektedir. Yönetim dönemi muhasebe dönemini takiben mahsup dönemini de içine alan bir süreçtir. Kamu idarelerinin muhasebe yetkilileri belirlenen süre zarfında yönetim dönemi hesaplarını çıkararak ilgili yerlere göndermek ya da istenildiğinde sunmak üzere hazır bulundurmaları zorundadırlar.

1.3.3. Mali Raporlama

Mali raporlama yeni devlet muhasebe sistemimizin en önemli elemanı olarak kabul edilebilir. Çünkü devlet hesaplarının konsolidasyonu ancak bu mali raporlarla mümkün olabilecektir. Esasen muhasebe işlemlerinin doğruluğu mali raporları da etkileyeceğinden muhasebe süreci bir zincir olarak milli muhasebe ve devlet muhasebe sistemleri açısından oldukça önemlidir.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile şekillendirilen devlet muhasebe sistemimizde muhasebe dışı işlemlerle hazırlanabilen cetveller şeklinde bilgiler üretilmekteydi. “Ayrıca hesap planının da mali raporlamaya uygun olmaması sistemin işlerliğini olumsuz yönde etkilemekteydi. 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.”³⁹

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.

Yeni devlet muhasebe sistemi ile mali raporlama konusunda da büyük aşamalar kaydedilmiş ve konsolide edilebilir mali tablolar oluşturulmasına imkan tanınmıştır. Aynı zamanda hesap planının uluslar arası standartlara uygun hazırlanması da bilgi kullanıcıların mali raporlardan faydalanabilmeleri imkanı sağlamıştır.

Mali raporlar, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yetkili, bağımsız ve uzman personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanacaktır. Bu anlamda devlet muhasebe sistemimiz yıllardır süregelen muhasebe dışı verilerden mali raporlar üretme ilkesinden

³⁹ Erkan KARAARSLAN, **Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi**, www.maliye.gov.tr

de uzaklaşmış ve daha çağdaş ve uluslar arası kabul görmüş ilkelere dayanılarak hazırlanan mali raporlara kavuşmuştur.

Mali raporların genel olarak amacı, kaynakların dağıtımını hakkında karar verilmesinde kullanıcılara ilgili kamu idaresinin mali durumu, performansı ve nakit akımları hakkında kapsamlı bir bilgi sunmaktır. Mali raporların genel olarak kullanıcılara;

- Kamu fonlarının kaynakları, dağılımı ve kullanımı,
- Kamu idarelerinin faaliyetlerini finanse edebilme ve sorumluluklarını ve taahhütlerini yerine getirebilme yeteneğinin değerlendirilmesi,
- Kamu idarelerinin mali durumu ve mali durumundaki değişiklikler,
- Kamu idarelerinin maliyet bakımından performansının, etkinliğinin ve başarısının değerlendirilmesi,
- Kamu idarelerinin kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun ve yasal şekilde kullanıp kullanmadıkları,⁴⁰

hakkında bilgi sağlar. Mali raporlar ilgili kamu idarelerinin varlıkları, yükümlülükleri, öz kaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akımları hakkında kullanıcılara gerekli bilgileri sağlayacaktır. Bilgi kullanıcıların söz konusu mali raporlar ile karşılaştırma yapabilmeleri için mali raporların en az bir önceki yılın verilerini de içermeleri gerekmektedir.

Yönetmeliğin 17. maddesine göre ilgili kamu idarelerinin aşağıda sayılan mali raporlar hazırlamaları ve kamuoyunun bilgisine sunmaları gerekmektedir.

- Bilanço,
- Faaliyet raporu,
- Bütçe uygulama sonuçları raporu,
- Nakit akım tablosu,
- Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu,
- Giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu,

⁴⁰ Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği, 2003, m.14

- Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu,
- Giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu,
- Mali varlıklar ve yükümlülükler değişim tablosu,
- Finansman tablosu,
- İç borç değişim tablosu,
- Dış borç değişim tablosu,
- Borçların kurumsal dağılımı tablosu,
- Şarta bağlı varlık ve yükümlülükler tablosu,
- Ekonomik ayrıma göre bütçe gelirlerinin uygulama sonuçları tablosu,
- Kurumsal ayrıma göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu,
- Fonksiyonel ayrıma göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu,
- Finansman ayrımına göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu,
- Ekonomik ayrıma göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu.

Yukarıda sayılan mali tablolar ilgili kamu idarelerinin muhasebe birimlerinin başında bulunan yetkililer tarafından süreleri içerisinde hazırlanarak Maliye Bakanlığına gönderilmelidir. Bakanlık söz konusu tabloları konsolide ederek devletin genel yapısı hakkında bilgiler üretebilecektir. Bakanlık söz konusu konsolidasyon neticesinde üretilen raporları ilgili süreler zarfında kamuoyunun bilgisine sunmakla mükelleftir.

2. TÜRK DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNDE MALİ KONTROL VE DENETİM

Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununda hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlamak amaç olarak belirtilmiş ve kanunda mali kontrol kavramı kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçleri ifade ettiği belirtilmiştir. Mali kontrolün iki temel fonksiyonu vardır. Bunlar; mali uygunluk ve performans denetimidir.

2.1. İç Kontrol

Kanunun 55. maddesinde iç kontrol, “kamu idarelerinin malî işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan malî yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim faaliyetleri” olarak tanımlanmıştır. Yine aynı maddenin devamında, iç mali kontrolün mali yönetim ve kontrol sistemleri, iç denetim sistemi ile bu sistemlere ilişkin standart ve yöntemlerin geliştirilmesi ve uyumlaştırılmasını sağlayacak Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ile yeni oluşturulacak İç Denetim Komitesini içeren iki merkezi birimi kapsayacağı, bu birimlerin sistemlerin eşgüdümünü sağlayacağı ve rehberlik hizmeti vereceği hükümlerine yer verilmiştir.

Kanunun 57. maddesinde mali kontrolün nasıl gerçekleştirileceği açıklanmıştır. Buna göre; etkin bir mali kontrol sistemi oluşturmak amacıyla, görev, yetki ve sorumluluklar dikkate alınarak mali işlemleri yürütecek olanların belirlenmesi, usulsüzlüklerin önlenmesi, belirlenmiş standartlara uyulması ve mali saydamlığın sağlanması için kamu idaresi başkanlarının gerekli önlemleri alacakları hüküm altına alınmaktadır. “Burada, mali kontrol görevi harcamacı kuruluşların görevi olarak düşünülmüştür. Nitekim sonraki paragraf kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri, mali hizmetler, harcama öncesi mali kontrol ve muhasebe hizmetlerinden oluşur denilmek suretiyle bu görevler harcamacı kuruluşlara yüklenmiştir.”⁴¹

2.2. Harcama Öncesi Kontrol

Harcama öncesi kontrol; ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri belgesi düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak malî kararların, mali kontrol yetkilisi tarafından vizeye tabi tutulması olarak

⁴¹ Baki KERİMOĞLU, **Kamu Mali Yönetimi Ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısı: Mali Kontrol, Sorumluluk Ve Görev Dağılımı**, <http://www.mukder.org.tr/bkerimoglu.htm>

tanımlanmaktadır. “Burada görüldüğü gibi iç kontrol uygulaması bir etkinlik denetimi değil, hukuka uygunluk denetimidir. Bu yönüyle iç denetimden ayrılmaktadır.”⁴² Mali kontrol yetkilisince vize verilmeyen veya uygun görülmeyen işlemlerin harcama yetkilince ısrar edilmesi halinde, harcama yetkilisi mali kararı gerçekleştirecek fakat aynı zamanda mali kontrol yetkilisine ve muhasebe yetkilisine bilgi verecektir. Bu durumda sorumluluk tamamen harcama yetkilisince üstlenilmiş olacaktır.

Söz konusu vize işlemi yapılagelmekte olan bir işlemdir. Ödenek ve kadro dağıtımları ile sözleşme ve bağitlar Sayıştay’ca; gider taahhütleri, bazı personel istihkakları ve tazminatlara ilişkin cetveller, harcama programları, avans ve kredi işlemleri Maliye Bakanlığı adına Maliye Başkanlıkları, bütçe dairesi başkanlıkları ve saymanlıklar tarafından harcama öncesi kontrole tabi tutulmakta idi. Kanunun getirdiği yenilik harcama öncesi kontrolü tek merciye bağlanması ve bunu idare bünyesine dahil etmesidir. Mali Kontrol Yetkilisi artık Sayıştay ve Maliye Bakanlığı adına görev yapmayacak; raporlarını üst yöneticiye sunacaktır. Ataması ve görevden alınması üst yöneticinin yetkisinde olacak, ancak atama işlemleri sırasında Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınacaktır.

2.3. Harcama Sonrası Denetim

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu harcama öncesi mali kontrol faaliyeti dışındaki denetim fonksiyonlarını iç denetim ve dış denetim olarak iki bölüme ayırmaktadır. Bu şekilde bir ayırım Türk Denetim sisteminde büyük bir yenilik olarak addedilmektedir. “İç denetim ve iç denetçilik denetim sistemi içinde tamamen yeni bir kavram ve yapılanmadır. Kanunla bu yapılanma denetim sisteminin merkezine yerleştirip, denetimin tek ve asıl işlevi iç denetime indirgemeye çalışılmıştır. İç denetim tüm gelişmiş ülkelerin uyguladığı, modern, verimli ve etkili bir denetim yapılanmasıdır.”⁴³

⁴² Ersin ÖZ ve Ersin KAPLAN, “Türk Mali Sisteminin Yeniden Yapılandırılması”, **Türk İdare Dergisi**, Yıl:77, Sayı: 446: (Mart 2005), s.243

⁴³ Eyüp KIZILKAYA, “Denetimin Yeniden Yapılandırılması Üzerine Düşünceler”, <http://www.mukder.org.tr/23sayi2.htm>

2.3.1. İç Denetim

İç denetim Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda, “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmıştır. İç denetim, tanımından da anlaşılacağı üzere bir etkinlik denetimidir. İç denetim faaliyetleri iç denetçiler tarafından yapılacaktır. İç denetçiler görevlerinde bağımsızdırlar ve görevlerinin dışında başkaca hiçbir görev yapamazlar veya yaptırılmazlar. İç denetim elemanı olan iç denetçiler, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
- Mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmak.
- Kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.
- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak.
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kurulması hükme bağlanmış bir kuruldur. Kurulun başlıca görevleri, iç denetime ilişkin raporlama standartlarını belirlemek, uluslar arası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk analizleri yöntemleri geliştirmek, kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğinin sağlamaktır.

2.3.2. Dış Denetim

Dış denetim, kamu kurum ve kuruluşlarının hesap verme sorumluluğu çerçevesinde bütün faaliyet, karar ve işlemlerinin, kurumsal amaç, hedef ve planlara ve kanunlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesidir. Dış denetimi gerçekleştirecek kurum Sayıştay'dır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi tüm kurum ve kuruluşlar genel kabul görmüş uluslar arası denetim standartları dikkate alınarak Sayıştay'ca dış denetime tabi tutulacaklardır. Dış denetim; mali denetim, hukuki denetim ve performans denetimi şeklinde gerçekleştirilecektir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 68. maddesinde dış denetimin amacı, “genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması” şeklinde belirtilmiştir.

Bu kanunun yürürlüğe girmesiyle beraber Sayıştay'ın görev alanı oldukça genişletilmiştir. Ancak personel imkanları böyle bir yapılanmayı kaldıramayacak olan Sayıştay'ın bu durumu göz önüne alınarak hazırlanan Sayıştay Kanun Tasarısı Taslağında, Sayıştay'ın bağımsız dış denetim kurumlarından yararlanabileceği hükmü getirilmiştir. Bu tasarı yasalaştığı takdirde; tasarının 45. maddesi uyarınca; belediyeler ile genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar,

sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler ve özel kanunlarla anonim ortaklık şeklinde kurulmuş olanlar da dahil olmak üzere diğer kamu idarelerine bağılı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, vakıf, işletme ve şirketler Sayıştay'ın talebi üzerine hesap ve işlemlerini bağımsız dış denetçilere denetletebileceklerdir. Yine aynı maddede, bağımsız dış denetçilerin 1.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanuna göre denetime yetkili olan yeminli mali müşavirler ile 28.7.1981 tarihli 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan bağımsız denetleme kuruluşları olduğu belirtilmiştir.

Kanunda öngörülen düzenlemeye genel olarak bakıldığında, her kamu idare birimine bir iç denetim görevlisi memur edilerek ilgili kurumun Sayıştay'ın dış denetine hazır hale getirilmesi planlanmıştır. Yani, kanunda belirtilen unvanlara (mali kontrol yetkilisi, iç denetçi ve muhasebe yetkilisi) sahip olanlar, bağılı buldukları kurumlarda ilgili mali yıl içerisinde denetim için gerekli alt yapı çalışmasını gerçekleştirerek, kurumun Sayıştay'ın dış denetimine (veya performans denetimine) hazır hale gelmesini sağlayacaklardır.⁴⁴

⁴⁴ Ersin ÖZ ve Ersin KAPLAN, **a.g.e.**,s.260

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MAHALLİ İDARELERDE YENİ DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ

Milli muhasebe sisteminin geliştirilmesine yönelik çalışmalar ışığında yerel yönetimlerin de muhasebe sistemi Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında değişikliğe uğramış ve böylece diğer kurum ve kuruluşlardan oldukça farklı bir yapıya sahip olan yerel yönetimlerdeki muhasebe sistemi de kanun kapsamında 2006 yılı Ocak ayından itibaren uygulamaya başlanılmıştır. Ancak Kanuna bağlı olarak çıkarılması öngörülen Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği henüz çıkarılamamıştır. Buna rağmen yayımlanan birtakım genelgelerle kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa uygun olarak bütçe ve muhasebe işlemleri yürütülmektedir.

1. YEREL YÖNETİM KAVRAMI

Yerel yönetimler genel olarak, belirli bir coğrafi alanda yaşayan yerel topluluğun ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere, karar organları yerel halkça belirlenen, yasaların ortaya koyduğu görev ve yetkilere sahip, özel geliri, bütçesi ve personeli olan kamu tüzel kişileridir. Gerçek demokrasiye olan inanç ve özlemin artmasının bir sonucu olarak yerel yönetimler son derece önem kazanmışlardır.

Günümüzde yerel yönetimler, hemen hemen her ülkede, anayasa ile düzenlenmiş, demokratik ve özerk kuruluşlar olma özellikleri ile, ülkelerin yönetim yapıları içerisinde oldukça önemli olan yerlerini korumakta, hatta her geçen gün bu konumlarını güçlendirmekte ve etkinliklerini artırmaktadırlar.⁴⁵

⁴⁵ M.Akif ÖZER, “Yerel Yönetimleri Denetimi ve Ülkemizde Yaşanan Son Gelişmeler”, http://www.icisleri.gov.tr/_icisleri/TurkIdareDergisi/UpLoadedFiles/444_139_178.doc

Yerel yönetim kavramı belediyeler, büyükşehir belediyeleri, il özel idareleri ve mahalli idare birliklerini kapsamaktadır. Bu kuruluşların tanımları kanunlarında belirtilmiştir. Buna göre;

- “Belediye, belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisini”⁴⁶,
- “Büyükşehir belediyesi, en az üç ilçe veya ilk kademe belediyesini kapsayan, bu belediyeler arasında koordinasyonu sağlayan; kanunlarla verilen görev ve sorumlulukları yerine getiren, yetkileri kullanan; idarî ve malî özerkliğe sahip ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişisini”⁴⁷,
- “İl özel idaresi, il halkının mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisini”⁴⁸,
- “Birden fazla mahallî idarenin, yürütmekle görevli oldukları hizmetlerden bazılarını birlikte görmek üzere kendi aralarında kurdukları kamu tüzel kişisini”⁴⁹ ifade etmektedir.

Bu çalışmada genel olarak belediyeler üzerinde durulacaktır.

⁴⁶ Belediye Kanunu (5393 S.K.), **Resmi Gazete**. 25874; 13 Temmuz 2005

⁴⁷ Büyükşehir Belediyesi Kanunu (5216 S.K.), **Resmi Gazete**. 25531; 23 Temmuz 2004

⁴⁸ İl Özel İdaresi Kanunu (5302 S.K.), **Resmi Gazete**. 25745; 04 Mart 2005.

⁴⁹ Mahalli İdare Birlikleri Kanunu (5355 S.K.), **Resmi Gazete**. 25842; 11 Haziran 2005.

2. MAHALLİ İDARELERDE MUHASEBE SİSTEMİNİN GELİŞİMİ

1927 tarihinden bu güne devlet muhasebe sistemimizi yönlendiren ve yöneten 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 01.01.2005 tarihinden itibaren tamamen yürürlükten kalkmıştır. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa bağlı olarak hazırlanan, 19.02.1994 gün ve mükerrer 21854 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği genel olarak yayımlandığı tarih itibariyle de yeni sayılabilecek bir yönetmelik olduğundan diğer kamu kurum ve kuruluşlarına nazaran daha çağdaş bir muhasebe sistemini ihtiva etmekte idi. Ancak, muhasebe birliğinin sağlanması amacıyla mahalli idarelerde de yeni bir düzenlemeye gidilerek 01.01.2006 tarihinden itibaren Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliğine bağlı olarak hazırlanmış olan Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği henüz yayımlanmamasına rağmen taslak halinde uygulanmaya başlanılmıştır.

2.1. Mahalli İdarelerde Muhasebe Sisteminin Yapısı

Mahalli idarelerde kullanılan muhasebe sisteminin de kendine has yasal dayanağı, belge düzeni, işleyiş yapısı, hesap planı, raporlama ve kontrol şekli vardır.

2.1.1. Sistemin Yasal Dayanağı

Mahalli İdarelerde uygulanmak üzere hazırlanan yeni muhasebe yönetmeliği yukarıda da açıklandığı üzere henüz yayımlanmadığı için İçişleri Bakanlığı 29.12.2005 tarihinde yayımladığı bir genelge ile 01.01.2006 tarihinden itibaren il özel idareleri, belediyeler ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idarelerin söz konusu yönetmelik yayımlanıncaya kadar ilgili genelge hükümleri uyarınca muhasebe işlemlerini yürütmeleri gerektiğini bildirmiştir. Bu genelgede ilgili idarelerin muhasebe işlemlerini Genelge ekindeki “Hesap Planı” ve www.mahalli-idareler.gov.tr adresinde bulunan “Mahalli İdareler Detaylı Hesap Planı” ile hesapların çalışmasına ilişkin açıklamalara göre, 08.06.2005 gün ve 25839 sayılı Resmi Gazetede

yayımlanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerini dikkate alarak ve ekindeki belgeleri kullanarak gerçekleştirecekleri belirtilmiştir.

2.1.2. Sistemin Kapsadığı Kurumlar

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği taslağı il özel idareleri, belediyeler, bağlı idare ve mahalli idare birliklerinin bütçe ve muhasebe kayıt ve işlemlerini kapsamaktadır. Yönetmelik taslağının 2. maddesinde belirtilen bu hükümde 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunundan farklı olarak il özel idareleri ve belediyelerin kurdukları birlikler ile belediyelere bağlı olarak özel kanunla kurulan su ve kanalizasyon idareleri, otobüs işletmeleri ve benzeri hizmetleri yürüten kuruluşların da kapsama dahil edildiği anlaşılmaktadır. Esasen bu farklılık 5018 sayılı kanunun 2. maddesinde de açıkça belirtilmiştir.

Muhasebe kayıt ve işlemlerini zaten ticari muhasebe esaslarına göre yürüten belediyelere bağlı ESKİ, ASKİ gibi kuruluşların bu yönetmelikle çokça farklı bir yapılanmaya gitmeyecekleri açıksa da; kamu kurum ve kuruluşlarında tam bir muhasebe birliği amaçladığı sebebiyle bu kurum ve kuruluşlarda kanun kapsamına dahil edilmişlerdir.

2.1.3. Personel Alt Yapısı

Çalışmanın ikinci bölümünde de açıklandığı üzere 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda öngörülen muhasebe sisteminin işleyişinde görev alacak personel yapısı şu şekilde oluşturulmuştur;

- Üst Yönetici
- Harcama Yetkilisi
- Mali Kontrol Yetkilisi
- Muhasebe Yetkilisi
- Mali Hizmetler Birimi Yöneticisi

- Gerçekleştirme Görevlisi
- Muhasebe Mutemedi
- İç Denetçi

Bu sayılan personel genel olarak bu şekilde adlandırılmış olmasına rağmen belediyelerde teşkilat yapısı diğer kamu idarelerinden farklı olduğu için kimin üst yönetici, kimin harcama yetkilisi vb. olacağı hususlarında tereddütler oluşmuştur. Bu anlamda mahalli idarelerde yeni muhasebe sistemi ile oluşturulacak personel alt yapısı şu şekilde olacaktır.

Üst Yönetici : Yönetmelik taslağını tanımlar kısmında belediyelerde belediye başkanı, bağlı idarelerde genel müdür ve birliklerde birlik başkanının üst yönetici olduğu açıkça belirtilmiştir. Üst yönetici olarak belediye başkanları, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve 5018 sayılı Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden meclislerine karşı sorumludurlar.

Belediye Başkanlarının sayılan bu sorumlulukları mali değil sadece idaridir. 5018 sayılı Kanununun 41. maddesinde üst yöneticilerin faaliyet raporlarını idari sorumlulukları çerçevesinde hazırlayacakları hüküm altına alınmıştır. Belediye başkanları hazırlayacakları bu faaliyet raporlarını her yıl Büyükşehir Belediyelerinde Mart ayı, diğer belediyelerde ise Şubat ayında yapılacak meclis toplantılarında meclise sunacaklardır. Meclise sunulan bu raporun bir örneği de İçişleri Bakanlığı'na gönderilir. Bakanlık raporlar üzerinde bir değerlendirme yaparak bir değerlendirme raporu hazırlamak ve bu raporu Sayıştay'a göndermekle yükümlüdür. Ayrıca bu değerlendirme raporunun kamuoyuna açıklanması da zorunlu kılınmıştır. Sayıştay, İçişleri Bakanlığı'ndan gönderilen değerlendirme raporlarını kendi hazırlayacağı dış denetim raporlarını da ilave ederek Mahalli İdareler Değerlendirme Raporu oluşturarak Türkiye

Büyük Millet Meclisine gönderir. Türkiye Büyük Millet Meclisi ise yine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 41. maddesi gereğince kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmeler esnasında Belediye Başkanlarının da İçişleri Bakanı ile birlikte görüşmelerde bulunması zorunlu kılınmıştır.

Harcama Yetkilisi : Yeni muhasebe kanunu ile eski İta Amiri kavramı kaldırılarak yerine Harcama Yetkilisi tanımı getirilmiştir. Kanunun 31. maddesinde harcama yetkilisi bütçe ile ödenek tahsis edilen her bir birimin en üst yöneticisi olarak tarif edilmiştir. Esasen belediyelerde en üst yönetici Belediye Başkanı olmasına rağmen 2006 yılından itibaren tüm belediyelerde uygulanmaya başlanılan analitik bütçe uygulamasındaki kurumsal kodlama göz önüne alındığında bütçe ile ödenek verilen her bir birimin en üst yöneticisinin harcama yetkilisi olduğu anlaşılmaktadır. Örneğin; Büyükşehir Belediyelerinde asfalt alım işi ile ilgili bir harcamada harcama yetkilisi Fen İşleri Dairesi Başkanı olacaktır.

Bir diğer husus da; kurumsal düzeyde kodlama yapamayan ilçe ve belde belediyelerinde harcama yetkilisinin kim olabileceğidir. İçişleri Bakanlığı'nın bu konuda yayımladığı 30.12.2005 tarih ve 2005/133 sayılı genelgede bu tip kurumlarda harcama yetkilisinin de belediye başkanı olduğuna açıklama getirmiştir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 31. maddesinde harcama yetkililerinin, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumlu oldukları belirtilmiştir. Harcama yetkilisince harcama talimatı verilmeyen hiçbir giderin belediye bütçesinden ödenmesi mümkün değildir.

Mali Kontrol Yetkilisi : Mali kontrol yetkilileri harcama öncesi kontrol görevini yerine getiren iç kontrol elemanlarıdır. Kanunun 58'inci maddesine göre, harcama öncesi kontrol süreci; ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girişilmesi, ihale yapılması,

sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri belgesi düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak benzeri malî kararları kapsamaktadır. Mali kontrol yetkilisi, alınacak mali kararların kullanılabilir ödenek tutarı, bütçe tertibi, ayrıntılı harcama programı ile harcamanın bütçe ve gider mevzuatına uygunluğunu kontrol eder.

Mahalli idarelerde Mali Kontrol Yetkililerinin atanma işlemi Belediye Başkanının onayı ile mümkün olabilmektedir. Ancak görevden alınmaları belediye meclisinin kararına bağlanmıştır. Kanunda en geç 31.12.2007 tarihine kadar mali kontrol yetkilisi atamasının tüm mahalli idarelerce yapılması zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak; Maliye Bakanlığı henüz mali kontrol yetkilileri için gerekli eğitimi vermediği için bu güne kadar herhangi bir atama yapılamamıştır.

Muhasebe Yetkilisi : Yine yeni bir uygulama ile mahalli idarelerde bulunan sayman kavramı yerine muhasebe yetkilisi tanımlaması yapılmıştır. Kanunun 61.maddesinin 2.fikrasında, muhasebe yetkilisi, muhasebe hizmeti olarak tanımlanan hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumlu tutulmuşlardır. Mahalli idarelerde sayman olarak görev yapanların muhasebe yetkilisi olarak atanmaları imkanı tanınmıştır.

Mali Hizmetler Birim Yöneticisi : 5018 sayılı Kanun ile Mali Hizmetler Birim Yöneticilerinin Maliye Bakanlığınca eğitime tabi tutularak başarılı olmaları koşuluyla kendilerine verilecek sertifika ile görev yapabilecekleri hükmü getirilmiştir. Ancak Maliye Bakanlığı söz konusu eğitim ile ilgili herhangi bir çalışma yapmadığı için henüz bu kadrolara atama yapılamamıştır. Ancak Kanunun geçici 7. maddesince Büyükşehir Belediyelerinde Hesap İşleri Daire Başkanlarının, diğer belediyelerde ise Hesap İşleri Müdürlerinin Mali Hizmetler Birim Yöneticisi olarak atanabilecekleri belirtilmiştir. Yine müdür kadrosu olmayan belde belediyelerinde kimin mali hizmetler birim yöneticisi olarak atanabileceği konusu açıklığa kavuşturulmamıştır.

Gerçekleştirme Görevlisi : Belediyelerde gerçekleştirme görevlileri 1050 sayılı Kanuna göre görev yapmakta olan Tahakkuk Memurlarıdır.

Gerçekleştirme görevlileri, harcama yetkilisince verilen harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütmekle görevlidirler.

Muhasebe Mutemedi : Muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar muhasebe mutemedi olarak tarif edilmiştir. Muhasebe mutemetleri yaptıkları hizmetlerden dolayı doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumlu tutulmuştur.

Muhasebe mutemetlerinin çalışma usul ve esasları Maliye Bakanlığı'na çıkarılacak yönetmelikle tespit olunacaktır. Söz konusu yönetmelik henüz yayımlanmadığından mahalli idarelerde muhasebe mutemetlerinin kim ve kimler olacağı konusu henüz belirlenememiştir.

İç Denetçi : Mahalli idarelerde iç denetçiler 5018 sayılı Kanunda belirtilen nitelikleri taşıyan adaylar arasından Belediye Başkanı tarafından atanır. Ancak; iç denetçilerin çalışma usul ve esasları hakkındaki yönetmelikte henüz yayımlanmış değildir.

İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.

Belediyelerde yeni muhasebe sistemi içerisinde oluşturulacak personel alt yapısı genel olarak bu şekildedir. Ancak bir çok belediyede bu kadar kapsamlı bir muhasebe personel yapısı oluşturabilmek neredeyse imkansızdır. Özellikle ilçe ve belde belediyelerinin mevcut personel yetersizlikleri dikkate alındığında hem sayı olarak hem

de nitelik olarak bu personel alt yapısını oluşturabilmeleri oldukça zordur. Diğer taraftan bu kadar sayıda ve nitelikte personel istihdam etmenin maliyeti de söz konusu belediyeler için yüksektir.

Genel olarak sağlam bir muhasebe sistemi kurabilmenin en önemli basamaklarından birinin de personel alt yapısı olduğu bir gerçektir. Her ne kadar birtakım sıkıntıların yaşanacağı aşıkarsa da belediyelerin sağladıkları kaynaklar dikkate alındığında, sistemin oldukça yüksek bir başarı sağlayabileceği düşünülmektedir.

2.1.4. Kullanılan Belgeler

Mahalli idarelerde muhasebe sisteminin işleyişinde kullanılan belgeler ödeme emri belgesi ve muhasebe işlem fişi olarak belirlenmiştir. Ödeme emri belgesi bütçeden nakden veya mahsuben yapılan ödemeler için kullanılır. Diğer tüm işlemler için ise muhasebe işlem fişi kullanılır. Kullanılacak ödeme emri belgesi EK-2'de, muhasebe işlem fişi ise EK-3'de verilmektedir.

Düzenlenen muhasebeleştirme belgeleri Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği taslağına uygun olarak başta yevmiye defteri olmak üzere defter-i kebir, kasa defteri ve yardımcı hesap defterlerine tarih sırasına göre işlenir.

Yönetmelik taslağının 44. maddesinde yevmiye defterinin tanımı, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin yevmiye tarih ve numarasıyla ve maddeler halinde düzenli olarak yazıldığı, müteselsil sıra numaralı defter olarak yapılmıştır. Muhasebeleştirme belgelerinin işleneceği yevmiye defteri EK-4'de verilmiştir.

Defter-i kebir yani büyük defter ise yevmiye defterinde kayda geçirilmiş olan işlemleri usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defter olarak tanımlanmıştır. Defter-i kebirin örneği EK-5'de verilmiştir.

Kasa defteri ise günlük kasa sayımlarına ait bilgileri içeren defterdir. Örneği EK-6'da verilmiştir. Belediyelerimizin hemen hemen tamamına yakınında tahsilatlar ve ödemeler banka aracılığı ile yapıldığı için kasa hesabı tutulmamaktadır. Bu nedenle kasa defteri mahalli idareler açısından kullanımına gerek duyulmayacak bir defter olacaktır.

Hesap planında kullanılan hesapların ayrıntı bazında takibini sağlayan defterler de yardımcı hesap defterleri olarak tanımlanmaktadır.

2.1.5. Hesap Planı

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve bağlı olarak hazırlanmış bulunan çerçeve hesap planına sadık kalınarak mahalli idarelerde kullanılmak üzere detaylı bir hesap planı hazırlanmıştır. Mahalli idarelerde kullanılacak hesap planı EK-7'da sunulmuştur.

Mahalli idareler muhasebe işlemlerini ilgilendiren hesapları detaylı hesap planında belirtilen yardımcı hesap kodlarını da kullanmak suretiyle kayıt altına alacaklardır. Ancak burada ortaya çıkan en büyük zorluk mevcut hesap planındaki hesapları yeni hesap planındaki hesaplara uyarlayarak devredebilmektir. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve bu kanuna bağlı Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği hükümlerine uygun olarak 2005 yılı işlemleri yapılmıştır. Ancak 2006 yılı muhasebe işlemlerinin yeni yönetmelik taslağına uygun olarak yapılması gerekli olduğundan eski hesap kodlarına uygun olarak hazırlanmış yıl sonu mizanının dönem başı işlemleri için yeni hesap planında ki kodlara uyarlanarak dönem başı bilançosunun hazırlanması ve açılış kaydının yapılması gerekmektedir. Bu devrin yapılabilmesi için Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü EK-8'de verilen dönüşüm tablosunu hazırlamıştır.

Söz konusu devir işlemlerinde, gerek nakit esaslı muhasebe kayıtlarından gerekse de devir işlemi sırasında yapılan hatalar muhasebe yetkililerince düzeltme kayıtları yapılarak düzeltilmelidir. Özellikle devir işlemi sırasında oldukça kısıtlı bir

hesap planından daha geniş ve açıklayıcı bir hesap planına geçilmesi sebebiyle birçok hata yapılabilecektir. Bu nedenle hataların düzeltme kayıtları ile düzeltilmesi gereklidir. Bunun sonucunda mali raporların daha doğru ve güvenilir olması sağlanacaktır.

3. YEREL YÖNETİMLERDE MALİ KONTROL VE DENETİM İŞLEMLERİ

Yukarıda belirtildiği gibi, mali raporların doğruluğu sadece bilgi kullanıcılara doğru bilgi sağlanmasını değil aynı zamanda hesap verilebilirliği de etkilemektedir. Oysa ki yeni devlet muhasebe sistemimizin en önemli farklılıklarından biri de şeffaf, hesap verilebilir bir muhasebe sistemi kurulabilmesidir. İşte bu noktada 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunundan farklı olarak mali kontrol ve denetim kavramları ön plana çıkmaktadır. Denetim yıllar boyu kamu yaşamında var olan bir kavram iken yeni kanunla mali kontrol kavramı da bu sürece eklenmiş ve daha etkin bir denetim kavramı ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Yerel yönetimlerin denetiminde etkin ve verimli olunmadığı takdirde, yerel yönetimlerin yönetiminde, demokrasinin gereği olan ve özerklik anlayışının gerektirdiği çağdaş yönetim modelini kurmak oldukça güçleşecektir. Bu açıdan yerel yönetimlerde denetim kavramı daha da önem kazanmaktadır.

Denetim, kamu hukukumuzda; *“tüm devlet dairelerinde çalışanların yasa ve tüzük hükümlerine göre görevlerini gereği gibi yerine getirip getirmediğini, yasa ve tüzük hükümlerine aykırı hareket ederek görevlerini yerine getirmede ihmal ve gevşeklik gösterip göstermediğini ve yolsuzluk yapıp yapmadıklarını saptayarak, haklarında gereken yasal işlemin uygulanması için devlet dairelerinin teşkilat yasalarına göre atanmış müfettiş veya murakıplar yada görevlendirilmiş memurlar vasıtasıyla yapılan teftiş ve murakabedir”* şeklinde tanımlanmaktadır⁵⁰.

⁵⁰ GÜNEL, Namık; “2000’li Yılların Eşiğinde Yönetimsel Denetim Sistemine Eleştirel Bir Bakış”, **TİD**, S.409, Aralık 1995.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, mahalli idarelerin harcamalarına, harcama öncesi mali kontrol ve harcama sonrası denetim yönünden yaklaşmıştır. Harcama öncesi mali kontrol iç kontrol, harcama sonrası denetim ise dış denetim olarak tanımlanmıştır. İç kontrol mali kontrol yetkilisince, dış denetim ise Sayıştay tarafından yapılacaktır. Kanunun genel olarak eksiği bu noktada ortaya çıkmaktadır. Denetimler harcama öncesi ve harcama sonrası yapılacaktır; ancak gelirlerle ilgili bir denetimden söz edilmemektedir. Oysa ki günümüzde yerel yönetimlerin genel bütçe vergi tahsilatından aldıkları payın dışında elde ettikleri gelirler bütçelerinde ciddi bir artışa neden olmaktadır. Bu gelirlerin yasalara uygun olarak tahakkuk edip etmediği, tahsilatların toplanmasında veya hesaplara aktarılmasında sorunlar yaşanıp yaşanmadığı ve alacakların zaman aşımına uğratılmadan tahsil edilip edilmediğinin denetlenmesi de mali kontrol açısından son derece önemlidir.

Mahalli idarelerde mali kontrol işlemleri mali kontrol yetkilisince yapılacaktır. Mali kontrol yetkilisi harcama öncesi kontrolü yerine getirmektedir. Harcama sonrası denetim ise iç denetçi ve Sayıştay tarafından yapılacak dış denetim ile gerçekleşmektedir. Bunların dışında diğer kamu idarelerinden farklı olarak; mahalli idarelerde belediye başkanının isteği ya da Başbakanının uygun görüşüyle İçişleri Bakanlığına da denetim yetkisi tanınmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 77. maddesinde *“malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; il özel idareleri için ilgili vali, belediyeler için ilgili belediye başkanının talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine İçişleri Bakanı, yetkili denetim elemanlarına, ilgili mahallî idarelerin tüm malî yönetim ve kontrol sistemlerini, malî karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir. Bu teftişler sonucunda düzenlenecek raporların bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili vali veya belediye başkanına gönderilir”* hükmü bulunmaktadır.

3.1. Mali Kontrol

Mahalli idarelerde mali kontrol görevi bizzat ilgili mahalli idarenin başı olan vali yada belediye başkanı tarafından atanan mali kontrol yetkililerince yürütülmektedir. Bu görevde bulunanlar ise ancak belediye meclisinin kararı ile görevden alınabilirler. Mali kontrol yetkilisi kavramı mahalli idarelerde diğer kamu idarelerinde olduğu gibi yeni bir kavramdır.

Mali kontrol yetkilileri daha önceki uygulamada saymanların yapmakta olduğu uygunluk denetimini yerine getireceklerdir. *“Uygunluk denetiminin amacı, personel tarafından yapılan işlemlerin, yetkili organlarca konulmuş olan belli kural ve yöntemlere uygun olarak yapılıp yapılmadığının araştırılmasıdır”*⁵¹. Kanunun 58’inci maddesine göre, harcama öncesi kontrol süreci; ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girişilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri belgesi düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak benzeri malî kararları kapsamaktadır. Ancak burada mali kontrol yetkililerine verilen harcama yetkililerinin mali kararlarını kontrol görevini tam anlamıyla yerine getirmeleri pek mümkün görünmemektedir. Şöyle ki ilgili yerel yönetim idaresi başkanınca ataması yapılan bir yetkilinin yine aynı başkanın mali kararlarını kontrol edebileceğini düşünmek çokta doğru bir yaklaşım olmayacaktır.

Görüldüğü gibi; mali kontrol yetkilileri mahalli idarelerin sadece harcamalarının denetlenmesi ile ilgileneceklerdir. Burada mahalli idarelerinin gelirlerinin denetim dışı tutulması yeni muhasebe sisteminin bir eksiği olarak düşünülmektedir. Yani tam anlamıyla bir mali kontrol söz konusu değildir. Aslında yapılan sadece harcama kontrolüdür.

⁵¹ ÇÖMLEKÇİ, Ferruh ve Diğerleri, **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, (Eskişehir, 2004), s.3

3.2. Denetim

Hayatın her alanında olması gerektiği gibi yerel yönetimlerin gelişmesinin başlangıcını oluşturan, hesap verme sorumluluğunun ve hesap sorma kültürünün oluşturulması temel amaç olmalıdır. Ancak; böyle bir kültürün oluşması ile, denetim olgusu etkin olacak ve kendinden beklenen faydayı sağlayacaktır. Yıllardır süregelen denetimsizlik, toplumumuzda özellikle yerel yönetimlere karşı bir güvensizlik duygusu yaratmıştır. Son yıllarda yerel yönetim anlayışında yaşanan gelişmeler belediyelere daha çok sorumluluk ve daha çok gelir imkanı sağlamıştır. Bu nedenle yerel yönetimlerin denetimi her gün daha da önem kazanmaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yayımından önce yerel yönetimlerin denetimi çok çeşitli ve parçalı bir görünüm arz etmekteydi. Yıllardır yasama, yürütme ve yargı organları tarafından denetime tabi tutulmakla beraber, sivil toplum kuruluşları ve basın tarafından da kamuoyu denetimine tabi tutulmaktaydılar. Yeni muhasebe kanunundan önce mahalli idareleri denetleme yetkisine sahip kurum, kuruluş ve kurullar şunlar idi;

- Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu
- Başbakanlık Teftiş Kurulu
- İçişleri Bakanlığı
- Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu
- Sağlık Bakanlığı
- Sayıştay
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
- Sosyal Sigortalar Kurumu
- Emekli Sandığı
- Hazine Müsteşarlığı
- Mülki İdare Amirliği

Bu kadar çok kurumun denetimine açık yerel yönetimlerin neden bu kadar denetimsiz kaldığı da bir soru işareti olarak kalmıştır. 5018 sayılı Kanunla beraber yerel

yönetimlerin denetim yapısında da çeşitli değişiklikler yapılmış ve iç denetim ve dış denetim olmak üzere harcama sonrası denetim ikiye ayrılmıştır.

3.2.1. İç Denetim

Mahalli idarelerde iç denetim diğer kamu idarelerinde olduğu gibi iç denetçiler tarafından yerine getirilecektir. İç denetçiler 5018 sayılı Kanunda belirtilen nitelikleri taşıyan adaylar arasından üst yöneticiler yani yerel yönetim başkanları tarafından atanacaktır. Yerel yönetim başkanları tarafından atanmış ve yine muhtemelen yerel yönetim başkanı ya da meclisi tarafından görevden alınabilecek bir konumda çalışacak iç denetçilerin bağımsızlığı da tartışmaya açıktır.

İç denetçilerin çalışma usul ve esaslarını düzenleyen yönetmelik henüz yayımlanmamıştır. Yönetmeliğin yayımından sonra iç denetimin yerel yönetimler ve diğer kamu idareleri açısından ne derece faydalı olacağı daha açık bir hal alacaktır. Diğer taraftan iç denetçilerin atanabilmesi için gerekli olan sertifika sahibi aday bulabilmek özellikle birçok küçük çaplı yerel yönetim birimi için neredeyse imkansızdır. Bünyelerinde sayman kadrosunu bile dolduramayan bu yerel yönetimlerin bu kadar geniş kapsamlı bir muhasebe yapısına geçebileceklerini düşünmek büyük bir yanlış olacaktır. Ancak; tıpkı diğer bazı Kanunlarda olduğu gibi zaman içerisinde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda değişikliğe gidilecek ve Kanunun öngördüğü mali ve denetim açısından birçok disiplin ortadan kaldırılacaktır.

Kanunda iç denetim, idarenin çalışmalarını değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır. İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının yasalara uygunluğunun, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uyumunu izlemek ve denetlemek; bu denetimler sonucu elde edilen bulgulardan, idarenin geliştirilmesi ve kaynakların daha etkin ve verimli kullanılması için hazırlanacak önerilerden yararlanmak, varsa hatalı işlemleri düzeltmek, bunun sonucu bir takım sorumluluklar doğuruyorsa bunların

soruşturulmasını istemek ve yapmak denetim faaliyetinin doğal işlevidir. Ancak özellikle büyük ölçekli mahalli idarelerde iç denetçilerin bu görev ve sorumlulukları tek başına yerine getirebilmeleri oldukça zor gözükmektedir. Bu açıdan bir iç denetim birimi kurulması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

3.2.2. Dış Denetim

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Sayıştay tarafından yapılacak dış denetimi, kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin, kurumsal amaç, hedef ve planlara ve kanunlara uygunluk yönünden incelenmesi ve TBMM'ne raporlanması olarak tanımlamaktadır. Daha önce de belirtildiği gibi malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda İçişleri Bakanlığının denetim elemanlarınca da denetim yapılabilecektir.

“Yerel yönetimlerde Sayıştay’ca yapılacak denetim, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsamaktadır. Düzenlilik denetimi yerel yönetim hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ve yine yerel yönetimin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti içeren uygunluk denetimini kapsamaktadır. Performans denetimi ise kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesidir.”⁵²

Sayıştay tarafından yapılacak dış denetim Sayıştay’ca belirlenmiş veya belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde yapılacaktır. Ancak; günümüzde sadece belediyeler düşünüldüğünde 3000’i aşkın bir kurumun Sayıştay’ca dış denetime tabi tutulabilmesi imkansızdır. Bu nedenle Sayıştay Kanun Tasarısı Taslağının da bir an

⁵² Erdin İVGİN, “Yerel Yönetimlerde Sayıştay Denetimi”, <http://www.worldbank.org/>

önce yasalaşarak bağımsız dış denetim kurumlarından faydalanabilme imkanı da sağlanmalıdır. Sayıştay Kanun Tasarısı Taslağında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi kurumların Sayıştay'ın talebi üzerine hesap ve işlemlerini bağımsız dış denetçilere denetletebilecekleri hükmü getirilmiştir. Böylece Sayıştay'ın yükü hafifletilmekle beraber dış denetimin etkinliği de artırılmış olacaktır.

Yerel yönetimlerin 31.12.2005 tarihine kadar yapılan iş ve işlemlerinin denetimleri eski uygulamaya göre devam edecektir. Yani yerel yönetimler dış denetime yeni muhasebe sisteminin uygulama sonuçları ile tabi tutulacaklardır.

4. YEREL YÖNETİMLERDE YENİ MUHASEBE SİSTEMİYLE İLGİLİ SORUNLAR VE ÖNERİLER

Mahalli idarelerde, yeni muhasebe sistemi oldukça önemli ve gerekli düzenlemelere öncülük etmekle beraber bir takım sorunlara da neden olacaktır. Bu sorunlar şu şekilde sıralanabilir.

- Kamu zararının söz konusu olduğu durumlarda tamamen belediye yönetimine bağlı bir iç denetimin işlerliği, sağlıklı bir denetim yapılmasına engel teşkil edebilecektir. İç denetçinin bağımsızlığı tehlikeye düşebilecektir. Bu nedenle iç denetçilerin yerel yönetim başkanlarınca veya meclisler tarafından atanması ve görevden alınması yerine, İç Denetim Koordinasyon Kurulunca atanması ve görevden alınması daha uygun olacaktır.
- Yine aynı şekilde atanması, terfisi ve cezalandırılması tamamen üst yöneticiye bağlı bir mali kontrol yetkilisinin görevini yerine getirmekte zorlanacağı da aşıkardır. Ayrıca mali kontrol yetkilisi kavramının harcama öncesi kontrol sürecine dahil edilmesi işlemlerin daha da geciktirilmesine neden olacaktır. Küçük çaplı bir harcama bile uzun bir harcama öncesi kontrolden geçerek gerçekleşebilecektir. Bu nedenle mali

kontrol yetkilisinin kontrolüne tabi tutulacak harcamaların belirli limitler konulmak suretiyle kısıtlanması gerekmektedir.

- Özellikle küçük ve orta ölçekli yerel yönetimlerde, yeni muhasebe sisteminin öngördüğü personel yapılanmasını sağlayabilmek mümkün değildir. Bu nedenle nüfusu 5000'i geçmeyen yerlerdeki yerel yönetimlerde daha kısıtlı bir personel yapılanmasına gidilmelidir. Örneğin; mali kontrol yetkilisinin harcama öncesi kontrol görevi muhasebe yetkiline verilebilir.
- Yeni muhasebe sisteminin öngördüğü kadrolaşmanın oluşturulması zaman alacaktır. Bu süre zarfında muhasebe sisteminin işleyişi aksayacaktır. Türkiye Büyük Millet Meclisince ilgili kadroların bir an önce tahsisi sağlanmalı ve nitelikli personelin eğitimleri verilmelidir.
- Özellikle küçük ve orta ölçekli yerel yönetimlerde etkin bir muhasebe sisteminin kurulabilmesi için gerekli personelin temini kadar maliyeti de bütçelerini zorlayacak nitelikte olacaktır.
- Uygulamanın aksatılmadan yürütülmesi için yerel yönetimlerin muhasebe sistemi ile ilgili ikincil mevzuat çalışmalarının bir an önce sonuçlandırılması gerekmektedir. Şu anda birçok konu yerel yönetimlerimiz açısından aydınlığa kavuşturulamamıştır.
- Yerel yönetimlerin büyük bölümünde yıllardır tutulmayan gayrimenkul hesaplarının 01.01.2006 tarihinden itibaren kayıt altına alınabilmesi oldukça zordur. Gayrimenkulların elde ediliş tarihleri çok eskilere dayandığından ilgili belge ve bilgilere ulaşmak mümkün olmayabilir. Bu nedenle envanter çalışmaları yapılarak emlak vergilerinde kullanılan rayiç bedel üzerinden kayıt altına alınabilir.

- Yine aynı şekilde bir çok yerel yönetimde stoklar hesabı çalıştırılmamaktaydı. Stoklarında envanteri çıkarılarak maliyet bedelleri üzerinden kayıt altına alınmalıdırlar. Ayrıca, stok hareketleri devamlı olarak kontrol altında tutulmalıdır ve muhasebeleştirilmelidir. Ancak birçok yerel yönetimde bu hareketleri kayıt altına alabilmek pek mümkün değildir.

5018 sayılı Kamu Mali Kontrol Kanununun yerel yönetimlere katkıları sayılan zorluk ve eksikliklere karşın oldukça fazladır. Özellikle büyük çaplı yerel yönetimlerde çağdaş yönetim anlayışının gereği olarak doğru ve güvenilir bilgiler üretilebilmesi karar alıcıların da doğru kararlar alabilmelerinde etkili olacaktır. Günümüzde birçok yerel yönetimin içinde bulunduğu mali buhranların temel nedeni bilinçsiz yapılan harcamalar ve kontrolsüz gelirlerdir. Yeni muhasebe sistemi ile muhasebe standartlarına uygun olarak tanzim edilen mali raporlarla gelir ve giderlerin kontrolü mümkün olabilecektir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ESKİŞEHİR TEPEBAŞI BELEDİYESİNDE YENİ MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİŞ AŞAMASI VE SONUÇLARI

Çalışmanın birinci ve ikinci bölümünde milli muhasebe ve devlet muhasebesi kavramları ele alınmış; ayrıca yeni devlet muhasebe sistemi ve yerel yönetimlerdeki durumu hakkında bilgiler verilmiştir.

Yeni muhasebe sisteminin artık çağdaş muhasebe sistemlerinde olduğu gibi doğru ve güvenilir mali raporlar üretmeyi amaçlayan düzenlemeler içerdiği görülmektedir. Bu nedenle öncelikle Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliğine göre tanzim edilmiş 31.12.2005 tarihli mizanın yeni muhasebe sisteminde öngörülen tek düzen muhasebe sistemine aktararak 01.01.2006 tarihli açılış bilançosunun ve açılış bilançosuna bağlı olarak da açılık kaydının yapılması gerekmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde hesapların eski muhasebe sisteminden yeni muhasebe sistemine göre devrine ve yeni muhasebe sisteminin işleyişine ilişkin örnek bir çalışma ortaya konulmaktadır.

1. ÇALIŞMANIN AMACI

Yeni muhasebe sisteminin esas amacı milli muhasebe hesaplarının tutulabilmesidir. Ancak söz konusu milli muhasebe hesaplarının doğruluğu da yeni muhasebe sistemine göre düzenlenecek mali raporların doğruluğu ile ilgilidir. Bu nedenle mali karakterli işlemlerin muhasebe standartlarına uygun olarak kayıt altına alınarak doğru ve güvenilir mali raporlar üretilmesi bir zorunluluktur.

Yeni muhasebe sisteminin en önemli aşamalarından biri tek düzen muhasebe sistemine uygun olarak açılış kayıtlarının yapılarak hesapların devrinin gerçekleştirilebilmesidir.

Bu çalışmada söz konusu devir işlemi ve yeni muhasebe sistemine uygun olarak yapılacak kayıtlar ile üretilecek mali tablolara örnekler verilecektir.

2. ÇALIŞMAYA KONU OLAN YEREL YÖNETİM BAŞKANLIĞININ SEÇİMİ

Örnek çalışmada Eskişehir Tepebaşı Belediyesinin seçilmesinin başlıca sebepleri şunlardır;

- a. Tepebaşı Belediye Başkanlığı'nın Eskişehir sınırlarında bulunması ve merkez ilçe konumunda olması dolayısıyla çalışmanın yerinde ve sürekli olarak takip edilebilmesi ,
- b. Tepebaşı Belediyesi Başkanlığı'nın Büyükşehir sınırlarında bulunan bir alt kademe belediyesi olması sebebiyle iş ve işlemlerin yeterli çeşitlilikte olması,
- c. Çalışmanın yapıldığı tarihte yeni muhasebe sistemine geçiş çalışmalarına, Eskişehir İli Merkez İlçesi sınırlarında sadece Tepebaşı Belediyesince başlanabilecek durumda olduğu; diğer belediyelerin 2005 yılı hesaplarını kapatmadıkları ve yıl sonu envanterlerini henüz çıkaramamış olmalarıdır.

2.1. Tepebaşı Belediyesi'nin Muhasebe Bilgileri

Tepebaşı Belediyesi'nde 2005 yılında eski muhasebe sistemine göre kayıt tutulmakta ve tek düzen hesap planı kullanılmamaktaydı. Bu nedenle yıl sonunda

bilanço çıkarılmamakta ve sadece mizan düzenlenmektedir. Bu nedenle yıl sonunda mizan tanzim edilmektedir. Tepebaşı Belediyesi'nin 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve bağılı olarak Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliğine göre tanzim edilmiş son mizanı aşağıda verilmektedir.

AYLIK MİZAN		KURUMU		TEPEBAŞI BELEDİYESİ
		BÜTÇE YILI		2005
		AİT OLDUĞU AY		ARALIK
Hesap Kodu	Hesabın Adı	Borç	Alacak	Bakiye
02	Banka Hesabı	49.735.217,58	46.963.545,32	2.771.672,26
03	Ödenecek Çekler Hesabı	46.962.365,32	46.967.311,10	-4.945,78
04	Menkul Kıymetler Hesabı	35.000,00	35.000,00	0,00
05	Menkul Kıymetler Emanetleri Hesabı	35.000,00	35.000,00	0,00
06	Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı	1.781.311,74	3.138.155,64	-1.356.843,90
07	Teminat Mektupları Hesabı	3.138.155,64	1.781.311,74	1.356.843,90
08	Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı	107.871,50	107.871,50	0,00
11	Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı	592.215,96	536.113,64	56.102,32
13	Kişi Borçları Hesabı	59.250,66	14.306,70	44.943,96
14	Tahsil Edilecek Gelirler Hesabı	10.025,51	17.469,47	-7.443,96
16	Bütçe Emanetleri Hesabı	10.780.125,49	15.092.963,17	-4.312.837,68
17	Emanetler Hesabı	9.077.949,49	11.777.301,24	-2.699.351,75
18	Ödenekler Hesabı	25.993.983,20	38.086.000,00	12.092.016,80
19	Kullanılacak Ödenekler Hesabı	38.086.000,00	25.993.983,20	12.092.016,80
20	Ödenekli Giderler Hesabı	25.818.260,86	0	25.818.260,86
24	Bütçe Giderleri Hesabı	25.818.277,66	25.818.260,86	16,80
25	Taahhütler Hesabı	3.894.000,00	539.913,83	3.354.086,17
26	Taahhütlerden Alacaklar Hesabı	539.913,83	3.894.000,00	-3.354.086,17
27	Gelir Tahakkukları Hesabı	28.058.251,15	33.509.621,60	-5.451.370,45
28	Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabı	33.509.533,85	25.058.163,40	8.451.370,45
31	Bütçe Gelirleri Hesabı	163.503,44	28.058.976,40	27.895.472,96
34	Taşınmaz Mallar Hesabı	10.954.305,00	220.423,00	10.733.882,00
35	Taşınır Mallar Hesabı	293.126,82	25.544,72	267.582,10
36	Stoklar Hesabı	2.357.703,74	2.275.116,73	82.587,01
38	Değer Değişimleri Hesabı	2.525.394,81	11.680.269,52	-9.154.874,71
39	İç Borçlar Hesabı	16.833,49	181.142,19	-164.308,70
40	İç Borç Hareketleri Hesabı	181.142,19	16.833,49	164.308,70
43	Mahsup Edilebilir Ödenen KDV Hesabı	7.701.810,01	141.742,16	7.560.067,85
44	Mahsup Edilebilir Ödenen KDV Karş.Hs.	141.742,16	7.701.810,01	-7.560.067,85
45	Genel Sonuç Hesabı	6.579.202,45	2.138.364,34	4.440.838,11
	TOPLAM	334.947.473,55	331.806.514,97	3.140.958,58

2.2. Tepebaşı Belediyesi Hesaplarının Yeni Muhasebe Sistemine Aktarılması

Bu bölümde Tepebaşı Belediyesi'nin yıl sonu mizanında yer alan hesapların yeni muhasebe sistemine uygun şekilde, hesapların nitelikleri dikkate alınarak, yeni hesap planında uygun hesaplara aktarılması sağlanmıştır.

Mizanın çıkarıldığı dönemde kullanılan eski muhasebe sisteminde kısıtlı bir hesap sistemi varken; yeni muhasebe sistemi ile oldukça kapsamlı ve geniş bir hesap planına geçilmiştir. Bu nedenle mizanda yer alan bazı hesaplar nitelikleri gereğince birden çok hesaba devredilmiştir.

Tepebaşı Belediyesi'nin yıl sonu mizanında bulunan hesapların devri yukarıda da belirtildiği gibi mevcut hesabın niteliği ve yeni hesap planında karşılık gelen hesap veya hesapların nitelikleri dikkate alınarak gerçekleştirilmiştir.

- **02 Banka Hesabı** : Banka hesabı, yeni hesap planında da aynı nitelikleri taşımakla beraber hesap kodu 102'dir. Bu hesap, belediye adına bankaya yatırılan paralar ve bankaya takas için verilen çeklerden, takas işlemi tamamlananlar ile düzenlenen çek ve gönderme emirlerinden ilgililerine ödendiği veya gönderildiği bildirilen çek ve gönderme emri tutarlarının kaydı için kullanılır.

Eski Devlet Muhasebe Sisteminde :

02 Banka Hesabı : 2.771.672,26.-YTL

Yeni Devlet Muhasebe Sisteminde :

102 Banka Hesabı : 2.771.672,26.-YTL

- **03 Ödenecek Çekler Hesabı** : Çekle veya gönderme emri suretiyle bankalarca yapılacak ödemeler bu hesapta izlenir. Yeni hesap planındaki karşılığı 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri(-) hesabıdır. Bu hesaplar aynı nitelikte olduklarından doğrudan aktarılarak devir yapılmış olunur.

Eski Devlet Muhasebe Sisteminde :
 03 Öd. Çekler Hs. : 4.945,78.-YTL
 Yeni Devlet Muhasebe Sisteminde :
 103 Ver.Çek.Gön.Em.Hs. : 4.945,78.-YTL

- **06 Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı** : Bu hesaba, teminat mektupları hesabına yazılan tutarlar kaydedilir. Teminat mektupları hesabına borç kaydedilenler bu hesaba alacak, teminat mektupları hesabına alacak kaydedilenler bu hesaba borç kaydedilir. Yeni hesap planında 911-Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı olarak nazım hesaplar grubunda yer almıştır. Bu hesaplar arasında da nitelik olarak herhangi bir farklılık olmadığından doğrudan bu hesabın bakiyesi aktarılır.

Eski Devlet Muhasebe Sisteminde :
 06 Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı : 1.356.843,90.-YTL
 Yeni Devlet Muhasebe Sisteminde :
 911 Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı : 1.356.843,90.-YTL

- **07 Teminat Mektupları Hesabı** : Bu hesap, muhasebe birimlerine teminat ve depozito olarak teslim edilen teminat ve garanti mektupları ile şahsi ve garantiye ilişkin belgeler ve bunlardan ilgililerine geri verilenler veya paraya çevrilenlerin izlenmesi için kullanılır. Yeni hesap planındaki karşılığı nazım hesaplar grubunda yer alan 910-Teminat Mektupları Hesabıdır. Bu hesaplar tam anlamıyla birbirlerini karşılamaktadır.

Eski Devlet Muhasebe Sisteminde :
 07 Teminat Mektupları Hesabı : 1.356.843,90.-YTL
 Yeni Devlet Muhasebe Sisteminde :
 910 Teminat Mektupları Hesabı : 1.356.843,90.-YTL

- **11 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı** : Bu hesap, yüklenicilere verilen avanslarla, bir sonraki yıl bütçesinden karşılanmak üzere personele ödenen avansların kayıt altına alınmasında kullanılır. Yeni hesap planında ki karşılığı aynı nitelikteki 162-Bütçe Dışı avans ve Krediler Hesabı'dır.

Eski Devlet Muhasebe Sisteminde :

11 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı : 56.102,32.-YTL

Yeni Devlet Muhasebe Sisteminde :

162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı : 56.102,32.-YTL

- **13 Kişi Borçları Hesabı** : Sayıştay ilamları veya mahkeme kararlarınca ortaya çıkan ya da fazla veya yersiz ödendiği anlaşılan alacakların takip edildiği hesaptır. Bu hesap, 140-Kişilerden Alacaklar Hesabı'na karşılık gelmektedir.

Eski Devlet Muhasebe Sisteminde :

13 Kişi Borçları Hesabı : 44.943,96.-YTL

Yeni Devlet Muhasebe Sisteminde :

140 Kişilerden Alacaklar Hesabı : 44.943,96.-YTL

- **14 Tahsil Edilecek Gelirler Hesabı**: Sayıştay ilamları veya mahkeme kararlarınca ortaya çıkan ya da fazla veya yersiz ödendiği anlaşılan alacakların takip edildiği hesaptır. Bu hesap, 13-Kişi Borçları hesabının karşılığı olarak çalıştırıldığı için; 13-Kişi Borçları hesabı da 140-Kişilerden Alacaklar Hesabı'na devredildiği için yeniden aynı tutarlar kayıt altına alınamaz. Bu nedenle devir yapılmayacaktır.

- **16 Bütçe Emanetleri Hesabı**: Bu hesap, mali yıl içerisinde verile emrine bağlandığı halde herhangi bir nedenle kısmen veya tamamen ödenmeyen tutarlarla; bu borçlardan nakden veya mahsuben yapılan ödemelerin kaydedildiği hesaptır. Yeni hesap planındaki karşılığı 320-Bütçe Emanetleri Hesabı'dır. 16 Bütçe Emanetleri Hesabının bakiyesi yeni mali yıl başında bu hesaba aktarılır.

Eski Devlet Muhasebe Sisteminde	:	
16 Bütçe Emanetleri Hesabı	:	4.312.837,68.-YTL
Yeni Devlet Muhasebe Sisteminde	:	
320 Bütçe Emanetleri Hesabı	:	4.312.837,68.-YTL

- **17 Emanetler Hesabı** : Bu hesap, mali yıl içerisinde herhangi bir nedenle nakden veya mahsuben emanet olarak alınan tutarların takip edildiği hesaptır. Yeni hesap planındaki karşılığı 333-Emanetler Hesabı olmasına karşın tek başına bu hesap 17 Emanetler Hesabının devri için yeterli değildir. Şöyle ki 17 Emanetler Hesabının içeriğinde bulunan geçici ve kesin teminatlar 330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı'na; vergi ve fonlar 360-Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı'na; sigorta primleri veya emekli kesenekleri gibi sosyal güvenlik kesintileri 361-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı'na ve son olarak işsizlik sigortası primleri de 362-Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabına aktarılırlar.

Bunlar dışında kalan, örneğin asfalt kırım emanetleri veya sendika üye aidatı gibi emanetler ise 333-Emanetler hesabında takip edilirler.

Eski Devlet Muhasebe Sisteminde	:	
17 Emanetler Hesabı	:	2.699.351,75.-YTL
Yeni Devlet Muhasebe Sisteminde	:	
330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	:	56.076,89.-YTL
333 Emanetler Hesabı	:	2.018.605,80.-YTL
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	:	417.479,68.-YTL
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kes.Hesabı	:	190.497,47.-YTL
362 Fonlar veya Diğ.Kamu İd.Ad.Yap.Tah. Hesabı	:	16.691,91.-YTL

- **18 Ödenekler Hesabı** : Bu hesap, öngörülen ödenekler ve bunlardan yapılan kesintiler, geçen yıldan devreden ödenekler, ödenek kalemleri arasında yapılan aktarmalar, yılı içinde yapılan ödenek ekleme ve iptalleri, yılı içinde

kaydedilen ödenekler ve ertesi yıla devreden ödenekler ile iptal edilen ödeneklerin merkez muhasebe birimlerince izlenmesi için kullanılır. Yeni hesap planındaki karşılığı nazım hesaplar grubunda yer alan 901-Bütçe Ödenekleri Hesabı'dır. 18 Ödenekler Hesabı bu hesaba doğrudan aktarılarak devredilir.

Eski Devlet Muhasebe Sisteminde :

18 Ödenekler Hesabı : 12.092.016,80.-YTL

Yeni Devlet Muhasebe Sisteminde :

901 Bütçe Ödenekleri Hesabı: 12.092.016,80.-YTL

- **19 Kullanılacak Ödenekler Hesabı** : Bu hesap 18 Ödenekler Hesabının karşılığı olarak çalıştırılan bir hesaptır. Yeni hesap planındaki karşılığı nazım hesaplar grubunda yer alan 900-Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı'dır. Yıl sonu bakiyesi bu hesaba aktarılarak devredilir.

Eski Devlet Muhasebe Sisteminde :

19 Kullanılacak Ödenekler Hesabı : 12.092.016,80.-YTL

Yeni Devlet Muhasebe Sisteminde :

900 Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı : 12.092.016,80.-YTL

- **20 Ödenekli Giderler Hesabı** : Yeni hesap planındaki karşılığı nazım hesaplar grubundaki 905-Ödenekli Giderler Hesabı'dır. Bu hesap, ödeneğine dayanılarak tahakkuk ettirilip nakden veya mahsuben ödenen bütçe giderleri ile tahakkukun iptal edilmesi nedeniyle ödeneğine iade edilmesi gereken tutarların izlenmesi için kullanılır. Esasen, yıl sonunda bu hesabın bakiyesi Ödenekler hesabına devredilerek kapatılması gerekirken; Tepebaşı Belediyesinin dönem sonu işlemlerinde görülmekte olan hatadan ötürü bakiye vermektedir. Ancak, Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliğinin 74. maddesinde belirtildiği üzere bu hesabın ertesi yıla devri bakiye vermeyeceği için yapılmamalıdır.

- **24 Bütçe Giderleri Hesabı** : Nakden veya mahsuben yapılan bütçe giderinin izlendiği hesaptır. Yeni hesap planındaki karşılığı aynı karakterdeki 830-Bütçe Giderleri Hesabı'dır. Ancak, yürürlükten kaldırılmak üzere olan Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliğinin 24-Bütçe Giderleri hesabı ile ilgili 78. maddesine istinaden bu hesabın ertesi mali yıla devri söz konusu değildir. Dolayısıyla aktarma yapılmayacaktır.
- **25 Taahhütler Hesabı** : Yeni hesap planındaki karşılığı nazım hesaplar grubundaki 920-Gider Taahhütleri Hesabı'dır. Bu hesap, yılı için geçerli sözleşmeler ile ertesi mali yıl veya yıllara geçerli olmak üzere yapılan sözleşmelere dayanılarak girişilen ve mevzuatı gereğince bunlara ilave edilen taahhüt tutarlarıyla bunlardan yerine getirilenler ve feshedilenlerin sözleşme fiyatlarıyla izlenmesi için kullanılır. 25 Taahhütler Hesabının bakiyesi 920-Gider Taahhütleri Hesabı'na devredilerek aktarılır.

Eski Devlet Muhasebe Sisteminde :

25 Taahhütler Hesabı : 3.354.086,17.-YTL

Yeni Devlet Muhasebe Sisteminde :

920 Gider Taahhütleri Hesabı : 3.354.086,17.-YTL

- **26 Taahhütlerden Alacaklar Hesabı** : Taahhütler Hesabının karşılığı olarak çalışan bir hesaptır. Yeni hesap planındaki karşılığı nazım hesaplar grubundaki 921-Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı'dır. Yıl sonu bakiyesi bu hesaba devredilerek aktarılır.

Eski Devlet Muhasebe Sisteminde :

26 Taahhütlerden Alacaklar Hesabı : 3.354.086,17.-YTL

Yeni Devlet Muhasebe Sisteminde :

921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı : 3.354.086,17.-YTL

- **27 Gelir Tahakkukları Hesabı** : Bu hesap yeni hesap planında karşılığı olmadığı için devredilemeyecektir. Esasen yeni hesap planında 600-Gelirler

Hesabı, 27 Gelir Tahakkukları Hesabının boşluğunu doldurmaktadır. Ancak; 27 Gelir Tahakkukları Hesabı 28 Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabına karşılık çalıştırıldığı için 600-Gelirler Hesabı ile bu açıdan ayrılmaktadırlar.

- **28 Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabı** : Bu hesap gelir tahakkuklarının ve bu tahakkuklardan yapılan tahsilatların izlendiği hesaptır. Yeni hesap planında vadesi bir yıldan az olanlar 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı'na, vadesi bir yıldan çok olanlar 220 Gelirlerden Alacaklar hesabına, vadesi geçmiş olan geçen yıl alacakları ise 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar hesabına aktarılarak devredilecektir.

Eski Devlet Muhasebe Sisteminde :

28 Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabı : 5.451.370,45.-YTL

Yeni Devlet Muhasebe Sisteminde :

121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı : 3.351.233,19.-YTL

220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı : 2.100.137,26.-YTL

- **31 Bütçe Gelirleri Hesabı** : Bütçe gelirleri hesabı yıl içinde tahsil edilen gelirlerin kaydedildiği hesaptır. Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliğinin 84. maddesinde belirtildiği üzere bu hesap ertesi mali yıla devir etmez. Bütçe giderleri hesabı gibi ertesi yıla devretmediği için bu hesapla ilgili herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Yeni muhasebe sisteminde bu hesabın yerini 800 Bütçe Gelirleri Hesabı almıştır.
- **34 Taşınmaz Mallar Hesabı** : İdareye ait taşınmaz malların kaydolunduğu hesaptır. Yeni muhasebe sistemi ile daha detaylı bir hesap planı ortaya çıktığı için bu hesap 250-Arazi ve Arsalar Hesabı, 251-Yer altı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı ve 252-Binalar Hesabı ile devredilecektir.

Eski Devlet Muhasebe Sisteminde :

34 Taşınmaz Mallar Hesabı : 10.733.882,00.-YTL

Yeni Devlet Muhasebe Sisteminde :

250 Arazi ve Arsalar Hesabı	: 10.533.981,00.-YTL
252 Binalar Hesabı	: 199.901,00.-YTL

- **35 Taşınır Mallar Hesabı** : Bu hesap idareye ait olan kısa zamanda tükenmeyen taşıt, büro makineleri ve masaları gibi taşınır malların izlendiği hesaptır. Niteliğine göre; 253-Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı, 254-Taşıtlar hesabı ve 255-Demirbaşlar Hesabına devredilerek aktarılır.

Eski Devlet Muhasebe Sisteminde :

35 Taşınır Mallar Hesabı	: 267.582,10.-YTL
--------------------------	-------------------

Yeni Devlet Muhasebe Sisteminde :

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	: 53.580,67.-YTL
254 Taşıtlar Hesabı	: 141.890,88.-YTL
255 Demirbaşlar Hesabı	: 72.110,55.-YTL

- **36 Stoklar Hesabı** : Niteliğine göre; 150-İlk Madde ve Malzeme Hesabı ve 153-Ticari Mallar Hesabına devredilerek aktarılır. Yeni hesap planında 15 Stoklar hesap grubunda bulunan hesaplara devredilebilir. Bu hesaplar kurumun faaliyetlerinde kullanılmak suretiyle tüketilmek üzere satın alınan malzemelerin ve satmak amacıyla alınan ticari malların takip edildiği hesaplardır.

Eski Devlet Muhasebe Sisteminde :

36 Stoklar Hesabı	: 82.587,01.-YTL
-------------------	------------------

Yeni Devlet Muhasebe Sisteminde :

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	: 82.587,01.-YTL
---------------------------------	------------------

- **38 Değer Değişimleri Hesabı** : Bu hesaba saymanlıkça belediye malı olarak elde edilen menkul kıymetler, sermaye teşkili, iştirakler, taşınmaz mallar, taşınır mallar ve stoklar hesabına borç kaydedilen kıymetler ve bunlardan paraya çevrilen, başka bir yere verilenler ile değer kayıpları kaydedilir. Ancak, niteliği gereği Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliğinin 91. maddesinde de belirtildiği gibi ertesi yıla devir etmez.

- **39 İç Borçlar Hesabı** : İç borçlar yurtiçi borçlanmaların takibinin sağlandığı hesaptır. İç borçlar niteliklerine göre aşağıdaki hesaplara aktarılırlar.

300 Banka Kredileri Hesabı
 303 Kamu İdarelerine Mali Borçlar
 304 Cari Yılda Ödenecek Tahviller Hesabı
 309 Kısa Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı
 400 Banka Kredileri Hesabı
 403 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı
 404 Tahviller Hesabı
 409 Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı

Eski Devlet Muhasebe Sisteminde :

39 İç Borçlar Hesabı : 164.308,70.-YTL

Yeni Devlet Muhasebe Sisteminde :

409 Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı : 164.308,70.-YTL

- **40 İç Borç Hareketleri Hesabı** : Bu hesaba Türk Lirası karşılığı yapılan borçlanmalar kaydedilir. 39-İç Borçlar Hesabının karşılığı olarak çalışan bir hesaptır. Ancak; 39-İç Borçlar Hesabının aksine ertesi yıla devir etmez. Dolayısıyla, bu hesabın devri ile ilgili bir işlem yapılmayacaktır.
- **43 Mahsup Edilebilir Ödenen KDV Hesabı** : Kurumun mal ve hizmet alımı karşılığında ödediği veya ödeyeceği katma değer vergisi tutarları bu hesapta takip edilir.Bu hesap 190-Devreden Katma Değer Vergisi hesabına aktarılarak devredilir.

Eski Devlet Muhasebe Sisteminde :

43 Mahsup Edilebilir Ödenen KDV Hesabı : 7.560.067,85.-YTL

Yeni Devlet Muhasebe Sisteminde :

190 Devreden KDV Hesabı : 7.560.067,85.-YTL

- **44 Mahsup Edilebilir Ödenen KDV Karşılığı Hesabı** : Bu hesaba 43-Mahsup Edilebilir Ödenen KDV Hesabına kayıt edilen tutarlar borç/alacak durumlarına göre ters çalıştırılarak kaydedilir. 43-Mahsup Edilebilir Ödenen KDV Hesabının karşılığı olarak çalışmaktadır. Yeni devlet muhasebe sisteminde katma değer vergisi hesaplarının işleyişinde böyle bir karşılık hesabı kullanılmadığı için bu hesap ertesi mali yıla devredilmeyecektir.
- **45 Genel Sonuç Hesabı** : Genel sonuç hesabı mizanlardaki borç ve alacak sütunlarını eşitlemek için kullanılan bir eşitleme hesabıdır. Hesapların aktarılmasında genel sonuç hesabına bakılmaksızın aktif ve pasif sütunları arasındaki fark 500-Net Değer/Sermaye Hesabına kaydedilerek açılış bilançosu dengelenir.

2.3. Tepebaşı Belediyesinin Yeni Muhasebe Sistemine Uygun Hazırlanmış Açılış Kaydı ve Bilançosu

Tepebaşı Belediyesi'nin eski muhasebe sistemine göre hazırlanmış yıl sonu mizanının yeni muhasebe sistemine aktarılması hesapla bazında yukarıda yapılmıştır. Bu aktarmalar ışığında Tepebaşı Belediyesi'nin 2006 yılı açılış bilançosu ve açılış kaydı aşağıdaki gibidir.

01/01/2006

102	Banka Hesabı	2.771.672,26.-	
121	Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı	3.351.233,19.-	
140	Kişilerden Alacaklar Hesabı	44.943,96.-	
150	İlk Madde ve Malzeme Hesabı	82.587,01.-	
162	Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı	56.102,32.-	
190	Devreden KDV Hesabı	7.560.067,85.-	
220	Gelirlerden Alacaklar Hesabı	2.100.137,26.-	
250	Arazi ve Arsalar Hesabı	10.533.981,00.-	
252	Binalar Hesabı	199.901,00.-	
253	Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	53.580,67.-	
254	Taşıtlar Hesabı	141.890,88.-	
255	Demirbaşlar Hesabı	72.110,55.-	
103	Ver.Çekl.Gönd.Em.Hesabı		4.945,78.-
320	Bütçe Emanetleri Hesabı		4.312.837,68.-
330	Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı		56.076,89.-
333	Emanetler Hesabı		2.018.605,80.-
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı		417.479,68.-
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kes.Hesabı		190.497,47.-
362	Fonlar veya Diğ.Kamu İd.Ad.Yap.Tah. Hesabı		16.691,91.-
409	Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı		164.308,70.-
500	Net Değer/Sermaye Hesabı		19.786.764,04.-

.../.../.....

ESKİŞEHİR TEPEBAŞI BELEDİYE BAŞKANLIĞI
01.01.2006 TARİHLİ AÇILIŞ BİLANÇOSU

	Dönem Başı Tutarı		Dönem Başı Tutarı
AKTİF HESAPLAR		PASİF HESAPLAR	
Dönen Varlıklar	13.861.660,81	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	7.012.189,43
Hazır Değerler	2.766.726,48	Bütçeden Doğan Borçlar	4.312.837,68
Banka Hesabı	2.771.672,26	Bütçe Emanetleri Hesabı	4.312.837,68
Verilen Çekler ve Gönd. Em.Hs. (-)	4.945,78	Emanet Yabancı Kaynaklar	2.074.682,69
Bütçe Alacakları	3.351.233,19	Alınan Depozito ve Teminatlar Hs.	56.076,89
Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı	3.351.233,19	Emanetler Hesabı	2.018.605,80
Diğer Alacaklar	44.943,96	Ödenecek Vergi ve Yükümlülükler	624.669,06
Kişilerden Alacaklar Hesabı	44.943,96	Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	417.479,68
Stoklar	82.587,01	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kes.Hs.	190.497,47
İlk Madde ve Malzeme Hesabı	82.587,01	Fonlar Adına Yapılan Tahsilat Hs.	16.691,91
Avans ve Krediler	56.102,32	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	164.308,70
Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hs.	56.102,32	Uzun Vadeli İç Borçlar	164.308,70
Diğer Dönen Varlıklar	7.560.067,85	Uzun Vadeli Diğer İç Borçlar Hesabı	164.308,70
Devreden KDV Hesabı	7.560.067,85		
Duran Varlıklar	13.101.601,36	Öz Kaynaklar	19.786.764,04
Bütçe Alacakları	2.100.137,26	Net Değer	19.786.764,04
Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Al. Hs.	2.100.137,26	Net Değer Hesabı	19.786.764,04
Maddi Duran Varlıklar	11.001.464,10		
Arazi ve Arsalar Hesabı	10.533.981,00		
Binalar Hesabı	199.901,00		
Tesis, Makine, Cihaz ve Aletler Hs.	53.580,67		
Taşıtlar Hesabı	141.890,88		
Demirbaşlar Hesabı	72.110,55		
GENEL TOPLAM :	26.963.262,17	GENEL TOPLAM :	26.963.262,17

2.4. Çalışmanın Değerlendirilmesi ve Sonucu

Devlet muhasebe sistemimizde devrim niteliği taşıyan değişiklik ile geleneksel muhasebe sistemimizden tek düzen muhasebe sistemi anlayışını benimsemiş çağdaş devlet muhasebe sistemimize geçiş aşaması bu çalışmada gerçekleştirilmiştir. Oldukça dar ve kısıtlı bir hesap planından, daha ayrıntılı ve geniş bir hesap planına geçilmiştir.

Yıl sonu mizanından yer alan hesaplardan yeni muhasebe sisteminin öngördüğü ayrıntılara inilerek, daha kapsamlı bir mali tablo ortaya çıkarılmıştır. Yeni muhasebe sisteminin başlangıcını teşkil eden bu bilançonun doğruluğu oldukça önemlidir. Nitekim, bundan sonra yapılacak iş ve işlemler bu bilançoda belirtilen rakamlar üzerinden değerlendirilecektir.

Yeni muhasebe sistemi ile yapılan çalışmalar zaman içerisinde daha kapsamlı mali tabloların üretilmesini sağlayacaktır. 2005 yılı mizanı ile 2006 yılı açılış bilançosu karşılaştırıldığında Tepebaşı Belediyesinin mali durumu hakkında daha ayrıntılı bilgilere ulaşılabilmektedir. Böylece bilgi kullanıcılar ve karar alıcılarda 2005 yılı faaliyet sonuçları hakkında daha geniş bilgilere sahip olacaklardır.

Ancak; hazırlanan bilanço bir ilk olduğu için karşılaştırma yapabilmek mümkün değildir. 2006 yılı sonunda hazırlanacak mali tablolarla karşılaştırıldığı zaman daha anlamlı sonuçlar ortaya çıkacaktır.

Eski ve yeni devlet muhasebe sistemlerine göre hazırlanmış mizan ve bilanço karşılaştırıldığında yeni muhasebe sisteminin zenginliği ortaya çıkmaktadır. Zaman içerisinde uygulamanın pekiştirildiği de düşünüldüğünde yeni muhasebe sisteminin yerel yönetimlerimizin idaresine sağlayacağı katkının oldukça fazla olduğu görülmektedir.

SONUÇ

Ulusal muhasebe hesaplarının sağlıklı bir şekilde ortaya çıkarılabilmesi için ulusal muhasebenin aksayan yönü devlet muhasebesinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yapılan değişiklikler ve yerel yönetimlerde yeni Kanunun uygulanmasına ilişkin geçiş süreci ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Avrupa Birliği normlarına uygun olarak hazırlanan ve yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu yasaya bağlı olarak yayımlanan Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği ile yerel yönetimlerimiz, diğer kamu idareleri gibi muhasebe sistemi açısından çok farklı bir yapılanmaya doğru gitmektedirler. Gerekli yasal düzenlemelerin tamamlanması ve personel alt yapısının oluşturulması ile sistemin işlerliği artacak; böylelikle bu düzenleme ile hedeflenen amaçlara daha kolay bir şekilde ulaşılabilecektir. Burada zor olan belirtilen eksikliklerin bir an önce tamamlanmasıdır.

Özellikle iç denetim yapılanması ve mali kontrol yetkilisinin yetki ve sorumluluk paylaşımlarındaki aksaklıkların giderilerek sistemin işleyişine etkileri bir an önce giderilmelidir. Diğer taraftan yıllardır maddi duran varlıklarını kayıt altına almamış kurumların bu düzenleme çerçevesinde söz konusu varlıklarını kayıt altına almaları için bir genelge yayımlanmalı ve ne şekilde kayıt altına alınacağı düzenlenmelidir.

Yerel yönetimlerimizin çağdaş bir yapılanmaya kavuşabilmesinin önemli gereklerinden biri de mali yapısının güçlendirilmesidir. Ancak, kontrol altında tutulabilen bir mali yapı güçlü olabilmektedir. Yaşanacak birçok aksaklığa karşın yeni muhasebe sisteminin çağdaş bir devlet yönetiminin gereği olarak ortaya çıktığı unutulmamalıdır. Her yenilik gibi devlet muhasebe sistemimizdeki bu yenilikte önceleri tereddütlerle karşılanırsa da kısa zamanda devlet yaşamında yerini sağlamlaştıracaktır.

EKLER

EK		SAYFA
1	ÇERÇEVE HESAP PLANI	80
2	ÖDEME EMRİ BELGESİ	88
3	MUHASEBE İŞLEM FİŞİ	89
4	YEVMIYE DEFTERİ	90
5	BÜYÜK DEFTER	91
6	KASA DEFTERİ	92
7	MAHALLİ İDARELER HESAP PLANI	93
8	BELEDİYE HESAP PLANI DÖNÜŞÜM TABLOSU	101

EK: 1

ÇERÇEVE HESAP PLANI⁵³

Aktif Hesaplar

I- Dönen Varlıklar

10 Hazır Değerler

- 100 Kasa Hesabı
- 101 Alınan Çekler Hesabı
- 102 Banka Hesabı
- 103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)
- 104 Proje Özel Hesabı
- 105 Döviz Hesabı
- 106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)
- 107 Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı
- 108 Diğer Hazır Değerler Hesabı
- 109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı

11 Menkul Kıymet ve Varlıklar

- 110 Hisse Senetleri Hesabı
- 111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı
- 112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonolar Hesabı
- 117 Menkul Varlıklar Hesabı
- 118 Diğer Menkul Kıymetler ve Varlıklar Hesabı

12 Faaliyet Alacakları

- 120 Gelirlerden Alacaklar / Alıcılar Hesabı
- 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı
- 122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı
- 126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı
- 127 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı
- 128 Şüpheli Faaliyet Alacakları Hesabı
- 129 Şüpheli Faaliyet Alacakları Karşılığı Hesabı (-)

⁵³ Eyüp KIZILKAYA, “Yeni Kamu Muhasebe Sistemi ve Yapılmakta Olan Çalışmalar” **Mali Hukuk Dergisi**. Yıl:19, Sayı:114, (Kasım-Aralık 2004), s.39

13 Kurum Alacakları

- 130 Dış Borcun İkrasından Doğan Alacaklar Hesabı
- 131 Para Piyasası Nakit İşlemleri Alacakları Hesabı
- 132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı
- 137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabı
- 138 Takipteki Kurum Alacakları Karşılığı Hesabı (-)
- 139 Diğer Kurum Alacakları Hesabı

14 Diğer Alacaklar

- 140 Kişilerden Alacaklar Hesabı

15 Stoklar

- 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı
- 151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı
- 152 Mamuller Hesabı
- 153 Ticari Mallar Hesabı
- 157 Diğer Stoklar Hesabı
- 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)

16 Ön Ödemeler

- 160 İş Avans ve Kredileri Hesabı
- 161 Personel Avansları Hesabı
- 162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı
- 164 Akreditifler Hesabı
- 165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı
- 166 Proje Özel Hesabından Verilen Avans ve Akreditifler Hesabı
- 167 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans ve Akreditifleri Hs.

17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

- 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

- 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı
- 181 Gelir Tahakkukları Hesabı

19 Diğer Dönen Varlıklar

- 190 Devreden Katma Değer Vergisi Hesabı
- 191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı

- 194 Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı
- 197 Sayım Noksanları Hesabı
- 198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Hesabı

II- Duran Varlıklar

21 Menkul Kıymet ve Varlıklar

- 217 Menkul Varlıklar Hesabı
- 218 Diğer Menkul Kıymetler ve Varlıklar Hesabı

22 Faaliyet Alacakları

- 220 Gelirlerden Alacaklar / Alıcılar Hesabı
- 222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı
- 227 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı

23 Kurum Alacakları

- 230 Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesabı
- 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı
- 239 Diğer Kurum Alacakları Hesabı

24 Mali Duran Varlıklar

- 240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı
- 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yat. Sermayeler Hesabı
- 242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı
- 248 Diğer Mali Duran Varlıklar Hesabı

25 Maddi Duran Varlıklar

- 250 Arazi Ve Arsalar Hesabı
- 251 Yeraltı Ve Yerüstü Düzenleri Hesabı
- 252 Binalar Hesabı
- 253 Tesis, Makine, Cihaz Ve Aletler Hesabı
- 254 Taşıtlar Hesabı
- 255 Demirbaşlar Hesabı
- 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı
- 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)
- 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı
- 259 Yatırım Avansları Hesabı

26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

- 260 Haklar Hesabı

263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı

264 Özel Maliyetler Hesabı

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı

268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı(-)

27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

271 Arama Giderleri Hesabı

277 Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Hesabı

278 Birikmiş Tükenme Payları Hesabı (-)

28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı

281 Gelir Tahakkukları Hesabı

29 Diğer Duran Varlıklar

293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar Hesabı

294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı

297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesabı

Pasif Hesaplar

III- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

30 Kısa Vadeli İç Mali Borçlar

300 Banka Kredileri Hesabı

302 Para Piyasası Nakit İşlemleri Borçları Hesabı

303 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı

304 Cari Yılda Ödenecek Tahvilleri Hesabı

305 Bonolar Hesabı

306 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler Hesabı

309 Kısa Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı

31 Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar

310 Cari Yılda Ödenecek Dış Mali Borçlar Hesabı

32 Faaliyet Borçları

320 Bütçe Emanetleri Hesabı

322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı

329 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

33 Emanet Yabancı Kaynaklar

330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

332 Okul Pansiyonları Hesabı

- 333 Emanetler Hesabı
- 337 Mutemetlikler Cari Hesabı
- 338 Konsolosluk Cari Hesabı
- 339 Risk Hesabı

34 Alınan Avanslar

- 340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı
- 349 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri

- 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Hesabı

36 Ödenecek Diğer Yükümlülükler

- 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı
- 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı
- 362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı
- 363 Kamu İdareleri Payları Hesabı
- 368 Vadesi Geçmiş Ertelemiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı

37 Borç ve Gider Karşılıkları

- 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı
- 379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı

38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

- 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı
- 381 Gider Tahakkukları Hesabı

39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

- 391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabı
- 397 Sayım Fazlaları Hesabı
- 399 Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı

IV- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

40 Uzun Vadeli İç Mali Borçlar

- 400 Banka Kredileri Hesabı
- 403 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı
- 404 Tahviller Hesabı
- 407 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler Hesabı
- 409 Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı

41 Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar

410 Dış Mali Borçlar Hesabı

42 Faaliyet Borçları

429 Diğer Faaliyet Borçları Hesabı

43 Diğer Borçlar

430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı

439 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

44 Alınan Avanslar

440 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

449 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

47 Borç ve Gider Karşılıkları

472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı

479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı

48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı

481 Gider Tahakkukları Hesabı

49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

499 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı

V- Öz Kaynaklar

50 Net Değer

500 Net Değer / Sermaye Hesabı

51 Değer Hareketleri

510 Nakit Hareketleri Hesabı

511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı

512 Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı

513 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı

519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı

52 Yeniden Değerleme Farkları

522 Yeniden Değerleme Farkları Hesabı

54 Yedekler

540 Yasal Yedekler Hesabı

541 Statü Yedekleri Hesabı

542 Olağanüstü Yedekler Hesabı

548 Diğer Yedekler Hesabı

549 Özel Fonlar Hesabı

57 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları

570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı

58 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları

580 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (-)

59 Dönem Faaliyet Sonuçları

590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı

591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı (-)

VI- Faaliyet Hesapları

60 Gelirler

600 Gelirler Hesabı

61 İndirim, İade ve İskontolar

610 İndirim, İade ve İskontolar Hesabı

63 Giderler

630 Giderler Hesabı

69 Faaliyet Sonuçları

690 Faaliyet Sonuçları Hesabı

VII- Maliyet Hesapları

VIII- Bütçe Hesapları

80 Bütçe Gelirleri

800 Bütçe Gelirleri Hesabı

805 Gelir Yansıtma Hesabı

81 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler

810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı

83 Bütçe Giderleri

830 Bütçe Giderleri Hesabı

833 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı

834 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı

835 Gider Yansıtma Hesabı

89 Bütçe Uygulama Sonuçları

895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı

IX-Nazım Hesaplar

90 Ödenek Hesapları

900 Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı

901 Bütçe Ödenekleri Hesabı

902 Bütçe Ödenek Hareketleri Hesabı

903 Kullanılacak Ödenekler Hesabı

904 Ödenekler Hesabı

905 Ödenekli Giderler Hesabı

906 Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabı

907 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı

91 Nakit Dışı Teminatlar ve Kişilere Ait Menkul Kıymetler

910 Teminat Mektupları Hesabı

911 Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı

912 Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı

913 Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı

92 Taahhüt Hesapları

920 Gider Taahhütleri Hesabı

921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı

93 Verilen Garantiler

930 Verilen Garantiler Hesabı

931 Verilen Garantiler Karşılığı Hesabı

EK: 3

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ

Kurumun Adı		Bütçe Yılı		İlgilinin		Adı, Soyadı															
Muhasebe Birimi Adı		Tarihi		T.C./ Vergi Kimlik No																	
Kurum-Birim Kodu		No.su		Banka Şube Adı																	
Birim Adı				Banka Hesap Numarası																	
				Bağlı Olduğu Vergi Dairesi																	
Hesap No.	Kurumsal Kod				Fonksiyonel Kod				Finans. Kodu	Ekonomik / Hesap Ayrıntı Kodu				Tutar				Hesap / Ayrıntı Adı			
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	1	2	3	4	Borç		Alacak					
														YTL	YKr	YTL	YKr				
Toplam:																					
MUHASEBE BİRLERİ ARASI İŞLEMLERDE																					
MUHASEBE BİRİMİNİN					KARŞI MUHASEBE BİRİMİNİN																
Nakit Hareket Cetveli Dönem Tarihi		Vergilendirme Dönemi			Kodu		Adı				Yevmiye Tarihi		Yevmiye Numarası								
TAHSİLAT - ÖDEME - RET VE İADELERDE																					
Alındı No.		Çek No / Gönderme Emri No			Düzeltilme Fişi/Düzeltilme ve İade Belgesinin Tarihi				Numarası			AÇIKLAMA VE EKLER (BELGE DÜZENLEME NEDENİ)									
İADE OLUNAN EMANETLERDE																					
Hesaba Alındığı Tarih		Yevmiye Numarası			Kimin Adına Kayıtlı Olduğu																
AVANS VE KREDİLERDE																					
Avans ve Kredinin Verildiği Tarih		Yevmiye Numarası			İlgilinin Üzerindeki Avans Tutarı																
					YTL		YKr														
..... / / 20..... Düzenleyen * Adı, Soyadı	 / / 20.....			Uygundur / / 20..... Harcama Yetkilisi Adı, Soyadı				Ödeyiniz / Mahsup Ediniz / / 20..... Muhasebe Yetkilisi Adı, Soyadı			Tahsil Edilmiştir / / 20..... Veznedar Adı, Soyadı									
Yalnız :												Aldım.									

(*) Gerçekleştirme görevleri arasından harcama yetkilisince görevlendirilen kişi tarafından imzalanacaktır.

Örnek:33

EK: 7**MAHALLİ İDARELER HESAP PLANI****Aktif Hesaplar****1 Dönen Varlıklar****10 Hazır Değerler**

100 Kasa Hesabı

101 Alınan Çekler Hesabı

102 Banka Hesabı

103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)

104 Proje Özel Hesabı

105 Döviz Hesabı

106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)

108 Diğer Hazır Değerler Hesabı

109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı

11 Menkul Kıymet ve Varlıklar

117 Menkul Varlıklar Hesabı

118 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı

12 Faaliyet Alacakları

120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı

121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı

122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı

13 Kurum Alacakları

132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabı

14 Diğer Alacaklar

140 Kişilerden Alacaklar Hesabı

15 Stoklar

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı

153 Ticari Mallar Hesabı

157 Diğer Stoklar Hesabı

16 Ön Ödemeler

160 İş Avans ve Kredileri Hesabı

161 Personel Avansları Hesabı

162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı

164 Akreditifler Hesabı

165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı

166 Proje Özel Hesabından Verilen Avans ve Akreditifler Hesabı

167 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans ve Akreditifleri Hesabı

18 Gelecek Aylara Ait Giderler

180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı

19 Diğer Dönen Varlıklar

190 Devreden Katma Değer Vergisi Hesabı

191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı

197 Sayım Noksanları Hesabı

2- Duran Varlıklar

21 Menkul Kıymet ve Varlıklar

217 Menkul Varlıklar Hesabı

218 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı

22 Faaliyet Alacakları

220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı

222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

- 23 Kurum Alacakları
- 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

- 24 Mali Duran Varlıklar
- 240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı
- 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

- 25 Maddi Duran Varlıklar
- 250 Arazi ve Arsalar Hesabı
- 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı
- 252 Binalar Hesabı
- 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı
- 254 Taşıtlar Hesabı
- 255 Demirbaşlar Hesabı
- 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı
- 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)
- 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı
- 259 Yatırım Avansları Hesabı

- 26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 260 Haklar Hesabı
- 264 Özel Maliyetler Hesabı
- 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

- 28 Gelecek Yıllara Ait Giderler
- 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı

- 29 Diğer Duran Varlıklar
- 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı
- 297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesabı
- 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

Pasif Hesaplar

3- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

30 Kısa Vadeli İç Mali Borçlar

300 Banka Kredileri Hesabı

303 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı

304 Cari Yılda Ödenecek Tahviller Hesabı

309 Kısa Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı

31 Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar

310 Cari Yılda Ödenecek Dış Mali Borçlar Hesabı

32 Faaliyet Borçları

320 Bütçe Emanetleri Hesabı

322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı

33 Emanet Yabancı Kaynaklar

330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

333 Emanetler Hesabı

34 Alınan Avanslar

340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

349 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

36 Ödenecek Diğer Yükümlülükler

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı

361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı

362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı

363 Kamu İdareleri Payları Hesabı

368 Vadesi Geçmiş Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı

- 37 Borç ve Gider Karşılıkları
- 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı
- 379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı

- 38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
- 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı
- 381 Gider Tahakkukları Hesabı

- 39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabı
- 397 Sayım Fazlaları Hesabı
- 399 Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı

- 4-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

- 40 Uzun Vadeli İç Mali Borçlar
- 400 Banka Kredileri Hesabı
- 403 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı
- 404 Tahviller Hesabı
- 409 Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı

- 41 Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar
- 410 Dış Mali Borçlar Hesabı

- 43 Diğer Borçlar
- 430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı
- 438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı

- 44 Alınan Avanslar
- 440 Alınan Sipariş Avansları Hesabı
- 449 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

- 47 Borç ve Gider Karşılıkları
- 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı
- 479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı

48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı

481 Gider Tahakkukları Hesabı

49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

499 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı

5- Öz Kaynaklar

50 Net Değer

500 Net Değer/Sermaye Hesabı

51 Değer Hareketleri

511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı

519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı

52 Yeniden Değerleme Farkları

522 Yeniden Değerleme Farkları Hesabı

57 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları

570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı

58 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları

580 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (-)

59 Dönem Faaliyet Sonuçları

590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı

591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı (-)

6 -Faaliyet Hesapları

60 Gelir Hesapları

600 Gelirler Hesabı

63 Gider Hesapları

630 Giderler Hesabı

69 Faaliyet Sonuçları

690 Faaliyet Sonuçları Hesabı

8-Bütçe Hesapları

80 Bütçe Gelir Hesapları

800 Bütçe Gelirleri Hesabı

805 Gelir Yansıtma Hesabı

81- Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları

810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı

83 Bütçe Gider Hesapları

830 Bütçe Giderleri Hesabı

834 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı

835 Gider Yansıtma Hesabı

89 Bütçe Uygulama Sonuçları

895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı

9-Nazım Hesaplar

90 Ödenek Hesapları

900 Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı

901 Bütçe Ödenekleri Hesabı

902 Bütçe Ödenek Hareketleri Hesabı

903 Kullanılacak Ödenekler Hesabı

904 Ödenekler Hesabı

905 Ödenekli Giderler Hesabı

906 Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabı

907 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı

91 Nakit Dışı Teminat ve Kişilere Ait Menkul Kıymet Hesapları

910 Teminat Mektupları Hesabı

911 Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı

912 Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı

913 Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı

92 Taahhüt Hesapları

920 Gider Taahhütleri Hesabı

921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı

EK: 8**BELEDİYE HESAP PLANI DÖNÜŞÜM TABLOSU**

ESKİ HESAP PLANI	YENİ HESAP PLANI
01 KASA HESABI	100 KASA HESABI
02 BANKA HESABI	102 BANKA HESABI
03 ÖDENECEK ÇEKLER HESABI	103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HS
04 MENKUL KIYMETLER HESABI	117 MENKUL VARLIKLAR HESABI 118 DİĞER MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR HS 217 MENKUL VARLIKLAR HESABI 218 DİĞER MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR HS 912 KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMETLER HS
05 MENKUL KIYMETLER EMANETLERİ H.	913 KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMET EMANETLERİ HS
06 TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ H	911 TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HS
07 TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	910 TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI
08 BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER HS	160 İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI
09 AKREDİTİFLER HS	164 AKREDİTİFLER HESABI
10 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER HESABI	165 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER HS
11 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HS	162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HS
12 MÜTEAHHİT AVANSLARI HS	162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HS 259 YATIRIM AVANSLARI HESABI
13 KİŞİ BORÇLARI HESABI	140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI
14 TAHSİL EDİLECEK GELİRLER HESABI	-----
15 SİLİNER KİŞİ BORÇLARI HESABI	-----
16 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI
17 EMANETLER HESABI	333 EMANETLER HESABI
18 ÖDENEKLER HESABI	901 BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI

19 KULLANILACAK ÖDENEKLER HS.	900 GÖNDERİLECEK BÜTÇE ÖDENEKLERİ HS
20 ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI	905 ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI
21 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN ÖDENEKLER HESABI	907 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN ÖDENEKLER HESABI
22 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI	906 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI
23 GEÇEN YIL BÜTÇE MAHSUPLARI HESABI	834 GEÇEN YIL BÜTÇE MAHSUPLARI HESABI
24 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	830 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI
25 TAAHHÜTLER HESABI	920 GİDER TAAHHÜTLERİ HESABI
26 TAAHHÜTLERDEN ALACAKLAR HS	921 GİDER TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI HESABI
27 GELİR TAHAKKUKLARI HESABI	-----
28 GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR H.	120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI 220 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI
29 TAKİPLİ BORÇLULAR HESABI	121 GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HS
30 TECİLLİ VE TEHİRLİ BOÇLULAR HS	122 GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR HESABI 222 GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR HESABI
31 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI
32 SERMAYE TEŞKİLİ HESABI	240 MALİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER HESABI 241 MAL VE HİZMET ÜRETEK KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER HESABI
33 İŞTİRAKLER HESABI	240 MALİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER HESABI 241 MAL VE HİZMET ÜRETEK KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER HESABI
34 TAŞINMAZ MALLAR HESABI	250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI 251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI 252 BİNALAR HESABI
35 TAŞINIR MALLAR HESABI	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI 254 TAŞITLAR HESABI 255 DEMİRBAŞLAR HESABI
36 STOKLAR HESABI	150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI 153 TİCARİ MALLAR HESABI

	157 DİĞER STOKLAR HESABI
37 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI 268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI
38 DEĞER DEĞİŞİMLERİ HESABI	-----
39 İÇ BORÇLAR HESABI	300 BANKA KREDİLERİ HESABI 303 KAMU İDARELERİNE MALİ BORÇLAR 304 CARİ YILDA ÖDENECEK TAHVİLLER HS 309 KISA VADELİ DİĞER İÇ MALİ BORÇLAR HS 400 BANKA KREDİLERİ HESABI 403 KAMU İDARELERİNE MALİ BORÇLAR HS 404 TAHVİLLER HESABI 409 UZUN VADELİ DİĞER İÇ MALİ BORÇLAR HS
40 İÇ BORÇ HAREKETLERİ HESABI	-----
41 DIŞ BORÇLAR HESABI	310 CARİ YILDA ÖDENECEK DIŞ MALİ BORÇLAR HESABI 410 DIŞ MALİ BORÇLAR HESABI
42 DIŞ BORÇ HAREKETLERİ HESABI	-----
43 MAHSUP EDİLEBİLİR ÖDENEN KDV HS	191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ HS
44 MAHSUP ED. ÖD. KDV KARŞILIĞI HS	-----
45 GENEL SONUÇ HESABI	500 NET DEĞER/SERMAYE HESABI

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

FEYZİOĞLU, Bedi Necmettin. **Milli Muhasebe ve Milli Bütçeye Dair Tetkikler, Cilt-1-, Milli Muhasebe-Devlet Muhasebesi.** İstanbul Üniversitesi Yayınları, Yayın No:845, İstanbul, 1966.

MARCZEWSKI, Jean. **Ulusal Muhasebe.** Çeviren: Nusret BEYGO, Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Ankara, 1975.

GİRAY, Adil. **Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi.** Üçüncü Basım. Gazi Kitabevi, 1997.

Cemalcılar, Önce. **Muhasebenin Kuramsal Yapısı.** İkinci Basım. Anadolu Üniversitesi Basımevi, 1999.

Güngör, Azmi A.. **Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi.** Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, 1981.

AKMUT, Özdemir. **Türkiye Devlet Muhasebesi.** Atatürk Üniversitesi Yayınları No:170, Baylan Matbaası, 1973.

AKARÇAY, Vural. **Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması.** Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:330-563, Sermet Matbaası, Ankara, 1980.

AKDENİZ, Gıyas. **Devlet Muhasebesi.** İsmail Akgün Basımevi, İstanbul, 1948.

ÇÖMLEKÇİ, Ferruh ve Diğerleri. **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz.** Anadolu Üniversitesi, Yayın No:1585, AÖF Yayın No: 839, Eskişehir, 2004.

Genel Ekonomi Ansiklopedisi, 2.cilt, Milliyet Yayını, Nisan 1988.

Ekonomi Ansiklopedisi. İkinci Cilt, Paymaş Yayınları, İstanbul.

Devlet Planlama Teşkilatı. **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık, Sekizinci Beş Yıllı Kalkınma Planı.**

Ankara, 2000.

Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Çalışma Grubu. **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları; Nakit Esasından Tahakkuk Esasına.** Ankara, 2002.

DERGİLER

J.W.ROSS, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Ulusal Muhasebe”, Çeviren: Fevzi SÜRMEİ, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi.** Cilt:17, Sayı:2 (1981).

YILMAZ H.Hakan. “Yerel Yönetimlerde Planlama, Bütçe, Borçlanma ve Denetim Süreçlerinin Yeni Yasalar Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Sayıştay Dergisi.** Sayı:55

KIZILKAYA, Eyüp. “Yeni Kamu Muhasebe Sistemi ve Yapılmakta Olan Çalışmalar”, **Mali Hukuk Dergisi.** Yıl:19 Sayı:114, Kasım-Aralık 2004.

Ersin ÖZ ve Ersin KAPLAN, “Türk Mali Sisteminin Yeniden Yapılandırılması”, **Türk İdare Dergisi.** Yıl:77, Sayı: 446: (Mart 2005).

GÜNEL, Namık; “2000’li Yılların Eşiğinde Yönetmelik Denetim Sistemine Eleştirel Bir Bakış”, **Türk İdare Dergisi.** S.409, Aralık 1995.

TEZLER

Yanık, Sebahat Serap. “Türkiye’deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslar arası Standartlarla Karşılaştırılması ve Yeni Devlet Muhasebe Sisteminin Oluşturulması.” (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000)

YASALAR VE YÖNETMELİKLER

Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği (2003/6334), **Resmi Gazete.** 25294;19 Kasım 2003

Belediye Kanunu (5393 S.K.), **Resmi Gazete.** 25874; 13 Temmuz 2005

Büyükşehir Belediyesi Kanunu (5216 S.K.), **Resmi Gazete.** 25531; 23 Temmuz 2004

İl Özel İdaresi Kanunu (5302 S.K.), **Resmi Gazete.** 25745; 04 Mart 2005.

Mahalli İdare Birlikleri Kanunu (5355 S.K.), **Resmi Gazete.** 25842; 11 Haziran 2005.

İNTERNET KAYNAKLARI

Ömer DUMAN, “Yeni Mali Yapılanmada Muhasebe Sistemi”, Haziran 2005,
<http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/turkeysymposium/23%20Omer%20Duman.ppt> (Erişim Tarihi:30.03.2006)

Erkan KARAARSLAN, “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, [www.maliye.gov.tr/apk/MALDER%20\(S-140\)/Kamu%20Mali%20_%20E.%20KARAASLAN_.pdf](http://www.maliye.gov.tr/apk/MALDER%20(S-140)/Kamu%20Mali%20_%20E.%20KARAASLAN_.pdf) (Erişim Tarihi:30.03.2006)

Eyüp KIZILKAYA, “Denetimin Yeniden Yapılandırılması Üzerine Düşünceler”,
<http://www.mukder.org.tr/23sayi2.htm> (Erişim Tarihi:30.03.2006)

M.Akif ÖZER, “Yerel Yönetimleri Denetimi ve Ülkemizde Yaşanan Son Gelişmeler”,
http://www.icisleri.gov.tr/_icisleri/TurkIdareDergisi/UpLoadedFiles/444_139_178.doc (Erişim Tarihi:30.03.2006)

Erdin İVGİN, “Yerel Yönetimlerde Sayıştay Denetimi”,
<http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/turkeysymposium/24%20Erol%20Akbulut.ppt#1> (Erişim Tarihi:30.03.2006)