

**T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE  
KONTROL KANUNU'NUN YEREL  
YÖNETİMLERE GETİRDİĞİ YENİLİKLER**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Ömer Furkan BANAZ**

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme  
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe Finansman**

**Tez Danışmanı : Prof. Dr. Selim PAZARÇEVİREN**

**EYLÜL - 2008**

**T.C.**  
**SAKARYA ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE**  
**KONTROL KANUNU'NUN YEREL**  
**YÖNETİMLERE GETİRDİĞİ YENİLİKLER**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Ömer Furkan BANAZ**

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme**  
**Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe Finansman**

**Bu tez 15/09/2008 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.**

---

**Jüri Başkanı**

- Kabul  
 Red  
 Düzeltme

---

**Jüri Üyesi**

- Kabul  
 Red  
 Düzeltme

---

**Jüri Üyesi**

- Kabul  
 Red  
 Düzeltme

## **BEYAN**

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

**Ömer Furkan BANAZ**

**30.08.2008**

## ÖNSÖZ

Ülkemizde kısa bir süre önce yasalaştırılarak kabul edilen ancak uygulama bağlamında henüz tam olarak varlığını hissettiremeyen “5018 Sayılı Kamu Mali Sistemi ve Kontrol Kanunu”nun Kamu Mali Yönetimine olası etkilerinin ve Devlet Muhasebesi Sistemine getirmiş olduğu yeniliklerin incelendiği bu çalışmayla kanunun detayları ve uygulama şekilleri ele alınmıştır. Avrupa Birliği sürecinde olan ülkemiz adına da son derece önem arz eden hatta bu sürecin kilometre taşlarından sayılabilecek bu kanunun incelenmesi kayda değer bulunmuştur.

Bu çalışmanın hazırlanmasında hiçbir fedakârlıktan kaçınmayarak benden yardımlarını esirgemeyen danışman hocam sayın Prof. Dr. Selim PAZARÇEVİREN’e teşekkürü bir borç bilirim. Bununla birlikte engin tecrübelerini benimle paylaşan ve de bu çalışma için bana yol gösteren hocam sayın Doç. Dr. Selahattin KARABINAR’a da şükranlarımı sunarım. Ayrıca çalışmanın uygulama kısmı için desteklerini esirgemeyen BUSKİ Genel Müdürü Yardımcısı Sayın Yılmaz EKİNCİ’ ye de müteşekkirim. Son olarak bu günlere ulaşmamda emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim aileme ve dostlarıma da şükranlarımı sunar, yetişmemde katkıları olan tüm hocalarıma da minnettar olduğumu ifade etmek isterim.

**Ömer Furkan BANAZ**

**EYLÜL 2008**

## İÇİNDEKİLER

<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>iii</b>
<b>ŞEKİL LİSTESİ</b> .....	<b>iv</b>
<b>TABLO LİSTESİ</b> .....	<b>v</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>vi</b>
<b>SUMMARY</b> .....	<b>vii</b>

<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
--------------------	----------

### **BÖLÜM 1: TÜRKİYE’DE YENİ BİR MALİ YAPILANMAYI GEREKTİREN**

#### **ŞARTLAR ve YENİ DÜZENLEMENİN BELEDİYELERE**

#### **GETİRDİKLERİ** .....

1.1.	5018 Sayılı Kanun’dan Önceki Muhasebe Sistemi.....	4
1.2.	Türkiye’de Yeni Bir Mali Yapılanma İhtiyacını Ortaya Çıkaran Sebepler ...	6
1.2.1.	Dünyadaki Gelişmelerin Etkisi .....	7
1.2.2.	Türkiye’deki Gelişmelerden Kaynaklanan Nedenler.....	12
1.3.	5018 Sayılı KMYK’nın Belediyelere Getirdiği Yenilikler.....	23
1.3.1.	1050 S. Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun Yürürlükten Kalkması...	24
1.3.2.	Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık.....	25
1.3.3.	Yetki ve Sorumluluklara İlişkin Düzenlemeler.....	30
1.3.4.	Denetime Yönelik Düzenlemeler .....	40
1.3.5.	Tahakkuk Esasına Dayalı Muhasebe Sistemine Geçilmesi .....	45
1.3.6.	Bütçe Alanındaki Yenilikler .....	60

### **BÖLÜM 2: BELEDİYELERDE MUHASEBE SİSTEMİ** .....

2.1.	Belediyelerde Eski Muhasebe Sistemi .....	69
2.1.1.	Kayıtta Kullanılacak Belgeler .....	72
2.1.2.	Kayıtta Kullanılacak Defterler .....	74
2.1.3.	Raporlama .....	75
2.1.4.	Belediyelerde Eski Muhasebe Sisteminin Yetersizlikleri .....	78
2.2.	Belediyelerde Yeni Muhasebe Sistemi .....	78
2.2.1.	Hesap Çerçevesi ve Genel Hesap Planı .....	79
2.2.2.	Kayıtta Kullanılacak Belgeler .....	82

2.2.3.	Kayıtta Kullanılacak Defterler .....	82
2.2.4.	Raporlama .....	83
2.3.	Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği Arasındaki Temel Farklılıklar ve Benzer Yönler ..	87
<b>BÖLÜM 3: BUSKİ UYGULAMALARI.....</b>		<b>98</b>
3.1.	Finansal Tablo Örnekleri ve Uygulamaları.....	98
3.2.	Analitik Bütçe Sistemi .....	106
3.2.1.	Teorik Temel.....	106
3.2.2.	BUSKİ Bütçe Tasarısı Örneği.....	109
3.3.	Söyleşi: BUSKİ Mali İşlerden Sorumlu Gen. Müd. Yard. Yılmaz EKİNCİ .....	117
<b>SONUÇ ve ÖNERİLER.....</b>		<b>127</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>		<b>140</b>
<b>EKLER.....</b>		<b>144</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>		<b>163</b>

## KISALTMALAR

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>ABS</b>	: Analitik Bütçe Sistemi
<b>BUSKİ</b>	: Bursa Su ve Kanalizasyon İdaresi
<b>BÜMKO</b>	: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
<b>DPT</b>	: Devlet Planlama Teşkilatı
<b>DSİ</b>	: Devlet Su İşleri
<b>GFS</b>	: Devlet Mali İstatistikleri
<b>GSYİH</b>	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
<b>IMF</b>	: Uluslararası Para Fonu
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KİT</b>	: Kamu İktisadi Teşekkülleri
<b>KMYK</b>	: Kamu Mali Yönetim Kanunu
<b>MTEF</b>	: Orta Vadeli Harcama Sistemi
<b>OECD</b>	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
<b>PBS</b>	: Program Bütçe Sistemi
<b>PEB</b>	: Performans Esaslı Bütçeleme
<b>PİFC</b>	: Kamu İç Mali Kontrol
<b>RTÜK</b>	: Radyo Televizyon Üst Kurulu
<b>SHÇEK</b>	: Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TODAI</b>	: Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi
<b>TÜBİTAK</b>	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
<b>TRT</b>	: Türkiye Radyo Televizyonu
<b>TSE</b>	: Türk Standartları Enstitüsü
<b>YTL</b>	: Yeni Türk Lirası

## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Eski Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Tüzüğü Hesapları.....	70
<b>Tablo 2:</b> Aktif Karakterli Hesaplar ve Pasif Karakterli Hesaplar.....	72
<b>Tablo 3:</b> Eski Belediye Muhasebe Sistemlerinde Yardımcı Defterler .....	74
<b>Tablo 4:</b> Belediyelerde Eski ve Yeni Hesap Planı.....	80
<b>Tablo 5:</b> Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ndeki Farklı Hesaplar ..	89
<b>Tablo 6:</b> Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ndeki Farklı Hesaplar .....	89
<b>Tablo 7:</b> Mizan Tablosu.....	99
<b>Tablo 8:</b> BUSKİ Bilanço (31.12.2007).....	102
<b>Tablo 9:</b> Fonksiyonel Sınıflandırma Örneği .....	107
<b>Tablo 10:</b> Finansman Tipi Sınıflandırma Örneği .....	107
<b>Tablo 11:</b> Ekonomik Sınıflandırma Örneği.....	107
<b>Tablo 12:</b> Dört Düzeyde Analitik Bütçenin Sınıflandırılması Örneği .....	108
<b>Tablo 13:</b> Analitik Bütçe Sistemine Göre Gelir Bütçesi Örneği.....	108
<b>Tablo 14:</b> Analitik Bütçe Sistemine Göre Finansmanın Sınıflandırılması Örneği.....	109
<b>Tablo 15:</b> Analitik Bütçe Sistemine Göre BUSKİ 2006 Mali Yılı Bütçe Tasarısı ....	109
<b>Tablo 16:</b> BUSKİ 2006 Mali Yılı Gider Bütçesi .....	113
<b>Tablo 17:</b> BUSKİ 2006 Mali Yılı Gelir Bütçesi .....	115
<b>Tablo 18:</b> BUSKİ 2006 Mali Yılı Finansmanın Ekonomik Sınıflandırılması .....	116



## ŞEKİL LİSTESİ

<b>Şekil 1:</b> 2006 Yılı Sayıştay Denetimleri.....	45
<b>Şekil 2:</b> Performans Esaslı Bütçeleme Süreci .....	65

**Tezin Başlığı :** 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Yerel Yönetimlere Getirdiği Yenilikler

**Tezin Yazarı :** Ömer Furkan BANAZ **Danışman :** Prof. Dr. Selim PAZARÇEVİREN

**Kabul tarihi :** 15.09.2008

**Sayfa Sayısı :** VII (ön kısım) +143 (tez) +19 (ek)

**Anabilimdalı :** İşletme

**Bilimdalı :** Muhasebe-Finansman

Günümüzde dünyada ve Türkiye’de sanayileşme ve yeni teknolojiler üretme bağlamında özel sektörde hızlı gelişmeler vukuu bulurken bu büyüme ve gelişmeler karşısında Kamu kesimi büyük sıkıntılar yaşamaktadır. Bu sıkıntılar karşısında Dünya genelinde gelişmiş ülkelerin mali yönetimlerini bir reform sürecine tabi tuttuğu görülmektedir. Dünya genelindeki bu gelişmeler neticesinde, ülkemizde de dünya uygulamalarına ayak uydurabilecek bir mali yönetim reformu yapılması gereği zorunlu hale gelmiştir. Bu bağlamda kamu kaynaklarının daha iyi ve rasyonel kullanımı konusu ön plana çıkarılarak bunların daha etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması amacıyla kamu maliyesi alanında birçok reformlar yapılmıştır.

Bu reformların en önemlisi “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”nun çıkartılıp yasalastırılması olarak gösterilebilir. Çıkarılan bu kanun sayesinde kamu kaynakları daha etkin ve verimli kullanılabilirken, hesap verebilirlik ve mali saydamlık sağlanabilecektir. Bununla birlikte Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katılım sürecinde de müstakil bir başlık altında ele alınan kamu mali kontrol sistemi, tarama sürecinde ve katılım müzakerelerinde bir kilometre taşı olmaktadır.

Bu çalışmamızda, çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Türk Bütçe Sistemi'ne getirdiği yenilikler ve Türk Mali Sistemi'ne olası etkileri yerel yönetimler perspektifinden incelenmiş, bu konuda öne çıkan sorunlar tartışılmıştır. Bununla birlikte kanunun BUSKİ'de nasıl uygulandığı ekler kısmında verilerek kanunun daha iyi anlaşılabilmesi amaçlanmıştır.

Çıkarılan 5018 Sayılı Kanun ile aynı işlevi gören 1050 sayılı eski kanun arasında yapılan karşılaştırmalar neticesinde, yeni kanunla birlikte kamu sektöründe şeffaflık kavramının bütünüyle sağlandığı, iyi işleyen bir hesap verme mekanizmasının kamuda yer bulduğu, bütçe bütünlüğünün sağlandığı ve bütçelemeden önce yapılan stratejik planlar sayesinde kaynak-hizmet ve maliyet-fayda analizleri yapılarak gereksiz harcamaların önüne geçilmeye çalışıldığı tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler :** Mali Yönetim Reformu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Türk Bütçe Sistemi'ne Getirilen Yenilikler, Hesap Verebilirlik ve Mali Saydamlık, Bütçe Bütünlüğü.

**Sakarya University Institute of Social Sciences      Abstract of Master's Thesis**

<b>Title of the Thesis :</b> Innovations to Municipalities that are Caused by the “5018 Numbered Public Financial Management and Control Law”	
<b>Author :</b> Ömer Furkan BANAZ	<b>Supervisor :</b> Prof. Dr. Selim PAZARÇEVİREN
<b>Date :</b> 15.09.2008	<b>Nu. of pages:</b> VII (pre text) + 143 (main body) + 19 (appendices)
<b>Department :</b> Business	<b>Subfield :</b> Accounting and Finance
<p>Nowadays in the world and in Turkey, industrialization and producing new technology in the private sector is developing rapidly. In the contrary, the Public sectors are financially straitened against the developments. It is to be seen that the developed countries all around the world insert their financial managements into a reformation process. As a result of the developments in the world, it has become absolutely necessary in our country to make a Financial Management Reform in order to keep in step with worldwide applications. In this context, the better and rational use of public sources became the most urgent thing. And there are made a lot of Public Finance Reformations for the purpose of using the public sources more economic, more active and more efficiently.</p> <p>The most important one of these reforms is enactment and legalization of “5018 numbered Public Financial Management and Control Law”. Owing to this law, public sources will be used more effective and efficient; it will be provided rendering an account and financial transparency. In addition to this, the financial control system discussed under the independent headline in the process of turkeys being member of European union public is milestone in the process of researching and negotiation term.</p> <p>The innovations to the “Turkish Budget System” and the possible influences to the “Public Financial Management” that are caused by the “5018 numbered Public Financial Management and Control Law” were inspected in this study out of the perspective of municipalities. The problems that come into prominence were also discussed in this study. Furthermore, the application way of the law at BUSKİ has been given in the appendices part with the intention of finding out the law better.</p> <p>As a result of the comparisons that were made between the 5018 numbered law and the 1050 numbered law ; it is determined that the concept of transparency, a good working “rendering an account” mechanism and the entireness of the budget are provided with the new law. And owing to the strategic plans that were made before the budget, unnecessary expenditures were prevented by making source-duty and cost-benefit analyses.</p>	
<b>Keywords :</b> Financial Management Reformation, 5018 numbered Public Financial Management and Control Law, Innovations to the Turkish Budget System, Rendering an Account and Financial Transparency, Entireness of the Budget.	

## GİRİŞ

Son yıllarda, dünyada ve Türkiye’de kamu mali yönetiminin iyileştirilmesi alanında hızlı gelişmeler yaşanmaktadır. Dünya genelinde başlarını Yeni Zelanda, İngiltere, Avustralya, İsveç ve Fransa’nın çektiği gelişmiş ülkelere bakıldığında daha birçok ülkenin mali yönetimlerini bir reform sürecine tabi tuttuğu veyahut reform ihtiyacı nedeniyle böyle bir süreç içerisine girmekte olduğu görülmektedir.

Buna mukabil ülkemizde Cumhuriyet döneminde kamu mali yönetimine dair yapılan ilk düzenleme 1927 yılında yasalaştırılan 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’dur. Kamu mali yönetim sisteminin temelini teşkil eden 1050 Sayılı Kanun, bünyesinde çok küçük değişiklikler yapılmak suretiyle yaklaşık seksen yıl süre ile uygulanmaya gelmiştir. Uygulanan bu kamu mali yönetimi kanunu, gerek devlet hesaplarının bilgi üretecek bazda olmaması, gerek harcamacı kuruluşların kendilerini motive edecek yeterli mali yönetim araçlarından yoksun olması, gerek uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği normlarıyla uyumlu olmaması, gerekse de bütçeleme sürecinin etkinlikten uzak olması nedenleriyle modern bir mali yönetimin gereklerini yerine getirme bağlamında çok geri kalmıştır. Bu süre zarfında yukarıda bahsi geçen ülkeler başta olmak üzere dünyadaki kamu mali yönetimi ve denetimi sistemleri önemli değişimler göstermiştir. Dünyadaki bu gelişmeler, ülkemizde de dünya uygulamalarına ayak uydurabilecek bir mali yönetim reformu yapılması gereğini zorunlu kılmıştır. Bu bağlamda atılan ilk somut adım “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”nun 10.12.2003 tarihinde yasalaştırılması olmuştur.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, bütün hükümleriyle 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu kanun 1927 yılından günümüze kadar kamu malî yönetim sistemimizi düzenleyen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun yerine geçmiştir. 5018 Sayılı Kanun’un mali kontrol konusunu 1050 Sayılı Kanun’a göre daha kapsamlı düzenlediğini söylemek mümkündür. 1050 Sayılı Kanun gibi 5018 Sayılı Kanun da kamu malî yönetim ve kontrol sistemimizi düzenleyen temel kanun niteliğindedir.

## **Çalışmanın Amacı**

Bu çalışmanın amacı; dünyadaki ve Türkiye'deki gelişmelere paralel olarak hazırlanan ve ülkenin ihtiyaçlarına cevap vermesi beklenen ve de resmi gazetede çıkarılma amacı *“Bu Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir.”* şeklinde verilen 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun, kamu sektörüne bilhassa da yerel yönetimlere getirdiği yenilikleri incelemek ve olası etkileri mercek altına almaktır. Bununla birlikte Bursa Su ve Kanalizasyon İdaresi'nde (BUSKİ) şu an itibariyle uygulamada olan bu kanunun uygulanma şekli de örneklerle açıklanmak suretiyle çalışmada yer almaktadır.

## **Çalışmanın Önemi**

Devlet, toplumsal hayatımızı düzenleyen en temel mekanizmaların başında gelir. Bu mekanizmayı düzenleyen en önemli olgulardan biri de, ülke içinde yürürlükte bulunan kamu mali idaresi kanunlarıdır. Sağlıklı bir toplum yaşantısının gerçekleşebilmesi için sağlıklı bir kamu yönetiminin bulunmasının, sağlıklı bir kamu yönetiminin hayata geçirilmesi için de sağlıklı bir kamu mali yönetim işleyişinin mevcut olmasının şart olduğu, şüpheye yer bırakmayan bir esastır. Bu bakımdan, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun ülkemizdeki kamu mali yönetim ve kontrol sistemimizi düzenleyen temel yasa olması, çağa ayak uydurmak ve kamu yönetimi işleyişini daha sağlıklı bir hale getirmek amacıyla çok yakın bir zamanda yürürlüğe konmuş olması açısından, ayrıca ülkemizin ve toplumumuzun - temel sıkıntılarından biri olan - yeni gelişme ve değişimlere ayak uydurmakta zorlandığı ya da geç kaldığı gerçeği de göz önüne alındığında, bu çalışma önem arz etmektedir.

## **Çalışmanın Yöntemi**

Çalışma toplamda üç bölümden meydana gelmektedir. İlk iki bölüm teorik araştırmaları içerirken kalan son bölüm ise uygulamaya yöneliktir.

Çalışmanın ilk bölümünde, öncelikle 1927 yılından başlayarak 2003 yılına kadar yürürlükte kalan 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu hakkında kısa bir bilgi verilip eksikliklerine değinilmiş, ardından kamu mali yönetimi alanında dünyada ve özellikle Türkiye’de yaşanan gelişmeler kısaca ortaya konulmuştur. Bu bağlamda mali yapılanma ihtiyacını doğuran nedenler üzerinde durulmuş olup, dünyada ve Türkiye’de bu ihtiyacı ortaya çıkaran etkenler detaylı olarak ele alınıp açıklanmıştır. Akabinde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile belediyelere getirilen düzenlemeler incelenmiş; bu kapsamda kanunun amaç, kapsam, sorumluluk, denetim ve kamu kaynağının kullanılması hususundaki düzenlemeleri teorik bilgiler ışığında açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca 5018 Sayılı Kanun’la getirilen mali saydamlık, hesap verebilirlik, tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş gibi yeniliklerin belediyelerde ne şekilde etki ettikleri mevzuu bu bölümde ele alınmış ve bu bağlamda belediyelerdeki uygulamalara dair örnekler verilerek konu zenginleştirilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, belediyelerdeki muhasebe sistemi önceki muhasebe sistemi ile karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Eski muhasebe sisteminin eksikleri belirtilmiş, yeni muhasebe sistemiyle birlikte gelen düzenlemeler uygulamalarıyla birlikte değerlendirilmeye çalışılmış ve farklılıklar tespit edilmiştir. Bununla birlikte Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği arasındaki temel uygulama farklılıkları ile her iki yönetmeliğin benzer yönlerine de kısaca değinilmiştir.

Çalışmada son olarak kanunun BUSKİ’de hayata geçmiş şekli örneklerle verilerek kanunun daha iyi anlaşılabilmesi ve uygulamada doğabilecek aksaklıklara karşı önceden tedbir alınabilmesi amaçlanmıştır. Bu bağlamda kanunun sağlıklı uygulanıp uygulanmadığını, kamu idarelerince, yeni çıkarılan kanuna yönelik yaklaşımları ve geçiş döneminde yaşanan aksaklıkları yerinden tespit edebilmek amacıyla, BUSKİ Mali İşlerden Sorumlu Genel Müdür Yardımcısı Sayın Yılmaz EKİNCİ ile gerçekleştirilen bir söyleşiye de yer verilmiştir.

# **BÖLÜM 1: TÜRKİYE’DE YENİ BİR MALİ YAPILANMAYI GEREKTİREN ŞARTLAR ve YENİ DÜZENLEMENİN BELEDİYELERE GETİRDİKLERİ**

## **1.1. 5018 Sayılı Kanun’dan Önceki Muhasebe Sistemi**

Hükümetlerin mali politikalarına dair tüm işlemlerinin kayıtlarının tutulduğu ve de raporlandığı devlet muhasebesi sistemi, kamu mali yönetimlerinde çok önemli bir rol oynamaktadır. Bir muhasebe sistemi ne kadar gelişmiş olursa hükümetlerin uyguladıkları mali politikaların mevcut ve gelecek dönemlerdeki etkileri hakkında doğru ve güvenilir verilere ulaşabilmek o derece mümkündür. Nitekim kamu mali yönetimlerini yeniden düzenleme eğilimine giren ülkelerin, bu işe öncelikli olarak Devlet muhasebe sistemlerini düzeltmekle ve daha güvenilir bilgi üretebilir duruma getirmekle başlamaları tesadüfî değildir. Kamu mali reformları çerçevesinde yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun devlet muhasebesi alanında getirdiği yeniliklerden birisi ve belki de en önemlisi, kapsama dâhil daireler için uluslar arası muhasebe ve raporlama standartlarına uygun ve tahakkuk esasında tek düzen bir muhasebe sisteminin öngörülmesidir.

Bir önceki paragrafta da belirtildiği üzere hükümet politikalarına ait tüm işlem kayıtları devlet muhasebesinde tutulup raporlanmaktadır. Bu şekliyle Devlet Muhasebesinin mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın en önemli unsuru olduğunu söylemekte bir sakınca yoktur. Nihayetinde muhasebe, kamu kaynaklarının kimler tarafından, ne şekilde ve nerelerde kullanıldığının hesabının tutulmasını sağlayan ve bu sayede yetkili kişilerinin hesap verebilmelerine olanak sağlayan bir araçtır.

Devlet muhasebesinde kayıtları iki yöntem ile tutmak mümkün olup; bunlardan ilki hâlihazırda birkaç istisnası olmasına rağmen genel anlamda uygulanmakta olan “Nakit Esaslı Muhasebe”, ikincisi ise uygulama çalışmaları hızla devam eden “Tahakkuk Esaslı Muhasebe”dir. Esas itibariyle nakit ve tahakkuk esaslı muhasebe, mali raporlama ve muhasebe esasları açısından iki ayrı uç noktayı temsil eder. Nakit esaslı muhasebe, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman olduğuyula ilgilenmeksizin nakdin ödendiği veya alındığı zamanla ilgilenir. Tahakkuk esaslı

muhasebe ise, nakdin ne zaman ödendiği veya alındığına bakmaksızın işlemin veya olayın ne zaman olduğuyla ilgilenir.

Muhasebe sistemleri uzun yıllar, bütçelerle verilen ödenekleri, bunlardan yapılan harcamaları, harcamaların finansmanı için toplanan gelirleri ve ihtiyaç duyulan diğer bazı bilgileri kapsayan, esas olarak da gelirlerin tahsil edildiğinde, harcamaların ödendiğinde kaydı anlamına gelen, nakit esasına dayanmıştır. Bu bağlamda nakit esasına dayalı muhasebe sisteminin modern Devlet Muhasebesinin başlangıcını teşkil ettiğini söylemek yanlış sayılmaz. Zaten ayrıntılarıyla ele alındığında nakit esaslı muhasebe sistemi devlet hesaplarının tutulması bağlamında kullanılan en basit yaklaşımdır. Fakat genel itibarıyla ödemeler üzerinde yoğunlaşması sebebiyle Kamu mali yönetim sistemlerinde faydalı olabilecek çok az bilgi sağlamaktadır.

Nakit esasına dayalı devlet muhasebesi nakit akımlarından doğan tüm işlemleri kayıt altına almaktadır. Vukuu bulan her türlü mali işlem ve olayın nakit olarak alınıp ödenmesi suretiyle muhasebeleştirildiği bu sistem, hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığı ile ilgilenmemektedir. Mal ve hizmetler (işçilik, mal alımları, nakliye vb.) bunları temin edenlere bedelleri ödendiğinde tüketilmiş sayılmak suretiyle hesaplara alınmaktadır. Kullanımların ödeneklerden düşülmesi ödeme anında yapılmakta ve gelirler tahsil edildiklerinde kazanılmış sayılarak hesaplara kaydedilmektedir. Mali sonuçlar, tahsilât ve ödeme arasındaki fark bazında raporlanmaktadır. Bilgiler fonların kullanıldığı bir raporlama dönemi içindeki nakit tahsilâtlar ve harcamalardan sağlanmaktadır.

Nakit esaslı muhasebe, kamu sektörü birimlerinin muhasebe ve raporlanması, harcama limitlerine (nakit) uygunluğun gösterilmesi, bütçeleme ve birimlerin sorumlu tutulması için geleneksel bir temel oluşturmuştur. Ancak nakit esaslı, devletin mal varlığını, tahakkuk eden gelir ve giderleri, aktiflere yapılan yatırımlar, devlet yükümlülük ve borçları, uzun vadeli varlıkların değerlendirilmesi, girişilen taahhütler, ödeneklerin gerçek anlamda kullanılabilir kısmı, yarı-mali nitelikli işlemler, ertelenen ödemeler, hazine garantileri ve vergi harcamaları gibi mali işlemleri kapsamaz ve kaydetmez.

Nakit esasına dayalı devlet muhasebesi etkinliğini ve önemini bundan sonra da devam ettirecektir ancak gerek etkin kamu mali yönetiminin bilgi ihtiyaçlarını karşılayabilmesi ve koşullara uyum gösterebilmesi, gerekse geleneksel muhasebe



esaslarının değişen ihtiyaçlarına cevap verebilmesi bağlamında yeniden gözden geçirilmesi ve şekillendirilmesi gerekmektedir.

## **1.2. Türkiye’de Yeni Bir Mali Yapılanma İhtiyacını Ortaya Çıkaran Sebepler**

Dünyanın giderek bir ekonomik bütün oluşturma süreci olarak tanımlanan küreselleşme 1980’den sonra hız ve önem kazanmıştır. Küreselleşmeyle birlikte, uluslararası ticaretin önündeki engeller giderek azaltılmakta, bir başka ifadeyle dünya ekonomisi serbestleştirilmektedir. Bu süreçte bugüne kadar dünya ekonomisinin serbestleştirilmesi yönünde önemli mesafeler alınmıştır. Küreselleşme sürecine paralel olarak, teknoloji alanında da hızlı ve kapsamlı gelişmelerin meydana geldiği ve bu gelişmelerin de küreselleşme sürecini hızlandırdığı gözlenmektedir.

Küreselleşmeyle birlikte giderek artan rekabet, hem ülkeleri, hem de firmaları rekabet güçlerini artıracak bir takım arayışlara yöneltmiştir. Bir başka ifadeyle ülkeler, yeni küresel ekonomik ortamda, eski koruyucu politikalarını ve kurumlarını, daha rekabetçi ve etkin yapacak yöntemlerle değiştirme ihtiyacı içinde olmuşlardır. Devlet reformu veyahut kamu sektörü reformu olarak da adlandırılan kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması, ülkelerin gündeminin ana konularından biri olarak bu dönemde ön plana çıkmıştır. Bu süreçte birçok ülke, kamu yönetiminin yeniden yapılanmasını, küreselleşen dünyaya ve artan rekabete uyum sağlamak için bir gereklilik olarak görmüştür. Küresel rekabete uyum sağlama arayışı çerçevesinde, kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları, özellikle 1990’dan sonra birçok ülkede gündeme gelmiştir.

Türkiye de bu sürecin dışında kalamamış ve kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları son yıllarda Türkiye’de de temel tartışma alanlarından biri haline gelmiştir. Ancak kamu yönetiminde reform çalışmalarının Türkiye’nin gündemine girmesinde, küresel gelişmeler yanında başka faktörler de etkili olmuştur. Söz konusu faktörlere, yaşadığımız ağır ekonomik krizler ve kamuoyunu sarsan yolsuzluk olayları örnek gösterilebilir.

Bu çalışmamızda kamu kesiminde mali yapılanma gereksinimini ortaya çıkaran etmenler iç kaynaklı ve dış kaynaklı nedenler olarak iki kısımda ayrıntılı olarak ele alınıp incelenecektir.

### **1.2.1. Dünyadaki Gelişmelerin Etkisi**

Dünya ekonomilerinde başarılı ya da başarısız pek çok reform çalışması yapılmıştır. Yapılan reformların başarısız olması sonucu çıkarılan dersler, yeni uygulamalar için yol gösterici olmuştur. Başarılı uygulamalar ise diğer ülkeler için örnek model olarak kabul edilmektedir. Doğal olarak hızla değişen dünyamızda Türkiye de bu hızlı değişime ayak uydurma gayreti içine girmiştir. Dünyada meydana gelen birtakım gelişmeler Türkiye'nin bu değişim sürecine girişini tetiklemiştir. Şimdi bu gelişmeler ayrıntısıyla ele alınacaktır.

#### **1.2.1.1. Devletin Rolüne İlişkin Tartışmalar**

Devletler sınırlı olan kaynaklarını en iyi şekilde yönetme çabası içinde, değişik sistemler ve uygulamalar geliştirmişlerdir. Özellikle 1900'lü yıllardan itibaren başlayıp hızla devam eden bu değişim hareketleri, kendisini daha çok ekonomik ve mali alanda göstermiştir. Son yıllarda birçok OECD üyesi ülkede devletin rolü ve işlevlerine yönelik çeşitli kamu yönetimi reformları uygulanmaya başlamıştır. Bu reformlardan sonra kamunun yeniden yapılanması çalışmaları OECD üyesi ülkelerin büyük çoğunluğunun gündeminde yer almaktadır (Arın, 1999: 1).

Farklı dönemlerde ortaya çıkan değişik yönetim anlayışlarının hepsinde temel amaç, toplumsal refahı arttırmak olmuştur. Dünyadaki uygulamaları incelendiğinde, çok sayıda ülkede kamu mali yönetim alanında yenilikçi çabaların olduğu hatta bu çabaların ülkelerin büyük çoğunluğunda belirli bir süreç dâhilinde ilerlediği gözlenmiştir. Reform süreci geçiren ülkelerin en iyi örneklerini Yeni Zelanda, İngiltere, Avustralya, İsveç ve Fransa oluşturmaktadır.

#### **1.2.1.2. Kamuoyunun Devletten Beklentilerinin Çeşitlenmesi**

İnsanlar yaşadıkları ülkelerde düzenli olarak vergi ödedikleri takdirde, ödedikleri bu vergilerin kendilerine hizmet olarak veyahut başka şekillerde geri dönmesi beklentisi içerisinde olduklarıdır. Aksi halde ödemiş oldukları bu vergilerin nerelerde, ne şekilde kullanıldığını sorgulamaya başlayacaklardır. İşte vatandaşın devletten olan bu beklentileri, sanayi, teknoloji ve kültürel ilerlemelerin sonucunda çeşitlenmiş ve artmıştır. Bu artış neticesinde kamunun yükü ve sorumlulukları da artmıştır.

Bununla birlikte özel sektörde hızla gelişen kalite anlayışının aynısını kamudan da bekleme eğilimine giren insanların artması, devlette kalite arayışlarını hızlandırmıştır. Beklentilerin yeterince karşılanamaması kamu yönetiminde reform arayışlarının kamuoyu tarafından genel bir destek görmesini sağlamıştır.

### **1.2.1.3. Gelişmiş ve Az Gelişmiş Ülkeler Arasındaki Farkların Artması**

Küreselleşme sürecinde ülkeler gelişmiş ve az gelişmiş ülkeler olarak kutuplaşmışlardır. Gelişmiş ülkelere bakıldığında gayri safi milli hâsıla, kişi başı milli gelir, sosyal haklar vs. gibi alanlarda üst sıralarda yer almaktadırlar. Dünyadaki sermaye birikimi de bu ülkelerde yoğunlaşmaktadır. Böyle bir ortamda gelişmemiş ülkeler açısından küreselleşmeden beklenen refahın sağlayamayacağı da aşikârdır (Devrim ve Atalay, 2000: 49).

Kalkınmasını tamamlamış ülkelerde nüfus artış hızının azalması ile birlikte üretim sürecinde yer alan birey sayısı ile yaşanan birey sayısı arasındaki denge bozulmaya başlamış bunun sonucunda da sosyal güvenlik sistemi olumsuz yönde etkilenmiştir. Gelirleri ile harcamalarını karşılayamayan sosyal güvenlik sisteminin yol açması muhtemel sorunlar nedeniyle de kamu kesimi sorgulanır hale gelmiştir (Yılmaz,O., 2001: 6). Bunun yanında az gelişmiş ülkeler gelişmiş ülkelerin seviyesini yakalayabilmek için başarılı gördükleri mali yönetim sistemlerini kendi sistemlerine entegre edebilmek için çeşitli uygulamalar denemişlerdir.

### **1.2.1.4. Ekonomide Yeni Yaklaşımlar**

Ekonomi literatüründe ve akademik alanda yaşanan gelişmeler ve çeşitli kuramlar da mali yönetim alanında değişikliklere sebep olmuştur. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde David Osborne ve Ted Gaebler tarafından yazılan "Reinventing Government" isimli kitap, ABD'nin kamu yönetimi reform çalışmalarında çok etkili olmuştur. Mikroekonomi alanında ortaya çıkan asıl-vekil teorisi (principal-agent theory), kurumsal ekonomi, kamu tercihi teorisi (public-choice-theory), motivasyon teorisi gibi kuramlar mevcut anlayıştaki değişikliklerin kurumsal temelini oluşturmaktadır. Kamu yönetiminde de Yeni Kamu Yönetimi (New Public Management) yaklaşımı ortaya atılmıştır. Bu yaklaşım özellikle işletme yönetimi anlayışını kamuya uygulaya çalışmaktadır (Yılmaz, O., 2001: 6). Kamu yönetimi

alanında son zamanlarda iyi yönetim kavramı sıkça kullanılmaktadır. İyi yönetişimin kamudaki uygulaması ise, meşruluk, hesap verme sorumluluğu, saydamlık, etkinlik, verimlilik, hukukun üstünlüğü gibi konularda kendini göstermektedir. Ülkeler yaşanan bu gelişmelere ayak uydurma çabası içinde kendi mali yönetim sistemlerini sorgulamaya başlamışlardır.

#### **1.2.1.5. Kamuoyuna Mal ve Hizmet Sunumunda Karşılaşılan Sorunlar**

Geleneksel bürokraside sıkça kullanılan “herkese aynı gömlek” (one size fits all) yaklaşımının son yıllarda geçerliliğini yitirmeye başlaması, vatandaşların beklentisinin arttığı bir göstergesi olarak ele alınabilir. Esas olarak geleneksel kamu yönetimi anlayışına bakılacak olursa, kamu herkese aynı şekilde ve eşitlikle hizmet etmek durumundadır. Fakat değişen şartlar gereği, kişilere sunulan hizmetlerde de farklılaşmalar görülmeye başlamıştır. Özel kesimde meydana gelen farklılaştırmalar kamu kesiminde de görülmeye başlayınca kamu mali yönetim anlayışı ve sistemlerinde de değişimler yaşanmıştır.

#### **1.2.1.6. Orta Vadeli Harcama Sistemine Geçiş**

Yönetimlerin bir sonraki yılla ilgili program ve planlarını kapsayan bütçeleri, yıllık olarak hazırlanmakta idi. Özellikle bir yıldan fazla süren kamu yatırımlarının ve hizmetlerinin yıllık bütçelerde finansmanının gösterilmesi sorunlara yol açmaktaydı. Bu nedenle yönetimlerin uzun vadeli projeksiyon yapmaları engellenmektedir. Ayrıca yönetim değişiklikleri olduğu zamanlarda da bütçe disiplininden sapmalar olmaktaydı. Aynı zamanda özel kesimin de geleceğe ilişkin plan yapmasının önüne geçilmiş olunmakta idi. Bunun dışında bir yıl için hazırlanan bütçeler, kamusal politikaların kapsamlı bir şekilde belirlenmesi, stratejik önceliklerin bu çerçevede sıralanması ve bu önceliklerin bütçe araçları yoluyla uygulamaya dökülmesinde yetersiz kalmaktadır. Orta vadeli yaklaşımın bütçe sürecinin iyileştirilmesi açısından getirdiği temel faydalardan birisi, yukarıda tanımlanan olumsuzluğun önüne geçecek bir işleyişe, kapsama ve zaman boyutuna sahip olmasıdır. Mesela, kamuda ücretler, borç anapara ve faiz ödemeleri, transfer harcamaları kısa dönemde kolay kolay değişmeyen daha çok orta vadeli harcamalardır. Bu nedenle kamuda daha uzun süreli en azında iki-üç yılı kapsayan planlar yapılabilir ve orta vadeli politikalar oluşturulabilirse ve bütçe ile

de disiplin altına alınabilirse çok daha sağlıklı olacağı düşünülmektedir (Arslan, M., 2004: 7).

Bundan dolayı yıllık olarak yapılan bütçeler birden fazla yılı kapsayan bir bütçe disiplinine dönüştürülmüştür. Orta vadeli planlama ile hedeflerin belirlenmesi bütçe kontrollerinin dışına çıkılmasını engellemek açısından önem arz eder (DPT, 2000: 22). Son yıllarda OECD üyesi ülkelerde çok yıllık bütçe uygulaması yaygınlaşmıştır. 1980'li yıllardan itibaren bazı ülkelerde köklü değişiklikler yapılmıştır. Örneğin; İngiltere, Yeni Zelanda, İsveç, Avustralya bunlardan bazılarıdır. Orta vadeli harcama sistemi, öngörülen bütçe yılı ile onu takip eden iki veya daha fazla yılı kapsamaktadır. Bu sebeple geleceğe yönelik projeksiyon yapma imkanını arttırmaktadır.

#### **1.2.1.7. Çağdaş Muhasebe Sisteminin ve Şeffaflığın Önem Kazanması**

Ülkelerin gelişmişlikleri ortaya konulan verilerin kıyaslamasının yapılması ile mümkündür. Bu kıyaslamada ancak sağlıklı veriye ulaşılarak yapılabilir. Bundan dolayı mali sisteme ilişkin verilerin güvenilirliği muhasebe sistemlerinin sağlıklı işlemesi ile elde edilebilecektir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi bu açıdan önemlidir.

##### ***a) Tahakkuk Bazlı Muhasebe Sisteminin Önem Kazanması***

Ulusal ekonomide hükümetlerin rolleri arttıkça yönetimin sağlanabilmesi için bilgiye olan ihtiyaç da artmıştır. Ülkelerin birbirleri ile olan ilişkileri de bu bağlamda bilgiye olan ihtiyacı arttırmıştır. Bundan dolayıdır ki, kamu mali yönetimi için gerekli olan bilginin sağlanması ancak yönetim sistemlerinin gelişen koşullara uyum sağlaması ile başarılacaktır. Tahakkuk bazlı muhasebe sistemine geçiş, ekonomik faaliyetlerin ifadelendirildiği muhasebe kayıt ve işlemlerinin hem özel sektör hem de kamu sektörü için aynı standartlarda oluşturulması gibi çok önemli bir dönüşümü de beraberinde getirmektedir. Bu muhasebe sisteminin uygulanması sonucunda, kamu, mali yılda çıktılar için yapmış olduğu toplam harcamaları görebildiği gibi, sahip olduğu varlıkların değerlemesini de yapabilmektedir. Orta vadeli bir harcama sistemi ile birlikte geleneksel olarak nakit yönetimi esasına dayanan bütçe sürecinden, harcama yönetimine dayalı ve tahakkuk bazlı muhasebe sistemine geçişi de hızlandırmıştır (DPT, 2000: 23).

### ***b) Mali Şeffaflığın Önem Kazanması***

1990'ların sonunda patlak veren Asya krizinin sebepleri arasında ilk sıralarda mevcut ekonomik yapı hakkında yeterli bilginin sağlanamaması gelmektedir. Bu bağlamda piyasaların gerekli şeffaflığa sahip olmaması krizin nedenleri arasında sayılmaktadır. Esas olarak ekonomideki en büyük aktör olan siyasi otoritenin sorgulanması ve incelenmesi odak noktası olarak alınmıştır. Bu açıdan kamunun yapmış olduğu hesap ve işlemlerinde kamuoyuna yeterli bilgiyi sağlayamaması, bu işlemlerden elde edilen verilerin analizler yapmaya elverişli olmaması, piyasa ekonomisinin kurallarının yeterli etkinlikte çalışmasına engel teşkil edecek niteliktedir. (DPT, 2000: 23).

#### **1.2.1.8. Denetimin Ayrı Bir Disiplin Olarak Algılanması**

Denetim uygulamaları dünyada ayrı bir perspektifte değerlendirilmekte ve ayrı bir disiplin olarak ele alınmaktadır. Denetim kendine has standartları ve kuralları olan bir mesleki faaliyet olarak yürütülmektedir. Ayrıca denetim stratejik önceliklere ve yıllık programlara bağlı sürekli ve sistemli bir faaliyettir. Denetim standartları, denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde önce meslek kuruluşlarınca konulup geliştirilmiş ve daha sonra tek tek yüksek denetim kuruluşları ile yüksek denetim kuruluşlarının oluşturduğu organizasyonlarda kendi alanlarına özgü standartları kabul etmişlerdir. Bu konuda bazı ülkelere örnek sıralanabilir. Amerika Birleşik Devletleri'nde Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nı belirlemekte, Kanada'da Yeminli Muhasebeciler Enstitüsünün yayımladığı "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları", İngiltere ve İrlanda'da faaliyet gösteren 6 temel muhasebe kuruluşunun ortaklaşa oluşturduğu icra komitesinin düzenlediği denetim standartları bulunmaktadır (DPT, 2000: 24).

Denetim konusunda esas olan, denetim kurumunun bağımsızlığıdır. Aksi halde denetimden söz etmek mümkün değildir. Denetim sisteminin bağımsızlığı yasalarla güvence altına alınmalı ve her türlü dış ve iç müdahalelerden uzak olmalıdır. Kamu mali yönetim sistemindeki kurum ve kuruluşların gelir ve gider işlemlerinin mevzuata uygunluğunun ve verilerin doğruluğunun sağlanması denetimin konusunu teşkil eder. Dünyada buraya kadar bahsedilen alanlarda gerçekleşen gelişmelere paralel olarak kamu mali yönetim sistemlerinde de gelişmeler yaşanmış ve yaşanmaya devam

etmektedir. Ülkeler kendi mali yapılanmalarını ya tamamen değiştirmekte ya da yenilikleri kendi sistemlerine adapte etmektedirler.

### **1.2.2. Türkiye’deki Gelişmelerden Kaynaklanan Nedenler**

Türkiye’de Cumhuriyetin ilanıyla başlayan reform çabaları mali yönetim alanında da devam etmektedir. Mali yönetim alanındaki reformlar, harcama yönetiminde reform, bütçe reformu veya kamu mali yönetimi reformu gibi değişik başlıklar altında yapılmıştır. Türkiye’nin uluslararası organizasyonlara üyeliği ile reform çabaları hızlanmış ve hala devam etmektedir. Özellikle Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası ve Avrupa Birliği’ne üyelik süreci gelişmeleri hızlandırmış ve zorunlu hale getirmiştir. Bu tür kuruluş ve birliklerin kamu mali yönetim sistemine etkileri de oldukça fazla olmuştur.

#### **1.2.2.1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun Ülke İhtiyaçlarını**

##### **Karşılayamaması**

Kamu mali yönetiminin anayasası olarak kabul edilen ve 09.06.1927 tarih ve 606 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu çağın değişen şartlarının oldukça gerisinde kalmıştır. Zaman içinde küçük değişikliklerle 2003 yılı sonuna kadar varlığını sürdüren Kanun yerini 5018 sayılı KMYK’ya bırakmıştır.

Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nda yer alan düzenlemeler genellikle mali usulle ilgilidir. Mali alanda yer alan yetki ve sorumluluklar ise daha çok idari yapıya bağlı görevler olarak değerlendirilmiştir (Bayar, 2004: 47). Diğer bir ifadeyle sayman, tahakkuk memuru, ita amiri ve diğer görevler bu görevleri yürütenlerin memuriyet unvanlarından ayrışık durumda idi. 1050 Sayılı Kanun’daki bu yapı münferit mali işlemleri konu etmiş olduğundan çağın gerektirdiği şekilde mali saydamlık, hesap verilebilirlik ve güvenilir bir raporlama sistemini mümkün kılmamaktaydı. Oysa 5018 Sayılı Kanun’la getirilen ilkelerin başında yer alan kamu kaynak kullanımında etkinlik ve verimlilik, hesap verilebilirlik, mali saydamlık, performans yönetimi ve stratejik planlamaya mali hukuktan ziyade yönetim hukukunu ilgilendiren konular olarak bakılmaktadır (Bayar, 2004: 48).

### **1.2.2.2. Kamu İdarelerinin Günün Koşullarına Ayak Uydurmasındaki Güçlükler**

Kamu idarelerinin sayısı, nitelik ve teşkilatlanmalarında meydana gelen değişimler ile bu idarelerin günün koşullarına cevap verememesi önemli bir argüman olarak düşünülebilir. Bunun yanında 1050 Sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden 1938 yılına kadar tüm devlet birimleri genel ve katma içinde toplanmıştı. Sadece mahalli idare bütçeleri kapsam dışında bırakılmıştı. Zamanla iktisadi devlet teşekkülleri de konsolide bütçe dışına çıkarıldı. İlerleyen yıllarda devlet teşkilatındaki genişleme ve dağınıklık sebebiyle ortaya çıkan kamu idareleri esneklik kazanma gerekçesiyle kendilerini bütçe rejimi ve 1050 Sayılı Kanun kapsamı dışına çıkarmanın yollarını bulmuşlar ve bunlara sürekli yenileri eklenerek (fonlar, döner sermayeler, vakıflar) devlet bütçesini ve bütçe disiplini sekteye uğratmışlardır (Bayar, 2004: 49).

### **1.2.2.3. Mali Yönetimde Saydamlığın Olmaması**

Son yıllarda devletin fonksiyonları ve ekonomideki rolü konusunda yeni yapılanmalar hız kazanmıştır. Yeniden yapılanma süreçleri "good governance" Türkçe'deki karşılığı "iyi yönetim" başlığı altında şekillenmektedir. İyi yönetimin temel unsurları şeffaflık, sorumluluk, etkinlik, eşitlik, hesap verilebilirlik, hukukun üstünlüğü ve demokrasidir. Saydamlık ise, devletin hedeflerini ve bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların sonucunu görebilmek için gereken bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde sunmasıdır (Yılmazcan, 2005: 1).

Türkiye'de sık sık yaşanan mali krizler (özellikle 1994 ve 2001 krizleri) ile 1997 Asya ve 1999 Rusya krizlerinin önde gelen sebeplerinden birisi de sermaye piyasalarının liberalleşmesi ile birlikte ekonomilerin bu gelişmeler karşısında yeterli saydamlığa erişmemesinden dolayı zamanında önlemler alınamamıştır.

5018 Sayılı KMYK'nın genel gerekçesinde bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, mali yönetimde şeffaflığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetim sisteminin oluşturulması öngörülmektedir.

Türkiye'de etkin olarak işleyen bir hesap verme mekanizması ve mali yönetim alanında şeffaflık ilkelerinin olmayışı bu alanda reform yapmayı da gerekli kılmıştır.



#### **1.2.2.4. Kamu Kaynaklarının Kullanımında Etkinlik ve Verimlilik Anlayışının Olmaması**

Genel anlamda etkinlik ve verimlilikten söz edebilmek için belirli bir hedef ve kriterin olması gerekmektedir. Bu kriterler de performans ile belirlenmektedir. Bu bağlamda gelişmiş ülkelerde düzenli olarak performans ölçümleri yapılmaktadır. Bu ölçümler sayesinde, herhangi bir hizmetin yapılması esansında harcanan para, zaman ve verimlilik göstergeleri ortaya konabilmektedir.

Türkiye’de bu tür bir ölçüm sistemi kamuda tam olarak yerleştirilememiştir. Özellikle bu tür sistemlerin bütçeye uygulanması sistemin en önemli adımıdır. Türk bütçe sisteminin performans kriterlerine göre işletilmemesi geçmişten günümüze kamuda etkinsizlik, savurganlık ve verimsizliği teşvik etmiştir. Etkinlik ve verimlilik arka planda kalmış mevzuata uygunluk ve prosedürlere uygunluk ön plana çıkmıştır (Arcagök, 2004: 4). Bu sorunun aşılabilmesi adına, kamu kurum ve kuruluşları verimlilik ve kaliteyi daha ön planda tutma gereksinimi hissetmişler ve bu maksatla köklü reformlara girişmişlerdir

#### **1.2.2.5. Kamu Gelir ve Giderlerinin Denetiminin Yetersiz Olması**

Türk kamu mali yönetiminde asıl denetim organları Maliye Bakanlığı ve Sayıştay’dır. Diğer denetim organları ise daha çok idari teftiş, soruşturma ve inceleme yapmaktadırlar. Sayıştay Meclis adına ve bağımsız olarak devletin gelirleri, giderleri ve mallarını denetler. Ayrıca yargılama yoluyla da sorumluların hesap ve işlemlerini hükme bağlamaktadır.

Sayıştay yasalara dayanan yetkileri çerçevesinde gerekli inceleme ve denetlemeleri sonucunda “Genel Uygunluk Bildirimleri” hazırlamaktadır. Sayıştay tarafından hazırlanan bu raporların amacı; kamu hesaplarının denk olup olmadığı, kontrol ve denetimlerin etkili olup olmadığı, kamu kaynaklarının kullanımında etkinlik ve verimlilik ilkelerine uyulup uyulmadığı konularında bilgi ve görüş sağlamaktır. Fakat, Sayıştay’ın 1994 ve 1995 yılı Genel Uygunluk Bildirimleri’nde, Maliye Bakanlığı’nca ödenek üstü harcamalara ek ödenek verilmesinin uygun olmadığı belirtilmesine rağmen, TBMM ilgili kesin hesapları yine de onaylayarak çelişkiye mahal vermiştir (Konukman ve Oyan, 2000: 170-171).

Zamanla mali sistemin genişlemesi ile bütçe kapsamı daralmış ve çoğu kurumlar Sayıştay denetimi dışında kalmıştır. Özellikle bütçe dışı fon uygulamaları, döner sermayeler gibi farklı alanlardan gelir elde eden ve farklı alanlara harcama yapan kendi özel bütçeleri olan kuruluşların denetiminde aksaklıklar meydana gelmiştir.

Denetimden kaynaklanan sorunlar nedeniyle yolsuzlukların artması, görevin kötüye kullanılması, rüşvet vb. olayların artması kamuda denetim sisteminin yapılandırılması ihtiyacını doğurmuştur.

#### **1.2.2.6. Kamu Harcama Sürecinde Yetki-Sorumluluk Dengesinin Kurulamaması**

1050 Sayılı Kanun'da harcama sürecindeki görevlilere bazı yetki ve sorumluluklar da yüklenmiştir. Örneğin tahakkuk memurları düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygunluğundan, bütçe ödeneklerinin zamanında ve yerinde kullanılmasından, giderin gerçek ihtiyaç karşılığı olmasından ve programlanmış hizmetlerin zamanında yerine getirilmesinden sorumludurlar (1050, 13. madde 22/a).

Saymanlar düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygunluğundan başka, aldıkları ve elden çıkardıkları nakit ve mallardan ve görevlerine ilişkin her türlü işlemlerden sorumludurlar (md.13-14). İta amirlerinin sorumluluğu ise saymanların kanuna aykırı olduğunu ileri sürerek ödemedi kaçındıkları hususlarda yazılı olarak sorumluluk üstlenmeleri durumunda söz konusudur.

Harcama sürecinde yer alan görevlilerin genel hükümlere göre idari, mali ve cezai sorumlulukları vardır. Bununla birlikte Sayıştay'a hesap verme görevi saymanlara ait olup fazla ve yersiz ödemelerden de kusursuz sorumluluk bağlamında saymanlar ve tahakkuk memurları birlikte sorumlu tutulmaktadır (Üçbaş, 2004: 43). Ancak ita amirleri yukarıdaki bahsedildiği gibi sorumluluk almışlarsa bu kez sorumluluk ita amirine geçmektedir. Burada ortaya çıkan problem,

“Sayıştay'a karşı bir kusursuz sorumluluğun olması ve saymanların her türlü hal ve şartta tüm fazla ve yersiz ödemelerden sorumlu tutulmalarıdır. Hal böyle olunca kurumlar da inisiyatif kullanamaz hale gelmekte, yetkililer değişen koşullara ayak uyduramamaktadırlar. Sonuçta da, kurumlar adeta mevzuatı uygulayarak ve uygulamada keyfiliğe ve hatta bazen de suiistimale yönelmışlerdir.” (Kızılkaya, 2003: 34).

Bu sebeple kamuda yetki ve sorumluluklar kamusal hizmetin üretilmesi aşamasında açık olarak tanımlanmalı ve bu perspektife dayanan bir hesap verme sorumluluğu

mekanizması geliştirilmelidir (DPT, 2000: 34). Bütçenin uygulanması aşamasında hizmetin asıl kullanıcısı olan alt birimlerin bütçeye katkısı sağlanamamaktadır. Ayrıca yetki devrinin rasyonel olarak gerçekleştirilemediği de gözlenmektedir. Örneğin; ilçelerde tarımsal hizmetleri yürütmekle sorumlu olan İlçe Tarım Müdürlüğünün ita amirliği yetkisi ilçe tarım müdürüne değil kaymakama verilmektedir. 5018 sayılı Kanununun genel gerekçesinde “kamu mali yönetiminde görev, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde ortaya konulmakta ve yetki-sorumluluk dengesi yeniden kurulmaktadır.” denilmiştir.

#### **1.2.2.7. Harcama Sürecinde Katı Ön Kontrol ve Vize Uygulamalarının Olması**

Mevcut uygulamada harcama öncesindeki kontrol süreci şu şekildedir: Ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girişilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak mali kararların mali kontrol yetkilisi tarafından vizeye tabi tutulması şeklindedir (1050 Sayılı Kanun, md.58).

“Uygulamaya göre 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.” (Bayar, 2004: 57).

Bu sürecin uzun olmasının bürokrasiyi ve prosedürleri uzatması neticesinde kamuda hizmetlerin yerine getirilmesi gecikmekte, zaman ve kaynak israfına yol açmaktaydı. Diğer yandan idareler de bütçe dışı kaynaklara yönelmekteydi. Sonuçta da bütçede hizmetler ile maliyet ilişkisi ortaya konulamamaktaydı (Arcagök, 2004: 4).

5018 Sayılı Kanun’un genel gerekçesine göre; Sayıştay’ın harcama öncesi vize tescil işlemlerinin kaldırılması ve konumunun uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi, Maliye Bakanlığınca yapılan taahhüt ve sözleşme tasarılarının vize işleminin ise yönetsel sorumluluk ve mali kontrol yetkisinin paylaşılması ilkesi çerçevesinde kamu idarelerine bırakılacağı belirtilmektedir.

Buraya kadar açıklanmaya çalışılan faktörler neticesinde Türkiye’de yeni bir mali yönetim sistemine olan ihtiyaç öncelikli bir konu haline gelmiştir.

### 1.2.2.8. Bütçedeki Dağınıklık ve Bütçe Kapsamının Dar Olması

5018 sayılı Kanunun genel gerekçesine bakıldığında:

“Halen ülkemizde konsolide bütçeyi oluşturan genel ve katma bütçeli kuruluşların yanı sıra bunlara bağlı döner sermayeler ve fonlar ile mahalli idare bütçeleri ve kanunla kurulan kamu tüzel kişiliğine haiz idarelerin bütçeleri olmak üzere değişik bütçe türleri bulunmaktadır. Bunlardan sadece genel ve katma bütçeler TBMM tarafından kabul edilerek kanunla yürürlüğe konulmakta, diğer bütçeler ise yetkili idari merciler tarafından onaylanarak yürürlüğe girmektedir. Ayrıca anılan bütçelerin uygulama usul ve esasları da önemli farklılıklar arz etmektedir.” denilmiştir (5018 sayılı Kanunun Genel Gerekçesi).

Kamuya ait tüm gelir ve giderlerin tek bir bütçe içinde yer alması, Türk bütçe sisteminin oldukça dağınık ve karmaşık bir yapıya sahip olduğunu göstermektedir. Hali hazırda uygulanan bütçe sisteminin kapsamını dar olması sonucu, kurumların gelir ve giderleri genel bütçede tam olarak gösterilememektedir. Devletin varlıkları ile ilgili kayıt ve kontrol sisteminin yeterli etkinlikte olmaması, fonlar ve yardım sandıkları yoluyla bütçe dışında zorunlu nitelikte kamusal kaynak transferi yapılması ve bunların bütçe süreci dışında politik ve bürokratik çıkar elde etme çabalarına neden olmaktadır (DPT, 2000: 42).

Kamunun yapmış olduğu faaliyetlerin, toplumun refah ve kalkınma düzeyine etkisinin ölçülmesinde bütçe kapsamının dar oluşu engel teşkil etmektedir (Atiyas ve Sayın, 2005). Ayrıca kullanılan kaynak miktarı da belirlenememektedir. Bu nedenle mevcut bütçeyle uzun vadeli projeksiyonlar yapmakta zorlaşmaktadır. Aynı zamanda kamuda harcama amirlerine geniş yetkiler tanınması sonucunda mali disiplin ve denetim de sağlanamamaktadır.

Hükümetlerin yapmış oldukları bütçelerde tüm plan ve politikalarını tek bir belge halinde kamuoyuna sunması ve vatandaşlarında kamu maliyesine ilişkin bütün bilgileri burada görebilmesi, bütçenin geniş kapsamlı olması ve özel kesimi de kapsayabilmesi, mali tahminlerin özerk kurumlarca, tercihen kamu dışı kurumlar tarafından yapılması veya değerlendirilmesi, sadece bütçe tahmininin değil harcama ve gelirlerdeki önemli değişikliklerin de etkileri konusunda hükümetin yaptıkları tahminlerin değerlendirmesini yapması saydamlığı arttıran reformlar olarak kabul edilebilir (Arın, 1999: 26).

Tüm bunlarla birlikte bütçeden kaynaklanan birçok sorun reform sürecine girilmesini kaçınılmaz kılmaktadır. Bütçe sorunlarını ayrıntılı olarak ele almak apayrı bir tez

konusu teşkil edeceğinden bu çalışmada sadece sorunlar zikredilecektir. Devlet bütçesinden kaynaklanan sorunları şu şekilde sıralamak pekâlâ mümkündür.

- Kalkınma planı ile bütçeler arasındaki bağı kopması
- Bütçe dışı harcamaların varlığı ve artış göstermesi
- Genel bir Türkiye bütçesinin ortaya koyulamaması
- Bütçe kod yapısının yetersiz olması
- Bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol sürecinde idarelere yeterli inisiyatif tanınmaması

#### **1.2.2.9. Uluslararası Organizasyonlara Üyelik**

Önceden de bahsedildiği üzere Türkiye'nin uluslararası organizasyonlara üyeliği ile reform çabaları hızlanmış ve hala devam etmektedir. Özellikle Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası ve Avrupa Birliği'ne üyelik süreci gelişmeleri hızlandırmış ve zorunlu hale getirmiştir. Bu tür kuruluş ve birliklerin kamu mali yönetim sistemine etkileri de oldukça fazla olmuştur.

Bu kısımda çok kısa bir şekilde IMF ve Avrupa Birliği'nin reform sürecimize etkileri hakkında bilgi verilecektir.

##### ***a) Uluslararası Para Fonu (IMF) ile İlişkiler***

Türkiye uzun yıllar enflasyon sorunuyla yaşamıştır. Uzun süren enflasyon ortamı ve yaşanan mali ve siyasi krizler sonucunda ülkede borç miktarı da artmıştır. Kamu kesimi bütçesinde meydana gelen açıkları kapatabilmek için uluslar arası kuruluşlardan borçlanma yoluna gitmiştir. Türkiye Uluslararası Para Fonu (IMF)'na üye olduğu 1947 yılından beri sürekli kaynak kullanan bir ülke konumundadır. Zaman zaman ortaya çıkan mali krizler sonucunda da ilk başvuru kuruluş IMF olmuştur. Türkiye ödemeler bilançosu dengesinin sağlanamadığı ve dolayısıyla döviz darboğazı ile karşılaştığı dönemlerde ya IMF'nin onayını alarak ya da doğrudan bu kuruluşla yapılan anlaşmalarla ekonomik istikrar programlarını yürürlüğe koymuştur. Stand-by anlaşmalarına başvurularak uygulanan IMF destekli istikrar programlarının dışında kalan tüm istikrar paketlerinde de IMF ile görüşmeler yapılmış ve bu kuruluşun onayı

ile ekonomik tedbirler hayata geçirilmiştir. Bu nedenle IMF kaynak kullandığı ülkelere bazı ön koşullar öne sürmesi bilinen bir gerçektir. Bu koşulların başında bütçe disiplini, kamu kesiminin küçültülmesi, özelleştirme, sıkı para ve maliye politikaları gelmektedir.

Uluslararası kuruluşlardan kredi kullanan ülkeler periyodik aralıklarla bu kuruluşların yetkilileri tarafından durum analizine tabi tutulmaktadır. Gözden geçirme olarak ta bilinen bu tür değerlendirmelerde ülkelerin mali durumları rapor edilmektedir. Kaynak kullanan ülkeler de IMF'ye vermiş oldukları "Niyet Mektupları" ile uygulamaya koyacakları programları önceden bildirmektedirler. Türkiye IMF ile yapmış olduğu stand-by anlaşmaları uyarınca, IMF'ye vermiş olduğu niyet mektuplarında; bütçe hazırlanmasını, uygulanmasını ve kontrolünü kuvvetlendirmek, bütçe işlemlerinin şeffaflığını ve güvenilirliğini arttırmak, vergi sistemini ve vergi idaresini iyileştirmek için önemli değişiklikler gerekeceğini bildirmiştir (09.12.1999 tarihli IMF'ye verilen Niyet Mektubu). Ayrıca bütçe kapsamının genişletilmesi fonların azaltılması (toplam 61 olan fon sayısının 2000 yılı Ağustos ayına kadar 45'inin kapatılması) ve bütçe şeffaflığının ve güvenilirliğinin artırılması gerektiği bildirilmiştir. Bütçe dışı fon uygulaması ve kredi garantileri konusunda da çalışmalar yapılması gerektiği açıklanmıştır.

18.12.2000 tarihli niyet mektubunda ise; kamu sektörü için açık borçlanma kuralları ve limitlerini ortaya koyan ve hazinenin devirli kredi (on-lending) ve borç garantilerini de bütçe kapsamına alan Kamu Finansmanı ve Borç Yönetimi Kanunu'nun 2001 yılı Haziran ayının sonuna kadar TBMM'ye sunulacağı belirtilmiştir. Ayrıca aynı mektupta devlet birimlerindeki harcama ve maliyetlerin daha iyi takip edilmesini sağlayacak bilgisayarlı muhasebe sistemi uygulamasının tamamlanacağı bildirilmiştir.

03.05.2001 tarihinde IMF'ye verilen niyet mektubunda; mali yönetim alanında hesap verilebilirliğin artırılabilmesi için gerekli iyileştirmelerin daha fazla olması gerektiği belirtilmiştir. Bununla birlikte mevcut döner sermaye ve fonların da azaltılacağına altı çizilmiştir.

Bir sonraki yani; 26.01.2001 tarihinde verilen niyet mektubunda ise; tahakkuk bazlı muhasebe sistemine nasıl geçileceği ile ilgili toplantıların yapıldığından söz edilmiştir.

18.01.2002 tarihli mektupta; kamu harcamalarının etkinliğinin artırılması ile kamu

hizmetlerinin reforma tabi tutulacağı ve özellikle Birleşmiş Milletler standartlarını esas alan Kamu İhale Kanunu'nun çıkartıldığından söz edilmiştir. Ayrıca mali şeffaflığın arttırılmasına yönelik çalışmaların da devam edeceği bildirilmiştir. Kamu Mali Yönetimi ve İç Kontrol Kanunu'nun hazırlandığı ve TBMM'ye sunulacağı 19.06.2002 tarihli niyet mektubunda açıklanmıştır. Ayrıca döner sermaye ve fonların azaltılmasına yönelik olarak da niyetin devam ettiği her defasında yinelenmiştir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun çıkarılmasına yönelik adımların atıldığı ise IMF'ye verilen 05.04.2003 tarihli niyet mektubunda görülmektedir. Kanunun çıkarılması için zamana ihtiyaç olduğu ve belirli bir süreci de beraberinde getirdiği belirtilmiştir.

### ***b) Türkiye ve Avrupa Birliği Arasındaki İlişkiler***

Türkiye'nin Avrupa Birliği macerası 1959 yılından beri ağır aksak ilerlemektedir. Ancak son birkaç yıldır atılan hızlı adımlar ilişkilerde önemli gelişmeler sağlamıştır. Avrupa Birliği, kuruluşu ve örgütlenme şekli ile gereği olarak uluslar üstü ekonomik ve sosyal bir yapı haline gelmiştir. Bu özelliğinden dolayı ülkelerin iç yönetim sistemleri ve uygulamalarına dolaylı yoldan da olsa müdahale edebilmektedir. Bu sebeple Türkiye de bir aday ülke olduğu için mali yönetim sistemini AB normlarına uydurmak zorunluluğundadır.

Avrupa Birliği'nde özellikle bütçeler üzerine getirilen yasal sınırlamalara örnek "Maastricht Anlaşması"nın mali kriterleri ile belirlenmektedir. Bu kriterlere göre: genel bütçe açığı GSYİH'nin %3'ünü, genel devlet borçları ise %60'ını geçemez. AB üyesi ülkeler bu kurallara uymak maksadıyla bütçelerinde bir dizi reform çabasına girmişlerdir. Arın'ın, (1999: 22) Shand'dan, (1999: 89) aktardığına göre; bütçe reformlarının ayrılmaz bir parçası olarak bütçe açılarının düşürülmesi, vergileri arttırmak yerine bütçe harcamalarının düşürülmesini ve buna paralel olarak vergileri de sınırlandırmayı hedeflemiştir. Fakat Almanya, Fransa, İtalya, Belçika gibi bazı Avrupa Birliği üyeleri Maastricht Anlaşması'nın gereklerini yerine getirebilmek üzere vergilerini attırmıştır. Japonya da harcama kısıntılarından çok vergileri arttırma yoluna gitmiştir.

Avrupa Birliği her yıl yayımladığı aday ülkelere yönelik "ilerleme raporlarında" kamu mali yönetimleri ile ilgili hususlara da yer vermektedir. Örnek teşkil etmesi açısından AB'nin Türkiye'ye yönelik olarak yayımladığı ilerleme raporlarından bazılarında

kamu mali yönetimi ile ilgili hususlardan söz edilecektir. AB'nin Türkiye ile ilgili 2001 yılı ilerleme raporunda "Kamu İç Mali Kontrolü" (PIFC) alanında yeterli gelişme sağlanamadığı kamu mali yönetim ve kontrol sistemlerindeki zayıflık ve yetersizliklerden söz edilmiştir. Ayrıca, sağlam bir mali yönetim, şeffaflık, kamu kredibilitesi ve performans yönetimi gibi konularda uluslararası kabul görmüş prensiplerin düzenli olarak takip edilmediği, kamu iç kontrol sisteminin uygulamasında, kaçakçılık, yolsuzluk ve ciddi kanunsuzluklara yol açtığı belirtilmiştir. Bununla birlikte, kamu iç mali denetim sisteminin bulunmadığı, bütçede yer almayan fonların bulunduğu, bu sebeple kamu harcamalarının kontrolünün sağlanamadığına değinilmiştir.

İlerleme raporunun 29. bölümünde; kamu borçlanma gereğine bağlı olarak, borçlanma sınırları ve kuralları açıklanmalı ve Hazine'nin borç verme garanti işlemlerini bütçeye dâhil edecek bir mali yönetim kanunu çıkarılması gerektiği belirtilmiştir.

Türkiye'de mali yönetim birimlerinin her biri ayrı bir Bakan tarafından yönetilen birçok birime dağıtılmıştır. Çok sayıda döner sermayeli fon ve kurum bulunmaktadır ve kamu harcama yönetiminin etkin olmadığı şekilde eksiklikler belirtilmiştir. Avrupa Birliği 2002 yılı İlerleme Raporu 28. başlığın altında şu ifade yer almaktadır:

"Türkiye'nin geleneksel kamu yönetim ve kontrol yapıları ile AB'nin uyguladığı kriterler arasında önemli ölçüde farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılık, yöneticilerin hesap verilebilirliği için ve modern iç denetimin olmamasından ve Maliye Bakanlığı ile Sayıştay'ın çoğu zaman örtüşen ve çatışan işlevlerinde daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır." (AB 2002 Yılı İlerleme Raporu).

2001 yılından bu yana mali yönetim alanında önemli değişikliklerin olmadığı ancak, hükümetin Kamu Yönetim ve Kontrol Kanunu yasa tasarısını Meclise gönderdiği belirtilmiştir. Özellikle kamu harcaması birimlerin tüm gelir, gider, aktif ve pasifleri tek bir ulusal bütçede birleştirilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Ayrıca tüm kurumlarda kendi mali denetimini yapacak birimler oluşturulmasında yarar olduğu ve bu denetimlerin performans denetimi şeklinde yapılması gerektiğinin altı çizilmiştir. Raporun genel değerlendirme kısmında "gelir, gider ve tahminleri içeren bir orta vadeli perspektif bütçe sürecine dâhil edilmelidir" şeklinde bir ifade yer almaktadır. Ayrıca mali raporlama ve istatistikle ilgili olarak da adımlar atılmasına



ihtiyaç olduğu belirtilmiştir. Özellikle mali raporlamanın zamanında, kapsamlı ve güvenilir olması ve bütçeden sapmaları net olarak teşhis etmesi gerektiği bildirilmiştir.

Türkiye ile AB ülkelerinin mali yönetim sistemleri arasındaki farklılıkların devam ettiği Türkiye’de tüm harcamacı kamu kurumlarına ilişkin gelir, gider, aktif ve pasiflerin tek bir ulus bütçesinde toplanması gerektiği yinelenmiştir. Sayıştay’ın sorumluluk alanının, özerk kurumlar da dahil olmak üzere tüm genel kamu harcamalarını kapsayacak şekilde genişletilmesi konusunda görüş bildirilmiştir (AB 2003 Yılı İlerleme Raporu). Ayrıca tüm kamu kurumlarında iç denetim birimlerine de ihtiyaç olduğu tespit edilmiştir.

2005 yılına ait ilerleme raporunun Mali Kontrol başlıklı 32. faslında şöyle denilmiştir:

”Türk kamu mali yönetimi ve kontrol sistemlerini modern kamu mali yönetim kavramları ve AB uygulamaları ile uyumlu hale getiren Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 2003 yılında kabul edildiği ancak bütçe icrasıyla ilgili olanlar hariç, 2005 yılında yürürlüğe girmesine rağmen uygulama mevzuatı yeterli olmadığı için işlevsel olmadığından söz edilmiştir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu AB müktesebatına uyum için tam olarak yürürlüğe girmeli ve idari yapılar oluşturulmalıdır.” (AB 2005 Yılı İlerleme Raporu).

Fasıl 33’te geçen ifade ise şu şekildedir:

”Bu fasıl mali bütçesel hükümleri içermektedir. Buna göre; Türkiye’de verginin toplanması konusunda iyileştirmelerin olması gerektiği, gönüllü vergi ödenmesine riayet edilmesi amacıyla vergi yönetiminin yeniden yapılandırılması hususunda çalışmalara ihtiyaç olduğu belirtilmiştir. Ayrıca KDV ve gayri safi milli gelir kaynaklarının doğru hesaplanabilmesi için ilave yasal uyuma ihtiyaç vardır.” (AB 2005 Yılı İlerleme Raporu).

Görüldüğü üzere dünyadaki gelişmeler ve uluslararası örgütlerin zorlayıcı etkileri Türkiye’de Mali Yönetim ve Kontrol alanında köklü değişiklikler yapılması zaruretini doğurmuştur. İlerleyen bölümlerde incelenecek olan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yukarıda belirttiğimiz dış etmenler ve iç sebepler baz alınarak şekillenmiştir.

### 1.3. 5018 Sayılı KMYK'nın Belediyelere Getirdiği Yenilikler

Bundan önceki kısımlarda kamu mali sisteminin eksiklikleri ele alınmış ve neden reform çalışmalarına başlanarak yeni bir kanun hazırlanması gerektiği hususları ayrıntılarıyla açıklanmıştı. Bu kısımda ise yürürlüğe giren yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun genel olarak beraberinde neler getirdiği özellikle de yerel yönetimlerde (belediyelerde) neleri değiştirdiği üzerinde durulacaktır. Bu bağlamda kanunun çıkarılmasındaki amacın öncelikli olarak bilinmesinde fayda vardır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun amacı kanunun 1.maddesinde şu şekilde belirtilmiştir: *“Kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir.”*

Kanunun düzenleme amacına bakıldığında, kamunun mali işlem ve eylemleri ile ilgili doğru güvenilir ve kapsamlı bir çerçeve oluşturmak olduğu görülmektedir. 5018 sayılı Kanunda dikkati çeken diğer bir nokta ise, 1050 sayılı Kanundan farklı olarak mali yönetim konusunda da düzenlemeler getirmiş olmasıdır. Ayrıca 5018 sayılı Kanunda 1050 sayılı Kanunda yer almayan mali saydamlık, hesap verilebilirlik ve raporlama işlevleri de yer almaktadır. Böylece de mali nitelikli işlevlerin tamamlayıcısı olan bu uygulamalarla mali yönetim konusu da kapsama dâhil edilmiş görünmektedir.

10.12.2003 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 22.12.2005 tarih ve 5436 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle son halini almıştır. Bununla birlikte 13.07.2005 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda da 5018 sayılı Kanun'a paralel düzenlemeler yapılmıştır. Bu çerçevede kamuda, bütçe, muhasebe, yetki-sorumluluk ve belge düzeni baştan aşağı değişmektedir. Bu değişikliklerin kısaca neler olduğunu maddeler halinde belirttikten sonra, her bir düzenleme ilerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

5018 sayılı KMYK'nın kamu mali yönetimimize getirdiklerini kısa haliyle şu şekilde sıralamak mümkündür.

- 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kalkmıştır.
- Mali saydamlık kavramı getirilmiştir
- Hesap verebilirlik kavramı getirilmiştir.
- Yetki ve sorumluluklarla ilgili İta Amiri, Sayman, Tahakkuk Memuru kavramları yeni düzenlemede yer almamıştır. Bu kavramların yerine sırasıyla Üst yönetici, Harcama Yetkilisi ve Muhasebe Yetkilisi kavramları getirilmiştir. Bunların yanında bütçe, kesin hesap, muhasebe, faaliyet raporu, taşınır ve taşınmaz hareketlerini organize etmek üzere Mali Hizmetler Birimi düzenlemesi yapılmıştır.
- Muhasebe ile ilgili de Tahakkuk Esaslı Muhasebe (Tek Düzen Muhasebe Sistemi) esasına geçilmektedir.
- Bütçe ile ilgili “program bütçe uygulaması” kaldırılarak yerine “analitik bütçe formatı” getirilmektedir.
- Çok yıllık ve performans esasına dayalı bütçeleme anlayışına geçiş sağlanmaktadır.

5018 Sayılı Kanun'la getirilen yenilikler kaba hatlarıyla belirtildikten sonra her maddeyi teferruatlı bir şekilde açıklayalım.

### **1.3.1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun Yürürlükten Kalkması**

1927 yılından beri esaslı değişiklikler yapılmadan uygulanan ve bir nevi Türk Kamu Mali Yönetim Sistemi'nin anayasası olarak kabul gören 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun çağdaş mali yönetim anlayışının gerisine düştüğü, gelişen ve değişen ihtiyaçları gidermede yetersiz kaldığı, parçalı bir mali yönetim ve bütçe yapısı doğurduğu, tüm kamu kurumlarını kapsamadığı, özetle dünyada ve Türkiye'de yaşanan değişim ve dönüşümler karşısında mevcut sistemin modern yaklaşımlardan uzak bir yapı oluşturduğu herkesçe kabul edilmektedir.

Bununla birlikte, 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun öngördüğü mali sisteminin yeterli olduğu ve bu nedenle bir reforma ihtiyaç duyulmadığını, gerektiği takdirde mevcut kanun üzerinde yapılacak birtakım değişikliklerle sorunların üstesinden gelinebileceğini düşünen az sayıda uzman da mevcuttu. Bu kişilerin görüşlerine rağmen genel kabul gören yaklaşım Türkiye'nin bugünkü konumu, Türkiye ile uluslararası kuruluşlar arasındaki ilişkiler ve Avrupa Birliği'ne katılım stratejisi karşısında kamu mali yönetim reformunun kaçınılmaz olduğudur.

Gerek Dünyadaki gelişmeler gerekse biraz önce bahsedilen sebepler, ülkemizde de dünya uygulamalarına ayak uydurabilecek bir mali yönetim reformu yapılması gereğini zorunlu kılmıştır. Bu bağlamda atılan ilk somut adım "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu"nun 10.12.2003 tarihinde yasalaştırılması olmuştur.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, bütün hükümleriyle 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu kanun 1927 yılından günümüze kadar kamu malî yönetim sistemimizi düzenleyen 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yerine geçmiştir. 5018 Sayılı Kanun'un mali kontrol konusunu 1050 Sayılı Kanun'a göre daha kapsamlı düzenlediğini söylemek mümkündür. 1050 Sayılı Kanun gibi 5018 Sayılı Kanun da kamu malî yönetim ve kontrol sistemimizi düzenleyen temel kanun niteliğindedir.

### **1.3.2. Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık**

Devlet faaliyetlerinin daha gözlemlenebilir hale gelmesi olarak algılanan saydamlık, devleti topluma karşı daha sorumlu ve hesap verir bir hale getirmenin önemli araçlarından biri olarak görülmektedir. Mali saydamlığın var olması, yönetimin etkinliğinin, denetiminin, hukuka bağlılığının sağlanmasına katkıda bulunacağı gibi idari prosedür ve formalitelerin basitleştirilmesine de zemin hazırlar. Bu ise, her şeyden önce, yönetim ve yönetilenler arasındaki ilişkilerin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi demektir. Mali disiplinin sağlanması yolunda yapılan kamu mali yönetimi reformlarında karşımıza çıkan en önemli kavramlardan biri saydamlıktır. Makroekonomik istikrarın ve büyümenin sağlanması ve sürdürülmesinde yönetimin başarısı önem taşımaktadır. Hükümetlerin bu konuda başarılı olabilmesini sağlamada "saydamlık" ilkesi anahtar bir rol oynamaktadır.

Türkiye’de mali literatüre 5018 Sayılı Kanun ile giren “mali saydamlık” kavramı son yıllarda özellikle IMF üyesi ülkelerde oldukça hızlı ilerlemeler kaydetmiştir. Uzun zamandır Türkiye’nin gündemine yerleşen yolsuzluklar ile yolsuzluklar sonucunda ortaya çıkan kaynak israfı ve toplumsal refahın gerilemesi ile kamuda saydamlığın önemi artmıştır.

Saydamlıktan söz edebilmek için yönetimin ne yaptığından çok ne yapmaya niyetli olduğunu da kamuoyuna açıklaması gerekmektedir. Mali saydamlık uluslar arası kuruluşlarında üzerinde önemle durduğu bir konudur. Özellikle IMF bu konuda “Mali Saydamlıkla İlgili Uygulamalar Tüzüğü” adı altında bir belge yayınlamıştır. Ayrıca; Dünya Bankası ve OECD gibi kuruluşlarda yıllık raporlarında mali saydamlık konusuna özellikle değinmektedirler. IMF’nin Eylül 1997’de Hong Kong “SAR” toplantısında yayınladığı tüzükle ilgili olarak üye ülkeler için bu tüzüğün bir zorunluluk olmadığını ancak uygulanması gereken çeşitli prensiplerden oluşan bir dizi uygulamalar bütünü olduğunu belirtmiştir. (IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü, Bkz. Ek.1). Bu tüzüğe göre saydamlık dört başlık altında açıklanmıştır.

- ***Görev ve Sorumluluğun Açıklığı ve Netliği***

Kamuda gerek kaynak kullanan gerekse kaynak üreten kurumlar net olarak belirlendikten sonra hangi hizmetin kamu sektörü hizmeti hangi hizmetinde özel sektörü ilgilendiren hizmetler olduğunun sınırı çizilmelidir. Bununla birlikte kamu idarecilerinin görev alanları ile kamuoyuna karşı yetki ve sorumlulukları da belirlenmelidir.

5018 Sayılı Kanun’la harcama sürecinde görev alan aktörler, farklı görev ve fonksiyonlarla yeniden belirlenmiştir. Bu konuya ilerleyen bölümlerde değinilecektir.

- ***Bilginin Kamuoyuna Açık Olması***

Devletin yapmış olduğu faaliyetler ile bu faaliyetlerin sonuçları ancak vatandaş ilgilendirir. Bu sebeple kamuda olup bitenden kamuoyunun zamanında ve doğru olarak bilgilendirilmesi gerekmektedir. Bütçe uygulama sonuçları, devletin borçları ve harcamaları gibi bilgiler periyotlar halinde vatandaşa duyurulmalıdır.

- ***Saydam Bir Bütçe Hazırlığı, Uygulaması ve Raporlaması***

Yıllık bütçeler, merkezi hükümetinin tüm faaliyetlerini detaylı bir şekilde kapsarken, merkezi hükümetinin bütçe dışı faaliyetleri ile ilgili bilgileri de sunmalıdır. Bununla birlikte hükümetin alt seviyelerinin gelir ve giderleri ile ilgili yeterli veri de sunulmalıdır. Kapsamlı ve uyumlu bir muhasebe sistemi oluşturularak doğru ve güvenilir bilgi edilmelidir.

- ***Dürüstlük için Güven Verici Önlemler***

Yönetimlerin dürüstlüğü ve güvenilirliği halka sunduğu verilerin doğruluğu ile orantılıdır. Bu nedenle şeffaflık gerekleri yerine getirilmelidir. Mali saydamlıkla ilgili 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda: "Mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin kullanılması gibi temel bütçesel sonuçların elde edilmesinde önemli bir araç olan mali saydamlığın yaygınlaştırılmasını sağlayacak mekanizmalar geliştirilecektir" şeklinde yer almıştır.

Mali saydamlık konusunda uygulamaya baktığımızda, her mali yılın başında kamu idareleri, amaç, hedef ve stratejileri ile varlık ve yükümlülükleri, yıllık performans planları ile kamuoyunu bilgilendirmek zorundadırlar. Ayrıca üst yöneticiler de faaliyet sonuçlarını gösteren faaliyet raporlarını hazırlayıp kamuoyunun bilgisine sunmak zorunda bırakılmışlardır.

### **Belediyelerde Mali Saydamlık**

Bilindiği üzere 5018 Sayılı KMYK ile birlikte mali sistemimizde merkezi yönetim ve genel yönetim tanımları tekrar yapılmıştır. Kamu kurumlarının sınıflandırılmasında IMF, GFS 2001, SNA 93 ve ESA 1995 standartlarına yaklaşan bir idari ayırım getirilmeye çalışılmıştır. Kamusal nitelikli kurumlar tarafından yapılan harcamalar, uluslararası 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 (Central Government); Genel Yönetim (General Government) ve Toplam Kamu Sektörü (Public Sector).

**Genel Yönetim = Merkezi Yönetim + Sosyal Güvenlik Kurumları + Yerel İdareler**

**Toplam Kamu Sektörü = Genel Yönetim + Finansal Olmayan Kamu Ekonomik İşletmeleri +  
Finansal Kamu Ekonomik İşletmeleri**

Türkiye’de kamu kesimi genel dengesinde yerel idareler başlığı altında ele alınan ve uluslar arası sınıflandırmalara göre genel yönetim kapsamında bulunan yerel idareler;

- 3200 civarında olan Belediyeler,
- 16 Büyükşehir Belediyesi,
- 81 adet İl Özel İdaresi,
- Büyükşehir belediyelerine bağlı su ve kanalizasyon idareleri ile Doğalgaz İdaresi,
- İller Bankası’ndan

oluşmaktadır.

5018 Sayılı KMYK’nın yerel idareler ile ilgili düzenlemelerine kısaca yer verdikten sonra, mali saydamlığın belediyelerde tam anlamıyla uygulanabilmesi durumunda ne tür fayda ve yarar sağlayacağı konusun ele almak gerekmektedir. Mali saydamlığın belediyelere sağlayabileceği faydalar genel olarak üç başlık altında toplanabilir.

### **1.3.2.1. Mali Disiplini Sağlama Fonksiyonu**

Mali disiplinin temininde mali saydamlık ön şarttır. Mali saydamlığın gereği olarak belediyeler, niyetlerini alenen beyan etmek ve yapılan uygulamanın sonucunda ortaya çıkan sonuçları şeffaf bir şekilde açıklamak durumundadırlar.

Şeffaflığın olmaması sonucu belediyeler harcamalarını abartarak ya da gizleyerek ve yahut yapılan borçlanmaları saklı tutarak kamuoyunun bilgilendirilmesini önlemekte, bu şekilde de kamuyu zarara uğratmaktadırlar. Sonuç olarak mali saydamlığı sağlayabilen ülkelerin mali sistemlerini disiplin altına alabilecekleri bir gerçektir.

### **1.3.2.2. Etkinliği Sağlama Fonksiyonu**

Mali saydamlıkla kamusal etkinlik arasında sıkı bir ilişki vardır. şöyle ki; etkinliğin ölçülebilmesi ve değerlendirilebilmesi şeffaf bir bilgi sistemini gerektirmektedir.

Belediyelerin saydamlık kavramını tam olarak uyguladığı bir mali sistem ele alınacak olursa, bu mali sistemde kamu hizmetlerinin maliyetinin takibi kolay olacağından belediyelerin bu hizmetlerin sunumunda kaynak israfı yapıp yapımadığı da izlenebilecektir. Eğer ki ortada bir israf söz konusu ise, bu israfın azaltılmasına yönelik çalışmalar yapma şansı mevcut olacaktır

Bunun sonucu olarak vatandaş kamuyu denetleyebileceğinden kamunun kaynakları verimli ve etkin kullanması yönünde baskı oluşacaktır. Zaten 5018 Sayılı Kanun etkinlik ve verimlilik üzerine oturtulmuştur.

### **1.3.2.3. Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Fonksiyonu**

Kamuda etkin bir hesap verme sistemi kurulamadığından dolayı yolsuzluk ve rüşvet olaylarının önüne geçilememiştir. Hesap verme sorumluluğu da mali saydamlığın var olmasına bağlı olduğundan, mali saydamlık rüşvet ve yolsuzluk olaylarının önüne geçilmesi bakımından kritik öneme sahiptir. Yolsuzluğun ve rüşvetin önlenbilmesi için asıl yapılması gereken toplumun her düzeyine saydamlığın kabul ettirilmesidir. Parlamento ve hükümete, kamuoyuna karşı sorumluluk yüklenmek suretiyle, ulusal ve uluslararası sivil toplum kuruluşları ile işbirliği yapılarak saydam bir kamu mali yönetim sisteminin kurulması ile rüşvet ve yolsuzlukların önüne geçilmesi imkan dâhilindedir (Kurtuluş, 1998: 8).

### **1.3.2.4. Olumsuz Etkileri**

Mali saydamlığın uygulamaya konulması için gereken yüksek bir sistem maliyeti mevcuttur. Verilere zamanında ve sağlıklı olarak ulaşabilmek, bu verilerin raporlanması, kayıtlarının tutulması gibi unsurlar hem zaman hem de parasal olarak maliyeti arttıran etkenlerdir. Ayrıca bazı bilgiler kamuoyuna duyurulmadan önce herhangi bir spekülasyona sebebiyet vermemesi açısından çok kritik önem arz eden zamanlamasının sağlıklı olarak yapılması gerekmektedir. Örneğin; ileride yapılacak olan yatırımlarda vergi indirimi yapılacağı haberi o anda yapılacak yatırımların



ertelenmesine yol açabilir. Sonuç olarak da amaçlanan hedefe ulaşamamakla beraber olumsuz bir etki de söz konusu olabilir.

Mali sistemi sağlıklı olarak işleyen ülkeler, ihtiyatlı ve saydam makroekonomik politikalara dayanan, serbest fakat düzenli sermaye hareketlerini sağlayacak olan daha sağlıklı bir uluslararası finansal sistemi inşa etme gayreti içindedirler. Üstelik bu kuruluşların ve uluslararası büyük sermaye çevrelerinin savundukları modellerin ve politikaların, gelişmekte olan ülkelerde saydamlıktan uzaklaşmaya, yolsuzlukların artmasına ve rüşvetin yaygınlık kazanmasına yol açan temellerin atılmasına veya sağlamlaştırılmasına neden olacağı düşünülmektedir (Şalcı, 2005: 6).

### **1.3.3. Yetki ve Sorumluluklara İlişkin Düzenlemeler**

1050 sayılı Kanun'daki sorumluluk halleri 5018 sayılı Kanun'da nitelik ve nicelik olarak oldukça genişletilmiştir. 5018 sayılı Kanun'da sıralanan sorumluluklar aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

- Hesap verme sorumluluğu (md.8)
- Bakanların sorumluluğu (md.10)
- Üst yöneticilerin sorumluluğu (md.11)
- Harcama yetkisini devreden idari sorumluluğu (md.31/1)
- Harcama yetkililerinin sorumluluğu (md.31/2)
- Gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğu (md.33)
- Gelirlerin toplanması sorumluluğu (md.38)
- Şartlı bağış ve yardımların zamanında kullanılmaması veya amaç dışı kullanımından doğan sorumluluk (md.40/son)
- Üst yönetici ve harcama yetkililerinin faaliyet raporlarındaki idari sorumlulukları (md.41)
- Mal yönetiminde sorumluluk (md.48)
- Mali kontrol yetkilisinin sorumluluğu (md.58/6)

- Harcama yetkilisinin kişisel sorumluluğu (md.58/4)
- Muhasebe yetkililerinin sorumluluğu (md.61)
- Kamu idarelerinin sorumluluğu (md.76)

Bu çalışmamızda belediyelerde 5018 sayılı KMYK'nın etkileri incelendiğinden, yukarıda bahsi geçen görev ve sorumlulukların belediyelerde nasıl uygulanacak olduğu hakkında bilgi verilecektir.

### **1.3.3.1. Hesap Verme Sorumluluğu**

Hesap verme sorumluluğu ve saydamlık birbirini tamamlayan iki kavram olmakla beraber, bu kavramlardan birisinin olmadığı bir sistemin işlemesi olanaksızdır. Bu nedenle mali yönetimde şeffaflığın sağlanabilmesi adına etkili ve iyi işleyen bir hesap verme sorumluluğunun bulunması gerek şarttır. Bunun tam tersi şekilde, hesap verme sorumluluğunun iyi işlemesi için de şeffaflığı arttırıcı düzenlemelere ihtiyaç vardır.

Saydam olarak işleyen bir sistemde yapılan iş ve eylemlerin hesabını sormak da mümkün olur. Türkiye'de geçmiş dönemlerde mali saydamlığın olmaması sebebiyle pek çok yolsuzluk ve usulsüzlük olayının sorumluları bulunamamış, bulunsa da bu kişilerden, yapılan zararın hesabı sorulamadığı için tazmin yoluna da gidilememiştir.

Hesap verme sorumluluğunu tek başına yapılandırılabilir bir kavram olmadığından 5018 Sayılı Kanun'da birkaç kavramlarla birlikte yapılandırmaya çalışılmıştır. Şöyle ki; hesap verme sorumluluğu, stratejik plan, performans ölçümü, iç dış denetim ve mali saydamlık kavramları ile birlikte şekillendirilmiştir. Ancak görünen odur ki, Kanun metninde yer alan kavramlar içerik olarak yeterince doyurucu olmamıştır. Bu kavramsal yetersizlikler sonucunda da hesap verme sorumluluğu doğru olarak düzenlenememiştir. Kanunda çok geniş kapsamlı bir sistem değişikliğine gidildiğinden bu uygulama sürecinde ne gibi sorunların yaşanacağı da kestirilememiştir.

Aslında demokratik toplumlarda hesap verilebilirlik mekanizmasının 3 boyutu vardır ve adalete hesap verme bunlardan sadece birisidir.

1. *Açıklama yapma:* Siyasetçinin ve kamu görevlilerinin yaptıkları işler ve aldıkları kararlar konusunda talep gelmeksizin de kamuoyunu

bilgilendirmeleridir. Mali raporlama esas olarak bir hesap verme mekanizması aracıdır. Bu bilgilendirmenin açık ve anlaşılabilir, öngörülebilir ve uluslararası karşılaştırmalara imkân verebilir standartlarda olması beklenir.

2. *Cevap Verebilme*: Siyasetçinin ve kamu görevlilerinin kendilerine Parlamentodan veya kamuoyundan gelecek sorulara yanıt vermeleri gerektiğini ifade eder. Bu açıdan Bilgi Edinme Kanunları, Devlet sırları ve Ticari sırlar konusundaki yasalar, Meclis soru önermeleri cevap verme konusundaki sınırları ve kuralları belirleyen en önemli mekanizmalardır.
3. *Sorumlu Tutulma*: Bu anladığımız anlamda adaletle hesap verme demektir. Siyasetçinin ve kamu görevlisinin kendilerine devredilen yetkinin kullanımı ile ilgili olarak aldıkları kararlardan ve onların sonuçlarından sorumlu tutulabilmeleridir.

Hesap verme sorumluluğunun iyi işlemesi için siyasetçi ve kamu görevlisinin görev ve sorumluluklarının sınırı çok iyi çizilmelidir. Aksi halde kimin neden sorumlu olduğunun belli olmadığı sistemlerde veya herkesin her şeyden sorumlu gibi gözüktüğü yapılarda sorumluluk mekanizmaları sulandırılmış sorumluluk şeklini alır ve orada iyi işleyen bir hesap verme mekanizmasından bahsedilemez.

Sonuç olarak hesap verme mekanizması şu üç soruya yanıt aramalıdır:

- Kim sorumlu olacak?
- Neden sorumlu olacak?
- Kime karşı sorumlu olacak?

Konuyu toparlamak açısından hesap verme sorumluluğu kabaca, kişilerin kendilerine verilen görevleri yerine getirip getirmediğinin hesabını verme zorunluluklarıdır. Yönetimler açısından ise hesap verme sorumluluğu böyle bir sorumlulukla birlikte yöneticilerin geleceğe yönelik programlarını bildirme taahhüdünü de kapsar. Bu anlamda hesap verme sorumluluğu kaynakları yönetenlerin programlarının etkinliğini ortaya koyarken sağlam bir bilgi sistemine sahip olmalarını da gerektirir (Mutluer, vd., 2005: 140).

### **1.3.3.2.Mali Yönetim ve Kontrol Sistemi ile Harcama Sürecinde Yer Alan Görevliler**

5018 sayılı Kanununun 57. maddesinde, kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemlerinin;

- harcama birimleri,
- muhasebe ve malî hizmetler,
- ön malî kontrol,
- iç denetimden,

oluşacağı belirtilmiştir.

Mali yönetim ve kontrol sistemi ve harcama sürecinde yer alan görevliler ise şunlardır:

- Üst yönetici
- Harcama yetkilisi
- Gerçekleştirme görevlileri
- Muhasebe yetkilisi
- Mali hizmetler birimi başkanı / yöneticisi
- Mali hizmet uzmanı (5436 sayılı Kanunla eklendi)
- İç denetçiler

Mali ve harcama sürecinde yer alan görevlileri, görev ve yetkileri ile bu görevleri kimlerin yerine getirebileceğini açıklamakta fayda vardır.

#### **Üst Yönetici**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanun'la değişik "Üst Yöneticiler" başlıklı 11'inci maddesinin birinci fıkrasında da belirtildiği üzere, *belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir.*

Belediyeler ele alınacak olursa Belediye Başkanları;

- Belediyenin stratejik planlarının ve bütçelerinin hazırlanması ve uygulanmasından
- Sorumlulukları altındaki kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının engellenmesinden
- Mali Yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesinden
- Bu kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden

belediye meclislerine karşı sorumludurlar.

Bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi, iç denetçiler ve muhasebe yetkilisi aracılığıyla yerine getirirler.

Bir belediyede üst yönetici olarak belediye başkanının yetkilerini şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Gelecek yıla veya yıllara sari işlere onay vermek
- Harcama yetkilisini belirlemek
- Şartlı bağış ve yardım için gelir ve ödenek kaydına izin vermek
- İdari faaliyet raporunu hazırlamak
- Muhasebe yetkilisini atamak
- İç denetçiyi atamak
- Kanunda sayılan para cezalarını vermek
- Kamu alacaklarının silinmesine karar vermek

### **Harcama Birimi ve Harcama Yetkilisi**

Kanunun 3. maddesinin (k) bendi, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimi, harcama birimi, 31. maddesi ise, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olarak tanımlamıştır. Diğer bir deyişle; bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama

biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. (Belediyelerde bütçeyle ödenek verilen her bir müdürlük harcama birimi, her bir müdür de harcama yetkilisidir.)

Bu tanımlamalara göre büyükşehir belediyelerinde ve bağlı idarelerde daire başkanlıkları, diğer belediyelerde müdürlükler harcama birimleri, bunların amirleri de harcama yetkilisidir. Örneğin; insan kaynakları daire başkanlığı veya insan kaynakları müdürlüğü bir harcama birimi, insan kaynakları daire başkanı veya insan kaynakları müdürü de harcama yetkilisidir.

5018 sayılı Kanun'a göre harcama yetkilileri, 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 tutulmuşlardır.

Harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılır. Süreç kontrolünde, her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanır ve uygulanır. Malî işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemde önceki işlemleri de kontrol ederler. Süreç kontrolünü sağlamak amacıyla malî işlemlerin süreç akış şeması hazırlanır ve üst yöneticinin (Belediye Başkanı) onayı ile yürürlüğe konulur.

Bunlara ilaveten, yerel idarelerde harcama yetkilileri aşağıda verildiği gibidir:

- Bütçelerinin kurumsal sınıflandırmasında harcama birimleri kodlanmakla birlikte, **nüfusu 10.000 ve aşağı olan ilçe ve ilk kademe belediyelerinde** harcama yetkilisi belediye başkanı olacaktır.
- Bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan **kasaba (belde) belediyeleri** ve mahalli idare birliklerinde, harcama yetkilisi belediye başkanı ve birlik başkanı olacaktır.
- Üst yönetimin giderleri, kurumsal sınıflandırmada özel kalem olarak kodlanan, ancak **özel kalem müdürlüğü kadrosu bulunmayan** idarelerde “02-Özel Kalem” kurumsal kodundan yapılacak giderlerde harcama yetkilisi il özel idarelerinde vali, belediyelerde belediye başkanı olacaktır.
- 2006 yılında teşkilatlanma çalışmaları dolayısıyla bütçelerinde birim düzeyinde kurumsal kodlama yapılması gerektiği halde, birim düzeyinde kurumsal

kodlama yapılmamış olan il özel idarelerinde harcama yetkilisi **genel sekreter** olacaktır.

- Mali hizmetler birim amirliği ve muhasebe yetkilisi görevleri aynı kişide birleşen mahalli idarelerde, 5018 sayılı Kanunun “Mali Hizmetler Birimi” Başlıklı 60. maddesi gereğince, harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevleri aynı kişide birleşemeyeceğinden, mali hizmetler biriminin harcama yetkilisi üst yönetici veya belirleyeceği herhangi bir kişi olacaktır.

***a) Harcama Yetkisinin Birleştirilmesi:***

Kanunun 31.maddesi hükmü harcama yetkisinin birleştirileceğinden bahsetmiş ancak, düzenlemeyi Maliye Bakanlığı'na bırakmıştır. Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan, 31.12.2005 gün ve 3 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan “Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)” harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde nasıl birleştirileceğini açıklamıştır.

Mahalli idarelerde, teşkilat yapısında üst yönetici ile harcama birimleri arasında yönetim kademesi yer almak şartıyla, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin harcama yetkisi harcama türleri itibarıyla kısmen veya tamamen İçişleri Bakanlığı'nın uygun görüşü ve üst yöneticinin onayı ile bir üst yönetim kademesinde birleştirilebilir.

Uygun görüş talep yazılarında, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilme gerekçesine ayrıntılı olarak yer verilir. Üst yönetici ve yardımcısına harcama yetkisinin birleştirilmesi suretiyle harcama yetkisi verilemez.

Mahalli idarelerde harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesi, (Genel Sekreterlik kadrosu bulunması sebebiyle) Büyükşehir belediyeleri ile il özel idarelerinde mümkündür.

***b) Harcama Yetkisinin Devredilmesi:***

Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan, 31.12.2005 gün ve 3 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan “Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)” hükmüne göre, harcama yetkilileri, kamu hizmetlerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde sunulmasını sağlamak amacıyla aşağıda belirlenen sınırlar dâhilinde harcama

yetkisini devredebilirler. Buna göre kamu idarelerinin, Belediye ve il özel idareleri ile bunlara bağlı idarelerin harcama yetkilileri bu yetkilerini yardımcılara, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere, Mahalli idare birliklerinde birlik başkanı harcama yetkisini birlik genel sekreteri, birlik müdürü veya birim amirlerine, kısmen veya tamamen devredebilirler.

Ancak, her bir harcama işlemi itibariyle;

- mal ve hizmet alımlarında 250.000-YTL'yi,
- yapım işlerinde ise 1.000.000-YTL'yi

aşan harcamalara ilişkin harcama yetkisi hiçbir şekilde devredilemez.

Harcama yetkisi aşağıdaki şartlara uygun olarak devredilir:

- Yetki devri yazılı olmak zorundadır.
- Devredilen yetkinin sınırları açıkça belirlenmiş olmalıdır.
- Merkez teşkilatında harcama yetkisinin devri ve bu yetkinin geri alınması üst yöneticiye, mali hizmetler birimine ve muhasebe yetkilisine; merkez dışı birimlerde ise mali hizmetler birimine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmelidir.

Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devredenin idari sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

***c) Harcama Yetkilisinin Görevde Olmaması:***

Harcama yetkilisinin;

- kanuni izin,
- hastalık,
- geçici görev,
- disiplin cezası uygulaması,
- görevden uzaklaştırma



ve benzeri nedenlerle geçici olarak görevinden ayrılması halinde ilgili harcama biriminin harcama yetkilisi vekaleten görevlendirilen kişidir.

### **Muhasebe Yetkilisi**

Kanunun 61. Maddesine göre; muhasebe hizmeti, gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir.

Memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisi yoktur.

31.12.2005 tarihi itibarıyla kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerini birinci derecede sorumlu olarak yürütmekte olanlar, buldukları kamu idarelerinin muhasebe yetkililiği görevini 01.01.2006 tarihinden itibaren 31.12.2007 tarihine kadar yürütmeye devam edeceklerdir. Bu tarihten sonra sertifikalı muhasebe yetkililerinin göreve getirilmeleri ya da bu görevi yürütenlerin sertifika almaları zorunlu hale gelmiştir.

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

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

kontrol etmekle yükümlüdür.

Bu konuyla ilgili ifade edilmesi gereken çok önemli bir husus da . harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisinin aynı görevde birleşmeyeceğidir. Bu görevlerin farklı kişiler eliyle yürütülmesi gerekmektedir.

### **Mali Hizmetler Birimi ve Ön Mali Kontrol**

5018 Sayılı Kanun'da yapılan son değişikliklerden sonra mali iş ve işlemlerin yerine getirilmesine ilişkin yetki ve sorumluluk bu birimde toplanmıştır. Bunlar; stratejik plan ve performans planı, bütçe ve kesin hesap, gelir ve harcamalar, muhasebe, faaliyet

raporu, taşınır ve taşınmazların izlenmesi, yatırım programı, iç ve ön mali kontrol işlemleridir.

Kanunun 60. maddesinin 2. fıkrası; *“Alım, satım, yapım, kiralama, kiraya verme, bakım-onarım ve benzeri malî işlemlerden; idarenin tamamını ilgilendirenler destek hizmetlerini yürüten birim, sadece harcama birimlerini ilgilendirenler ise harcama birimleri tarafından gerçekleştirilir. Ancak, harcama yetkililiği görevi uhdesinde kalmak şartıyla, harcama birimlerinin talebi ve üst yöneticinin onayıyla bu işlemler destek hizmetlerini yürüten birim tarafından yapılabilir”* düzenlemesini getirmiştir.

Bu düzenleme, sayılan bu işlerin bir müdürlüğün uhdesinde toplanması olmayıp, bu işleri yürüten birimler arasında iyi bir koordinasyon sağlanmasını öngörmektedir. Bu iş ve işlemler bugüne kadar yürütülen birimler tarafından yerine getirilmeye devam edilecek, hizmetlerde bir aksamaya meydan vermemek için mali hizmetler tarafından iyi bir koordinasyon sağlanacaktır.

Bunun yanında ön mali kontrol işlemlerine özel önem verilmiştir. Kanunun 58. maddesi *“Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur.”* düzenlemesini; buna paralel olarak 31.12.2005 tarihli mükerrer Resmi Gazete’de yayınlanan yönetmelik ile de: *“Ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar. Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur.”* düzenlemesini yapmıştır. Bu düzenlemeler harcama birimleri ile mali hizmetler arasında iyi bir koordinasyon sağlanması gereğini ortaya koymaktadır.

1050 Sayılı Kanun’a göre ön mali kontrolde yönetim birimlerince gerçekleştirilmesi gereken vize işlemi, Sayıştay ve Maliye Bakanlığı’nın ilgili birimleri tarafından gerçekleştirilmekteydi. 5018 sayılı Kanunla birlikte harcama öncesi kontrol tek merciye bağlanmıştır. Bu kontrol etme konumundaki kişi “mali kontrol yetkilisi” olarak adlandırılmaktadır. Mali kontrol yetkilisinin görevi, Kanunda harcama öncesi mali kontrol olarak düzenlenmiştir. 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 mali kararları kapsamaktadır ve bu yetkili idare bünyesinde görev yapmaktadır. Yani başka bir deyişle; mali kontrol yetkilisi bağlı bulunduğu kurum içerisinde bir üst yöneticiye bağlı olarak görev yapacak ve onun adına yetki kullanacaktır. Bu işi yaparken Sayıştay ve Maliye Bakanlığı'ndan tamamen bağımsız olarak çalışacaktır. Raporlarını da üst yöneticiye sunacaktır. Atanması ve görevden alınması da; raporlarını sunmak durumunda olduğu üst yöneticisinin inisiyatifinde olacaktır. Ancak Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmadan herhangi bir atama işlemi gerçekleştirilemeyecektir.

Bu değişiklik sayesinde kurum dışında birinin müdahalesi veyahut onayı beklenmeksizin kurumun kendi içinden birinin mali kontrol sürecini kontrol edebilmesi sağlanacaktır. Bu şekilde bir takım bürokratik işlemin azalacağı ve haliyle prosedürün daha da hızlı olacağı yapılan tahminler arasındadır. Çünkü kurum içerisinde çalışan birinin mali kontrol sürecine müdahalesi, Maliye Bakanlığı veya Sayıştay'ın müdahalesinden çok daha kolay olacaktır. Düzenlemeden olumlu ya da olumsuz sonuç almak mali kontrol yetkilisi ile harcama yetkilisinin uyumlu çalışmasına ve üst yöneticinin kararını hangisinden yana kullanacağına bağlı olarak değişebilir.

Buna ilave olarak, mali işlemler öncelikli olarak mali kontrol yetkilisinin onayından geçeceği için harcama yetkilileri belirgin bir şekilde rahatlayacaklardır. Ancak bu rahatlama ortaya çıkması muhtemel problemlerin çözümünde de yetersiz kalınacağı izlenimi doğurmaktadır.

#### **1.3.4. Denetime Yönelik Düzenlemeler**

Denetim alanında 5018 Sayılı Kanun'la getirilen düzenlemeleri iç denetim ve dış denetim olmak kaydıyla iki ana başlık halinde ele almak mümkündür.

Genel olarak bir ayırım yapmak gerekirse, iç denetim, o kamu idaresinin en üst otoritesine bağlı olarak onun adına ve onun onayı üzerine o kurum üzerinde yapılan denetim işidir. Denetim yapan kişiler, özlük hakkı açısından denetledikleri kuruma bağlı oldukları gibi, sicil ve disiplin açısından da görev yaptıkları idarenin üst yöneticisine veya kuruluna bağlıdırlar. Örneğin, vali ve belediye başkanının iç

denetçiler veya başka görevliler aracılığı ile il özel idaresi ve belediye üzerinde yaptırdığı veya meclis denetim komisyonunun yaptığı denetim iç denetimdir.

Dış denetim ise, bir kamu idaresinin kendi dışında başka bir kamu idaresi veya kurum tarafından denetlenmesi işidir. Denetleyen kişiler ne özlük hakkı ve nede sicil gibi hususlarda denetledikleri kuruma bağlı değildirler. Denetledikleri kurumun üst yöneticisinden emir ve talimat almazlar. Dış denetimin yapılmasında veya yapılmamasında denetlenen kurumun en üst otoritesinin bir inisiyatifi de yoktur. Örneğin, Sayıştay'ın ve İçişleri Bakanlığı'nın yerel yönetimler üzerinde yaptığı denetim dış denetimdir.

Şimdi bu iki ayrı denetim türünü ayrıntılarıyla inceleyelim.

#### **1.3.4.1. İç Denetim ve İç Denetçiler**

Ülkemizde biraz da Türkçe kavram tanımları eksikliğinden dolayı denetim kavramlarının tanımlarının tam olarak yansıdığından söz etmek mümkün değildir. Bu nedenle ülkemizde denetim, kontrol, teftiş, soruşturma gibi kavramlar birbirlerinin yerine kullanılmaktadırlar. Oysa ki başka ülkelerde bu kavramlar birbirinden farklı anlamlar taşırlar. Örneğin; denetim için “Audit”, kontrol için “Control”, teftiş için “Inspektion” ve soruşturma için “Investigation” kavramları kullanılmaktadır. Esasında denetimin fonksiyonları, örgütün iyi yönetilip yönetilmediğini araştırmak ve değerlendirmek, çalışanlara rehberlik ve danışmalık yapma faaliyetidir. Bütün bu fonksiyonların yerine getirilebilmesi için iç denetçilik sisteminin kurulmuş olması gerekmektedir. 5018 Sayılı Kanun ve yönetmelik hükümleriyle, iç denetim kamu yönetimimize dahil edilmiş ve böylelikle idarelerin iç işlem ve faaliyetlerine dönük teftiş ve denetim sistemi yeniden yapılandırılmıştır.

5018 Sayılı Kanun'un 63, 64 ve 65. maddeleri iç denetim ve iç denetçi düzenlemesini yapmıştır. “İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.” İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak

suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.

İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek. İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun görevleri arasında yer almaktadır.

5018 Sayılı Yasa'nın bu konuda bazı yetersizlikleri olduğu görülmektedir. Şöyle ki; iç denetim ile ilgili her kurumun kendine ait bir birime ihtiyacı vardır. Ancak bu konuda kanunda herhangi bir düzenleme getirilmemiştir. Aslında yapılmaya çalışılan kamuda denetimin merkezine iç ve dış denetim kavramlarının oturtulmaya çalışılmasıdır. İç ve dış denetim odaklı bir denetim yapısının yanında bakanlıklarda kuruluş kanunlarında da yer alması kaydıyla rehberlik ve denetim birimi kurulabileceği öngörülmüştür. Kurulacak bu birimin rehberlik özelliği, gerek Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası'nda, gerekse Kamu Yönetimi Temel Yasa Tasarısı'nda şekli oluşturulan iç denetimdir. Çünkü iç denetim esas itibariyle rehberlik ağırlıklı bir denetimdir şeklindedir. Bu açıdan rehberlik ve denetim birimi adıyla bir birimin yalnızca 18 ve 24. maddelerinin son fıkralarında belirtilen bakanlık ve bağlı kuruluşlarda kurulacağını belirtmek bir çelişkidir. Çünkü iç denetim ve iç denetçilik kamu kurumlarının tümünde işletilmesi gereken bir yapıdır. Diğer yandan sayılan bu kurumlarda rehberlik amaçlı denetim elemanları bulunması kastediliyor ise, o zamanda bugünkü denetimin en fazla eleştirilen yönlerinden biri olan aynı alanda iki görevli ve yetkili yer alması, yani mükerrerlik söz konusu olacaktır (Kızılkaya, 2004b: 115).

Buradan da anlaşılacağı üzere, daha önceden teftiş kurulları veyahut diğer denetim birimleri tarafından yapılan denetim ve teftişler artık 5018 sayılı kanunun hükümlerine göre yapılacaktır. Bu hükümlere göre denetimi iç denetçiler yapacağından, kurum içerisindeki denetim birimleri ile yeni kurulmuş iç denetim birimleri arasında bir görev çatışması yaşanacağı aşikârdır.

Yerel yönetimlerin hepsinde teftiş birimi yoktur.

- Büyükşehir belediyeleri ile bağlı idarelerin tamamının teftiş birimi vardır.
- İl belediyelerinin yarısından fazlasında ve ilçe belediyelerinin çok azında (%5-6) teftiş birimi vardır.

- İl özel idaresi, belde ve ilk kademe belediyelerinin hiç birinde teftiş birimi yoktur.

Teftiş birimi olan yerel yönetimlerde üst yöneticiler kurumun iş ve işlemlerini teftiş birimlerine denetim yaptırabilirler.

Bununla birlikte, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 17'nci ve 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 25'inci maddesine göre;

- İl özel idaresi,
- Büyükşehir belediyesi,
- İl belediyesi,
- İlçe belediyesi,
- Nüfusu 10.000'in üzerindeki belediyelerde

meclis, her ocak ayı toplantısında idarenin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile bunlara ilişkin hesap kayıt ve işlemlerinin denetimi için kendi üyeleri arasından gizli oyla ve üye sayısı üçten az beşten çok olmamak üzere bir denetim komisyonu oluşturur.

Nüfusu 10.000 ve aşağı olan ilk kademe ve belde belediyeleri ile birliklerde denetim komisyonu isteğe bağlı olarak oluşturulabilir.

#### **1.3.4.2. Dış Denetim**

Önceki konuda bir idarenin kendi içerisindeki denetim ve kontrol mekanizmalarının nasıl işlediği hususu ele alınmıştı. Ancak yetkiyi idareye devreden parlamentonun bu yetkinin ne şekilde kullanıldığını görmesi gerekmektedir. Bu aynen bir şirketin kendi bünyesinde iç ve dış denetim birimleri olmasına rağmen bağımsız bir dış denetim kuruluşunun o şirketin mali hesaplarını denetlemesi gibi görülebilir.

Dış Denetim harcama sonrasında yapılan ve kurumun dışında genelde parlamento adına hareket eden bağımsız bir denetim kuruluşunca (Yüksek Denetim Organı-SAI-Sayıştay) yapılan denetimi ifade etmektedir. Ülkemizdeki dış denetim kurumu devlet (1050 Sayılı Yasa'ya göre genel ve katma bütçeli kuruluşlar 5018'e göre genel devlet) için Sayıştay'dır. 5018 Sayılı Kanun Sayıştay'a 1050 Sayılı Kanun'un verdiği harcama

öncesi kontrol görevini vermezken sadece harcama sonrası dış denetim görevini yüklemiştir. Bu dış denetimin kapsamında; mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğu, gelir ve giderler ile malların hesaplarının mevzuata uygunluğu, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi ve performansın değerlendirilmesi mevcuttur.

Sayıştay'a verilen görev, devletin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerin yasal mevzuata uygunluğuna karar vermektir. Anlaşıldığı üzere Sayıştay'ın müeyyide yetkisi olmadığından yargı görevi bulunmamakta, sadece durum tespitinden ibaret olmaktadır.

Yasa ile Sayıştay'a bazı yeni görevler verilmiştir. Sayıştay'ın harcama sonrası denetimini uygunluk denetimi ve performans denetimi olarak ikiye ayırmak mümkündür. Uygunluk denetimi kamu kaynaklarının usulüne uygun olarak toplanıp yine usulüne uygun olarak harcanıp harcanmadığının ortaya konmasıdır. Performans denetimi ise kaynakların 3E ilkesine göre kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesidir. Esasında 5018 Sayılı Kanun Sayıştay'ın performans denetimi yapmasına olanak vermektedir. Ancak Sayıştay'ın şimdiye dek bu anlamda gerçek bir performans denetimi işine girdiğini söylemek pek de mümkün değildir. Sayıştay, bir kaç pilot uygulama ve rapor dışında performans denetimi yapamamıştır. Zira performans denetimi yapılabilmesi için kuruluşların stratejik planlarının, hedeflerinin, bu hedeflere ulaşıp ulaşılamayacağını test edilmesini sağlayan performans göstergelerinin olması, kuruluşun idari yapılanmasının yetki ve sorumlulukların buna göre tanımlanması gerekmektedir. Bu türden ölçüt ve yapıların olmadığı yerde Sayıştay'ın performans denetimi yapması söz konusu olamaz ve nitekim olmamıştır.

Sayıştay 2006 yılında;

- Merkezde (80),
- Mahallinde (86)

olmak üzere toplam (168) belediyenin dış mali denetimini gerçekleştirmiştir. Sayıştay belediyelerin ancak % 05 'ini denetleyebilmiştir. Bir sonraki tabloda Sayıştay'ın 2006 yılında yapmış olduğu toplam denetimler verilmiştir.

**Şekil 1. 2006 Yılı Sayıştay Denetimleri**

Saymanlıklar	Hesap Sayısı	İncelenen Hesap Sayısı	İncelenen Hesap Sayısı	İncelenen Hesap Sayısı
<b>Genel Bütçe</b>	<b>1458</b>	<b>229</b>	<b>29</b>	<b>258</b>
Merkez Saymanlıklar	26	26		26
Def.Muh.Md.	81	3	23	26
Mal Müdürlüğü	850	185	1	186
Diğer Gen.Büt.Saymanlıklar	501	15	5	20
<b>Katma Bütçe</b>	<b>265</b>	<b>53</b>	<b>63</b>	<b>116</b>
Merkez Saymanlıkları	5	5	-	5
DSİ Bölge Müdürlükleri	26	2	16	18
TCK Bölge Müdürlükleri	18	7	11	18
Üniv. Büt. Dai. Bşk.	53	13	33	46
Diğer Kat.Büt.Saymanlıklar	163	26	3	29
<b>Döner Sermaye Saymanlıkları</b>	<b>1593</b>	<b>105</b>	<b>24</b>	<b>129</b>
<b>Fon Saymanlığı</b>	<b>55</b>	<b>13</b>	<b>8</b>	<b>21</b>
<b>Belediyeler</b>	<b>3225</b>	<b>80</b>	<b>88</b>	<b>168</b>
Büyükşehir Belediyeleri	16	3	14	17 (*)
İl Belediyeleri	65	13	31	44
B.şehire Bağlı İlçe Bel.	58	25	23	48
İlçe Belediyeleri	794	37	18	55
Belde Belediyeleri	2292	2	2	4
<b>Özel İdareler</b>	<b>81</b>	<b>54</b>	<b>43</b>	<b>97 (*)</b>
<b>Diğer Özel Bütçeli İdareler</b>	<b>33</b>	<b>20</b>	<b>1</b>	<b>21</b>

(\*) İncelenen hesap sayısı, incelemeler birden fazla yılı kapsadığından toplam hesap sayısından farklıdır.

### 1.3.5. Tahakkuk Esasına Dayalı Muhasebe Sistemine Geçilmesi

Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi, nakit esaslı muhasebenin tam aksine nakdin ne zaman ödendiği veya alındığına bakmaksızın işlemin veya olayın ne zaman olduğuyla ilgilenmektedir. Bu sistemde amaç, bir dönem boyunca oluşan maliyetlerin kazandırdığı faydaların, gelirlerle birlikte malların ve de sağlanan hizmetlerin karşılaştırılmasıdır. Tüm bu işlemleri nakit işlemlerinden bağımsız olarak yapabilmek mümkün olduğu gibi birlikte de yapılabilirliği imkân dâhilindedir.

Tahakkuk esasına dayalı muhasebenin unsurları ve raporlama usulü;

- tahakkuk eden gelirleri (tahsil edilip edilmediğine bakmaksızın)



- bir dönem boyunca tüketilen hizmetleri ve malları içeren harcamaları (herhangi bir ödemede bulunulup bulunulmadığına bakılmaksızın)
- gelecekte elde edilmesi beklenen ve geçmişteki olaylar sonucunda oluşan bir birimin kontrolündeki kaynakları temsil eden varlıkları
- birimin ekonomik anlamda kaynak çıkışı yaratacak mahiyetteki geçmiş anlaşmalarından kaynaklanan yükümlülükleri
- bütün yükümlülükler düşüldükten sonra kalan varlıklar üzerinde birimin haklarını temsil eden öz kaynakları

kapsamaktadır.

Tahakkuk esaslı muhasebe, etkin kamu mali yönetimi için çok çeşitli mali veriyi üretmektedir. Yapılan nakit ödemeler, harcama yetkisi serbest bırakılan ödeneklere ilişkin olarak kullanıma hazır ödenekler, Devlet hizmetleri için sağlanan varlıklar, tahakkuk etmiş borçlar, verilen sürede yerine getirilmiş program ve faaliyetlerin tahakkuk eden maliyetleri konularında gerekli bilgiyi sağlamaktadır. Bununla birlikte, devletin varlıkları ve sorumlulukları ile ilgili bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınmaktadır. Ayrıca sağlanan herhangi bir işlemin net maliyetinin belirlenmesi, gelirler ile giderler arasındaki ilişki ile sağlanabilmektedir. Gelir ve giderlerin gerçekleşmesi ile nakit işlemleri arasındaki zamanlama farkları, meydana geldikleri dönemlerde gelir ve gider olarak kapitalize edilen varlıklarda ve yükümlülüklerde artış yaratmaktadır.

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe 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 alt yapı oluşturur (Dişli, 2004).

### 1.3.5.1. Devlet Muhasebesinde Reform Gerektiren Etmenler

Ülkemizde muhasebe alanındaki uygulamaların dağınıklığı devlet muhasebesi alanındaki en önemli problemi teşkil etmektedir. Öyle ki; genel idare kapsamında bulunan kuruluşların tamamına yönelik çalışmalar yapmak, standartlar ve kurallar oluşturmak üzere yetki verilmiş herhangi bir kurumun olmaması devlet muhasebesi alanında standartlar oluşturulamamasının başlıca nedenidir. Gerek AB, gerek IMF ve gerekse uluslar arası mali kuruluşların ülkemizi eleştirmede kullandıkları asıl sebep genel idareye ait mali istatistiklerin oluşturulamamasıdır. “Hâkim olamadığınız şeyi yönetemezsiniz” prensibinden yola çıkılacak olursa, idare etme konumundaki yetkililerin mali ve ekonomik politikaları harfiyen yerine getirebilmeleri için ihtiyaç duyacakları en önemli veri olan Devletin bütününe ilişkin olarak oluşturulacak mali istatistikler haliyle çok büyük önem arz etmektedir.

Devlet muhasebesinde reforma gereksinim duyulmasının nedenlerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

- Devlet Muhasebesinin kapsamı dardır ve kamuda muhasebe birliği yoktur.
- Kayıtlar nakit esasına göre tutulmaktadır.
- Mevcut muhasebe sistemi bütçe odaklıdır. Devlet faaliyetlerinden bir kısmı ve maddi duran varlıklar sistem tarafından kapsama alınamamakta ve raporlanamamaktadır.
- Hesaplar yeterli detayda değildir.
- Hesaplar sınıflandırılmamıştır.
- Devlet Muhasebesinde süreklilik yoktur.
- Devlet Muhasebesi ödenek ve nakit planlamasında kullanılacak sağlıklı veriler sağlamamaktadır.
- Devlet borçlarının muhasebe kayıtlarında tam olarak ve sağlıklı bir biçimde görülmesi mümkün değildir.
- Devlet Muhasebesinin bütçe hazırlık çalışmalarına bir katkısı bulunmamaktadır.

- Muhasebe bilgilerinden “Kesin Hesap Kanun Tasarısı” elde edilememektedir.
- Kurumlara ait muhasebe bilgileri çıkarılamamakta ve kurumsal mali tablolar üretilmemektedir.

Devlet Muhasebesinde uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik çalışmaların amacı, Devlet mali istatistiklerini kullananlara, politika oluşturulurken veya ileriye yönelik kararlar alınırken veya tahminlerde bulunulurken, başvuracakları sağlam bir veri tabanı oluşturmaktır. Bunun doğal sonucu da kamu mali yönetimde saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması ve kamu mali yönetiminin iyileştirilmesidir.

### **1.3.5.2.Nakit Esasına Dayalı Muhasebe Sisteminden Tahakkuk Esasına Dayalı Muhasebe Sistemine Geçilmesi**

Birçok rapor ya da çalışmada konu edilen ve IMF’ye verilen niyet mektupları ile ulusal programda da düzeltilmesi taahhüdünde bulunulan mevcut devlet muhasebesi sisteminin eksiklikleri yukarıda ele alınmıştır. Bu bölümde ise yürürlüğe konulması öngörülen, yeni devlet muhasebesi sisteminin getirmiş olduğu yeniliklere dair ayrıntılı bilgilendirmeler verilecektir.

Yeni devlet muhasebe sisteminin nakit esaslı muhasebe sisteminde yaşanan aksaklıklara getirdiği çözüm önerilerini ayrıntılı olarak açıklamadan önce tahakkuk esasına geçişin mali saydamlığa katkılarına kısaca değinmekte fayda vardır.

Ülke ekonomisinin daha doğru değerlendirilmesinin sağlanması ve kamu yönetiminde etkinliğin artırılması için mali saydamlığın sağlanması bugün artık temel ön koşullardan birisi haline gelmiştir. Bu bağlamda uygulanmaya konulacak ve tahakkuk esasına dayanan yeni devlet muhasebesi sisteminin şeffaflığa sağlayacağı katkıları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Genel idare sektörü içindeki bütün kurumların mali işlemlerinin aynı muhasebe standartlarına göre kaydedilmesi ve raporlanması sağlanmaktadır.
- Tahakkuk etmiş ancak ödenememiş borçların tespitine güvenilir bir dayanak sunulmaktadır.

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

Şimdi ise yeni devlet muhasebe sisteminin nakit esaslı muhasebe sisteminde yaşanan aksaklıklara getirdiği çözüm önerilerini ayrıntılı olarak ele alalım.

### **Kapsamı İtibariyle Dar Olan Devlet Muhasebesinden Genel Devleti Kapsayan Devlet Muhasebesi Sistemine Geçilmektedir:**

Bilindiği üzere nakit esasına dayalı devlet muhasebesi, genel bütçeli daireler ile özel mevzuatındaki hükümler saklı kalmak üzere katma bütçeli idareleri kapsamaktadır. Hâlbuki belediyeler, özel idareler, fonlar, sosyal güvenlik kuruluşları gibi kamu kesimi bünyesinde ellerinde mali kaynak tutan ve bunları kullanan kurumlar da mevcuttur. Devlet muhasebesi, muhasebe sistemlerinden kaynaklanan farklılıklar nedeniyle bu kurumları kavramamaktadır. Dolayısıyla gerek bütçeyle olan ilişkileri gerekse

bütçeden aldıkları pay izlenememektedir. Bu nedenle milli ekonominin planlanması ile ekonomi politikalarının hazırlanıp uygulanmasının önünde bir engel oluşturmaktadır.

Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde oluşturulan çalışma grubu tarafından hazırlanan, uygulanacak muhasebeye ilişkin tüm ilke ve standartların belirlendiği, “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği”nde kapsam konusu çözüme kavuşturulmaktadır. Söz konusu yönetmelik ile kamu kesimi muhasebe standartları uluslararası standartlar ile uyumlu hale getirilerek belirlenmektedir. Bu Yönetmelikle birlikte muhasebenin taşıması gereken genel özellikler, uygulanacak standartlar ve kullanılacak ana hesaplar ile sistemden üretilen tabloların çeşitleri ve nitelikleri belirlenmektedir.

Genel idare tanımı; merkezi idareyi, yerel yönetimleri ve sosyal güvenlik kurumlarını kapsamaktadır. Merkezi idareden anlaşılması gereken ise, genel ve katma bütçeli idareler, bunlara bağlı olarak kurulan döner sermaye ve fonlar, bütçenin transfer tertibinden aldığı ödeneklerle faaliyetlerini sürdüren özel bütçeli kuruluşlardır.

Yerel yönetimler; il, ilçe ve belde belediyeleri ile il özel idarelerini; sosyal güvenlik kurumları ise, devlet tarafından yasa ile kurulan ve üye olmanın ve prim ödemenin zorunlu kılındığı sosyal güvenlik kurumlarını, yani Emekli Sandığı Kurumu, SSK Başkanlığı ve BAĞKUR’u ifade etmektedir.

Sonuç olarak genel ve katma bütçeli idareleri kapsayan devlet muhasebesi sisteminden;

- Genel bütçeli daireleri,
- Katma bütçeli daireleri,
- Bunlara bağlı döner sermaye ve fonları,
- Bütçenin transfer tertibinden aldığı ödeneklerle faaliyetini sürdüren özel bütçeli kuruluşları, il, ilçe ve belde belediyelerini,
- İl özel idarelerini,
- Sosyal güvenlik kurumlarını

kapsayan devlet muhasebesi sistemine geçilmektedir.

## **Bütçe Odaklı Devlet Muhasebesi Sisteminden Tüm Kamu Faaliyetlerini Kavrayan Devlet Muhasebesi Sistemine Geçilmektedir:**

Nakit esasına dayalı muhasebe sistemi tamamen bütçeye odaklanmaktadır. Bu durum, mali mevzuat veya idari kararlarla oluşturulup bütçeyle ilişkilendirilmeyen tüm işlemlerin muhasebeye yansımaması sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle devletin gerçek faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olunamamaktadır. Bununla birlikte bütçenin kavradığı işlemler muhasebeleştirilmekte, bütçe dışında kalan kamu faaliyetleri ise muhasebe sistemi içerisinde izlenememektedir.

Devlet hesaplarında saydamlığın sağlanabilmesi, genel idare için yeni bir Devlet Muhasebesi çalışmalarının başlangıcındaki en temel amaçtır. Modern kamu yönetiminde tüm kullanıcılar ile sistemin finansörleri vergi verenler, devlete dair bütün mali bilgileri muhasebeden açık, doğru ve net bir şekilde öğrenme hakkına sahiptirler. Çağdaş ve de demokratik bir devlet olabilmenin en önemli gereklerinden biri de hiç şüphesiz budur. Maalesef mevcut muhasebe sistemiyle bu gereğin yerine getirilmesi son derece olanaksızdır. Öngörülen devlet muhasebesi bu gereği yerine getirebilmek adına bütçe odaklı bir muhasebe sisteminin dışına çıkarak bütçe tarafından kavranmayan, maddi ve maddi olmayan tüm duran varlıkların yanı sıra kayıt dışı bütçe işlemlerini ve devletin muhtemel yükümlülüklerini kavrayarak muhasebeleştirilecektir. Bu şekilde muhasebeden elde edilecek tüm raporlarda bugünkünden farklı olarak devletin faaliyet ve performansını doğrudan etkileyen işlemler görülebilecektir.

## **Kamuda Muhasebe Birliği Sağlanmaktadır:**

Önceki bölümlerde nakit esasına dayalı muhasebe sisteminin kapsamının dar olduğu belirtilmişti. Bununla birlikte kapsam dışında kalan idarelerin muhasebe sistemleri arasında farklılıklar olduğu da belirtilenler arasındaydı. Herhangi bir ortak standardın olmaması, defter ve belge düzenlerindeki farklılıklar gibi çeşitli nedenler kamu kesiminde hesapların konsolidasyonunu engellemektedir. Bu konuda çalışan bir birim de hali hazırda mevcut değildir.

Bu bağlamda 2003 yılı başında genel ve katma bütçeli idarelerde, 2004 yılı başında ise tüm genel devlet sektörü içindeki kurumlarda uygulanmaya başlanılan ortak muhasebe

standartları ile hesapların konsolidasyonu mümkün kılınarak kamu kesiminin tümüne ilişkin mali veriler elde edilmesi sağlanmıştır.

Öngörülen devlet muhasebesi sistemi, genel devleti kapsayan ve devletin tüm faaliyetlerini gösteren mali tablolar üreten, bunları da uluslararası alanda kabul edilen raporlama süreleri içerisinde modern yöntemlerle tüm ilgililere duyuran saydam, çağdaş ve gelişmiş bir sistem olacaktır.

### **Nakit Esaslı Muhasebe Terk Edilmektedir:**

Nakit esaslı muhasebe sistemi esas olarak alınan mal ya da yaptırılan hizmet karşılığı doğmuş olan bir devlet borcunun, “Bütçe Emanetleri” uygulaması dışında, gerçekleştiğinde değil ödendiğinde bütçeye gider, gelirlerin de nakden ya da hesaben tahsil edildiğinde bütçeye gelir yazılması anlamına gelen nakit esasına dayanmaktadır. Nakit esasına dayanan muhasebe sisteminde devletin varlıkları ve sorumlulukları ile ilgili bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınamamaktadır (Kerimoğlu, 2004a).

Nakit esaslı muhasebe sisteminde hizmetin gerçekleşmesi ile birlikte oluşan bir devlet borcunun, ödeneğinin olmaması durumunda, muhasebe bilgileri içinde görülme olanağı yoktur. Bu durum mali işlemlerin tamamının raporlanmasına ve de nakit planlamasının yapılabilmesine engel teşkil etmektedir. Böylelikle muhasebe sisteminden elde edilen mali tabloların gerçeği yansıtmaması sonucunu doğurmaktadır.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde ise hesapların çalışmasını gösteren oldukça detaylı bir hesap planı hazırlanmıştır. Muhasebe standartlarını içeren Yönetmelik gibi bu hesap planı da tartışmaya açılmıştır. Bu tartışmaya açılma sayesinde yapılacak olan eleştiri, tartışma ve önerilerle hesap planı daha da geliştirilip olgunlaşacak ve bu sayede nakit esasına dayalı muhasebe sistemine getirilen tüm eleştiriler ortadan kaldırılacaktır.

Tahakkuk esasında giderler, alınan mal ya da yaptırılan hizmet karşılığı doğmuş olan bir devlet borcu gerçekleştiğinde, gelirler ise tahakkuk ettiğinde kaydedilecektir. Devletin varlıkları ve sorumlulukları ile ilgili bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınacaktır. Bütçe muhasebesi açısından ise mevcut muhasebe kayıt sistemi, yansıtma hesaplarının yardımıyla devam ettirilecektir. Böylelikle muhasebe sistemi hem bütçe

uygulanmasına ilişkin gelir ve giderleri, hem de bütçe uygulaması açısından gelir ve gider olarak kabul edilmeyen gelir ve giderleri kavrayıp izleyecektir.

### **Maddi Duran Varlıklar Kayıt Altına Alınmaktadır:**

Nakit esaslı muhasebe sisteminde, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmemesi, bunlara yapılan harcamaların tamamının o yılın bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir. Hâlbuki bir mali yıl içinde alınan örneğin bir araç, yapılan bir bina sonraki yıllarda da kullanılmaktadır. Bu nedenle maddi duran varlıklar kullanıldıkları yıllar itibari ile gider yazılmalıdır. Mevcut muhasebe sisteminin bütün maliyeti maddi duran varlığın elde edildiği yıl bütçesine mal etmesi, doğru sonuçlara ulaşılmasını engellemektedir. Dolayısıyla yıllar itibari ile muhasebe sisteminden elde edilen verilerle raporların, gerçek durumu yansıtmaması ve gerçek faaliyet sonucunun hesaplanamaması sonucu doğmaktadır.

Bu olumsuzlukları gidermek ve eleştirileri karşılayabilmek adına hazırlanan muhasebe standartları ve oluşturulan detaylı hesap planı, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesini ve raporlamasını kapsamaktadır. Üretilen mali tablolarda maddi duran varlıklar kapsamakta, değerlendirme, amortisman ve yıl sonlarında yeniden değerlendirme uygulamaları ile de duran varlıklar, olması gereken değerlerde raporlanmaktadır. Bu şekilde maddi duran varlık edinimiyle giderlerin dönemsel olarak artması ya da azalması söz konusu olmamaktadır.

Ayrıca, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi çalışmaları, Devletin sahip olduğu arsa, bina, makine ve teçhizatın dökümü ve değerlemesi konusunda çeşitli sorunlarla karşılaşılabilirse de, kamu kesiminin sahip olduğu varlıkların ayrıntısının bilinmesi açısından bir fırsat olarak kullanılabilirdir (Dünya Bankası, 2001).

### **Hesaplar Sınıflandırılmaktadır:**

Nakit esaslı muhasebe sisteminde hesaplar sistemli bir kodlamaya sahip değildir. Zaman ayırıcı hesaplar yoktur. Hesaplar niteliklerine göre sınıflandırmaya tabi tutulmamıştır. Pek çok hesap, muhasebe anlamında özelliğini yitirmiş, niteliği itibarıyla farklı işlemler aynı hesaplara kaydedilir olmuştur. Sınıflandırılmayan hesaplarla mevcut muhasebe sisteminden anlamlı mali raporlar üretmek zordur. Üretilen raporların önceden belirlenmiş bir standartta olması ise imkânsızdır.



İlke olarak kamu muhasebesi, belli bir sistematığe dayanmalıdır. Yeni muhasebe sisteminde hesaplara özelliklerine uygun birer kod numarası verilmiş ve belli bir kodda tanımlanan hesabın herkes için aynı şeyi ifade etmesi için standartlar geliştirilmiştir. Hesaplar niteliklerine göre gruplara ayrılarak, devletin varlık ve yükümlülükleri kısa dönem ve uzun dönem ayrımına tabi tutulmuştur.

Ayrıca yeni hesap planı ve çalışmaları devam eden yeni bütçe kod yapısı ile uyumlu bir yazılım geliştirilerek, istenilen ölçüde detay bilgi üretilmesi imkânı sağlanmıştır. Faaliyet hesapları, kurumsal, finansal, fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırmaya tabi tutularak bu hesaplara ilişkin istenilen detayda bilgi elde edilmektedir. Diğer hesaplar da benzer standartlarda detaylandırılmıştır. Böylelikle, mevcut uygulamada elde edilemeyen, ya da bir takım cetvellerle veya muhasebe dışı işlemlerle elde edilebilen birçok mali bilgi, olması gerektiği gibi muhasebeden doğru, açık, anlaşılır ve net bir şekilde elde edilecektir.

### **Sürekliliği Bulunan Bir Devlet Muhasebesine Geçiş Yapılmaktadır:**

Muhasebenin en temel ilkelerinden biri de sürekliliktir. Faaliyet ve bütçe uygulamaları nakit esaslı muhasebe sistemine göre ait oldukları mali yılda kalmaktadır. Hâlbuki bu uygulamaların ilerleyen yıllarda getireceği etkilerin de muhasebe sistemi içerisinde gösterilmesi gereklidir. Bu nedenle yeni muhasebe sistemi bütçe uygulamasında varlığa dönüşen değerleri aktifleştirecek, dönemsel faaliyet sonuçlarını çıkartmak ve bilanço düzenlemek suretiyle muhasebede sürekliliği sağlayacaktır.

Bu bağlamda getirilen yeniliklerle, yani hazırlanan hesap planında, hiçbir hesabın açıklamasında bugünkü uygulamanın aksine devir verir ya da vermez gibi bir ibare bulunmamaktadır. Çünkü bir hesap yılsonunda bakiye veriyorsa kesinlikle devir edecek bakiye vermiyorsa kapanacaktır. Yıllar itibariyle faaliyet sonuçları da bilançolarda izlenebilecektir.

## **Yeni Devlet Muhasebesi Sistemi, Tüm Kullanıcılar İçin Yeteri Kadar Detaya Sahip Olmaktadır:**

Nakit esaslı muhasebe sisteminde hesapların alt hesaplara ayrılmamış olması dolayısıyla da bir hesabın içindeki farklı ve ayrıntılı bilgilerin ayrıştırılmamış olması bu sistemin yeteri kadar detay göstermediğini ortaya çıkarmaktadır. Hatta nakit esaslı muhasebenin odak noktası olan bütçe gelir ve giderlerinin ayrıntıları dahi belli bir düzeyden sonra muhasebe haricinde kalmaktadır. Herhangi bir işlem için gerekli bilgiler muhasebe dışı çalışmalarla elde edilmektedir. Bu da çift taraflı kayıt sisteminin doğruluğundan ve muhasebe tutarlılığından uzaklaşılması anlamını taşımaktadır.

Düzenlenen yeni hesap planı, çalışmaları devam eden yeni bütçe kod yapısı ile birlikte tüm kullanıcıların tatminini de aşan bir ölçüde detay bilgiyi gösterecektir. Giderler, kurumsal, finansal, fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırmaya tabi tutulacak ve Gidere ilişkin istenilen detayda bilgi elde edilecektir. Buna ilaveten diğer hesaplar da aynı standartlarda detaylandırılmaktadır. Örneğin, Emanetler Hesabı'nın detayına bakıldığı zaman Kefalet Sandığı Aidatları, Sendika Aidatları, Oyak Aidatları, Dağıtılacak Gümrük Para Cezaları, Gümrük Fazla Çalışma Paraları ve Tapu Akit Ücretleri gibi detaya ilişkin tüm bilgiler gerek günlük, gerek aylık gerekse kümülatif olarak görülebilecektir.

Bugünkü uygulamada elde edilemeyen, ya da bir takım cetvellerle veya muhasebe dışı işlemlerle tespit edilen birçok mali bilgi olması gerektiği gibi muhasebeden doğru, açık, anlaşılır ve net bir şekilde elde edilecektir.

## **Devlet Muhasebesi Ödenek, Nakit Planlaması ve Bütçelerin Hazırlanmasına Destek Sağlayabilecek Bir Yapıya Kavuşmaktadır:**

Devletin mali işlemlerinin kaydedildiği mevcut nakit esaslı muhasebe sisteminde, ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş borçlar ve girişilen taahhütler kaydedilmediği için ödenek ve nakit dağılımı sağlıklı bir şekilde planlanıp gerçekleştirilememektedir. Mevcut muhasebe sisteminde ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş giderler ile girişilen taahhütlerin muhasebe disiplini içinde kaydedileceği ve bütçedeki ödeneklerle ilişkisinin kurulacağı ve bütçenin hazırlanmasına ve uygulanmasına bilgi desteği sağlayacak bir borç ve taahhüt izleme sisteminin bulunmaması, gerçekte yeterli

ödeneği olmayan taahhütlere girişilmesine ve yıllara sari işler için yeterli ödenek konulamamasına sebep olmakta, yatırımların verimliliği azalmaktadır. Bu nedenle, devlet sektörünün hangi zaman dilimlerinde hangi yükümlülüklerle karşılaşabileceği tespit edilememekte orta-uzun vadeli planlar yapılamamaktadır.

Bu noktada yeni muhasebe sistemiyle birlikte getirilen iki hesabın işlevinden bahsetmek yararlı olacaktır. Birincisi; 322-Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı'dır. Bu hesap; devlet adına bütçe kanunu veya özel bir kanunla yapılması öngörülen bir hizmet veya mal karşılığı olmak üzere devlet zimmetinde gerçekleştiği halde, ödeneği bulunmayan ve kanunen ödenek üstü sarfiyata da izin verilmediğinden, verile emrine bağlanamayan borçların izlenmesi için kullanılacaktır. Bu borçlar, ödeneği temin edildiğinde bütçeye mal edilmek üzere, Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı'na alacak, Giderler Hesabı'na borç kaydedilecektir. Ardından bu hesapta kayıtlı tutarlardan ödeneğine dayanılarak tahakkuk müzekkeresi ve verile emrine bağlananlar bir taraftan Bütçe Giderleri Hesabı'na borç, Kasa Hesabı veya Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı'na veyahut Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı'na alacak; diğer taraftan Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı'na borç, Gider Yansıtma Hesabı'na alacak kaydedilecektir.

İkincisi ise Taahhütler Hesabıdır. Nazım Hesaplar Grubu içerisinde yer alan 950-Taahhütler Hesabı ile ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen devlet borçları ile girişilen taahhütler, muhasebe sistemi tarafından izlenebilecek ve bunların bütçedeki ödeneklerle ilişkisi kurulabilecektir. Bütçenin hazırlanması ve uygulanmasına destek sağlayacak bir taahhüt izleme sisteminin bulunması ile birlikte, yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girişilmeyecek ve yıllara sari işler için yeterli ödenek konulabilecektir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin yürürlüğe girmesi ile birlikte ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş giderler ile girişilen taahhütlerden yıllara sari olanlar muhasebe disiplini içine kaydedilecek ve kurumlar itibariyle detaylı bir biçimde raporlanabilecektir. Böylece ödenek ve nakit planlaması ile bütçenin hazırlanmasına destek sağlayacak bir borç ve taahhüt izleme sistemi kurulmuş olacak, devlet sektörünün hangi zaman dilimlerinde hangi yükümlülüklerle karşılaşabileceği tespit

edilebilecek ve orta-uzun vadeli planlar muhasebeden elde edilen bilgilerle yapılabilecektir

**Raporlamaya ve Sonuç Üretmeye Elverişli, Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uygun Bir Devlet Muhasebesi Sistemi Oluşturulmaktadır:**

Nakit esaslı muhasebe sistemi genel ve katma bütçeli idarelerin muhasebelerini kavramaktadır. Bilgi üretimi ancak uygulama neticelerine dair, muhasebe harici işlemlerle hazırlanabilen cetveller ile olmaktadır. Raporlamaya elverişli bir hesap planı da mevcut değildir. Kamu kesimini kapsayan bilanço, nakit akım tablosu, faaliyet sonuçları tablosu gibi tablolar düzenlenememektedir. Hâlbuki muhasebe sistemi kamu kesiminin bütünü hakkında verileri toplayabilmeli, bu verilerden tablolar çıkarabilmeli ve bunları kullanıcılara sunabilmelidir. Bütçe uygulama sonuçlarının hesabının verildiği hazine genel hesabı ve kesin hesap kanunu da benzer şekilde mali rapor özelliklerini taşımadığı gibi Plan Bütçe Komisyonu'nda ve TBMM Genel Kurulu'nda mali yıl bütçesiyle birlikte görüşüldüğünden etkinliğini tamamen kaybetmektedir. Mevcut muhasebe sisteminin yetersizlikleri raporlama ile muhasebe arasında olması gereken ilişkiyi yani “doğru ve tutarlı rapor, muhasebeden üretilir” ilkesini bozmuş, yetersiz oldukları açık olan mevcut raporların bile büyük bir kısmı muhasebe dışındaki kayıt yöntemleri ve veri tabanları ile üretilir olmuştur.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanması ile birlikte, genel devlet sektörü için hazırlanacak ve kamuoyunun bilgisine sunulacak mali raporları;

- bilanço,
- faaliyet tablosu,
- nakit akım tablosu,
- gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu,
- giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu,
- giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu,
- giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu,
- varlıklardaki değişim tablosu,

- finansman tablosu,
- iç borç değişim tablosu,
- dış borç değişim tablosu,
- borçların kurumsal dağılımı tablosu

olarak sıralayabiliriz. Bu raporlarla birlikte, devlet muhasebesi sisteminden üretilen merkezi raporlar birleştirilmiş cetvel ve tablolar manzumesi olmaktan kurtarılmaktadır.

Mali raporlar için öngörülen hazırlanma süresi, ihtiyaca göre bir hafta, bir ay, altı ay ve 12 aydır. Devlet mali istatistikleri, merkezi devlet bakımından aylık olarak *Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü* tarafından derlenip takip eden ayın 15'ine kadar hem elektronik ve hem de basılı olarak yayımlanacaktır. Genel devlet sektörüne ilişkin mali istatistiklerin ise çeyrek dönemler itibariyle yine Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nce derlenip hem elektronik ortamda hem de basılı olarak yayımlanması düşünülmektedir. Ayrıca maliye bakanı tarafından konsolide bütçenin ilk altı aylık uygulama sonuçlarını Temmuz ayı içinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunarak, yılın ikinci yarısına ilişkin tahminler ve muhtemel gelişmeler ve sapmalar hakkında bilgi verilebilecektir (Devlet Muhasebesi Çalışma Grubu, 2003).

Mali raporların genel olarak amacı, kaynakların dağıtımını hakkında karar verilmesinde kullanıcılara bir ekonomik birimin mali durumu, performansı ve nakit akımları hakkında kapsamlı bir bilgi sunmaktır. Mali tablolar, şeffaf ve çağdaş bir yönetim sisteminin gereği olarak, aşağıdaki bilgileri sağlayarak en genel anlamda devletin vergi verenlere hesap verebilirliğini ortaya koyacaktır.

- Mali fonların dağılımını, kullanımını ve kaynakları hakkında bilgi sağlayacaktır.
- Genel idare kapsamındaki birimlerin, faaliyetlerini nasıl finanse ettikleri hakkında bilgi sağlayacaktır.
- Genel idare kapsamındaki birimlerin sorumluluklarını ve taahhütlerini yerine getirebilme yeteneğinin değerlendirilmesi için bilgi sağlayacaktır.
- Genel idarenin kapsamındaki birimlerin mali durumu hakkında doğru, net ve açık bilgiler şeffaf bir şekilde tüm talep edenlere verecektir.

- Genel idare kapsamındaki birimlerin performanslarının, etkinliklerinin ve başarılarının değerlendirilmesi için bilgi üretilecektir.
- Genel idare kapsamındaki birimlerin kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun kullanıp kullanmadıklarını gösterecektir.
- Kaynakların, yasal sınırlar ve ödenek limitleri içinde, yasa ve sözleşme gereksinimlerine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını gösterecektir.

Mali tablolar genel idare kapsamındaki birimlerin; varlıkları, yükümlülükleri, öz kaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akımları hakkında bilgi sağlayacaktır. Mali tablolar kullanıcıların karşılaştırma yapabilmelerini mümkün kılmak için en az bir önceki yılın verilerini de içererek, herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde ve açıklamaları ile birlikte hazırlanacaktır. Ayrıca, Devlet muhasebesi alanındaki bir sorun da, yukarıda belirtildiği gibi, muhasebe kayıtlarının, kurumsal bazda değil saymanlıklarca karma bir şekilde tutulması, bu kayıtlara dayanılarak yılsonunda "kurumsal mali tablolar" yerine saymanlık idare hesabı cetvelleri düzenlenmesiydi. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi ile birlikte geliştirilen kurumsal kodlama ve muhasebe yazılımı sayesinde son derece detaylı kurumsal mali tablolar elde edilecektir.

### **Vergi Harcamaları Raporlanabilmektedir:**

Vergi harcamaları, devletin çeşitli ekonomik ve sosyal nedenlerle vergi muafiyeti, istisnası, indirimi ve iadeleri yoluyla vazgeçtiği vergi gelirlerini ifade etmektedir. Gelirin yeniden dağıtılması şeklinde bir maliye politikası aracı olarak da kullanılan vergi harcamalarının bir devlet gideri olması nedeniyle raporlanması saydamlığın bir gereğidir. Mevcut sistemde, bunların hesaplanması ancak anketler ve istatistiksel yöntemler kullanılarak yapılabilmektedir.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi uygulamasıyla birlikte vergi harcamalarının raporlanmasına ilişkin ilk adımlar atılmaktadır. Giderler hesabının altına formüle edilen vergi harcamaları (fazla ve yersiz tahsilâtlar dışında vergiden yapılan her türlü indirim ve iadeler) belirli dönemler itibarıyla detaylı bir biçimde raporlanabilecektir. Ancak, esnaf muafılığı gibi uygulamanın hiçbir aşamasında muhasebeye konu edilemeyen vergi harcamaları ise yine muhasebe bilgileri ile raporlanamayacaktır.

### **Kesin Hesap Kanun Tasarısına İlişkin Bilgiler Muhasebeden Elde Edilecektir:**

Literatürde “Kesin Hesap Kanunu” devletin hesap verme araçlarından en önemlisidir. Nakit esasına dayalı muhasebe sistemi kesin hesap kanun tasarısının hazırlanmasına destek sağlamanın yanında birçok noktada yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle kesin hesaba ilişkin bilgiler muhasebe dışı çalışmalar sonucunda elde edilebilmektedir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile birlikte, gerek taahhütler hesabı altında formüle edilecek kesin hesaba ilişkin bilgiler yardımıyla, gerekse tüm bütçe uygulamalarına ait sonuçların ekonomik, kurumsal, finansal ve fonksiyonel ayrımının da gösterildiği “Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı” yardımıyla kesin hesap kanun tasarısına ilişkin bütün bilgiler bugün olduğunun çok ilerisinde muhasebeden elde edilecektir.

#### **1.3.6. Bütçe Alanındaki Yenilikler**

5018 Sayılı KMYK Türk Bütçe Sistemi’ne köklü değişiklikler getirmiştir. Yasa ile yapılan düzenlemelere geçmeden önce bütçe kavramı üzerinde bazı açıklamalar yapmak yerinde olacaktır.

Bütçe, vatandaş ile hükümet arasında kaynakların kullanımı ve toplanması konusunda yapılmış bir sözleşmedir. Her şeyin ötesinde bütçe, bir kanundur.

“Devletin gelirlerinin toplanması ve giderlerin yapılmasına izin veren bütçeler, çağdaş devletlerde bütçe hakkı ile bütçe hukukuna dayandırılmıştır. Kamudan toplanacak her türlü kaynağın ve bunların harcama yerlerinin önceden parlamentonun iznine ve onayına sunulması bütçe hakkının alınan izin ve yetkinin yerli yerinde kullanılıp kullanılmadığı hakkında parlamentoya hesap verilmesi bütçe hukukunun uygulama yönünü ifade eder.” (BÜMKO, 2005: 1).

Bütçe hakkının etkinliği açısından bütçenin kapsamı geniş olmalıdır. Çünkü bütçe kapsamı ne kadar geniş olursa devletin denetleyebileceği alan o kadar genişleyecek ve hükümet de meclis tarafından o derece kontrol altında tutulabilecektir. Bütçe kapsamının genişliği ile bağlantılı olarak kamuda mali saydamlık ve hesap verilebilirlik artacak, gizli ve etkisiz harcamaların önüne geçilecektir.

Yapılan düzenlemeler neticesinde Türk bütçe sistemine klasik ilkelerin yanında modern bütçe ilkeleri de yerleştirilerek önemli bir adım atılmıştır. Kanunun her defasında vurguladığı kaynak kullanımında etkinlik ve verimlilik bütçe ilkelerine riayet edilmekle hayata geçirilecektir. KMYK’nın 13. maddesinde üzerinde önemle durulan bütçe ilkeleri şu şekilde sıralanabilir:

- Makroekonomik istikrar ve sürdürülebilir kalkınma ilkesi
- Harcama yetkisinin kanuni görev ve hizmetlerle ilgili olarak kullanılması ilkesi
- Bütçelerin kalkınma planı ve programlarında yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda maliyet analizine göre hazırlanıp uygulanması ilkesi
- Bütçelerin izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülmesi (çok yıllık bütçeleme) ilkesi
- Mali saydamlık, genellik, denklik ilkesi
- Mali yıla girmeden kanunlaşması ilkesi (önceden izin alma)
- Bütçelerde bütçelerle ilgisi olmayan hususlara yer verilmemesi ilkesi
- Bütçeler kurumsal işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini temin edecek şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenecek sınıflandırmaya göre hazırlanması ilkesi
- Ödeneklerin belirli amaçlara tahsis edilmesi ilkesi

#### **1.3.6.1. Stratejik Planlama**

Stratejik planlama, kuruluşun bulunduğu nokta ile ulaşmayı arzu ettiği durum arasındaki yolu tarif eder. Kuruluşun amaçlarını, hedeflerini ve bunlara ulaşmayı mümkün kılacak yöntemleri belirlemesini gerektirir. Uzun vadeli ve geleceğe dönük bir bakış açısı taşır. Kuruluş bütçesinin stratejik planda ortaya konulan amaç ve hedefleri ifade edecek şekilde hazırlanmasına, kaynak tahsisinin önceliklere dayandırılmasına ve hesap verme sorumluluğuna rehberlik eder.

Bu çerçevede stratejik planlama:

**Sonuçların planlanmasıdır:** Girdilere değil, sonuçlara odaklıdır.

**Değişimin planlanmasıdır:** Değişimin istenilen yönde olabilmesini sağlamaya gayret eder ve değişimi destekler. Dinamiktir ve geleceği yönlendirir. Düzenli olarak gözden geçirilmesi ve değişen şartlara uyarlanması gerekir.



**Gerçekçidir:** Arzu edilen ve ulaşılabilir bir geleceği resmeder.

**Kaliteli yönetimin aracıdır:** Disiplinli ve sistemli bir şekilde, bir kuruluşun kendisini nasıl tanımladığını, neler yaptığını ve yaptığı şeyleri niçin yaptığını değerlendirmesi, şekillendirmesi ve bunlara rehberlik eden temel kararları ve eylemleri üretmesidir.

**Hesap verme sorumluluğuna temel oluşturur:** Hedeflenen sonuçların nasıl ve ne ölçüde gerçekleştiğinin izlenmesine, değerlendirilmesine ve denetlenmesine temel oluşturur.

**Katılımcı bir yaklaşımdır:** Stratejik planlama sürecinin kuruluşun en üst düzey yetkilisi tarafından tam olarak desteklenmesi şarttır. Bununla beraber, ilgili tarafların, diğer yetkililerin, idarecilerin ve her düzeydeki elemanların katkısı, ortak çabası ve desteği olmaksızın, stratejik planlama başarıya ulaşamaz.

Görüldüğü gibi son derece büyük bir önem arz eden stratejik planlama 24.12.2003 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 3. maddesinde tanımlanmıştır. Tanımda; “**Stratejik plan:** Kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren planı ifade eder.” denilmektedir.

Ayrıca kanunun 9. maddesi ile düzenlenen stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme şu şekildedir:

*“Kamu idareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar.*

*Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar.*

*Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespitine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesine Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı yetkilidir.*

*Kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlarlar.*

*Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik plarlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

*Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir.”*

Kamu kesimi açısından stratejik planlamanın yararları şu başlıklar altında toplanabilir:

- Plan-program-bütçe ilişkisinin güçlendirilmesine yardımcı olmak
- Kamuda etkin bir yönetim ve harcama sisteminin kurulmasında başlangıç noktasını oluşturmak
- Kuruluşların belirli bir hedefe yönelik olmayan kısa vadeli ve anlık işlerde yoğunlaşmaları yerine, orta vadeli ve somut hedeflere dayalı planlama anlayışına sahip olmalarını sağlamak
- Vizyon değerlendirmesi ile sürekli gelişme, yeni gelişmelere göre kendini yenileme, hizmet kalitesi, etkinliği ve çeşitliliğinin artırılması anlayışını getirmek
- Performans göstergelerinin oluşturulması zorunluluğu nedeniyle kuruluşların her türlü planlama ve uygulama faaliyetlerini etkinlik, yerindelik, katılımcılık, şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu ilkeleri doğrultusunda şekillendirmesini sağlamak
- Süreçlere entegre olmuş bir şekilde denetim ve izlemeyi kolaylaştırmak
- Sistematik veri toplama ve sonuçları analiz etme alışkanlığını kazandırmak
- Kuruluşlarda katılımcı yönetimi geliştirmek (Yılmaz, K., 2004: 78-79).

#### **1.3.6.2. Performans Esaslı Bütçelemenin Esas Alınması**

5018 Sayılı Kanun ile getirilen performans esaslı bütçeleme, kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek

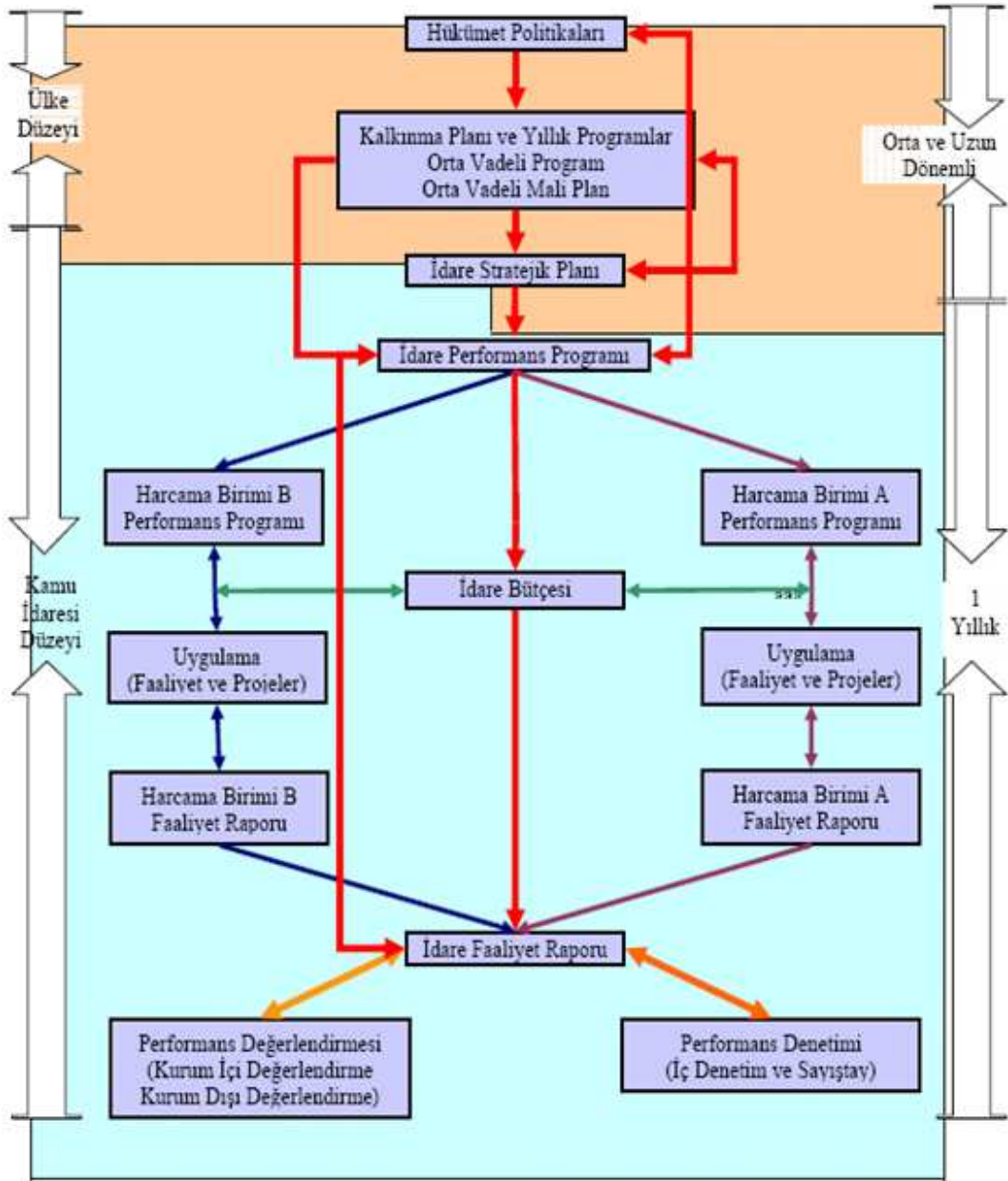
amaç ve hedefleri belirleyen kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılamadığını değerlendiren ve sonuçları performansa dayalı olarak raporlayan bir bütçeleme sistemidir.

Performans esaslı bütçelemeden ülkelerin temel beklentileri genel olarak şu şekilde özetlenebilir:

- Etkin kaynak dağılımı ve kullanımının sağlanması
- Hedeflere dayalı yönetim anlayışının yerleştirilmesi
- Bütçe hazırlama, uygulama ve denetim süreçlerinin güçlendirilmesi
- Hizmet kalitesinin artırılması
- Mali saydamlığın sağlanması (Eriş, 2005: 62).

Kanunun 9'uncu maddesinde ifadesini bulan performans esaslı bütçelemeye baktığımızda üçlü bir yapı üzerine oturduğunu görmekteyiz. Bu yapı orta ve uzun vadeli stratejik plan ile bu planların yıllık uygulamalarını göstermek ve bütçeye dayanak oluşturmak üzere yıllık performans programı hazırlanmasını ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetlerin sonuçlarının ise performansa dayalı olarak yıllık faaliyet raporu ile raporlanmasını öngörmektedir. Sistem olarak ifade edilebilecek bu yapının unsurları ve işleyiş mekanizması aşağıda gösterilmiştir.

Şekil 2. Performans Esaslı Bütçeleme Süreci



Kaynak: Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar için Taslak) (2004)

### **Performans Esaslı Bütçelemeden Beklenen Faydalar**

Beklenen faydalar sıralanacak olursa:

- Mali saydamlığın sağlanması
- Hesap verilebilirlik
- Mali disiplinin sağlanması

- Performans yönetimi
- Performansa dayalı ücretlendirme
- Performans denetimi
- Kamuoyu denetimi

İlk üç madde hakkında önceki bölümlerde bahsedilmişti. Burada diğer hususlar kısaca açıklanacaktır. “Performans yönetimi; kurumsal başarının elde edilebilmesi için her çalışanın, birimin veya sürecin performansının değerlendirilmesi ve performans geliştirilmesi için gerekli tedbirlerin alınması ve uygulanmasıdır.”(Erüz, 2005: 67). PEB sistemi içindeki her bir kurum kendi performans yönetim sistemini kurarak performans kriterlerini, süreçlerini ve performansın izlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik faaliyetleri raporlamak zorundadırlar.

Performans denetiminde ise, kamu, hazırladığı performans programları ve faaliyet raporlarını kamuoyu ile paylaşacaktır. Bu şekilde kamuoyuna sunulan kamusal üründen vatandaş ne ölçüde tatmin edilebilmiştir, sorusuna karşılık, ancak performans ölçütlerine ne ölçüde riayet edilmiştir cevabıyla karşılık verilebilir. Ayrıca sadece kamuoyu denetimi değil 5018 Sayılı Kanun’la konulan iç denetim birimleri ve dış denetimden sorumlu olan Sayıştay aracılığıyla da gerekli denetim mekanizmaları işletilecektir.

### **Başarısını Etkileyebilecek Faktörler**

PEB’in başarısını etkileyebilecek faktörler 4 başlık altında toplanabilir.

#### ***a) İkili Yapı***

KMYK’da stratejik plan, kalkınma planı, bu iki planın birbiriyle işleyişi ve sürecine ilişkin esasların DPT tarafından gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Bütçe-plan ilişkisi, performans göstergeleri ve performans bütçeye ilişkin düzenlemeleri ise, Maliye Bakanlığının yapacak oluşu sebebiyle, kanun ile yetki verilen bu iki kurumun yapacağı düzenlemelerin uyumlu olması performans esaslı bütçeleme yapısının doğru oluşturulması ve başarılı olabilmesi için gerekli görünmektedir (Erüz, 2005: 68).

### ***b) Performans Bütçe Sisteminin Bütçe Sürecindeki Yeri***

Kurumlar tarafından hazırlanan performans programları TBMM tarafından görüşülüp onaylanmakta ve denetlenmektedir. Bu uygulama TBMM'ne ilave bir iş yükü getirmektedir. Farklı sektörler için özel komisyonlar kurularak plan ve bütçe komisyonuna yardımcı olmalı ayrıca, bütçe ve kaynak tahsis etme konularında stratejik bakış açısı geliştirilmelidir.

### ***c) Performansa Dayalı Ödül ve Yaptırımlar***

Performans bütçe sisteminde çalışanlara ait performans değerlemesi de yapılmalıdır. Başarılı performans sergileyenlere bazı ödüller verilebilir, başarısız olanlar ise bazı yaptırımlara maruz bırakılabilir. Bu durum personel arasında ödül kapma yarışına dönüşebilir.

### ***d) Analitik Bütçe Sınıflandırması ve Tahakkuk Esaslı Muhasebe***

Performans bütçe sisteminden yeterli veri sağlanamazsa sistem başarısız olmaya mahkûmdur. Mali alanda gerekli verilerin elde edilmesi açısından kamuda tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanması önem arz etmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine miktar bilgileri de eklenir, yani ayniyat takibinin de bu sistem üzerinden izlenmesi halinde sistemin etkinliği artacaktır (Erüz, 2005: 70). Kamuda uygulanmakta olan analitik bütçe kodlaması ile kamu kaynaklarının, birimler, fonksiyonlar ve ekonomik nitelikleri itibariyle detaylı olarak takibi yapılabilecektir. PEB'in başarısı tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ve analitik bütçe kodlamasının düzgün bir şekilde uygulanmasına bağlıdır.

### **PEB Uygulamasında Karşılaşılabilecek Sorunlar**

PEB, Türkiye için yeni bir sistem olduğundan kamu kurumları PEB hakkında yeterli bilgiye sahip değildirler. Ayrıca kurumlarda bu konuda yetişmiş nitelikli personel sıkıntısı da vardır. Konu hakkında yeterli bilgiye sahip olmayan kurumlara bir de harcama sürecinde esneklik sağlanması muhtemel sakıncalara neden olabilecektir. Çünkü kurumlarda harcama öncesinde Sayıştay kontrolü kaldırılmış, harcama süreci

hızlandırılmaya çalışılmış, ödeneklere teklif tavanı getirilmiş ve ödeneklerin %5'ini aktarabilme imkânı tanınmıştır.

Bir diğer husus kamuda henüz performans kriterleri oluşturulamamıştır. Bu nedenle performans denetiminin de neye göre yapılacağı belli değildir. Bununla birlikte performans göstergelerinin tespitini DPT ve Maliye Bakanlığı'nın yapacak olması kurumlar açısından problem oluşturabilir.

PEB'in tam olarak hayata geçirilmesi hususunda acele edilmemeli, pilot kurumlar iyice izlenmeli ve sıkıntılar tespit edilip gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Çünkü sistemde sübjektif hatalara yönelme riski bulunmaktadır. Bu nedenle öncelikle performans kültürü yerleştirilmelidir.

## **BÖLÜM 2: BELEDİYELERDE MUHASEBE SİSTEMİ**

### **2.1. Belediyelerde Eski Muhasebe Sistemi**

Belediye muhasebesi, belediye bütçesinin, nakit ve likidite durumunun, taşınır ve taşınmaz mallarının, borçları ve alacaklarının, gelir ve giderlerinin, kısaca belediyelerin mali nitelikteki bütün işlemlerini kaydeder (Asker ve Kılıçoğlu, 1995: 569).

Ticari muhasebeye göre kıyaslandığında, belediyelerde uygulanan muhasebe sistemi çok daha zor bir muhasebe tekniği gerektirmektedir. En basitinden bir örnek verilecek olursa, herhangi bir ticari muhasebede muhasebeleştirilecek bir mali işlem için gerekli muhasebe kayıtları az iken, belediye muhasebe sisteminde daha fazla kayıt ve hesap mevcuttur. Bunun nedeni belediye muhasebe sisteminde belediye bütçesinin de muhasebeye intikal ettirilmiş olmasıdır. Yapılacak muhasebe kaydının duruma göre bütçe ile de ilişkilendirilmesi gerekmektedir. (Asker ve Kılıçoğlu, 1995: 569).

Eski belediye muhasebe sisteminde ticari muhasebede olduğu gibi bilanço bulunmamakta, bunun yerine bilançonun işlevlerini ifade eden devir cetveli bulunmaktaydı. Yine belediye muhasebe sisteminde sermaye ve kâr-zarar gibi kavramlar bulunmamakta, bunun yerine sermaye ve kâr-zarar kavramlarının ifade ettiği işlevleri tek başına ifade eden bir hesap olan genel sonuç hesabı bulunmakta idi.

Belediyelerin muhasebe işlemleri, 1994 yılında İçişleri Bakanlığı'nca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu kararıyla uygulamaya konulan Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Tüzüğü (BBMUT) ve Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği (BBMUY)'ne göre yürütülmekte, bu yönetmelikler esas olarak Devlet Muhasebesi Yönetmeliği'ne benzer olmakla beraber, bazı taşınır ve taşınmaz varlıklara ilişkin hesapları da içermeleri nedeniyle biraz daha ileri düzeydeydiler. (Asker ve Kılıçoğlu, 1995: 569).

Eski BBMUY'de kullanılan hesaplar bu yönetmeliğin 52. maddesinde aşağıda gösterildiği şekilde belirtilmiştir



**Tablo 1. Eski Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Tüzüğü Hesapları**

Hesabın Kodu	Hesabın Adı
01	Kasa Hesabı
02	Banka Cari Hesabı
03	Ödenecek Çekler Hesabı
04	Menkul Kıymetler Hesabı
05	Menkul Kıymetler Emanetleri Hesabı
06	Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı
07	Teminat Mektupları Hesabı
08	Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı
09	Akreditifler Hesabı
10	Mahsup Dönemine Aktarılan Bütçe İçi Avans ve Kr.Hesabı
11	Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı
12	Müteahhit Avansları Hesabı
13	Kişi Borçları Hesabı
14	Tahsil Edilecek Gelirler Hesabı
15	Silinen Kişi Borçları Hesabı
16	Bütçe Emanetleri Hesabı
17	Emanetler Hesabı
18	Ödenekler Hesabı
19	Kullanılacak Ödenekler Hesabı

Tablo 1'in devamıdır.

20	Ödenekli Giderler Hesabı
21	Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı
22	Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabı
23	Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı
24	Bütçe Giderleri Hesabı
25	Taahhütler Hesabı
26	Taahhütlerden Alacaklar Hesabı
27	Gelir Tahakkukları Hesabı
28	Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabı
29	Takipli Borçlular Hesabı
30	Tecilli ve Tehirli Borçlular Hesabı
31	Bütçe Gelirleri Hesabı
32	Sermaye Teşkili Hesabı
33	İştirakler Hesabı
34	Taşınmaz Mallar Hesabı
35	Taşınır Mallar Hesabı
36	Stoklar Hesabı
37	Birikmiş Amortismanlar Hesabı
38	Değer Değişimleri Hesabı
39	İç Borçlar Hesabı
40	İç Borç Hareketleri Hesabı
41	Dış Borçlar Hesabı
42	Dış Borç Hareketleri Hesabı
43	Mahsup Edilebilir Ödenen KDV Hesabı
44	Mahsup Edilebilir Ödenen KDV Karşılığı Hesabı
45	Genel Sonuç Hesabı

Burada yer alan hesapları da aktif karakterli olanlar ve pasif karakterli olanlar diye ikiye ayırmak mümkündür.

**Tablo 2. Aktif Karakterli Hesaplar ve Pasif Karakterli Hesaplar**

<b>Aktif Karakterli Hesaplar</b>	<b>Pasif Karakterli Hesaplar</b>
01 Kasa Hesabı	03 Ödenecek Çekler Hesabı
02 Banka Cari Hesabı	05 Menkul Kıymetler Emanetleri H.
04 Menkul Kıymetler Hesabı	06 Teminat Mektupları Emanetleri H.
07 Teminat Mektupları Hesabı	14 Tahsil Edilecek Gelirler Hesabı
08 Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı	16 Bütçe Emanetleri Hesabı
09 Akreditifler Hesabı	17 Emanetler Hesabı
10 Mah. Dön. Akt. Bütçe İçi A.ve K.H.	18 Ödenekler Hesabı
11 Bütçe Dışı Avans ve Krediler H.	21 Mah. Dön. Aktarılan Ödenekler H.
12 Müteahhit Avansları Hesabı	26 Taahhütlerden Alacaklar Hesabı
13 Kişi Borçları Hesabı	27 Gelir Tahakkukları Hesabı
15 Silinen Kişi Borçları Hesabı	31 Bütçe Gelirleri Hesabı
19 Kullanılacak Ödenekler Hesabı	37 Birikmiş Amortismanlar Hesabı
20 Ödenekli Giderler Hesabı	38 Değer Değişimleri Hesabı
22 Mah. Dön. Akt. Kullanılacak Öd. H.	39 İç Borçlar Hesabı
23 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı	41 Dış Borçlar Hesabı
24 Bütçe Giderleri Hesabı	44 Mah. Ed. Ödenen KDV Karşılığı H.
25 Taahhütler Hesabı	45 Genel Sonuç Hesabı
28 Gelir Tahakkukların. Borçlular H.	
29 Takipli Borçlular Hesabı	
30 Tecilli ve Tehirli Borçlular Hesabı	
32 Sermaye Teşkilî Hesabı	
33 İştirakler Hesabı	
34 Taşınmaz Mallar Hesabı	
35 Taşınır Mallar Hesabı	
36 Stoklar Hesabı	
40 İç Borç Hareketleri Hesabı	
42 Dış Borç Hareketleri Hesabı	
43 Mahsup Edilebilir Ödenen KDV H.	

### 2.1.1. Kayıttaki Kullanılacak Belgeler

Belediyelerde günlük birçok faaliyet vukuu bulduğundan, yapılan faaliyetler her gün kayıt altına alınmaktadır. Dolayısıyla belediyeler bu faaliyetler itibariyle günlük olarak varlıklarını ve borçlarını etkileyen işlemler yapmaktadırlar. Bu kadar çok işlemin meydana getireceği mali değişkenliklerin izlenmesi adına mali nitelikteki işleme

ilişkin muhasebe kaydının bir önceki konuda adı geçen Yönetmelikte belirtilen belgeler üzerinde yapılması gerekmektedir. Bu belgelere dair açıklamalara aşağıda ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir.

**a) Tahakkuk Müzekkeresi ve Verile Emri (Nakit):** Bütçe gideri olarak yapılan nakit ödemeler için düzenlenmesi gereken tahakkuk müzekkeresi ve verile emri, eski BBMUY’de 13 örnek numarası ile düzenlenmiş bulunmaktadır. Söz konusu tahakkuk müzekkeresi ve verile emrinin alt bölümü “Borç” ve “Alacak” olmak üzere iki kısma ayrılmıştır. Bütçe gideri olarak yapılacak nakit ödemelere ilişkin muhasebe kaydı öncelikle bu bölüme yapıldıktan sonra hesaplar itibariyle yevmiye defteri sayfalarına işlenmektedir.

**b) Tahakkuk Müzekkeresi ve Verile Emri (Mahsup):** Verilen bütçe içi ve bütçe dışı avans ve kredilerin mahsubu için düzenlenecek olan tahakkuk müzekkeresi ve mahsup verile emri, eski BBMUY’de 14 örnek numarası ile düzenlenmiş bulunmaktadır. Söz konusu tahakkuk müzekkeresi ve mahsup verile emrinin alt bölümü muhasebe kaydının yapılabilmesi için “Borç” ve “Alacak” olmak üzere iki kısma ayrılmıştır. Verilen bütçe içi ve bütçe dışı avans ve kredilerin mahsubuna ilişkin muhasebe kaydı bu bölümde yapıldıktan sonra hesaplar itibariyle yevmiye defteri sayfalarına işlenmektedir.

**c) Avans ve Kredi Senedi:** Verilecek avans ve krediler için düzenlenecek olan avans ve kredi senedi, eski BBMUY’de 15 örnek numarası ile düzenlenmiştir. Söz konusu avans ve kredi senedinin alt bölümü muhasebe kaydının yapılabilmesi için “Borç” ve “Alacak” olmak üzere iki kısma ayrılmıştır. Verilen avans ve kredilere ilişkin olarak yapılan işlemin muhasebe kaydı bu bölümde yapıldıktan sonra hesaplar itibariyle yevmiye defteri sayfalarına işlenmektedir.

**d) Çeşitli Ödemeler – İadeler Fişi:** Belediyede emanete alınmış olan değerlerin ilgililerine ödenmesi veya iadesinde düzenlenmesi gereken çeşitli ödemeler-iadeler fişi, eski BBMUY’de 16 örnek numarası ile düzenlenmiş bulunmaktadır. Söz konusu çeşitli ödemeler-iadeler fişinin alt bölümü muhasebe kaydının yapılabilmesi için “Borç” ve “Alacak” olmak üzere iki kısma ayrılmıştır. Çeşitli ödemeler-iadeler fişine ilişkin olarak yapılan işlemin muhasebe kaydı bu bölümde yapıldıktan sonra hesaplar itibariyle yevmiye defteri sayfalarına işlenmektedir.

e) **Muhasebe Fişi:** Muhasebe fişi eski BBMUY’de 17 örnek numarası ile düzenlenmiş bulunmaktadır. Muhasebe fişi muhasebe kaydının yapılabilmesi için “Borç” ve “Alacak” olmak üzere iki ana bölüme ayrılmıştır. Saymanlıkların tahakkuk müzekkeresi ve verile emri (nakit), tahakkuk müzekkeresi ve verile emri (mahsup), avans ve kredi senedi, çeşitli ödemeler-iadeler fişi ile muhasebeleştirdikleri işlemlerin dışında diğer bütün işlemlerin muhasebeleştirilmesinde muhasebe fişinin kullanılması gerekir.

### 2.1.2. Kayıta Kullanılacak Defterler

Belediye muhasebe sisteminde yevmiye defteri sistemin temelini oluşturur. Ancak bilinen yevmiye defterinden farklı olarak bu defterde, her hesap için ayrı sayfalar kullanılmakta, böylece belediye muhasebe sisteminde yevmiye defterinin, ticari muhasebedeki defteri kebirin fonksiyonlarını da yerine getirmesi sağlanmaktadır. (Gökçen, 1998: 31)

Bununla birlikte, belediye muhasebe sistemlerinde yevmiye defterine kaydedilen tüm işlemler ve rakamlar aynı zamanda yardımcı defterler olarak nitelendirilen defterlere kayıt edilmektedirler.

Bu yardımcı defterlerin sayısı oldukça fazladır. Aşağıdaki tabloda bu yardımcı defterlerin hangileri olduğu açıkça görülmektedir.

**Tablo 3. Eski Belediye Muhasebe Sistemlerinde Yardımcı Defterler**

1. Kasa defteri	13. Gelir hesapları yardımcı defteri
2. Banka hesabı defteri	14. Borçlar defteri
3. Menkul kıymetler defteri	15. Katma değer vergisi defteri
4. Menkul kıymetler emanetleri defteri	16. Borçlular defteri
5. Teminat mektupları emanetleri defteri	17. Alındı kayıt defteri
6. Avans ve krediler defteri	18. Posta ve banka ihbarnameleri kayıt defteri
7. Kişi borçları defteri	19. Posta ile yapılan tahsilatı izleme defteri
8. Bütçe emanetleri defteri	20. Arşiv defteri
9. Emanetler defteri	21. Kadro defteri
10. Bütçe giderleri ve ödenekler defteri	22. Düzeltme defteri
11. Taahhütler defteri	23. Tecil defteri
12. Bütçe gelirleri yardımcı hesap defteri	

### **2.1.3. Raporlama**

Eski BBMUT ve BBMUY’de oluşturulacak raporlar açıklanmıştır. Tüzüğün ve yönetmeliğin ilgili hükümleri gereği düzenlenecek raporlar her ayın sonunda düzenlenen aylık cetveller ile yılsonlarında düzenlenen bütçe kesin hesabı ve yönetim dönemi hesabından oluşmaktadır. Bu raporlar aşağıda genel hatları ile ele alınmıştır (Işıt, 1993: 114-152).

#### ***a) Aylık Cetveller***

Eski BBMUT 69. maddesi uyarınca “belediye saymanları tarafından tahakkuk ettirilen ve tahsil olunan belediye geliri ödenen belediye giderleri ile reddiyatı gösterir cetveller ay sonunda düzenlenerek, gelir ve gider belgeleriyle birlikte ait olduğu ayı izleyen ayın 15’ine kadar encümenine gönderilmek üzere belediye başkanlığına verilir.” Aylık cetvellerin düzenlenmesindeki amaç, belediyenin mali yönetimi ve mali durumu hakkında, belediye yöneticilerine bilgi vermek, yöneticilerin karar vermesine yardımcı olmak şeklinde özetlenebilir. Eski BBMUY 192. maddesinde aylık cetveller aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

- Aylık mizan cetveli
- Ayın yevmiye defteri
- Bütçe gelirleri yardımcı hesaplar cetveli
- Bütçe giderleri ve ödenekler cetveli
- Geçen yıl bütçe mahsupları cetveli (sadece ocak ayı için düzenlenir)
- Emanetler cetveli

Encümenin, kendisine gelen aylık cetvellerin kayıtlara uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini, gelir ve giderlerin mevzuata uygun yapılıp yapılmadığını inceleyerek, varsa yanlışlıkları düzelttirip uygunluğu sağlayarak bir hafta içinde karara bağlaması gerekir.

### ***b) Bütçe Kesin Hesabı***

Eski BBMUT 72, 73, 74. maddelerinde açıklanan Kesin Hesap Cetveli'ni, sayman bütçe hesap dönemi sonunda düzenleyerek, Mart ayı sonuna kadar encümenine gönderilmek üzere belediye başkanına verir. Kesin Hesap, başkan ve encümen tarafından incelenip, karara bağlandıktan sonra mahallin en büyük mülki idare amirine onay için gönderilir. Onaylanmış Kesin Hesap, Yönetim Dönemi Hesabı ile birlikte bir ay içerisinde Sayıştay'a sunulur.

BBMUY 51. maddesinde Bütçe Kesin Hesabı cetvelleri açıklanmıştır:

- Gider kesin hesabı cetveli
- Gelir kesin hesabı cetveli
- İta amirleri, sayman ve tahakkuk memurları cetveli
- Ödenek ve harcamaların ekonomik ayırım cetveli
- Ödenek ve harcamaların harcama kalemlerine göre dağılım cetveli

### ***c) Yönetim Dönemi Hesabı***

1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 832 Sayıştay Kanunu hükümleri gereğince düzenlenen yönetim dönemi hesabı cetvelleri ile eski BBMUY'nin 197. maddesinde belirtilen yılsonu sayım tutanakları, mahsup dönemi sonu itibariyle görev başında bulunan sayman tarafından, yönetim dönemi hesabı adı altında oluşturulacak bir dosya ile eski BBMUT'nin 81. maddesine göre en geç o yılın bitiminden başlayarak yedinci ayın sonuna kadar Sayıştay'a gönderilir.

Bu hükümler çerçevesinde yönetim dönemi hesabı adı altında oluşturulacak dosyada (a) Yılsonu sayım tutanakları, (b) Yönetim dönemi hesabı cetvelleri yer alır.

*Yılsonu sayım tutanakları:*

Saymanlıkta veya sayman mutemetliklerinde yılsonunda yapılan sayımlarda; paralar için "kasa sayımı ve banka mevcudu sayım tutanağı", menkul kıymetler ve teminat mektupları sayımlarında "menkul kıymetler ve teminat mektupları sayım tutanağı" kullanılır.

*Yönetim dönemi hesabı cetvelleri:*

Eski BBMUY 199. maddesine göre düzenlenmesi gereken cetveller şunlardır:

- Hesap özeti cetveli
- Bütçe gelirleri, tahakkuklar ve tahsiller cetveli
- Bütçe giderleri ve ödenekler cetveli
- Bütçe gelirleri tahakkuk artıklarından, zaman aşımına uğramış olanlara ilişkin ayrıntı cetveli
- Kişi borçları müfredat cetveli
- Avans ve krediler müfredat cetveli
- Menkul kıymetler müfredat cetveli
- Emanetler müfredat cetveli
- Bütçe emanetleri müfredat cetveli
- Sayıştay ilamları cetveli

Bu sayım tutanakları ve cetveller itibariyle yönetim dönemi hesabında şu bilgiler yer almalıdır:

- Ertesi mali yıla devrolunan; ödenekler, nakit mevcudu, bütçe geliri tahakkuk artığı, emanetler, bütçe emanetleri, menkul kıymetler, bütçe içi avans ve kredi artıkları, bütçe dışı avans ve kredi artıkları
- Bir önceki yıldan devreden; nakit miktarı, bütçe geliri tahakkuk artığı, ödenek miktarı
- Yıl içerisinde; yapılan her türlü tahsilât ve ödemeler, tahakkuk ettirilen bütçe gelirleri, tahakkuk ettirilen bütçe gelirlerinden yapılan tahsilât, alınan ödenekler ve yapılan ödemeler

Bu bilgilerin yönetim dönemi hesabın adı altında düzenlenen belgelerde mutlaka yer alması gerekir.



#### **2.1.4. Belediyelerde Eski Muhasebe Sisteminin Yetersizlikleri**

1994 yılında yürürlüğe giren “Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Tüzüğü” ile “Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği” sayesinde belediyelerde uygulaması başlayan muhasebe sistemi, belediyelerde mali nitelik taşıyan tüm işlemlerin muhasebeleştirilmesi dolayısıyla belediyelerin mali durumunda zaman içinde oluşan değişikliklerin görülebilmesi açısından önem arz etmektedir. Ancak Devlet muhasebesi ile yerel yönetimlerin muhasebesi arasında bir bütünleştirme söz konusu değildir. Belediye muhasebesinde kullanılan hesaplar, hesap kodu tutarsızlıkları, farklı kavramlar ve birbirleri ile ilişkisi olmayan bütçe ve bilanço hesaplarının bulunması nedeniyle yeterli değildir. Belediye muhasebe sisteminde 45 adet hesap iki haneli olarak numara sırasına göre sıralanmış olup, bir hesap çerçevesi, hesap sınıfı, hesap kümesi gibi ayrımlar söz konusu değildir. Bu durum, hesapların çalışma ilkeleri ile niteliklerinin çok zor anlaşılmasına neden olmaktadır.

Hesapların tutulmasındaki bir amaç da belediye yöneticilerinin iç ve dış denetim organlarına “dönemsel raporları” verebilmesidir. Aylık cetveller iç denetim için, kesin hesap ve yönetim dönemi hesabı dış denetim için uygulanan raporlama düzenidir. Raporlar belediye faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu açısından değerlidir. Belediyelerde yukarıda sözü edilen iç ve dış denetime yönelik raporlama dışında bir performans denetimine yer verilmemekte, raporlar, gelirler ve giderlerde oluşan değişikliklerin yorumlanması ile belediyenin mali durumu açısından alınması gereken önlemlere ya da başarı derecelerine yer vermemektedir. (Badem, 2003: 280)

Ortaya konan yetersizlikler genel anlamda kamu, özel anlamda yerel yönetimlerin muhasebe düzeninde genel kabul gören eksikliklerden birkaçıdır. 5018 sayılı kanun çerçevesinde genel idareler kapsamına giren yerel yönetimler için de muhasebe anlamında düzenlemeler yapıldığı daha önce belirtilmişti.

#### **2.2. Belediyelerde Yeni Muhasebe Sistemi**

Hazırlıkları uzun yıllardır süren “Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği” 10.03.2006 tarih ve 26104 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Yönetmelik; il özel idaresi, belediye, bağlı idare ve mahalli idare birliklerinin bütçe ve muhasebe kayıt ve işlemlerini kapsamaktadır. Yönetmelikte hüküm bulunmayan ve

ihtiyaç duyulan hallerde, Maliye Bakanlığı'nca "genel bütçe" için yapılan düzenlemeler esas alınacaktır. Hesapların niteliği ve işleyişleri hariç olmak üzere hesaba ilişkin işlemler, değerlerin alınıp verilmesi ve kaydedilmesinde kullanılacak alandı, defter ve belge örnekleri, yönetim dönemi işlemleri, değerlerin yılsonu sayımları, muhasebe yetkilileri ve veznedarlar arasındaki devir işlemleri gibi hususlarda bu Yönetmelikte hüküm bulunmayan hallerde Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği hükümleri uygulanacaktır.

Yönetmeliğin uygulanması sırasında doğacak tereddütleri gidermeye ve gerekli düzenlemeleri yapmaya İçişleri Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Yönetmelik 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmektedir. Ancak üyelerinin tamamı köylerden oluşan birliklerde, bütçenin hazırlanmasına ilişkin hükümler yayımı tarihinde, diğer hükümler ise 1.1.2007 tarihinde yürürlüğe girecektir.

### **2.2.1. Hesap Çerçevesi ve Genel Hesap Planı**

Yönetmelik kapsamına dâhil idarelerin, hesap planında yer alan hesaplardan sadece mali işlemleriyle ilgili olan hesapları tutmaları gerekir. Yönetmelik hesap planında yer almamakla birlikte Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hesap planında yer alan herhangi bir hesabın tutulması gerekliliği ortaya çıkarsa, Bakanlık tebliğ çıkarmak suretiyle bu Yönetmelikteki hesap planına ilave hesap ekleyebilir veya çıkarabilir. Eski yönetmelikteki hesap planında yer alan hesapların yeni yönetmelikteki hesap karşılıkları aşağıdaki gibidir.

**Tablo 4. Belediyelerde Eski ve Yeni Hesap Planı**

<b>Eski Hesap Planı</b>	<b>Yeni Hesap Planı</b>
01 Kasa Hesabı	100 Kasa Hs
02 Banka Hs	102 Banka Hs
03 Ödenecek Çekler Hs	103 Verilen Çekler Ve Gönderme Emirleri Hs
	117 Menkul Varlıklar Hs
	118 Diğer Menkul Kıymet Ve Varlıklar Hs
04 Menkul Kıymetler Hs	217 Menkul Varlıklar Hs
	218 Diğer Menkul Kıymet Ve Varlıklar Hs
	912 Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hs
05 Menkul Kıymetler Emanetleri H.	913 Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hs
06 Teminat Mektupları Emanetleri Hs	911 Teminat Mektupları Emanetleri Hs
07 Teminat Mektupları Hs	910 Teminat Mektupları Hs
08 Bütçe İçi Avans Ve Krediler Hs	160 İş Avans Ve Kredileri Hs
09 Akreditifler Hs	164 Akreditifler Hs
10 Mahsup Dönemine Aktarılan Bütçe İçi Avans ve Krediler Hs	165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans Ve Krediler Hs
11 Bütçe Dışı Avans Ve Krediler Hs	162 Bütçe Dışı Avans Ve Krediler Hs
12 Müteahhit Avansları Hs	162 Bütçe Dışı Avans Ve Krediler Hs
	259 Yatırım Avansları Hs
13 Kişi Borçları Hs	140 Kişilerden Alacaklar Hs
14 Tahsil Edilecek Gelirler Hs	-----
15 Silinen Kişi Borçları Hs	-----
16 Bütçe Emanetleri Hs	320 Bütçe Emanetleri Hs
	333 Emanetler Hs
	330 Alınan Depozito Ve Teminatlar Hs
	360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar Hs
	361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hs
	362 Fonlar Veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hs
17 Emanetler Hs	368 Vadesi Geçmiş Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hs
	391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hs
	397 Sayım Fazlaları Hs
18 Ödenekler Hs	901 Bütçe Ödenekleri Hs
19 Kullanılacak Ödenekler Hs.	900 Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hs
20 Ödenekli Giderler Hs	905 Ödenekli Giderler Hs

Tablo 4'ün devamıdır.

21 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hs	907 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hs
22 Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hs	906 Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hs
23 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hs	834 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hs
24 Bütçe Giderleri Hs	830 Bütçe Giderleri Hs
25 Taahhütler Hs	920 Gider Taahhütleri Hs
26 Taahhütlerden Alacaklar Hs	921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hs
27 Gelir Tahakkukları Hs	-----
28 Gelir Tahakkuklarından Borçlular H.	120 Gelirlerden Alacaklar Hs
29 Takipli Borçlular Hs	220 Gelirlerden Alacaklar Hs
30 Tecilli Ve Tehirli Borçlular Hs	121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hs
31 Bütçe Gelirleri Hs	122 Gelirlerden Tecilli Ve Tehirli Alacaklar Hs
32 Sermaye Teşkili Hs	222 Gelirlerden Tecilli Ve Tehirli Alacaklar Hs
33 İştirakler Hs	800 Bütçe Gelirleri Hs
34 Taşınmaz Mallar Hs	240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hs
35 Taşınır Mallar Hs	241 Mal Ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hs
36 Stoklar Hs	240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hs
37 Birikmiş Amortismanlar Hs	241 Mal Ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hs
38 Değer Değişimleri Hs	250 Arazi Ve Arsalar Hs
39 İç Borçlar Hs	251 Yeraltı Ve Yerüstü Düzenleri Hs
	252 Binalar Hs
	253 Tesis, Makine Ve Cihazlar Hs
	254 Taşıtlar Hs
	255 Demirbaşlar Hs
	150 İlk Madde Ve Malzeme Hs
	153 Ticari Mallar Hs
	157 Diğer Stoklar Hs
	257 Birikmiş Amortismanlar Hs
	268 Birikmiş Amortismanlar Hs
	-----
	300 Banka Kredileri Hs
	303 Kamu İdarelerine Mali Borçlar
	304 Cari Yılda Ödenecek Tahviller Hs
	309 Kısa Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hs

Tablo 4'ün devamıdır.

	400 Banka Kredileri Hs
	403 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hs
	404 Tahviller Hs
	409 Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hs
40 İç Borç Hareketleri Hs	-----
41 Dış Borçlar Hs	310 Cari Yılda Ödenecek Dış Mali Borçlar Hs
	410 Dış Mali Borçlar Hs
42 Dış Borç Hareketleri Hs	-----
43 Mahsup Edilebilir Ödenen Kdv Hs	191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hs
44 Mahsup Ed. Öd. KDV Karşılığı Hs	-----
45 Genel Sonuç Hs	500 Net Değer/Sermaye Hs

### 2.2.2. Kayıta Kullanılacak Belgeler

Gerçekleşen işlemler muhasebeleştirme belgeleriyle kaydedilir. Belge olmadan kayıt yapılmaz. Gerçekleşen işlemler, hesaplara ait “hesabın işleyişi” bölümlerinde belirtilmiş olup olmadığına bakılmaksızın, bu yönetmelikte belirtilen hesapların niteliği-ne uygun bir biçimde kaydedilir. Bir hesabın borcuna kaydedilen tutar mutlaka başka bir hesap ya da hesapların alacağına kaydedilir. Yevmiye defterinde her zaman borç alacak eşitliği bulunur.

Bütçeden nakden veya mahsuben yapılan harcamalar “Ödeme Emri”, diğer işlemler ise “Muhasebe İşlem Fişi” ile muhasebeleştirilir.

Muhasebeleştirme belgelerinin yevmiye tarih ve numarası sütunlarına, gerçekleşen işlemlerin kayda geçirildikleri tarih ile hesap döneminin başında (1)'den başlayıp, hesap döneminin sonuna kadar devam eden birer numara verilir. Gerek yevmiye defteri ve gerekse büyük defter ve yardımcı defter kayıtlarında bu yevmiye numaraları esastır.

### 2.2.3. Kayıta Kullanılacak Defterler

Bu yönetmeliğin uygulanmasında aşağıdaki defterler kullanılır:

1. Yevmiye Defteri
2. Büyük Defter
3. Kasa Defteri

#### 4. Yardımcı Hesap Defteri

**Yevmiye Defteri:** Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin yevmiye tarih ve numarasıyla ve maddeler halinde düzenli olarak yazıldığı müteselsil sıra numaralı defterdir. Yevmiye defterine açılış kaydı yapıldıktan sonra, günlük işlemler muhasebeleştirme belgelerine dayanılarak kaydedilir.

**Büyük Defter:** Büyük defter, yevmiye defterinde kayda geçirilmiş olan işlemleri usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir. İşlemler yevmiye tarih ve numarasına göre yevmiye defterine kaydedildikten sonra, aynı yevmiye tarih ve numarası ile her bir hesap için açılmış büyük defterde ilgili kısma kaydedilir.

**Kasa Defteri:** Kasa işlemlerine ait büyük defter, diğer büyük defterlerde yer alan bilgilere ilaveten, günlük kasa sayımına ilişkin bilgileri ve muhasebe yetkilisi ve veznedar tarafından durumun tespitine ilişkin açıklamaları ihtiva edecek tarzda düzenlenir.

**Yardımcı Hesap Defteri:** Yardımcı defter, hesap planında üçüncü düzeyi oluşturan hesaplara ait bilgilerin ayrıntı bazında kaydına mahsus olarak tutulan defterdir. Hesap planında gelir ve gider bütçesini ilgilendiren hesaplara ait yardımcı hesap ve defter kayıtlarının tutulması zorunludur. Yardımcı hesapların kodları bütçe ile öngörülen kodlardır. Yardımcı hesap defterlerine örnek olarak Borçlular Defteri, Kadro ve Aylık Raporu, Kadro Defteri, Alındı Kayıt Defteri, Arşiv Defteri, Duran Varlıklar Amortisman ve Yeniden Değerleme Defteri verilebilir.

#### 2.2.4. Raporlama

Mali tablolar, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirlenen ilkelere ve standartlara uygun olarak hazırlanır ve belirlenen sürelerde ilgililerin bilgisine sunulur.

Mali tablolar, bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanır. Dipnotların ve açıklamaların, belirli bir olayın veya işlemin kamu idaresinin

mali durumu ve faaliyetleri üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde yetersiz kalması halinde ilave açıklamalara yer verilir.

Aşağıda sayılan mizan cetveli ve diğer mali tablolar, muhasebe birimince hazırlanır.

- Mizan cetveli
- Bilanço
- Faaliyet sonuçları tablosu
- Bütçe uygulama sonuçları tablosu
- Nakit akım tablosu
- Mali varlık ve yükümlülükler değişim tablosu
- İç borç değişim tablosu
- Dış borç değişim tablosu
- Şarta bağlı varlık ve yükümlülükler tablosu
- Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- Giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu
- Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
- Giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu
- Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
- Bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu
- Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu

### ***a) Bütçe Kesin Hesabı***

Kesin hesap, mali hizmetler birimi tarafından mali yılın bitiminden itibaren hazırlanarak, üst yönetici tarafından il özel idarelerinde Mart, belediyelerde Nisan ayı içinde encümenine sunulur. Encümen kesin hesabı en geç Nisan ayının sonuna kadar inceleyip, görüşü ile birlikte meclisin Mayıs ayı toplantısında görüşülmek üzere üst yöneticiye sunar.

Kesin hesabın görüşülmesi ve kesinleşmesinde, bütçeye ilişkin hükümler uygulanır. Kesin hesabın meclislerde görüşülmesine ilişkin toplantı süresi en çok beş gündür.

Kesin hesap meclisçe görüşülerek kabul edilir. Ancak kabul edilmeyen hususlar gerekçeleri belirtilmek suretiyle karara bağlanır. Konusu suç teşkil eden hususlar var ise meclis başkanlığınca yetkili mercilere iletilir. Belirtilen durumların dışında meclisçe kesin hesabın reddedilmesi halinde, durum üst yönetici tarafından 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 22'nci ve 5393 Sayılı Belediye Kanunu'nun 30'uncu maddesine göre değerlendirilmek üzere bakanlığa bildirilir.

Büyükşehir ilçe ve ilk kademe belediyelerinin kesin hesapları ayrıca Büyükşehir belediye meclisinde görüşülmez. Ancak Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 14'üncü maddesine göre büyükşehir belediye başkanına gönderilir.

Kesin hesap Haziran ayının sonuna kadar Sayıştay Başkanlığı'na gönderilir.

Kesin hesabı oluşturan cetveller şunlardır:

- Bütçe Giderleri Kesin Hesap Cetveli
- Bütçe Gelirleri Kesin Hesap Cetveli
- Finansmanın Ekonomik Sınıflandırması Kesin Hesap Cetveli
- Genel Mizan
- Bilanço
- Görev Yapan Muhasebe Yetkililerine Ait Liste
- Gerek duyulan diğer belgeler



### ***b) Yönetim Dönemi***

Yönetim dönemi, bir mali yılın başından sonuna kadar yapılan bütün işlemler ile mali yıl geçtikten sonra, mahsup dönemi içerisinde önceki mali yıla ilişkin olarak yapılan mahsup işlemlerini kapsar.

Yönetim dönemi hesabı, yönetim döneminde yapılan bütün mali işlemleri kapsayan mali tablo, rapor, defter ve cetveller ile sayım tutanaklarından oluşur. Görev başındaki muhasebe yetkilisi tarafından düzenlenen yönetim dönemi hesabı dosyasının bir örneği de muhasebe biriminde muhafaza edilir.

Düzenlenen yönetim dönemi hesabı defter ve raporları ile bu yönetmelik uyarınca düzenlenmesi gereken yılsonu sayım tutanakları, mahsup dönemi sonu itibarıyla görev başında bulunan muhasebe yetkilisi tarafından yönetim dönemi hesabı adı altında oluşturulacak bir dosya ile en geç mahsup dönemini izleyen bir ay içerisinde, kesin hesap ise Haziran ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığı'na gönderilir. Ancak, hesapları yerinde incelemeye alındığı duyurulan muhasebe birimleri, Sayıştay Başkanlığı'na gönderecekleri kesin hesap ile yönetim dönemi hesabı dosyasını, görevli Sayıştay denetçisine teslim etmek üzere aylık hesap belgeleri ve raporlarla birlikte muhasebe biriminde bekletir.

Yönetim dönemi hesabı aşağıda sayılan defter ve raporlardan oluşur:

- Yevmiye defteri
- Mizan cetveli
- Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu
- Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
- Bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu
- Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu

- Bütçe gelirleri tahakkuk artıklarından zamanaşımına uğramış olanlara ilişkin ayrıntı cetveli
- Sayıştay ilamları cetveli
- Yönetim döneminde görev yapan muhasebe yetkililerine ait liste

### ***c) Aylık Hesap Belgeleri***

Aylık hesap belgeleri, muhasebe birimlerince aşağıda açıklandığı şekilde sınıflandırılarak ayrı ayrı zarflara konulur. Zarfların üzerlerine muhasebe biriminin adı, belgelerin çeşidi, ilgili olduğu ay ve yıl ile adedi yazılır.

1. Bütçe giderleri ile geçen yıl bütçe mahsuplarına ait belgeler (daireler itibarıyla)
2. Kasa veya bankaca yapılan tahsilâta ait belgeler ile bankadan alınan banka hesap özet cetvelleri
3. Ön ödemelere ait belgeler
4. Kişilerden alacaklar hesabına borç kaydedilen paralara ait belgeler ve kayıt silme emirleri
5. Alınan depozito ve teminatlar hesabı, emanetler hesabı, ödenecek sosyal güvenlik kesintileri hesabı, fonlar veya diğer kamu idareleri adına yapılan tahsilât hesabından yapılan ödemelere ait belgeler,
6. Menkul kıymetler, teminat ve garanti mektupları ile şahsi kefalete ilişkin belgelerin alınması ve iadesine ilişkin belgeler
7. Diğer hesaplara ait belgeler

### **2.3. Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği Arasındaki Temel Farklılıklar ve Benzer Yönler**

5436 Sayılı Kanun'un 5. maddesi ile değiştirilen 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 49. maddesinin 5. fıkrasındaki "Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince uygulanacak çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerine ilişkin hususlar, Kurul tarafından belirlenen muhasebe ve raporlama standartları çerçevesinde, ilgili idarelerin de görüşü alınarak Maliye Bakanlığı'nca

belirlenir ve Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulacak yönetmelikle düzenlenir." hükmü gereğince Maliye Bakanlığı 08.06.2005 tarih ve 25839 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ni düzenlemiştir.

Aynı kanunun 6. fıkrasındaki "Muhasebe işlemlerine, hesap planlarına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin şekil ve türlerine ilişkin düzenleme, beşinci fıkrada belirtilen yönetmeliğe uygun olarak, ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığı'nca; sosyal güvenlik kurumları için ilgili idarelerce, mahallî idareler için ise İçişleri Bakanlığı'nca Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü alınmak suretiyle hazırlanır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin detaylı hesap planlarına ilişkin hususlar Maliye Bakanlığı'nca belirlenir." hükmü gereğince hazırlanan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Maliye Bakanlığı tarafından 30.12.2006 tarihli ve 26392 (3. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.2007 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Bu fıkra hükmü gereğince İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan ve Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü alınmak suretiyle 10.03.2006 tarih ve 26104 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Şimdi Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği arasındaki temel farklılıklar ile benzer yönler incelenecektir.

- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin kapsamı 5018 Sayılı Kanun'un, 5436 Sayılı Kanun'la değişik 49'uncu maddesinin altıncı fıkrası hükmü gereğince (I), (II) ve (III) sayılı listelerde yer alan kamu idareleridir. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ise il özel idaresi, belediye, bağlı idare ve mahalli idare birliklerinin bütçe ve muhasebe kayıt ve işlemlerini kapsamaktadır.
- Her iki yönetmelikte de bütçe gelir ve giderlerini ilgilendiren işlemlere ilişkin kayıtlar, önce ilgili bilanço ya da faaliyet hesaplarına yapılmakta daha sonra bütçe hesapları yansıtma hesapları ile karşılıklı çalıştırılmaktadır.

- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde farklı olan hesaplar şu şekildedir:

**Tablo 5. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ndeki Farklı Hesaplar**

<b>Aktif Hesaplar</b>	<b>Pasif Hesaplar</b>
1 – Dönen Varlıklar	3 – Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
11 Menkul Kıymet ve Varlıklar	30 Kısa Vadeli İç Mali Borçlar
118 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı	300 Banka Kredileri Hesabı
2 – Duran Varlıklar	4 – Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
21 Menkul Kıymet ve Varlıklar	40 Uzun Vadeli İç Mali Borçlar
218 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı	400 Banka Kredileri Hesabı

**Tablo 6. Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ndeki Farklı Hesaplar**

<b>Aktif Hesaplar</b>	<b>Pasif Hesaplar</b>
1 Dönen Varlıklar	3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
10 Hazır Değerler	30 Kısa Vadeli İç Mali Borçlar
107 Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı	302 Para Piyasası Nakit İşlemleri Borçları Hesabı
11 Menkul Kıymet ve Varlıklar	305 Bonolar Hesabı
110 Hisse Senetleri Hesabı	32 Faaliyet Borçları
111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı	323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı
112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı	329 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı
12 Faaliyet Alacakları	33 Emanet Yabancı Kaynaklar
127 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı	332 Okul Pansiyonları Hesabı
13 Kurum Alacakları	337 Mutemetlikler Cari Hesabı
130 Dış Borcun İkrasından Doğan Alacaklar Hesabı	338 Konsolosluk Cari Hesabı
131 Para Piyasası Nakit İşlemleri Alacakları Hesabı	339 Risk Hesabı
138 Takipteki Kurum Alacakları Karşılığı Hesabı (-)	4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
139 Diğer Kurum Alacakları Hesabı	42 Faaliyet Borçları
	429 Diğer Faaliyet Borçları Hesabı
	43 Diğer Borçlar
	439 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı
	44 Alınan Avanslar

Tablo 6'nın devamıdır.

15 Stoklar	5 Öz Kaynaklar
151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı	51 Değer Hareketleri
152 Mamuller Hesabı	510 Nakit Hareketleri Hesabı
155 Atölyeler Hesabı	512 Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)	513 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı
18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	54 Yedekler
181 Gelir Tahakkukları Hesabı	540 Yasal Yedekler Hesabı
19 Diğer Dönen Varlıklar	549 Özel Fonlar Hesabı
194 Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı	6 Faaliyet Hesapları
197 Sayım Noksanları Hesabı	61 İndirim, İade ve İskonto Hesapları
198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Hesabı	610 İndirim, İade ve İskontolar Hesabı
2 Duran Varlıklar	7 Maliyet Hesapları
22 Faaliyet Alacakları	8 Bütçe Hesapları
227 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı	83 Bütçe Gider Hesapları
23 Kurum Alacakları	831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı
230 Dış Borcun İkrasından Doğan Alacaklar Hesabı	833 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı
239 Diğer Kurum Alacakları Hesabı	9 Nazım Hesaplar
24 Malî Duran Varlıklar	93 Verilen Garantiler Hesapları
242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yat. Sermayeler Hesabı	930 Verilen Garantiler Hesabı
247 Sermaye Taahhütleri Hesabı (-)	931 Verilen Garantiler Karşılığı Hesabı
248 Diğer Malî Duran Varlıklar Hesabı	94 Değerli Kâğıt ve Özel Tahakkuk Hesapları
26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	940 Değerli Kâğıt Ambarları Hesabı
263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı	942 Zimmetle Verilen Değerli Kâğıtlar Hesabı
267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı	944 Yoldaki Değerli Kâğıtlar Hesabı
28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	945 Değerli Kâğıt İşlemleri Hesabı
281 Gelir Tahakkukları Hesabı	946 Özel Tahakkuklardan Alacaklar Hesabı
29 Diğer Duran Varlıklar	
293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar Hesabı	

Tablo 6'nın devamıdır.

95 Dış Borçlanma ile İlgili Hesaplar	947 Özel Tahakkuklar Hesabı
950 Kullanılacak Dış Krediler Hesabı	948 Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabı
951 Kredi Anlaşmaları Hesabı	949 Başka Birimler Adına İzlenen Alacak Emanetleri Hesabı
954 Risk Hesabı Alacakları Hesabı	
955 Risk Hesabı Alacakları Karşılığı Hesabı	
956 Genel Bütçe Dışı İdareler Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kull. Hesabı	
957 Genel Bütçe Dışı İdareler Doğrudan Dış Proje Kredi Kull. Bil. Hesabı	
958 Doğrudan Dış Proje Kredilerinden Açılan Akreditifler Hesabı	
959 Doğrudan Dış Proje Kredilerinden Açılan Akreditifler Karşılığı Hesabı	

- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde, geçici olarak elde tutulan hisse senetlerinin izlenmesi için 110-Hisse Senetleri Hesabı, özel sektör tarafından çıkarılan ve muhasebe birimine intikal eden tahvil, senet ve bonoların izlenmesi için 111-Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı ve diğer kamu idarelerince çıkarılan ve muhasebe birimine intikal eden tahvil, senet ve bonoların izlenmesi için 112- Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabının kullanılması öngörülmüştür.
- Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde kurum malı olarak muhasebe birimlerine her ne şekilde olursa olsun intikal eden tahvil, senet ve bonolar ile diğer menkul kıymetlerin izlenmesi için 118-Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı kullanılmakta iken, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile tahvil, senet ve bonolar niteliğine uygun olarak açılmış 3 farklı hesapta izlenmeye başlanmıştır.
- Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde kamu idarelerine ait maddi duran varlıkların taksitli satılması halinde ortaya çıkan alacaklar 120-220-Gelirlerden Alacaklar Hesabında izlenmekte iken Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde maddi duran varlıkların taksitli satılması sonucu

ortaya çıkan alacakların 127-227-Diğer Faaliyet Alacakları Hesabında izlenmesi öngörülmüştür.

- Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde varlıkların satış işlemleri sırasında öncelikle varlıkların net değeri ile satış bedeli arasında oluşan olumlu veya olumsuz farklar muhasebeleştirildikten sonra, satış işleminin muhasebe kayıtlarının yapılması öngörülmekteydi. Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde söz konusu farkların satış işlemi ile birlikte muhasebeleştirilmesi öngörülmektedir.

Örnek : (X) Muhasebe biriminin hesaplarında 20.000.-YTL bedel ile kayıtlı, ayrılmış birikmiş amortismanı 2.000.-YTL ve yeniden değerlendirme farkları 1000.-YTL olan taşıt 20.000.-YTL bedel ile satılmıştır.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ne göre,

254 Taşıtlar Hesabı	3.000	
600 Gelirler Hesabı		3.000
100 Kasa Hesabı	20.000	
522 Yeniden Değerleme Farkları Hesabı	1.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	2.000	
254 Taşıtlar Hesabı		23.000
805 Gelir Yansıtma Hesabı	20.000	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		20.000

şeklinde kayıt altına alınırken;

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre,

100 Kasa Hesabı	20.000	
522 Yeniden Değerleme Farkları Hesabı	1.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	2.000	
254 Taşıtlar Hesabı		20.000
600 Gelirler Hesabı		3.000
805 Gelir Yansıtma Hesabı	20.000	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		20.000

kaydı yapılmaktadır.

Örnek : (X) Muhasebe biriminin hesaplarında 20.000.-YTL bedel ile kayıtlı, ayrılmış birikmiş amortismanı 2.000.-YTL ve yeniden değerlendirme farkları 1000.-YTL olan taşıt 16.000.-YTL bedel ile satılmıştır.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ne göre,

630 Giderler Hesabı	1.000	
754 Taşıtlar Hesabı		1.000
100 Kasa Hesabı	16.000	
522 Yeniden Değerleme Farkları Hesabı	1.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	2.000	
254 Taşıtlar Hesabı		19.000
805 Gelir Yansıtma Hesabı	8.000	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		8.000

şeklinde kaydı yapılırken;



Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre,

100 Kasa Hesabı	16.000	
522 Yeniden Değerleme Farkları Hesabı	1.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	2.000	
630 Giderler Hesabı	1.000	
254 Taşıtlar Hesabı		20.000
805 Gelir Yansıtma Hesabı	16.000	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		16.000

şeklinde kaydı yapılmaktadır.

- Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nden farklı olarak Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde kamu idarelerinin mali kuruluşları ile mal ve hizmet üreten kuruluşlara yapılan, sermaye taahhütlerinin 247-Sermaye Taahhütleri Hesabı aracılığıyla muhasebe kayıtlarında izlenmesi öngörülmüştür.
- Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde faaliyet ve diğer alacaklar hesap gruplarında yer alan alacak hesaplarında kayıtlı tutarlardan fazla ve yersiz tahakkuk nedeniyle yapılan terkin ve indirimler ait olduğu yıl içinde 600-Gelirler Hesabı'na, yılı geçtikten sonra 630-Giderler Hesabı'na kaydedilerek muhasebeleştirilirken, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde bu ayırım yapılmaksızın terkin ve indirimlerin, 630-Giderler Hesabı'na kaydedilerek muhasebeleştirilmesi öngörülmüştür.

Örnek: Mükellef (A)'nın (Gelir Vergisi-Emlak Vergisi) borcu terkin edilmiştir.

a-) Yılı içerisinde terkin edilmiş ise,

<b>Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği</b>	<b>Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği</b>
600 Gelirler Hesabı	630 Giderler Hesabı
120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı	120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı

b-) Yılı geçtikten sonra terkin edilmiş ise,

<b>Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği</b>	<b>Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği</b>
630 Giderler Hesabı	630 Giderler Hesabı
120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı	120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı

- Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde fazla ve yersiz tahsilât nedeniyle yapılan ret ve iadeler ait olduğu yıl içinde 600-Gelirler Hesabı'na, yılı geçtikten sonra 630-Giderler Hesabı'na kaydedilerek muhasebeleştirilirken, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde bu ayırım yapılmaksızın ret ve iadelerin, 630-Giderler Hesabı'na kaydedilerek muhasebeleştirilmesi öngörülmüştür.

Örnek: Mükellef (A)'nın 600.-YTL borcuna karşılık kendisinden 700.-YTL tahsil edilmiş olup yanlışlık fark edilerek,

a) Yılı geçtikten sonra düzeltme kaydı yapılmış ise,

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğine göre,

630 Giderler Hesabı	100	
103 Ver. Çek ve Gön. Em. Hs.		100
810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı	100	
805 Gelir Yansıtma Hesabı		100

şeklinde kaydı yapılırken;

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre,

630 Giderler Hesabı	100	
103 Ver. Çek ve Gön. Em. Hesabı		100
810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı	100	
805 Gelir Yansıtma Hesabı		100

şeklinde kaydı yapılmaktadır.

b-) Yılı içinde düzeltme kaydı yapılmış ise,

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ne göre,

600 Gelirler Hesabı 103 Ver. Çek ve Gön. Em. Hesabı	100	100
810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı 805 Gelir Yansıtma Hesabı	100	100

şeklinde kaydı yapılırken;

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre,

630 Giderler Hesabı 103 Ver. Çek ve Gön. Em. Hesabı	100	100
810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı 805 Gelir Yansıtma Hesabı	100	100

şeklinde kaydı yapılmaktadır.

- Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ne göre yevmiye kayıtlarının bir parçası olan fonksiyonel, kurumsal ve finansman tipi sınıflandırmalarda yapılan kayıt hataları muhasebe kaydı ile düzeltilemiyordu. Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde ise kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi sınıflandırmalarda yapılan hatalar da dahil kayıt hatalarının, tespit edildiği anda ve muhasebe kaydı yapılmak suretiyle düzeltilmesi öngörülmüştür.
- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile kesin hesap bilgilerinin bilgisayar ortamından alınmasını sağlamak üzere yönetmeliğin 437-b/4 ve 439-b/3 bentlerinde "Kamu idarelerinin merkez ve merkez dışı birimlerinde mali yılın son ayına ait bütün ödeme ve mahsup işlemleri yapıldıktan sonra yılı içinde alınan ödeneklerden kullanılmayıp muhasebe birimlerince doğrudan tenkis edilen tutarlar geçici mizandan önce bu hesaba alacak, 904-Ödenekler Hesabı'na borç kaydedilir." hükmü yer almakta iken, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde böyle bir hüküm bulunmamaktadır.(İpek, 2007: 44-47).

Sonuç itibariyle; 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun kapsam tanımının yapıldığı maddesinde yer alan; merkezi yönetim kapsamında bulunan kamu idareleri, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarından oluşmakta olan genel yönetim kapsamına giren kamu idarelerinin her birisi için farklı bir muhasebe yönetmeliğinin öngörülmüş olmasının uygulamada birlik prensibine aykırı düştüğü tespit edilmiştir.

Merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tümü için tek bir uygulama yönetmeliğinin hazırlanıp hayata geçirilmesinin genel yönetimde muhasebe birliğini sağlayacağı düşünülmektedir.

## **BÖLÜM 3: BUSKİ UYGULAMALARI**

### **3.1. Finansal Tablo Örnekleri ve Uygulamaları**

Türkiye’de genel yönetim birimlerini kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları ile sonuçları birleştirmeye uygun bir muhasebe düzeninin olmayışı, eski muhasebe düzeninin bütçe üzerine odaklanması ve nakit esasını benimsemiş olması gibi birçok neden, 5018 Sayılı Yasa çerçevesinde Devlet Muhasebe Yönetmeliği’nin düzenlenmesi sonucunu doğurmuştur.

Yasayla birlikte, genel idareye dâhil birimlerin muhasebe yapıları ortak hale getirilmiştir. Yeni devlet muhasebe yönetmeliğinde 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği örnek alınmıştır. Bu düzenlemeyle birlikte kayıtların tahakkuk esasına göre tutulması, muhasebesinde sürekliliğin sağlanması, faaliyet ve bütçe uygulamalarının eskiden olduğu gibi ait oldukları yılda kalmayarak, gelecek yıllara olan etkilerinin muhasebeleştirilmesinin sağlanması amaçlanmıştır.

Yeni sistemle geliştirilen muhasebe standartları ve hesap planıyla birlikte, hükümetin gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükleri ve yarı mali nitelikli tüm faaliyetleri muhasebe tarafından uygun şekilde kayıt altına alınıp ve raporlanmaya başlanmıştır. Borçlanma yoluyla nakit veya mahsup olarak elde edilen kaynakların kullanımı tamamen muhasebe tarafından izlenebilir duruma getirilmiş, genel idare sektörü ile ilgili bilanço, faaliyet tablosu, nakit akım tablosu v.b. tablolar kamuoyunun bilgisine sunulur hale gelmiştir.

10.03.2006’da T.C. Resmi Gazete’de yayımlanan Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nde muhasebe hesap çerçevesi, hesap planı ve mali raporlama çalışmalarında ulusal anlamda muhasebe birliğini sağlamak amacıyla 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde yer alan Tekdüzen Hesap Planı ve mali tablolar örnek alınmıştır. Belediyelerin mali işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak hesaplar, 1 sıra numaralı tebliğde yer alan tekdüzen hesap planındaki gibi 1’den 9’a kadar hesap sınıfları ve her hesap sınıfı altında 10 adet hesap kümesi altında sıralanmıştır. İlk 5 hesap sınıfının numaraları ve adları tekdüzen hesap planındakilerle aynıdır. Tekdüzen hesap planında 6 numarada gelir tablosu hesapları ifadesi kullanılırken, belediyelerle ilgili hesap planında faaliyet hesapları ifadesi

kullanılmıştır. Tekdüzen hesap planında gelir ve gider hesaplarını bir arada toplayan ve bu nedenle eleştirilen 6 sayılı hesap sınıfı, belediye hesap planında gelir ve giderleri iki ana hesap kümesinde izlenebilir halde düzenlenmiştir. Ayrıca tekdüzen hesap planında 690 sayılı Dönem Kârı veya Zararı toplayıcı hesabı belediye hesap planında yine 6 sayılı hesap sınıfı altında 690 Faaliyet Sonuçları Hesabı olarak görev yapmaktadır. Tekdüzen hesap planında 7 numaralı maliyet hesap sınıfı belediye hesap planında yer almamakta, 8 sayılı Serbest hesap sınıfı ise, belediye hesap planında bütçe ile bağlantı kuran hesapları içermektedir. Tekdüzen hesap planında 9 sayılı hesap sınıfında yer alan Nazım Hesaplar hesap sınıfı ise belediye hesap planında ödenek hesaplarını çalıştırabilmek amacıyla görev yapmaktadır. Hesap sınıfı anlamında bakıldığında muhasebede birliği zedeleyen ve tam açıklama kavramına ters düşen durum 7 numaralı hesap sınıfının belediye hesap planında yer almayışıdır. Tekdüzen muhasebe sisteminde bilançoya temel olan kesin mizan, belediye muhasebe sisteminde ayrıca bir mali rapor olarak yer almaktadır. ( Haftacı, 2006/2:83-107)

### Tablo 7. Mizan Tablosu

**Kurumun Adı :** BUSKI  
**Birimin Adı :**

**Tarih :** 27.08.200  
**Yılı :** 2008  
**Ayı :** Ocak –Ağustos

Hesap Kodu	Yardımcı Hes.					Hesap Adı	Borç Tutarı	Alacak Tutarı	Borç Kalamı	Alacak Kalamı
	Kod 1	Kod 2	Kod 3	Kod 4	Kod 5		YTL	YTL	YTL	YTL
0.	0	0	0	0	0	AKTİF HESAPLAR.	147.841,33,	0,00.	147.841,33«	0,00.
102.	0	0	0	0	0	BANKA HESABL.	495.095.712,19,	509.059.316,24.	0,00.	13.963.604,05.
103	0	0	0	0	0	VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)..	509.059.316,24.	513.024.445,07,	0,00,	3.965.128,83.
105.	0	0	0	0	0	DÖVİZ HESABL.	41.075.878,31,	40.503.740,06,	572.138,25,	0,00.
106.	0	0	0	0	0	DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)..	40.327.272,97,	40.809.852,98,	0,00.	482.580,01.
109,	0	0	0	0	0	BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR HESABL.	8.911.149,60,	7.797.599,21.	1.113.550,39.	0,00,
118,	0	0	0	0	0	DİĞER MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR HESABL.	350.658.066,68,	345.546.245,00,	5.111.821,68,	0,00,
120.	0	0	0	0	0	GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI,	157.468.141,48,	116.359.273,98,	41.108.867,50.	0,00.
121,	0	0	0	0	0	GELİRLERDEN TAKIPLI ALACAKLAR HESABI.	38.526.519,98.	38.526.519,98,	0,00,	0,00,
126.	0	0	0	0	0	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI.	6.128.974,38,	2.024.584,06,	4.104.390,32.	0,00,

Tablo 7'nin devamıdır.

132,	0	0	0	0	0	KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI.,	44.003.601,60.	1.431.942,48,	42.571.659,12.	0,00.
140.	0	0	0	0	0	KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI..	1.028.442,69,	506.975,75,	521.466,94.	0,00,
150,	0	0	0	0	0	İLK MADDE VE MALZEME HESABI..	27.381.343,44.	15.018.673,31,	12.362.670,13,	0,00.
160.	0	0	0	0	0	İS AVANS VE KREDİLERİ HESABI..	1.569.785,29,	1.379.359,03,	190.426,26.	0,00,
162,	0	0	0	0	0	BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI.,	246.290,49.	246.290,49,	0,00,	0,00.
165.	0	0	0	0	0	MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER HESABI.,	252.746,29,	252.746,29,	0,00.	0,00.
190.	0	0	0	0	0	DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI.,	244.819.204,87,	211.584.425,97«	33.234.778,90.	0,00.
191.	0	0	0	0	0	İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI..	15.838.963,70.	14.606.613,09,	1.232.350,61,	0,00,
240,	0	0	0	0	0	MALİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER HESABI..	1.591.941,64,	0,00,	1.591.941,64,	0,00.
250.	0	0	0	0	0	ARAZI VE ARSALAR HESABI..	25.744.467,58«	0,00,	25.744.467,58,	0,00.
251.	0	0	0	0	0	YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI..	500.362.799,66,	0,00.	500.362.799,66,	0,00,
252,	0	0	0	0	0	BİNALAR HESABI..	20.465.374,99.	0,00,	20.465.374,99.	0,00.
253.	0	0	0	0	0	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI.,	124.453.079,67,	0,00,	124.453.079,67.	0,00,
254.	0	0	0	0	0	TAŞITLAR HESABI.,	4.426.607,38,	0,00,	4.426.607,38.	0,00,
255,	0	0	0	0	0	DEMİRBAŞLAR HESABI.,	4.306.753,36«	0,00,	4.306.753,36.	0,00,
256.	0	0	0	0	0	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI..	2.617.405,56,	0,00,	2.617.405,56.	0,00.
257»	0	0	0	0	0	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-).,	0,00.	130.549.988,81,	0,00.	130.549.988,81.
258.	0	0	0	0	0	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI..	163.437.106,01.	324.696,28«	163.112.409,73,	0,00.
260.	0	0	0	0	0	HAKLAR HESABI..	803.887,62.	0,00.	803.887,62»	0,00.
268,	0	0	0	0	0	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI(-).	0,00,	47.035,00,	0,00.	47.035,00.
300,	0	0	0	0	0	BANKA KREDİLERİ HESABI..	3.831.106,35.	3.831.106,35,	0,00.	0,00.
310«	0	0	0	0	0	CARI YILDA ÖDENECEK DİS MALİ BORÇLAR HESABI..	14.975.887,63,	20.684.063,60«	0,00,	5.708.175,97,
320.	0	0	0	0	0	BÜTÇE EMANETLERİ HESABI..	84.301.190,32.	106.589.468,66,	0,00.	22.288.278,34.
330.	0	0	0	0	0	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI..	890.722,41,	21.641.952,96,	0,00,	20.751.230,55.
333.	0	0	0	0	0	EMANETLER HESABI..	12.425.838,58.	15.164.030,14,	0,00.	2.738.191,56.
360,	0	0	0	0	0	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI..	6.718.101,08,	7.053.190,66,	0,00»	335.089,58,

Tablo 7'nin devamıdır.

361.	0	0	0	0	0	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI..	4.361.226,74.	4.789.325,78«	0,00.	428.099,04.
362.	0	0	0	0	0	FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN TAHSİLAT HESABI..	7.667.691,95,	8.596.057,71,	0,00,	928.365,76,
363.	0	0	0	0	0	KAMU İDARELERİ PAYLARI HESABI..	350.140,99,	350.140,99,	0,00,	0,00»
372.	0	0	0	0	0	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI.,	1.354.474,50,	1.565.940,00,	0,00,	211.465,50.
379.	0	0	0	0	0	DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI HESABI.,	951.197,43,	951.197,43.	0,00,	0,00.
381.	0	0	0	0	0	GİDER TAHAKKUKLARI HESABI..	2.414.221,07,	3.425.242,08.	0,00.	1.011.021,01,
391.	0	0	0	0	0	HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI..	10.781.568,36.	10.997.163,19.	0,00,	215.594,83.
400.	0	0	0	0	0	BANKA KREDİLERİ HESABI..	3.831.106,35,	6.300.642,52,	0,00,	2.469.536,17,
410.	0	0	0	0	0	DIS MALI BORÇLAR HESABI.,	16.045.556,86,	155.139.434,34,	0,00.	139.093.877,48.
472.	0	0	0	0	0	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI.,	0,00,	14.957.810,32,	0,00»	14.957.810,32.
481.	0	0	0	0	0	GİDER TAHAKKUKLARI HESABI..	230.231,30.	12.253.447,60,	0,00,	12.023.216,30.
522.	0	0	0	0	0	YENİDEN DEĞERLEME FARKLARI HESABI.,	0,00,	249.865.364,86.	0,00»	249.865.364,86,
570.	0	0	0	0	0	GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI..	0,00,	314.465.587,04,	0,00,	314.465.587,04.
580.	0	0	0	0	0	GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI (-)	1.940.410,14.	0,00,	1.940.410,14,	0,00.
590.	0	0	0	0	0	DÖNEM OLUMLU FALİYET SONUCU.	107.701.382,63.	107.701.382,63,	0,00,	0,00.
600.	0	0	0	0	0	GELİRLER HESABI.,	831.821,18,	136.235.383,28,	0,00.	135.403.562,10.
630.	0	0	0	0	0	GİDERLER HESABI..	82.082.847,17,	2.277.142,48«	79.805.704,69,	0,00.
800.	0	0	0	0	0	BÜTÇE GELİRLERİ HESABI..	0,00,	125.409.914,79«	0,00,	125.409.914,79.
805.	0	0	0	0	0	GELİR YANSITMA HESABI..	125.409.914,45.	105.033,46,	125.304.880,99«	0,00.
810.	0	0	0	0	0	BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADELER HESABI..	102.680,66,	0,00,	102.680,66,	0,00.
830»	0	0	0	0	0	BÜTÇE GİDERLERİ HESABI..	129.317.384,82.	2.701.123,81,	126.616.261,01«	0,00.
835.	0	0	0	0	0	GİDER YANSITMA HESAPLARI..	2.701.123,81,	129.315.032,02.	0,00.	126.613.908,21.
900.	0	0	0	0	0	GÖNDERİLECEK BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI..	254.418.115,66,	177.999.918,47,	76.418.197,19.	0,00,
901.	0	0	0	0	0	BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI..	48.680.139,65.	251.720.139,65.	0,00,	203.040.000,00.
905.	0	0	0	0	0	ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI.,	129.319.588,62,	2.697.785,81,	126.621.802,81,	0,00.
910.	0	0	0	0	0	TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI..	47.336.068,06.	6.446.044,18,	40.890.023,88,	0,00.
911.	0	0	0	0	0	TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI.,	6.446.044,18,	47.336.068,06,	0,00,	40.890.023,88.
932.	0	0	0	0	0	KAYDA TABİ DEMİRBAŞLAR HESABI.,	7.961,00,	0,00,	7.961,00.	0,00.



Tablo 7'nin devamıdır.

933.	0	0	0	0	0	KAYDA TABI DEMİRBAŞLAR HESABI KARŞILIĞI..	0,00,	7.961,00,	0,00,	7.961,00.	
940.	0	0	0	0	0	ALINAN DÖVİZLİ BORÇLAR HESABI.,	92.522.222,19,	10.548.664,32,	81.973.557,87.	0,00.	
941.	0	0	0	0	0	ALINAN DÖVİZLİ BORÇLAR HESABI KARŞILIĞI..	10.548.664,32,	92.522.222,19,	0,00.	81.973.557,87,	
942.	0	0	0	0	0	DÖVİZ MEVDUAT HESABI..	25.512.020,16.	25.507.096,22«	4.923,94.	0,00.	
943.	0	0	0	0	0	DÖVİZ MEVDUAT HESABI KARŞILIĞI..	25.507.096,22.	25.512.020,16,	0,00.	4.923,94.	
						<b>TOPLAM</b>	4.092.116.580,51,	4.092.264.421,84	1.649.695.251,47,	1.649.843.092,80.	
<b>Düzenleyen</b>		<b>Düzenleyen</b>		<b>Muhasebe Yet.Yrd.</b>				<b>Muhasebe Yetkilisi</b>			
<b>Ad Soyadı</b>		<b>Ad Soyadı</b>		<b>Ad Soyadı II</b>				<b>Ad Soyadı II</b>			
<b>Tarih</b>		<b>Tarih</b>		<b>Tarih</b>				<b>Tarih</b>			
<b>İmza</b>		<b>İmza</b>		<b>İmza</b>				<b>İmza</b>			

Bunun yanında tekdüzen muhasebe sistemindeki temel mali tablolardan bilanço ve gelir tablosu, belediye muhasebe sisteminde bilanço ve faaliyet sonuçları tablosu şeklinde yer almaktadır.

**Tablo 8. BUSKİ Bilanço (31.12.2007)**

<b>Aktif</b>				<b>Pasif</b>			
1-DÖNEN VARLIKLAR,			117.184.320	3-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR,			
10-HAZIR DEĞERLER,		1.266.188,86,		31-KISA VADELİ DİS MALİ BORÇLAR.		20.684.063,60,	
102-BANKA HESABI,	561.138,86,			310-CARI YILDA ÖDENECEK DİS MALİ B ....	20.684.063,60.		
105-DÖVİZ HESABI.	5.407,54,			32-FAALİYET BORÇLARI.		10.077.662,19	
109-BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACA ....	699.642,46.			320-BÜTÇE EMANETLERİ HESABI,	10.077.662,19		
11-MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR .		1.137.000,00.		33-EMANET YABANCI KAYNAKLAR,		20.613.103,30	
118-DİGER MENKUL KIYMET VE VARLIKL ....	1.137.000,00,			330-ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR ....	18.289.806,49.		
12-FAALİYET ALACAKLARI.		43.307.075,51,		333-EMANETLER HESABI,	2.323.296,81,		
121-GELİRLERDEN TAKIPLI ALACAKLAR ....	38.526.519,98.			36-ÖDENECEK DİGER YÜKÜMLÜLÜKLER,		2.877.900,40	
126-VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR ....	4.780.555,53,			360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESAB ....	985.657,35.		

Tablo 8'in devamıdır.

126-VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR ....	4.780.555,53,			360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	985.657,35.		
13-KURUM ALACAKLARI,		34.858.587,10.		361-ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİN ....	402.732,26,		
132-KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALA ....	34.858.587,10,			362-FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELE ....	1.489.510,79.		
14-DİĞER ALACAKLAR.		469.653,47.		37-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI.		2.517.137,43.	
140-KISILERDEN ALACAKLAR HESABI,	469.653,47,			372-KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESA ....	1.565.940,00,		
15-STOKLAR,		8.056.097,85,		379-DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLA ....	951.197,43.		
150-İLK MADDE VE MALZEME HESABI.	8.056.097,85,			38-GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE ....		3.195.010,78	
16-ÖN ÖDEMELER.		499.036,78.		381-GİDER TAHAKKUKLARI HESABI.	3.195.010,78.		
162-BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER H ....	246.290,49,			4-			159.388.010
165-MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVAN ....	252.746,29.			40-UZUN VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR,		5.242.059,47«	
19-DİĞER DÖNEN VARLIKLAR,		27.590.680,52.		400-BANKA KREDİLERİ HESABI,	5.242.059,47,		
190-DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ H ....	27.590.680,52,			41-UZUN VADELİ DİS MALİ BORÇLAR ,		126.944.277,53.	
2-DURAN VARLIKLAR,			664.559.110	410-DİS MALİ BORÇLAR HESABI.	126.944.277,53,		
24-MALİ DURAN VARLIKLAR,		1.591.941,64,		47-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI,		14.957.810,32,	
240-MALİ KURULUŞLARA YATIRILAN SER ....	1.591.941,64,			472-KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESA ....	14.957.810,32.		
25-MADDİ DURAN VARLIKLAR,		662.770.888,00,		48-GELECEK YILLARA AİT GELİRLER V ....		12.243.863,55.	
250-ARAZI VE ARSALAR HESABI,	23.821.969,31«			481-GİDER TAHAKKUKLARI HESABI,	12.243.863,55.		
251-YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ H ....	499.606.251,19,			5-ÖZ KAYNAKLAR,			562.390.541
252-BİNALAR HESABI.	20.465.374,99,			52-YENİDEN DEĞERLEME FARKLARI ,		249.865.364,86,	
253-TEŞİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESA ....	124.294.076,67,			522-YENİDEN DEĞERLEME FARKLARI HES ....	249.865.364,86.		

Tablo 8'in devamıdır.

254-TASITLAR HESABI.	4.350.607,38,			57-GEÇMİS YILLAR OLUMLU FAALİYET ....		206.764.204,41,	
255-DEMIRBASLAR HESABI.	4.276.523,36,			570-GEÇMİS YILLAR OLUMLU FAALİYET ....	206.764.204,41.		
256-DİGER MADDİ DURAN VARLIKLAR HE ....	2.617.405,56,			58-GEÇMİS YILLAR OLUMSUZ FAALİYET ....		-1.940.410,14,	
257-BİRİKMİS AMORTİSMANLAR HESABI ....	.130.549.988,81,			580-GEÇMİS YILLAR OLUMSUZ FAALİYET ....	-1.940.410,14.		
258-YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HES ...»	113.888.668,35,			59-DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI.		107.701.382,63,	
26-MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR,		196.280		590-DÖNEM OLUMLU FAALİYET SONUCU H ....	107.701.382,63,		
260-HAKLAR HESABI,	243.315,60,						
268-BİRİKMİS AMORTİSMANLAR HESABI ....	-47.035,00,						
Aktif Toplamı			781.743.430	Pasif Toplamı,			781.743.430
Nazım Aktif Toplamı,			0,00.	Nazım Pasif Toplamı,			0,00.
Genel Aktif Toplamı,			781.743.430	Genel Pasif Toplamı,			781.743.430
<b>Açıklama.</b>							

Belediye muhasebe sisteminde bilanço, kurumun belirli bir tarihteki varlıkları ve kaynaklarını gösteren mali tablo olarak tanımlanmış, faaliyet dönemleri arasında karşılaştırma yapabilmek amacıyla son üç faaliyet döneminin verilerini kapsayacak şekilde düzenlenmesi öngörülmüştür.

Faaliyet sonuçları tablosu ise, kurumun bir faaliyet döneminde elde ettiği gelirleri, yaptığı giderleri, mali ve mali olmayan varlıkların yönetimi ile yükümlülüklerine ilişkin işlemlerinden kaynaklanan gelir ve giderleri gösteren ve bunlar hakkında ayrıntılı bilgi sağlayan mali tablo olarak tanımlanmış, faaliyet dönemleri arasında

karşılaştırma yapabilmek amacıyla son üç faaliyet döneminin verilerini kapsayacak şekilde düzenlenmesi öngörülmüştür (Bknz: EK 2. Faaliyet Sonuçları Tablosu, s. 148).

Bu iki temel tablo yanında kurumun bütçe uygulama sonuçlarını gösteren bütçe uygulama sonuçları tablosu, kurumun bütçe uygulamaları sonucunda belirli raporlama dönemlerinde elde ettiği bütçe gelirleri ve yaptığı bütçe giderlerini gösteren ve bunlar hakkında ayrıntılı bilgi sağlayan mali tablo olarak ifade edilmiştir. Bu tablo da diğerleri gibi son üç yılın verilerini kapsayacak şekilde düzenlenmelidir (Bknz: EK 3. Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırması Tablosu, s. 159).

Bunlara ek olarak kurumun nakit akışını gösteren nakit akım tablosu, mali varlıklar ve yükümlülükler değişim tablosu, iç ve dış borç değişim tabloları, bütçe gelirleri ve giderleri ile ilgili ek tablolar da düzenlenmek zorundadır (Bknz: EK 4. Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırması Tablosu, s. 167).

Bu yapı itibariyle belediyelerde raporlama düzeniyle, kurumun kaynakları ve kullanımları hakkında bilgi almak, kurumun finansman şekli ve nakit ihtiyacının nasıl karşılandığını görmek, kurumun faaliyetlerini finanse edebilme ve sorumluluklarını ve taahhütlerini yerine getirebilme yeteneğini görebilmek, mali durum performansının ve etkinliğinin değerlendirilebilmesi için bilgi sağlamak mümkün hale gelmiştir.

Ayrıca tüm bu olumlu düzenlemeler yanında bu düzenlemeleri faydalı hale getirecek, belediyelerde performans ölçüm projesi İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü'nce yürütülmektedir. Projenin hedefi, belediyelerin sundukları mal ve hizmetlerin kalitesini artırmak; etkin ve verimli bir hizmet anlayışını yerleştirmek; karar vericilere ve vatandaşlara objektif verilere dayanarak değerlendirme yapma olanağı sağlamak; demokratik katılım ve şeffaflığı, hesap sorma-verme mekanizmalarını güçlendirmek; yerel yönetimlerin kendi bünyeleri içinde “izleme-geliştirme” modelinin kurulmasına örnek teşkil etmek amaçlarıyla belediyelerin sundukları mal ve hizmetler için temel performans kriterleri oluşturarak ulusal performans göstergelerini tespit etmek ve belediyeler arasında karşılaştırmalar yapmayı mümkün kılacak bir model geliştirmektir.

## **3.2. Analitik Bütçe Sistemi**

### **3.2.1. Teorik Temel**

#### **3.2.1.1. Tanım**

Uluslararası karşılaştırmalara imkân veren, ölçmeye ve analize elverişli, kolay denetim yapılmasını sağlayan, Yeniden Yapılandırma Uluslararası Projesi'nin kamu mali yönetim ayağını oluşturan, sınıflandırmalara dayalı bir muhasebe sistemidir. Analitik bütçe sınıflandırması, ekonomik ve mali politikaların planlanması, uygulanması ve sonuçlarının analiz edilebilmesi için kurum faaliyetlerinin kurumsal, fonksiyonel, finansal ve ekonomik kriterlere göre tasnif edilmesidir.

#### **3.2.1.2. Gerekçe**

Program bütçe uygulamasında, sınıflandırma sistematığının kaybedilmiş ve yeterli bir kurumsal sınıflandırma ile fonksiyonel sınıflandırma yapılamamış olması nedeniyle, analize elverişli bir ortam yaratılamaması ve mevcut kodlamanın uluslararası karşılaştırmaların yapılmasına imkân vermiyor olması, yeni bütçe sınıflandırması arayışlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu ihtiyacı karşılamak amacı ile "kurumsal, finansal, ekonomik ve fonksiyonel" sınıflandırmaya imkân veren yeni bir bütçe sistemi (Analitik Bütçe Sistemi) oluşturulmuştur.

#### **3.2.1.3. Kanuni Dayanak**

Kamu mali yönetim ve kontrol sistemimizi yeniden düzenleyen 10.12.2003 tarihli ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 82/c maddesi gereğince, belediyeler ve il özel idareleri ile bunların kurduğu birlik ve idarelerin (ASKİ, İSKİ, EGO vb.) 2006 yılı bütçelerini Analitik Bütçe Sınıflandırmasına göre hazırlamaları gerekmektedir.

#### **3.2.1.4. Analitik Bütçe Sistemine Göre Gider Bütçesi**

Gider bütçesi dört bölümden oluşmaktadır:

- 1. Kurumsal Sınıflandırma:** Siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesi ve program sorumlularının tespiti hedeflenmektedir.

- 2. Fonksiyonel Sınıflandırma:** İl özel idaresi, belediye, bağlı idare ve birliklerin faaliyet türlerini göstermektedir.

**Tablo 9. Fonksiyonel Sınıflandırma Örneği**

01	GENEL KAMU HİZMETLERİ (Büyükşehir Belediyeleri)
02	SAVUNMA HİZMETLERİ
03	KAMU DÜZENİ VE GÜVENLİK HİZMETLERİ
04	EKONOMİK İŞLER VE HİZMETLER
05	ÇEVRE KORUMA HİZMETLERİ (BUSKİ Genel Müdürlüğü)
06	İSKÂN VE TOPLUM REFAHI HİZMETLERİ (BUSKİ Genel Müdürlüğü)
07	SAĞLIK HİZMETLERİ
08	DİNLENME, KÜLTÜR VE DİN HİZMETLERİ
09	EĞİTİM HİZMETLERİ
10	SOSYAL GÜVENLİK VE SOSYAL YARDIM HİZMETLERİ

- 3. Finansman Tipi Sınıflandırma:** Yapılan harcamaların hangi kaynaktan finanse edildiğini göstermektedir.

**Tablo 10. Finansman Tipi Sınıflandırma Örneği**

1	GENEL BÜTÇELİ İDARELER
2	ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER
3	DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR
4	SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI
5	MAHALLİ İDARELER (BUSKİ Genel Müdürlüğü)
6	ÖZEL ÖDENEKLER
7	DIŞ PROJE KREDİLERİ

- 4. Ekonomik Sınıflandırma:** Devletin görev ve fonksiyonlarını yerine getirirken yürüttüğü faaliyetlerin, milli ekonomiye, piyasalara ve gelir dağılımına etkilerinin planlanması, izlenmesi ve değerlendirilmesi hedeflenmektedir.

**Tablo 11. Ekonomik Sınıflandırma Örneği**

01	PERSONEL GİDERLERİ
02	SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARINA DEVLET PRİMİ GİDERLERİ
03	MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ
04	FAİZ GİDERLERİ
05	CARİ TRANSFERLER
06	SERMAYE GİDERLERİ
07	SERMAYE TRANSFERLERİ
08	BORÇ VERME
09	YEDEK ÖDENEKLER

KURUMSAL	FONKSİYONEL	FİNANSAL	EKONOMİK	AÇIKLAMA	...YILI ÖDENEĞİ
----------	-------------	----------	----------	----------	--------------------

I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	I	II		YTL	YKR
46											BELEDİYE, BAĞLI İDARE		
	16										BURSA İLİ		
		03									<b>BUSKİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ</b>		
			3160								DAİRE BŞK.		
				6							İSKÂN VE TOPLUM REFAHI HİZMETLERİ		
					3						Su Temini İşleri ve Hizmetleri		
						0					İçme suyu Laboratuvar Hizmetleri		
							0				(Projeleri takip için kullanılabilir.)		
								5			Mahalli İdareler		
									1		PERSONEL GİDERLERİ		
										1	Memurlar		

**Tablo 12. Dört Düzeyde Analitik Bütçenin Sınıflandırılması Örneği**

### 3.2.1.5. Analitik Bütçe Sistemine Göre Gelir Bütçesi

İl özel idaresi, belediye, bağlı idare ve birlik gelirlerinin, ekonomik sınıflandırmasını göstermektedir.

**Tablo 13. Analitik Bütçe Sistemine Göre Gelir Bütçesi Örneği**

GELİRİN KODU	AÇIKLAMA	2006 YILI BÜTÇE TEKLİFİ/ÖDENEĞİ YTL
01	VERGİ GELİRLERİ	
02	VERGİ DIŞI GELİRLER	
03	SERMAYE GELİRLERİ	
04	ALINAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR	
05	ALACAKLARDAN TAHSİLÂTLAR	
06	RED VE İADELER (-)	

### 3.2.1.6. Analitik Bütçe Sistemine Göre Finansmanın Ekonomik Sınıflandırılması

İl özel idareleri, belediye, bağlı idare ve birliklerin gelir ve gider bütçesi denk olarak hazırlanmaktadır. Bu denklik sağlanamaz ise, aradaki açığın ne şekilde finanse edileceği veya fazlanın nasıl değerlendirileceği "**Finansmanın (Açık/Fazlanın) Ekonomik Sınıflandırması**" tablosunda gösterilir.

**Tablo 14. Analitik Bütçe Sistemine Göre Finansmanın Sınıflandırılması Örneği**

FİNANSMANIN EKONOMİK KODU	AÇIKLAMA	.....YILI BÜTÇE TEKLİFİ/ÖDENEĞİ YTL
02	DIŞ BORÇLANMA	

### 3.2.2. BUSKİ Bütçe Tasarısı Örneği

**Tablo 15. Analitik Bütçe Sistemine Göre BUSKİ 2006 Mali Yılı Bütçe Tasarısı**

GELİR BÜTÇESİ (YTL)			GİDER BÜTÇESİ (YTL)		
01	VERGİ GELİRLERİ	12.000.000,00	01	PERSONEL GİDERLERİ	23.321.976,12
02	VERGİ DIŞI GELİRLER	141.619.139,17	02	SOS.GÜV.KUR.DEV.PRİM.GİD.	3.958.788,36
03	SERMAYE GELİRLERİ	0,00	03	MAL VE HİZ. ALIM GİDERLERİ	17.424.093,84
04	ALINAN BAĞIŞ VE YARD.	0,00	04	FAİZ GİDERLERİ	4.729.628,30
08	ALACAKLARDAN TAHS.	14.380.860,83	05	CARİ TRANSFERLER	3.423.337,36
09	RED VE İADELER (-)	0,00	06	SERMAYE GİDERLERİ	111.302.176,02
			07	SERMAYE TRANSFERLERİ	0,00
			08	BORÇ VERME	0,00
			09	YEDEK ÖDENEK	8.400.000,00
	GELİR BÜTÇESİ TOPLAMI	168.000.000,00		GİDER BÜTÇESİ TOPLAMI	60.000,00
	AÇIK /FAZLA	4.560.000,00			
	TOPLAM	172.560.000,00			

#### 3.2.2.1. BUSKİ 2006 Mali Yılı Bütçe Kararnamesi

Bütçe kararnemeleri madde madde genel meclise okunur, ardından üyelerin onayına sunulur.



*Madde 1:* Bursa Su ve Kanalizasyon İdaresi (BUSKİ) Genel Müdürlüğü birimleri için "(A) Ödenek Cetvelinde" gösterildiği gibi toplam 172.560.000.00 YTL ödenek verilmiştir.

*Madde 2:* Bursa Su ve Kanalizasyon İdaresi (BUSKİ) Genel Müdürlüğü bütçesinin gelirleri "(B) Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırması" cetvelinde gösterildiği gibi toplam 168.000.000,00 YTL olarak tahmin edilmiştir.

*Madde 3:* 2006 Yılı gider bütçesinde yer alan ödeneklere, gelir bütçesinde tahmin edilen gelirler ile 4.560.000,00 YTL açık/fazlanın ekonomik sınıflandırması tablosundaki kaynaklar karşılık gösterilmek suretiyle denklik sağlanmıştır.

*Madde 4:* Gelir çeşitlerinin yasal dayanakları (C) cetvelinde gösterilmiştir. Yasal dayanağı bulunmayan gelir tahsil edilemeyecektir.

*Madde 5:* (G) cetvelinde nicelik ve niteliği gösterilen yatırım projeleri için Üst Yönetici, hükmü birden çok yılı kapsayan sözleşme yapmaya yetkilidir.

*Madde 6:* 6245 sayılı Harcırah Kanununun 8'inci maddesi gereğince memur ve hizmetli olmayanların yurt içi ve yurt dışı gezi ve görevlerinde verilecek günlük ve yol giderleri bağlı (H) cetvelinde gösterilen miktarlar üzerinden ödenecektir.

*Madde 7:* Bütçeye aşağıda belirtilen cetveller eklenmiştir.

1. Ödenek Cetveli - A
2. Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırması - B Cetveli
3. Finansmanın Ekonomik Sınıflandırması Cetveli
4. Gelirlerin Yasal Dayanağını Gösterir (C) Cetveli
5. Gelecek Yıllara Yaygın Yüklenmelere İzin Verilen Hizmetlere Ait (G) Cetveli
6. Memur ve Hizmetli Olmayanlara Verilecek Harcırahı Gösterir (H) Cetveli
7. İhdas Edilen Memur Kadrolarını Gösterir (K-1) Cetveli
8. İhdas Edilen Sürekli İşçi Kadrolarını Gösterir (K-2) Cetveli
9. 237 sayılı Taşıtlar Kanununa Göre Satın Alınacak Taşıtları Gösterir (T) Cetveli

10. İzleyen İki Yıl Bütçe Gelirleri Tahmini Cetveli
11. İzleyen İki Yıl Gider Bütçe Tahmini Cetveli
12. İzleyen İki Yıl Finansmanın Ekonomik Sınıflandırması Tahmini Cetveli
13. Ayrıntılı Harcama Programı
14. Finansman Programı
15. Gerekli görülen diğer cetveller,
  - a) Bölümlere Göre Gider Listesi,
  - b) Hazırlık Bütçesini Oluşturan Cetveller
  - c) Ayrıntılı Ekonomik İcmal
  - d) Su Hizmetleri Hâsılatı Tabloları (Aylık)

*Madde 8:* Genel Kurulca kabul edilen bütçede ancak ilgili kanun ve yönetmeliklerde belirtilen usul ve esaslara uyulmak suretiyle değişiklik yapılabilir.

*Madde 9:* Daha önce kabul edilen plan ve yıllık yatırım programları ve beldenin kalkınmasını temin için Genel Kurul tarafından yapılması uygun görülen, "3 Yıllık Yatırım Listesi" ekli tabloda belirtilen işlere ilişkin olarak karşılıklarında belirtilen miktarlarda borçlanma kararı verilmiş ve kurum adına borçlanmaya Üst Yönetici yetkili kılınmıştır.

*Madde 10:* 2005 Mali Yılı içinde gerçekleşip de ödenmeyen borçlar ait olduğu mali yılın gider bütçesindeki ödeneğin karşılığı tutularak 2006 yılına ödenek devri suretiyle iş bu bütçenin ilgili hesaplarından ödenir.

*Madde 11:* 657 Sayılı Kanun'a tabi personele ödenecek olan yan ödeme ve tazminatlar Bütçe Kanunu ve Bakanlar Kurulu Kararnameleri ile belirtilen miktarlar üzerinden BUSKİ Yönetim Kurulu'nun teklifi ve İçişleri Bakanlığının onayı alınmak suretiyle ödenir.

*Madde 12:* 2006 Mali Yılında uygulanmak üzere ihalelerin karar, onay limitleri ve avans miktarları aşağıda tespit edilmiştir:

- a) Genel Müdürün ihale karar yetkisi 115.000,00 YTL'sine kadar ve Yönetim Kurulunun ihale karar yetkisi 115.000,00 YTL ve üstü,
- b) Genel Müdürün ihale onay yetki sınırı 115.000,00 YTL'sine kadar ve Yönetim Kurulunun ihale onay yetki sınırı 115.000,00 YTL ve üstü,
- c) En geç bir ay içinde kapanmak üzere bir kerede mutemetlere verilecek avans sınırı 10.000,00 YTL (Bir ay içinde birden fazla avans açılabilir),
- d) 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 22/D maddesi gereğince doğrudan temin sınırı, 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nda tespit edilen sınırdır.

*Madde 13:* BUSKİ Genel Müdürlüğü'nün yatırım programına ait uygulamada gerekli olan yatırımlar için Genel Kurulun vereceği karara dayanarak mali kuruluşlardan kredi almak üzere BUSKİ Yönetim Kuruluna yetki verilir.

*Madde 14:* BUSKİ Genel Müdürlüğü'nde 657 Sayılı Kanun'a tabi olarak çalışan personele, çalıştıkları süreler ile ilgili olarak, 657 Sayılı Kanun'un 547/9 Sayılı KHK ile değişik 146. maddesi esas alınarak iki maaş tutarında ödenecek ikramiye Ocak ve Temmuz ayları içinde ödenir.

*Madde 15:* Geçici süreler ile bir hizmetin görülmesi için BUSKİ Yönetim Kurulu kararıyla Ekonomik Sınıflandırma Birinci Düzey 01, 02, 03<sup>f</sup>den ödenmek üzere gereği kadar işçi istihdam edilir.

*Madde 16:* Denetçilerin ücretleri devlet memurlarına verilen (ek gösterge hariç) birinci derecenin son kademesi aylık tutarı üzerinden ödenir.

*Madde 17:* Tahakkuk ve tahsilat sürelerini tespit etme yetkisi BUSKİ Yönetim Kurulu'na aittir.

*Madde 18:* Devlet İstatistik Enstitüsü'nce açıklanan tüketici endeksine göre ayda bir su tarifelerini değiştirme yetkisi BUSKİ Genel Müdürlüğü Yönetim Kurulu'na aittir.

*Madde 19:* Toplu su satım aboneleri protokollerde belirtilen günlerde ödeme yapmadıkları takdirde suyun kesilmesi için BUSKİ Yönetim Kurulu yetkilidir.

*Madde 20:* Bu kararname hükümleri 01 Ocak 2006 tarihinde yürürlüğe girer.

*Madde 21:* Bu kararname hükümlerini Üst Yönetici yürütür.

*Madde 22:* İşbu kararname 22 maddeden ibarettir. Düzenlenen bu bütçe kararnamesi ve eki cetvellerinin Genel Kurul tutanaklarına uygun olduğu tasdik olunur.

### 3.2.2.2. Gider Bütçesi

Bu gider bütçesinde “kurumsal kodlaması yapılan birimlerin fonksiyonel kodlamasının 1. Düzeyi” söz konusudur. Gider bütçesi de aynı şekilde meclise okunur ve meclisin onayına sunulur.

**Tablo 16. BUSKİ 2006 Mali Yılı Gider Bütçesi**

GİDERLERİN KODU	AÇIKLAMA	2006 YILI BÜTÇE TEKLİFİ/ÖDENEĞİ YTL
01	PERSONEL GİDERLERİ	23.321.976,12
02	SOS. GÜV. KUR. DEV. PRİM. GİD.	3.958.788,36
03	MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ	17.424.093,84
04	FAİZ GİDERLERİ	4.729.628,30
05	CARİ TRANSFERLER	3.423.337,06
06	SERMAYE GİDERLERİ	111.302.176,02
07	SERMAYE TRANSFERLERİ	0,00
08	BORÇ VERME	0,00
09	YEDEK ÖDENEK	8.400.000,00
	TOPLAM	

*01 - Personel Giderleri:* Analitik Bütçe sistemine göre 3 gider düzeyinden oluşmaktadır. Ücretler, Sosyal Güvenlik Primleri ve personel faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli olan diğer ödemeleri kapsamaktadır.

Not: Personel ödemelerinin dışında olan mal ve hizmet giderleri ile devlet primleri ayrıca kendi fasıllarının altında toplandığından dolayı personel giderleri 23.321.976,12 YTL olarak gösterilmiştir. Oysa konsolide edildiğinde 27.770.853,32 YTL olduğu görülmektedir.

Gider Bütçemizin % 14'ü personel ücret giderlerine ayrılmıştır. 2006 Mali Yılı personel tahmini gideri 27.770.853,32 YTL'dir. Toplam personel giderlerimizin gider bütçesi içerisindeki oranı % 16'dır.

*02 - Sosyal Güvenlik Kurumları Devlet Primi Giderleri:* Analitik Bütçe sistemine göre devletin işveren sıfatıyla ödediği primlerdir.

Gider Bütçemizin % 2'si Sosyal Güvenlik Kurumları Devlet Primi Giderlerine ayrılmıştır.

2006 Yılı Bütçemizde öngörülen Sosyal Güvenlik Kurumlarına ödenen Prim Giderleri 3.958.788,36 YTL'dir.

*03 - Mal Ve Hizmet Alım Giderleri:* Personel için yapılan ödemeler (tedavi ödemeleri, seyyar görev tazminatları vb.) ve cari giderlerden (hizmetlerin yürütülmesi için dışarıdan sağlanan faydalar ve alınan mallar vb.) oluşmaktadır.

Gider Bütçemizin % 10'u Mal ve Hizmet Alım Giderlerine ayrılmıştır.

2006 Yılı Bütçemizde öngörülen Mal ve Hizmet Alım Giderleri Toplamı 17.424.093,84 YTL olup bunun 490.088,84 YTL'si personel giderine aittir.

*04 - Faiz Giderleri:* Dünya Bankası ve Avrupa Yatırım Bankası'ndan alınan kredilerin karşılığında ödenen faiz ve komisyon giderleridir.

Gider Bütçemizin % 3'ü Faiz Giderlerine ayrılmıştır.

2006 Yılı Bütçemizde öngörülen Faiz Giderleri Toplamı 4.729.628,30 YTL'dir.

*05 - Cari Transferler:* Sermaye birikimi hedeflemeyen karşılıksız ödemeleri kapsamaktadır.

2380 sayılı İller Bankası kanununca dönem karından alınan paydır. Gider Bütçemizin % 2'si cari transferlere ayrılmıştır.

2006 Yılı Bütçemizde öngörülen Cari Transferler Toplamı 3.423.337,36 YTL'dir.

*06 - Sermaye Giderleri:* Kullanım ömürleri bir yıl ve daha uzun süreli olan mal-hizmet alımları ve yatırım giderlerini kapsamaktadır.

Gider Bütçemizin % 65'i Sermaye (Yatırım) Giderlerine ayrılmıştır.

2006 Yılı Bütçemizde öngörülen Sermaye Giderleri Toplamı 111.302.176,02 YTL'dir.

*09 - Yedek Ödenekler:* Bütçeden öngörülmeven ve beklenmeyen giderler karşılığında ayrılan paydır.

Gider Bütçemizin % 4'ü Yedek Ödeneklere ayrılmıştır.

2006 Yılı Bütçemizde öngörülen Yedek Ödenekler Toplamı 8.400.000,00 YTL'dir.

### 3.2.2.3. Gelir Bütçesi

Gelir bütçesinde de gene gider bütçesinde olduğu gibi ekonomik kodlamanın 1. düzeyi söz konusudur. Gelir bütçesi de aynı şekilde meclise okunup, üyelerin onayına sunulur.

**Tablo 17. BUSKİ 2006 Mali Yılı Gelir Bütçesi**

GELİRİN KODU	AÇIKLAMA	2006 YILI BÜTÇE TEKLİFİ/ÖDENEĞİ YTL
01	VERGİ GELİRLERİ	12.000.000,00
02	VERGİ DIŞI GELİRLER	141.619.139,17
03	SERMAYE GELİRLERİ	0,00
04	ALINAN BAĞIŞ VE YARD.	0,00
08	ALACAKLARDAN TAHS.	14.380.860,83
09	RED VE İADELER (-)	0,00
	GELİR BÜTÇESİ TOPLAMI	

Gelir Bütçesinin ekonomik sınıflandırmasına baktığımızda gelirlerimiz 168.000.000,00 YTL olup bunlar;

*01 - Vergi Gelirleri (İller Bankası Payı):* 2380 sayılı İller Bankası, 2560 sayılı İSKİ Kanunu, 5216 Sayılı Büyükşehir Belediye Kanunları gereğince genel bütçe vergi gelirlerinden, İller Bankasından alınan paydır.

2006 Mali yılında Vergi Gelirlerinden alınan payın (İller Bankası'nca ödenen) 12.000.000,00 YTL (KDV Hariç) olacağı öngörülmüştür.

*02 - Vergi Dışı Gelirler:* BUSKİ Genel Müdürlüğü'nün su satışından, harita satışından, su ve atık suya bağlı elde edilen çeşitli gelirler, lojman kira gelirleri, faiz gelirleri, gecikme cezası, şartname gelirleri ve diğer gelirlerden oluşmaktadır.

2006 mali yılı içerisinde 75 milyon m<sup>3</sup> su satışı öngörülmüyor bunun karşılığında; su geliri 111.269,126,88 YTL (KDV Hariç), atık su geliri 18.727.192,28 YTL (KDV Hariç), atık su aboneleri olanlardan 650.000,00 YTL (KDV Hariç) olmak üzere, toplam su hizmetlerinden sağlanan gelirin 130.646.319,16 YTL (KDV Hariç) olacağı tahmin edilmektedir. Toplam vergi dışı gelirlerin 141.619.139,17 YTL (KDV Hariç) olacağı tahmin edilmektedir.

*08 - Alacaklardan Tahsilâtlar:* 2006 Mali yılma ait Alacaklardan tahsil edilmesi öngörülen 14.380.860,83 YTL (KDV Hariç)'dir. 2006 Mali Yılında Alacaklardan Tahsilâtların 14.380.860,83 (KDV Hariç) olacağı öngörülmüştür.

#### **3.2.2.4. Finansmanın (Açık/Fazlanın) Ekonomik Sınıflandırılması**

Bu tablo da meclise okunup onaya sunulur.

**Tablo 18. BUSKİ 2006 Mali Yılı Finansmanın Ekonomik Sınıflandırılması**

<b>FİNANSMANIN EKONOMİK KODU</b>	<b>AÇIKLAMA</b>	<b>2006 YILI BÜTÇE TEKLİFİ/ÖDENEĞİ YTL</b>
02	DIŞ BORÇLANMA	4.560.000,00

Gelir Bütçesi ile Gider Bütçesi arasındaki farkın nasıl finanse edileceğini göstermektedir. 2005 yılında bütçemizin yatırım tutarı 130.000.000,00 YTL'dir. Bunun 45.000.000,00 YTL'si yabancı kaynaktan finanse edilmiştir. Yatırım bütçesi içerisinde öz kaynakların oranı %65, yabancı kaynak oranı %35 idi. 2006 yılında bütçemizde yatırıma ayrılan toplam tutar tutarı 111.302.176,02 YTL'dir. Bunun 15.000.000,00 YTL'si yabancı kaynaktan finanse edilecektir. 2006 yatırım bütçesi içerisinde öz kaynakların oranı %87, yabancı kaynak oranı %13 olmaktadır. Böylece bir önceki yıla göre yabancı kaynakların oranı %35'den %13'e düşmüş, öz kaynakların oranı %65'den %87'ye çıkmıştır. 2006 Mali Yılı bütçe gelirimizin 168.000.000,00 YTL, gider

bütçemizin ise 172.560.000,00 YTL olacağı öngörülmüştür. Aradaki doğan farkın finansmanı ise yurt dışından (Avrupa Yatırım Bankasından) sağlanan kredi ile sağlanacaktır. AYB'den alınacak kredi 15.000.000,00 YTL, DB.'na ödenecek anapara 10.440.000,00 YTL, Açık / Fazla 4.560.000,00 YTL. 2006 Mali Yılı bütçesinde Açık / Fazlanın 4.560.000,00 YTL olacağı öngörülmüştür.

### **3.3. Söyleşi: BUSKİ Mali İşlerden Sorumlu Gen. Müd. Yard. Yılmaz EKİNCİ**

**FURKAN BANAZ :** Öncelikle bu ricamı kırmayıp yoğun çalışma gündeminiz içerisinde zaman ayırdığınız için çok teşekkür ederim. BUSKİ'nin mali yönetim alanındaki yeni düzenlemelere uyum gösterme noktasında öncü kurumlardan biri olduğu ve genel müdür yardımcısı olarak temsil ettiğiniz makamın, kurumun mali sisteminin yeniden dizayn edilmesinde önemli roller üstlendiği bilinmektedir. Bu bağlamda BUSKİ'yi tanıtabilir misiniz?

**YILMAZ EKİNCİ :** BUSKİ bildiğiniz gibi Büyükşehir Belediyesi'ne bağlı müstakil bütçeli, tüzel kişiliği olan, kendi gelir ve giderini kendi finanse eden bir kuruluştur. BUSKİ, İSKİ Yasası'nın esas alındığı 2560 Sayılı Yasa ile kurulan bir birimdir. Bu birimin en önemli özelliği yerleşim yerlerinin içme, kullanma ve endüstriyel ihtiyaçlarının her türlü kaynaktan (yeraltı, yerüstü) sağlayarak yerel halkın temel gereksinimleri karşılamak üzere kurulmuş kuruluşlardır. 1980'li yıllardan sonra Dünya Bankası öncülüğünde su ve kanalizasyon idareleri İSKİ Yasası ile tüzel bir hürriyet kazanmışlardır. BUSKİ Bursa'da yaşayan halkın içme, kullanma ve endüstriyel su ihtiyacını her türlü kaynaktan temin ederek halka götürmekle görevlendirilmiş bir kurumdur. BUSKİ Bursa'nın en büyük kuruluşudur. Bursa'nın atar damarlarından biridir. Bugün BUSKİ Genel Müdürlüğü 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Yasası'yla birlikte 2900 km<sup>2</sup>'lik hizmet alanında; 7 ilçe 18 ilk kademe belediyesi, 159 köyle birlikte 650.000 aboneye 75 milyon m<sup>3</sup> su tüketimine; 1380 çalışanıyla birlikte il nüfusunun %80'ine hizmet götüren devasa bir kuruluşumuzdur.

**FURKAN BANAZ :** Değişen ve gelişen dünyada Türkiye de yeni roller üstlenmektedir. Üstlendiği roller ekseninde birden fazla alanda yeniden yapılanma içerisinde olduğu ve yeniden yapılanma içerisinde de kayda değer gelişmelerin varlığı dikkat çekmektedir. Bu çerçevede mali sistemimiz de yeniden dizayn edilmektedir. Bu dizaynın temel taşlarını da 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu



oluşturmaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu da 9.6.1927 tarih ve 606 sayılı Resmi Gazetede yayınlan 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanununu yürürlükten kaldırmıştır. Sizce 5018 Sayılı Kanun'un getirdiği en önemli düzenlemeler nelerdir? Geçiş döneminde BUSKİ'de ne gibi sorunlar yaşandı veya yaşanmaktadır.

**YILMAZ EKİNCİ :** 1980'li yıllardan sonra dünya, modernlikten postmodern döneme geçti. Bu dönemin en büyük özelliği de küreselleşmedir. Artık yerel ölçekte, bir muhasebe sisteminin yürütülemeyeceği fark edildi. Özellikle AB süreci ile birlikte ülke bazında ve uluslararası bazda muhasebe sistemlerinin saydamlaştırılması ve tek tipleştirilmesi gündeme geldi. Ülkemizin en büyük handikapı, bütçe denetimlerinin sağlıklı bir şekilde yapılamamasıdır. Çünkü kurumsal idarelerin en büyük görevlerinden biri denetimdir. Denetimi sağlamanın tek yöntemi saydam bir şekilde maliyetlerin tespiti. Gelir kısmının iyi tespit edilmesi ve gider kısmının da ona göre yapılması gerekmektedir. Şu andaki 5018 Sayılı Yasa, bütçe sistemimize tahakkuk esaslı bütçe sistemini getirmiş olmasıdır. Bu da aynı zamanda nakit esaslı sistemle çatışan bir bütçedir. Bu bütçe sistematığının en önemli üç temel hali vardır. Biri, kurumların kurumsal varlıkları ve temel amaçları doğrultusunda strateji geliştirmeleri, bu stratejik amaçlar doğrultusunda faaliyet göstermeleri ve bu faaliyetlerin sonuç çıktısı ve performans esaslı dizayn edilmesidir. Ayrıca ülke geneli hakkında mali anlamda bize veri sağlıyor olmasıdır. Daha önceki yasa bize bu verileri vermiyordu. Ülke genelinde bu kadar fayda sağlayan bir yasanın su ve kanalizasyon idarelerinde sıkıntı yaratması düşündürücüdür. Çünkü bizde yasa yapılırken “elbiseye göre adam” tarzı kural koyma anlayışı hâkim. Oysa “adama göre elbise” yapmanın sıkıntısını çekme gibi bir hastalığımız var. Bizim gibi şubesi olmayan müstakil bir kuruluşun, taşra teşkilatı olmadığı için, 5018 Sayılı Yasa işlerimizi daha içinden çıkılmaz bir duruma getirmiştir. Elbette ki bu yasanın, Türkiye'nin mali anlamında gerçekleştirdiği bir devrim olduğuna şüphe yoktur, bu bir devrimdir. Çünkü ilk defa devletin yöneticileri, Türkiye'nin bütçesini sağlıklı bir şekilde görme imkânına kavuşmuşlardır. Analitik bütçenin en büyük özelliği mesela Ankara'daki herhangi birim, Türkiye'deki eğitimle ilgili Bingöl, Adana veya Kırklareli'nin bütçesini hemen görebilir. Bir anlamda Türkiye'nin milli eğitim bütçesini kontrol edebilir. Personel gideri ne kadardır, yatırım giderleri ne kadardır; bunları görebilir. Eskiden böyle bir durum yoktu. Dolayısıyla böyle bir ayrıştırıcı özelliği de vardır. Ben bu sistemi biraz da

yelpaze örneğine benzetiyorum. Bütünden ayrıntıya gitme olanağını bize sunuyor. Bu önemli bir olgudur. 5018 Sayılı Kanunu'nun geçiş döneminde yeni uygulamayı ilk hayata koyan su ve kanalizasyon idaresi BUSKİ'dir. BUSKİ bunun öncülüğünü üstlendi. Tabii bizim de birçok eksikliklerimiz olmasına rağmen, İstanbul, İzmir, Ankara ve İzmit gibi birçok su ve kanalizasyon idareleri bizim çalışmamızı örnek almışlardır. Bu eksiklikler de zamanla giderilmiştir. Yasanın; su ve kanalizasyon idareleri ile ilgili en büyük eksikliği, bir bütünlük teşkil eden yapının aşırı ayrıntıya bağlanmasıdır. Bu anlamlı değildir. Çünkü hizmetler açısından, gider kalemleri açısından rasyonelliği zorlayan bir durumdur. Örneğin bugün BUSKİ'nin içinde 12 tane daire başkanlığı var. Bu 12 birimin kendi başına personel gideri, elektrik gideri ayrıştırması, ayrı mal alım ve hizmet alımlarına gidilmesi hizmetin bütünselliği açısından uygun değildir.

**FURKAN BANAZ :** Maliyet açısından da bunlar zarar verme noktasına geliyor mu?

**YILMAZ EKİNCİ :** Kırtasiyeciliği arttıran bir etkidir tabii ki, o anlamda yanlıştır. Bu, genel merkezi Ankara'da olan ulusal bir genel müdürlük için anlamlıdır. Ancak lokal ölçekte kurulan bir birim için 5018 Sayılı Bütçe Kanunu, bizim gibi işlerin acil yürütülmesi gereken bir yapıda, işlerin sekteye uğramasına neden olmaktadır. Bunun ileriki dönemde değişeceğine umudum var. Aksi takdirde sıkıntılar devam eder.

**FURKAN BANAZ :** Yeni kanunla getirilen en önemli düzenlemelerden biri de bildiğiniz gibi mali saydamlık prensibidir. Mali saydamlığın sisteme getirebileceği faydaları genel olarak zikretmek gerekirse mali disiplini sağlama, etkinliği sağlama ile yolsuzluk ve rüşveti önleme fonksiyonlarını sıralayabiliriz. Bu bağlamda mali saydamlığın işleyişi açısından BUSKİ'yi nasıl değerlendiriyorsunuz, öngörülen sistem kendisinden beklenen bu fonksiyonları yerine getirebiliyor mu?

**YILMAZ EKİNCİ :** Saydamlık kavramı Türk Kamu Yönetiminde yeni bir kavramdır. Türk kamu yönetim sisteminde daha öncesinde de denetim işleri vardı aslında. Ama saydamlıkla ilgili temel argüman yenidir ve iki boyutu vardır. Biri, öncelikle yaptığımız şeyi halka ilan edeceksiniz: "Ben böyle bir bütçe yapıyorum. Bu bütçenin ödenekleri ve giderleri şu, şu, şudur." İkincisi, saydamlığın olmazsa olmazı, faaliyetlerin denetime açık olmasıdır. Bu, işlerin netliği açısından mutlaka önem arz ediyor. Çağımız demokrasi çağıdır. Demokrasi ile yaşanan ülkelerde kapalı kapıların

ardında giderlerin düzenlenmesi ya da kayıt dışı olarak birim faaliyetlerinin icra edilmesi, katılımcı demokrasi açısından uygun değildir. Bu açıdan saydamlık kavramı Türk İdare Sistemi'nde önemli bir kavramdır. Bu kavramın, katılımcı demokrasi açısından bütün bu boyutlarıyla birlikte değerlendirilmesi gerekiyor.

Saydamlığın temel unsurlarından biri, bu bağlamda harcama birim yetkisinin belirlenmesidir. Harcama birim yetkisi saydamlık açısından önemlidir. Ki ilk defa harcama birimleri, yani yatırımları gerçekleştirenler, ödenek tahsis eden birimler, kendi gelir ve giderleri ile ilgili sorumlu oldular. Bu faaliyetleri sonucu ortaya çıkan verimlilik de denetlenebilir ve yöneticinin performansı da ölçülebilir duruma geldi. Saydamlık bize bunu getirdi. Yani yönetici mazeretini, bir şeyin arkasına sığınma olayını ortadan kaldırdı. Bu önemli bir olaydır.

Bir başka husus da tabii ki saydamlığın etkinliği... Kamu mali yönetiminin önemli bir unsuru da bütçe ile ödenek tahsis edilen ödeneğin toplumsal çıktı açısından sonuç odaklı olmasıdır. Kamusal hizmetlerin “herkese eşit ve faydayı” maksimize etmesidir.

BUSKİ'ye mali saydamlık açısından bakıldığında ise; Dünya Bankası ve Avrupa Yatırım Bankası gibi gözetim firmaları tarafından denetlenmesidir. Mali saydamlık açısından Türkiye'de çok ender kuruluşlardan biridir. Şu anda analitik bütçe sisteminde bütün gider ve gelirlerin birebir görülmesi ve bütün yöneticilerin buna kolaylıkla ulaşabileceği bir sistem inşa etmişiz. Onun için ilk defa bütün hesapların ortada olduğu, yıllık faaliyet raporlarının halka ve meclise sunulduğu en öncü kuruluşlardan bir tanesidir BUSKİ.

**FURKAN BANAZ :** Bununla birlikte mali saydamlığın örnek vermek gerekirse yüksek sistem maliyeti ve bazı bilgilerin kamuoyuna açıklanma zamanlamasının yol açacağı muhtemel spekülasyonlar gibi olumsuz yansımaları olabileceği de kamuoyunda çeşitli vesilelerle tartışılmaktadır. Siz bu konuda bilhassa da BUSKİ açısından ayrıca neler söylemek istersiniz?

**YILMAZ EKİNCİ :** Sistemin maliyeti var diye mali saydamlıktan vazgeçilemez. Bilgilerin kamuoyuna açıklanması zaman ve mekâna bağlı olarak demokrasinin bir gereğidir. Şeffaf ve hesap verilebilir bir yapının olduğu yerlerde spekülasyonlara yer yoktur ve olamaz da.

**FURKAN BANAZ :** Değişim ve gelişimden, bu çerçevede yeni mali sistemden bahsettik. Bu çerçevede kamu hizmetinin başarıyla yerine getirilmesinin temel taşlarını oluşturan görev-yetki ve sorumluluk anlayışı ile ilgili düşüncelerinizi paylaşır mısınız? BUSKİ’de bu düzen sağlıklı bir şekilde işliyor mu, görev-yetki ve sorumluluk dengesi sizce BUSKİ’de sağlanabildi mi?

**YILMAZ EKİNCİ :** Küreselleşen dünyada yetki ve sorumluluk olmazsa olmaz, birbiriyle örtüşen iki temel kavramdır. Yerindelik denetimi için gereken kararların kendi içinde alınması gerekiyor. 2560 Sayılı İSKİ Kanunu, Su ve Kanalizasyon İdarelerine bunu veriyor. Çünkü bu idarelerin, karar alma ile ilgili yetkiye sahip çeşitli yönetsel kuralları var. Bunun üzerine yeniden bir karar alıcı merkezi birimin inşa edilmesinin bir anlamı yoktur. Sadece işlerin yavaşlamasına ve prosedürün artmasına neden olacaktır.

**FURKAN BANAZ :** Yeni mali sistemin öngördüğü denetim anlayışı ile ilgili neler söylemek istersiniz?

**YILMAZ EKİNCİ :** Sistemi genel olarak değerlendirirsek; denetimin sınırları iyi tespit edilmeli. Denetim, hiçbir zaman yöneticinin yerine geçip karar verme şeklinde algılanmamalıdır. Ayrıca denetim, reel gelişmelere kapalı olmamalıdır. Denetim elemanı, idareciyi suçlamadan önce olayı çeşitli sebepleriyle birlikte ve nedenleriyle bakıp yöneticiyi empati yoluyla irdelemelidir. Ayrıca, denetimi bir amaç değil; bir araç olduğu da unutulmamalıdır. Bütün bunlardan öte denetimden beklenen faydanın elde edilmesinde, üst yöneticinin yaklaşımı başat faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü denetim amaç olmaktan ziyade bir araçtır. Bu anlamda en büyük sorumluluk da o aracı kullanacak olan üst yöneticiye aittir.

**FURKAN BANAZ :** Bildiğiniz gibi 5018 Sayılı Kanun aynı zamanda Sayıştay’ın iş yükünde büyük bir artış meydana getirdi. Bir anlamda, Sayıştay hakkıyla bu sorumluluğun altından kalkabilir mi?

**YILMAZ EKİNCİ :** 5018 Sayılı Yasa’ya (denetimle ilgili olarak) iki açıdan bakmak gerekiyor. Biri içsel denetim, kurumun kendi içindeki denetim. İkinci ise dışsal denetim denilen, bizim dışımızdaki gözetleyici veya idari makamların gözetiminde yapılan denetimdir. Yani bunun da iki boyutu vardır, biri “idari” kısımla alakalı olan

Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü, biri de “mali” boyutla alakalı olan Sayıştay’dır. Bu yasanın getirdiği en önemli şeylerden biri de, su ve kanalizasyon idarelerinin işlerinin Sayıştay’ın denetimine girmiş olmasıdır. Bu, mali saydamlık açısından doğru bir boyuttur. Ancak kendi içinde eksikleri barındıran bir boyutudur. Aynı zamanda kendi gelirini ve giderini belirleyen bir kuruluş için bu uygun düşmemektedir. Bu, şu demektir: Bütçenizi kendiniz oluşturuyorsunuz, giderinizi de kendi meclisinizin kararı ile kuruyorsunuz. Denetçiniz de var. Bu yeterli görülüyor. Bir de Sayıştay denetimine tabi tutuluyorsunuz. Yani burada aslında üçlü bir denetim oluşuyor. Kendi gelir ve giderlerini kendi belirleyen, müstakil bütçeli olarak kurulan ve Büyükşehir meclisine hesap veren bir yönetsel birimiz. Ayrıca Sayıştay denetimine tabi olması anlaşılır değildir. Burada sorumluluk kimdedir. Kararların alındığı meclisi sorumlu tutmayı bürokratları sorumlu tutmak ne kadar doğrudur. Bu denetimlerden bir tanesi iç denetimdir; iki tanesi de dış denetimdir (İçişleri Bakanlığı ve Sayıştay). Bu denetimler olmasın demiyorum. En azından bu yönetsel birimlerin işlevlerini anlayacak iç denetçilerin yetiştirilmesidir. Sadece bu yasa değil birçok yasa işleri sekteye uğratmaktadır. Özellikle ihale kanunundaki sıkıntılar, mesela karar alma sürecinin uzaması gibi... Bunların değişmesi gerekiyor. Vatandaşımızı susuz bırakma lüksümüz yoktur.

**FURKAN BANAZ :** Yani siz burada iç denetimi yeterli buluyorsunuz, doğru mu anladım? Sayıştay’ı burada nereye koyuyorsunuz?

**YILMAZ EKİNCİ :** Sayıştay burada, yani genel olarak dış denetim yapabilir. Ancak genel bütçeden pay almayan, Bursa halkının yaptığı katkılarla ayakta duran bir kuruluşu, genel idari hizmetler üreten diğer birimler gibi algılamak yanlışlıktır. Çünkü BUSKİ’nin yönetim kurulu, genel kurulu, kendi içinde bir teftiş kurulu vardır. Dolayısıyla bu çifte kontrol süreci demektir, en büyük handikapı buradan kaynaklanıyor.

**FURKAN BANAZ :** 5018 Sayılı KMYK bildiğiniz üzere Türk Bütçe Sistemi’ne köklü değişiklikler getirmiştir. Bu bağlamda stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme esasları açısından BUSKİ’yi değerlendirebilir misiniz?

**YILMAZ EKİNCİ :** 2003 yılında Türkiye’de Devlet Planlama Teşkilatı’nca ilk defa stratejik planlama ile ilgili kitabı hazırlandı; akabinde kanuna dönüştü. Strateji kavram

olarak askeri bir kavramdır. En zayıf ve en güçlü noktayı tespit ederek en vurucu noktayı bulmayı hedefler. Kurumsal olarak bizim en zayıf tarafımız nelerdir? Personel mi, maliyet riskleri mi, teknoloji mi? Ya da en güçlü noktalarımız nelerdir? Hızlı hizmet üretme yetkinliği mi, personelimizin yetişmiş işgücü seviyesinin yüksekliği mi, finansal durumun potansiyeli mi? Burada birçok faktör var. İçsel faktörler var, dışsal faktörler var. Bağlı olduğumuz bir sürü ilgili kanun var. Bu arada aklıma gelmişken sorun anlamında şunu da belirteyim. Su ve kanalizasyon idareleriyle ilgili şu anda ülkemizde genel bir kanun yok. Genel bir kanunu olmayan bir birimin sular üzerinde ne kadar denetimi söz konusu olabilir? 40'ın üzerinde kanun, sayısız yönetmelik, çeşitli yönetsel birimler vb. gibi tüm bu olumsuz duruma rağmen yeni bir strateji belirleme zorunluluğu...

Biz üst yöneticiler için, kurum faaliyetleri açısından, strateji olmazsa olmazdır. Bir kere önce faaliyetler belirlenecek. Sonra amaç nedir: Bursa halkına temiz içme suyu sağlamak. Bunun için hangi tür faaliyetler yürüteceksiniz; o faaliyetleri tespit edeceksiniz. Bu faaliyetleri yürütmek için hangi kaynaklara ihtiyaç duyacaksınız: Parasal kaynaklar, araç makine donanımı ve insan kaynakları... Bu kaynakları yerinde ve zamanında koordine etmek, koordinasyonu sağlamak, bunları uyumlu bir şekilde çıktı üzerinde sonuçlandırmak hep bir yönetim becerisi gerektirir. Bu açıdan biz ilk defa BUSKİ'nin amaçlarını belirledik. Bu amaçlara ulaşan faaliyetlerini belirledik. Bu faaliyetlerin sonunda ortaya çıkan ürünle ilgili performans değerlendirmesini yaptık. Bu performansın sonuç çıktısında da yöneticinin başarısı ya da başarısızlığı söz konusudur. Bu bakımdan burada personelin sicil yönetmeliği yeniden düzenlenmelidir. Bugün personelin sicili performans esaslı bütçe ile ilişkilendirilemediği için askıda kalıyor.

**FURKAN BANAZ :** Tekrar denetim mevzuuna dönecek olursak; 5018 Sayılı Kanun Sayıştay'a, kaynakların, 3E olarak da bilinen "Tutumluluk, Verimlilik, Etkinlik" ilkesine göre kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesi olarak tanımlanan "Performans Denetimi" yapma olanağı vermektedir. Bu konudaki düşünceleriniz nelerdir?

**YILMAZ EKİNCİ :** Şimdi öncelikle teşekkür ediyorum, çok vurucu bir soru... İlk olarak; şu ana değin beyan üzerinden veyahut da usul olarak kâğıt üzerinde yapılan denetim, işlevsel açıdan yetersizdir. Denetimin doğruluğu için mutlaka saha

araştırması yapılması gerekiyor. Örnek olarak BUSKİ bu yıl içme suyu ile ilgili 20 milyon YTL harcama yaptı. Bu 20 milyon YTL'nin yerinde yapılıp yapılmadığı ile ilgili, sondaj usulüyle yer altında bazı yerlerde o düzeneğin bulunup bulunmadığına bakılması gerekiyor. Kullanılan malzeme, kullanılan boru ebatları ve gelen suyun basıncı açısından da bunların değerlendirilmesi gerekiyor. Bu, kendi açısından da olağanüstü bir devrimdir. İlk defa; devlet kurumlarına böyle bir denetim getiriyor. Usul, prosedür üzerinde değil, sahada denetim yapılmasını amaçlıyor. Ama Sayıştay buna hazır mı? Buna kolaylıkla “evet” demek mümkün değildir. Denetim mutlaka sonuç odaklı olmalıdır; yani performansı ölçebilmelidir. Bugün denetim sonuç odaklı mıdır? Sonuç odaklı olup olmadığını Sayıştay denetçilerinin mutlaka teknolojiye ve yapılan hizmetlerin niteliğinde, hangi koşullarda çalışmanın yapıldığını mutlaka görmeleri ve bilmeleri gerekiyor. Ama bugün Sayıştay'ın ciddi bir personel sıkıntısının söz konusu olduğu da bilinen bir vakadır. O anlamda Sayıştay bu yeni dünyaya göre, kendini donatmalı ve uyum sağlamalıdır.

**FURKAN BANAZ :** Burada bir de şu var. Performans esaslı denetimin mümkün olabilmesi için kanunda da zaten şart koşulduğu üzere kamu kuruluşlarının stratejik planlarının, hedeflerinin, bu hedeflere ulaşıp ulaşılamayacağını test edilmesini sağlayan performans göstergelerinin olması, kuruluşun idari yapılanmasının, yetki ve sorumlulukların buna göre tanımlanması gerekmektedir. BUSKİ’de Sayıştay’a bu imkânı sağlayabilecek sağlıklı bir işleyiş oluşturulabilmiş midir?

**YILMAZ EKİNCİ :** Tabii şu anda bir geçiş dönemindeyiz. Ben 5018 Sayılı Yasa’yı devrim olarak kabul ediyorum. Bu yasanın muhakkak bazı açmazları, eksiklikleri olacaktır. Bunlar zamanla oturacaktır. Bu sistemden vazgeçmemiz mümkün değildir. Kurumlar arasındaki koordinasyonun yetersizliği, kurumlar arasındaki yetki kargaşası da şu anda söz konusudur. BUSKİ genel müdürlük şeklinde organize olmuş bir kuruluştur. Ama Ankara Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü’ne bağlı da görünüyor. Bir genel müdürlüğün bir başka genel müdürlüğe bağlı olması, bırakın Türk İdare Sistemi’ni, dünyada böyle bir şey yoktur.

Su ve kanalizasyon idarelerinin İçişleri Bakanlığı yerine Çevre Bakanlığı’nın altında örgütlenmesi daha anlamlıdır. Maliye Bakanlığı mali boyutla ilgili denetim yapabilir. Mali boyut tümüyle Sayıştay’a devredilmiştir.

**FURKAN BANAZ :** Getirilen yeni muhasebe sistemini nasıl değerlendiriyorsunuz, eski sisteme göre artıları, varsa eksileri sizce nelerdir?

**YILMAZ EKİNCİ :** Yeni sistem 5018 Sayılı Yasa ile bir; saydamlık getiriyor. İki, etkinlik getiriyor. Üç; denetim mekanizmasını getiriyor. Dört; hizmetin verimliliğini ve sonuç odaklı olup olmadığını görme şansı veriyor. Beşincisi de en önemli olarak, muhasebe sistemi de biraz mürekkep yalamış bir insanın kolayca anlayabileceği bir dil haline gelmiştir. Eskiden herkes muhasebe dendiğinde korkardı. Bugün bir şablon şeklinde önümüze veri koyuyor. Bu anlamda önemli bir milattır. Bu yasanın çıkmasında tabii ki AB boyutunu da es geçmemek gerekiyor. Ayrıca yöneticilerin anlayabileceği mali bir sistematiğe sahiptir. Türk Kamu Yönetimi'nde de önemli bir aşamadır. Bir kere hesapların konsolide edilmesini sağlıyor, uluslararası karşılaştırmalara imkan veriyor. Devletin ekonomik ve mali politikalarının planlanmasını, uygulanmasını ve sonuçların sağlıklı bir şekilde analiz edilmesini sağlıyor. Kurumların faaliyetlerini, fonksiyonlarını mali açıdan ölçmeye ve tahlile olanak veriyor. Başka bir deyişle gelirlerin ve giderlerin sınıflandırılmasını ve karşılaştırma imkânını bize sağlıyor.

Eksileri ise kurumsal bazda değerlendirmek gerekirse, örneğin bizim gibi taşra teşkilatı olmayan birimlere ek bürokratik süreler üretiyor. Bu da hizmetlerin aksamasına sebebiyet veriyor.

**FURKAN BANAZ :** Size göre 5018 Sayılı Kanun'un kendisinden beklenen sonuçları üretebilmesi için dikkat edilmesi gereken önemli noktalar nelerdir?

**YILMAZ EKİNCİ :** 5018 Sayılı Yasa, taşra teşkilatı, alt birimi olmayan kurumların dışındaki kurumlar için tek kelimeyle mükemmel bir sistemdir. Eksiklikleri vardır. En büyük eksiklik de görebildiğim kadarıyla taşra teşkilatı olmayan birimlerde oluşturduğu sıkıntı. İkincisi; iç ve dış denetim mekanizmalarında şu anda üçlü bir yapının söz konusu olması da bir handikap yaratmıştır. Burada iç denetim mekanizmasına yönelik olarak iç denetçilerimiz vardır, bir de Teftiş Kurulu Başkanlığı vardır. Dış denetime yönelik olarak da Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü ile bir de Sayıştay boyutu bulunmaktadır. Bunların da bir geçiş dönemi olgusu olduğuna



inaniyorum. İleride dış denetimde de uzmanlaşmış kişilerle bu işin yapılacağı inancındayım. Bu denetimi yapacak kişilerin de bu kuruluşların bünyelerini iyi bilmeleri gerekiyor. Örnek olarak Milli Eğitim Bakanlığı Genel Müdürlüğü ile Su Kanalizasyon Genel Müdürlüğü'nün aynı kurallar ile denetim geçirmesi söz konusu olamaz. Küreselleşme ile birlikte dünyada birçok firma bir başka kurumun kredibilitesini analiz etmektedir. Sayıştay denetleme yapacaksa faaliyetlerin özgünlüğü ile ilgili bilgi sahibi olması ve bununla ilgili uzmanlaşmış elemana sahip olması gerekiyor.

Bugün birçok ülkede, ABD'de, İngiltere ve Fransa'da mali anlamda uzmanlaşmış kurumlar şirketlerin 6 aylık ya da yıllık faaliyet raporlarını hazırlayarak saydam bir şekilde kamuoyuna açıklayabiliyorlar. Böylece serbest piyasa şartlarında firmaların performansını ölçmektedirler.

**FURKAN BANAZ :** Yeni mali sistemin başarıya ulaşabilmesi için Maliye Bakanlığı'nın eğitim fonksiyonu olmalı mıdır?

**YILMAZ EKİNCİ :** Geçiş döneminde yasaların oluşumunda idari birimlerin eğitimi göz ardı etmemeleri gerekiyor. 5018 Sayılı Yasa yapılırken, o dönemde uzmanlardan oluşan eğitim heyetinin oluşturulması gerekiyordu. Eksik kalan bir başka boyut da budur. BUSKİ, Ankara ile ilgili herhangi bir destek alamamıştır. Literatürden taradığımız ve kendi emeğimizle ulaştığımız bilgiler oldu. Önce siz emekleyeceksiniz, sonra da başkaları gelip sizden o örneği alacaklar. Görüş almaktan çok görüş veren bir kurum haline geldik.

**FURKAN BANAZ :** Yoğun çalışma gündeminizde vakit ayırıp düşüncelerinizi paylaştığınız için çok teşekkür eder ve başarılarınızın devamını dilerim.

## SONUÇ ve ÖNERİLER

Türkiye’de uzun zamandır süre gelen yapısal alandaki değişim çabalarına mali alanda yapılan reform hareketleri de eklenmiştir. Değişik adlar altında gündeme gelen yenilik çabaları, “bütçe reformu”, “mali yönetim reformu”, “harcama reformu” gibi kavramlarla kendini göstermiştir. Bu çerçevede kamu mali yönetimi ve mali kontrol konusunda sürdürülen çalışmalar son yıllarda hızlandırılmış, bir yandan Avrupa Birliğine üyelik sürecinde mevzuat uyumunun sağlanması ve diğer yandan uluslararası kuruluşlardan dünya bankası ve IMF ile yapılan anlaşmalarla birlikte bu çalışmalar önemli ölçüde sonuçlandırılmıştır.

Kamu mali yönetim sistemimiz 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu Kanun çok az sayıda değişiklikle bugüne kadar yürürlükte kalmış ve kamu mali yönetimini düzenleyen temel kanun olma niteliğini sürdürmüştür. Söz konusu kanun uygulamada "mali mevzuatımızın anayasası" olarak da adlandırılmıştır.

Kamu mali yönetimi alanındaki çalışmalarda ortaya konulan önceki mevcut mali yönetim sistemimizin temel eksiklikleri veya bu sisteme yöneltilen başlıca eleştirileri ana başlıkları ile şu şekilde sıralamak mümkündür:

- 1927 yılından bu yana kamu mali yönetiminde kamu idarelerinin sayısı, nitelik ve teşkilat yapılarına bağlı olarak önemli değişiklikler meydana gelmiş, ancak mali yönetim sistemimiz ve 1050 Sayılı Kanun buna uygun bir değişim yaşamamıştır. Diğer taraftan, dünyada kamu mali yönetimi alanında yaşanan önemli gelişmeler sistemimize aktarılmamıştır.
- Mali yönetim sistemimizin ve bütçenin kapsamı dar kalmıştır. Ülkemizde konsolide bütçeyi oluşturan genel bütçeye dâhil daireler ve katma bütçeli idarelerin yanı sıra bunlara bağlı döner sermayeli işletmeler ve fonlar ile mahalli idare bütçeleri ve kanunla kurulan kamu tüzel kişiliğini haiz idarelerin bütçeleri olmak üzere değişik bütçe türleri bulunmaktadır. Bunlardan sadece genel ve katma bütçeler kanunla yürürlüğe konulmakta, diğer bütçeler ise yetkili idari merciler tarafından onaylanarak yürürlüğe girmektedir. Bu

bütçelerin uygulama usul ve esasları tabi olunan mevzuat hükümlerine göre önemli farklılıklar arz etmektedir.

- Bütçe dışı fonlar, görev zararı gibi yarı mali nitelikli işlemler ve benzeri uygulamalar nedeniyle bütçe dışı harcamalar artmıştır.
- Kalkınma planları ve bütçeler arasındaki bağ kopmuştur. Bütçeler plan ve programlarda öngörülen hedefleri gerçekleştirmekten uzak kalmıştır. Böylece bütçeler, stratejik karar alma aracı olmaktan çıkmıştır.
- Kamu kaynakları etkin ve verimli bir şekilde kullanılamamaktadır. Etkinlik ve verimlilik arka planda kalmış, mevzuata uygunluk-prosedürlere uygunluk ön plana çıkmıştır.
- Harcama süreci katı ön kontrol ve vize uygulamalarına tabi tutulmuştur. Bu durum bir yandan zaman kaybına neden olmakta, diğer yandan idareleri bütçe dışı kaynaklara yönlentmektedir.
- Bütçe sistemi kaynakları, harcamaları, ödenekleri ve uygulama sonuçlarını yöneticilere, karar alıcılara ve topluma yeterli ve doğru bir şekilde sunacak yapıya sahip değildir.
- Muhasebe sistemi de kamu gelir ve giderleri konusunda yöneticilere, karar alıcılara ve topluma yeterli ve doğru bilgi sunacak yapıda değildir.
- Kamu gelir ve giderlerinin denetimi etkin bir şekilde yapılamamaktadır. Sayıştay'ın denetim kapsamı dar kalmıştır.
- Kamu harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesi iyi kurulmamıştır. Bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol sürecinde idarelere yeterli inisiyatif tanınmamıştır.
- Çağdaş kamu mali yönetim anlayışında hâkim olan stratejik planlama, çok yıllık bütçeleme, performans esaslı bütçeleme, hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık, etkin iç mali kontrol ilkeleri mali yönetim sistemimizde yer almamaktadır.

Bu eksiklikleri veya eleştirileri gidermeye yönelik çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmaların sonuçları da dikkate alınarak mali yönetim sistemimizde değişiklik yapmaya yönelik düzenlemelere de gidilmiştir.

Sekizinci beş yıllık kalkınma planında;

- kamusal faaliyet alanı içinde yer alan ve hizmetin niteliği itibariyle bütçe ile ilgisi kurulması gereken kamusal harcamaların bütçe içine alınması,
- orta vadeli harcama perspektifine dayanan bütçeler hazırlanması,
- kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin kullanılmasını sağlayacak düzenlemeler yapılması,
- mali saydamlığı sağlayacak mekanizmalar geliştirilmesi,
- muhasebe ve raporlama standartlarının geliştirilmesi,
- siyasi ve yönetsel yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması, bu tanım üzerine kurulu bir hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi,
- denetimi sınırlayan düzenlemelerin kaldırılması,
- performans denetimine geçişin sağlanması

gibi önlemlere yer verilmiştir.

2001, 2002 ve 2003 yılları programlarında, Türkiye'de Saydamlığın Arttırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı'na ilişkin Bakanlar Kurulu Prensip Kararı'nda, 59 uncu Hükümet Programında, Acil Eylem Planında da benzeri ifade ve yaklaşımlara yer verilmiştir.

Maliye Bakanlığında oluşturulan bir komisyonun çalışmaları sonucunda Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Taslağı hazırlanmış, komisyon çalışmaları sırasında Avrupa Birliği, Dünya Bankası ve IMF uzmanları ile Başbakanlık, Sayıştay, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığı'ndan katılan uzmanlarla görüşmeler yapılmış ve hazırlanan tasarı 30.07.2002 tarihinde Başbakanlık'a sevk edilmiştir.

Son şekli verilen tasarı, Temmuz ayında Başbakanlık'a gönderilmiş ve Bakanlar Kurulu tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmuştur. Plan ve Bütçe Komisyonu'ndaki görüşmeler sonucunda komisyon üyelerinin katkılarıyla son şekli verilen tasarı 10.12.2003 tarihinde TBMM'de kabul edilmiş ve kanun 24.12.2003 tarihli ve 25326 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun düzenlediği hususları kapsamakta, ayrıca bu alanda dünyadaki gelişmelere uygun yeni düzenlemeler getirmekte ve ülkemizde 1927 yılından bu yana uygulanmakta olan 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nu yürürlükten kaldırmaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla;

- Bütçe bütünlüğünün sağlanması,
- Kalkınma planı ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulması,
- Sağlıklı bir hesap verme mekanizmasının kurulması,
- Harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması,
- Etkin bir iç mali kontrol sisteminin oluşturulması,
- Kamu mali yönetiminde verimlilik, etkinlik, tutumluluk, hesap verilebilirlik, şeffaflık, çok yıllık bütçeleme gibi çağdaş mali yönetim anlayışının temel ilkelerinin hâkim olması

amaçlanmıştır.

Avrupa Birliği ve diğer uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu;

- Genel hükümler
- Kamu idare bütçeleri
- Taşınır ve taşınmazlar

- Kamu hesapları ve mali istatistikler
- İç kontrol sistemi
- Dış denetim
- Yaptırımlar ve yetkili merciler
- Diğer hükümler
- Yürürlükten kaldırılan hükümler, geçici maddeler ve yürürlük

kısımlarından oluşmaktadır.

Bu kanunla kamu mali yönetimi ve kontrol sistemimizde çok önemli değişiklikler yapılmaktadır. Yapılan değişiklikleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

**1. Bu kanunla mali yönetimi ve kontrol sistemimizin temel esasları düzenlenmekte,** kamu idarelerinin bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol işlemlerinin nasıl yapılacağı belirlenmektedir. Kanun, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektedir.

Kanunun kapsamı uluslararası sınıflandırmalara uygun olarak genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri olarak belirlenmiştir. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ise merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler olmak üzere üç gruptan oluşmaktadır.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri de kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde gösterildiği üzere, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçe kapsamındaki idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumlardır. Ancak düzenleyici ve denetleyici kurumlar, mali özerkliklerinin korunması amacıyla bu kanunun belirli maddelerine tabi tutulmuştur.

**2. Bütçenin kapsamı genişletilmektedir.** Mevcut sistemimizde sadece konsolide bütçeyi oluşturan genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idarelerinin bütçeleri Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmaktadır. Bu Kanunla, Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde gösterilen merkezi yönetim kapsamında yer alan toplam (166) idarenin bütçeleri Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu adı altında TBMM'nin onayına

sunulacaktır. Diğer yandan, Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun ekinde mahalli idarelerin ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe büyüklükleri de meclisin bilgisine sunulacaktır. Bu düzenlemelerle bütçe birliği ilkesinin gereği yerine getirilmekte, parlamentonun bütçe hakkını eksiksiz olarak kullanması sağlanmaktadır.

**3. Bütçe türleri uluslararası standartlara göre yeniden belirlenerek tanımlanmıştır. Bu çerçevede uluslararası karşılaştırmalar yapılabilmesine imkân tanınmıştır.** Buna göre genel bütçe, özel bütçe, düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, sosyal güvenlik kurumu bütçesi ve mahalli idare bütçesi olmak üzere toplam beş bütçe türü olacaktır. Genel bütçe, özel bütçe ve düzenleyici ve denetleyici kurum bütçelerinin toplamı merkezi yönetim bütçesini oluşturacaktır.

**4. Planlı bütçeleme süreci çerçevesinde kalkınma planı ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulmuştur.** Kamu idarelerinin kalkınma planı, yıllık programlar ve ekonomik imkânlar çerçevesinde stratejik plan hazırlamaları ve bütçelerini stratejik planlarına dayandırmaları öngörülmüştür. Diğer yandan orta vadeli program ve buna uyumlu orta vadeli mali plan yapılacaktır. Bunlara dayalı olarak hazırlanacak bütçelerde izleyen iki yılın bütçe tahminlerine de yer verilmek suretiyle çok yıllık bütçeleme sistemine geçilmektedir.

**5. Stratejik planlama ve performansa dayalı bütçeleme sistemine geçilmektedir.** Kamu idarelerinin stratejik plan yapmaları ve bütçelerini bu planlar çerçevesinde hazırlamaları, aynı zamanda performans göstergeleri belirlemeleri ve performans denetimlerinin yapılması sağlanmıştır.

**6. Bütçe hazırlama süreci yeniden düzenlenmiştir.** Merkezi yönetim bütçe kanununun hazırlanmasından Maliye Bakanlığı sorumlu olup, bu amaçla ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonu sağlayacaktır. Merkezi yönetim bütçe kanunu hazırlama süreci Bakanlar Kurulunun Mayıs ayının sonuna kadar toplanarak Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanacak orta vadeli programı kabul etmesiyle başlayacaktır. Orta vadeli programda kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikalar, ilkeler, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükler yer alır.

Daha sonra Maliye Bakanlığı tarafından orta vadeli mali plan hazırlanmış ve Haziran ayının 15'ine kadar Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanacaktır. Orta vadeli mali planda gelecek üç yıla ilişkin gelir ve gider tahminleri, hedef açık ve borçlanma durumu, kamu idarelerinin ödenek teklif tavanları yer alacaktır.

Orta vadeli program ve orta vadeli mali plan Resmi Gazete'de yayımlanacaktır.

Orta vadeli program ve orta vadeli mali plan doğrultusunda bütçe çağrısı ve eki bütçe hazırlama rehberi Maliye Bakanlığı'nca, yatırım genelgesi ve eki yatırım programı hazırlama rehberi Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'nca hazırlanacak ve Haziran ayının sonuna kadar Resmi Gazete'de yayımlanacaktır.

Kamu idareleri stratejik planları ve bütçe hazırlama rehberinde yer alan esaslar çerçevesinde bütçe gelir ve gider tekliflerini gerekçeli olarak hazırlayacak ve Temmuz ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığı'na gönderecektir.

Makroekonomik göstergeler ve bütçe büyüklükleri en geç Ekim ayının ilk haftası içinde Yüksek Planlama Kurulunda görüşülerek karara bağlanacak ve Maliye Bakanlığı'nca hazırlanacak Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısı, mali yılbaşından yetmiş beş gün önce Bakanlar Kurulu tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulacaktır.

**7. Bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde kamu idarelerinin inisiyatifi arttırılmakta, kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemi alanındaki görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmektedir.** Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bütçeleri içerisinde ödenek aktarma imkânı getirilmiştir. Buna göre merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, aktarma yapılacak tertipteki ödeneğin, yılı bütçe kanununda farklı bir oran belirlenmedikçe, yüzde beşine kadar kendi bütçeleri içinde ödenek aktarması yapabileceklerdir. Ayrıca, niteliği itibariyle mali yıllar sınırlı tutulamayan iş ve hizmetler için ilgili kamu idaresinin en üst yöneticisinin onayıyla ertesi yıla geçen yüklenmelere girişilebilmesine imkân tanınmıştır. Kamu idarelerinin bütçe hazırlama ve uygulamaya ilişkin görevlerinin yanı sıra harcama öncesi mali kontrol yapma ve harcama sonrası iç denetimi gerçekleştirme görevlerini yerine getirmek üzere yeni bir yapılanmaya gitmeleri öngörülmüştür.



**8. Kamu mali yönetiminde görev, yetki ve sorumlulukları yeniden belirlenmiş, yetki-sorumluluk dengesi yeniden kurulmuştur.** Mali yönetim alanında siyasi, idari ve mali sorumluluk birbirinden ayrılmıştır. Bu çerçevede, kamu idarelerinde mali iş ve hizmetler, kurulacak mali hizmetler birimi tarafından yapılacak, harcamanın yapılmasına harcama yetkilileri karar verecek, harcama kararları harcama öncesinde mali kontrol yetkilileri tarafından kontrol edilecek ve dönem sonunda iç denetçiler tarafından denetlenecektir. Harcama yetkilileri, yaptıkları harcamaların mevzuata uygunluğundan mali yönden; verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri çerçevesinde de yönetsel yönden sorumlu olacaktır.

**9. Harcama sürecinde görev alan aktörler:** 5018 sayılı Kanunla harcama sürecinde görev alan aktörler farklı görev ve fonksiyonlarla yeniden belirlenmiştir. Harcama sürecinde görev yapacak aktörleri görevleri itibariyle aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

*Üst yönetici:* Kamu idaresi bütçesinin sorumlusu üst yöneticidir. Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali, belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, idarenin stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden bakana karşı, mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

*Harcama yetkilisi:* Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin üst yöneticisi harcama yetkilisidir. Mevcut bütçe uygulamasında bu unvan hiyerarşik olarak genel müdür ve eşitine denk gelmektedir. Harcama yetkilisi harcama talimatı verir ve ödeme emrini imzalar. Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından sorumlu olacaklardır.

*Mali hizmetler birimi:* Mali hizmetler birimi, kamu idaresinin bütçesini hazırlamak, izleyen iki yılın bütçe tahminlerini yapmak, bütçe kayıtlarını tutmak, ödenek gönderme belgelerini düzenlemek, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri

derlemek ve raporlamak, harcama yapılması ve gelir toplanmasına ilişkin mali işlemleri yürütmek, kesin hesabı hazırlamak gibi görevleri gerçekleştirecektir.

*Mali kontrol yetkilisi:* Harcama kararlarını önceden kontrole tabi tutarak vize eder

veya uygun görüş verir. Hangi karar ve işlemlerin vize veya uygun görüşe tabi tutulacağı maliye bakanlığınca belirlenecektir. Mali kontrol yetkilileri yaptıkları vize ve verdikleri uygun görüşlerden sorumlu olacaktırdır.

*Gerçekleştirme görevlileri:* Harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler.

*Muhasebe yetkilisi:* Ödeme belgelerinde yetkililerin imzası, ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olması, maddi hata bulunup bulunmadığı ve hak sahibinin kimliği yönlerinden kontrol yapar, ödemeyi gerçekleştirir ve muhasebe kayıtlarını tutar.

## **9. Kamu mali yönetiminde mali saydamlığı sağlayacak düzenlemeler yapılmıştır.**

Bu çerçevede,

- tüm gelir ve giderlerin bütçelerde yer alması,
- kanunda öngörülen bütçeler dışında bütçe yapılmaması,
- stratejik planlar, bütçeler, kamu hesapları ve mali istatistiklerin kamuoyuna açık olması,
- kamu idarelerinin kesin hesap ve faaliyet raporları düzenlemek suretiyle yetkili mercileri ve kamuoyunu bilgilendirmeleri

sağlanmıştır.

Hesap verme sorumluluğunun yerine getirilebilmesi için harcama yetkililerinin "birim faaliyet raporu", üst yöneticilerin "idare faaliyet raporu", İçişleri Bakanlığı'nın mahalli idare faaliyet raporları hakkında "değerlendirme raporu", Maliye Bakanlığı'nın "genel faaliyet raporu" düzenlemesi öngörülmüştür.

## **10. Halen harcama öncesinde Maliye Bakanlığı tarafından yapılmakta olan taahhüt ve sözleşme tasarılarının vize işlemi ile Sayıştay Başkanlığı tarafından**

**yapılmakta olan vize ve tescil işlemleri kaldırılmaktadır.** Harcama öncesi kontrol görevinin kamu idarelerinin yönetim sorumluluğuna ait olduğu anlayışına paralel olarak Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'ın harcama öncesinde yapılan vize ve tescil işlemlerine son verilmiştir. Bu suretle harcama öncesinde yapılan işlemler azaltılarak harcama süreci hızlandırılmaktadır.

**11. Sayıştay denetiminin kapsamı genişletilmiştir.** Genel yönetim kapsamında yer alan tüm idareler Sayıştay denetimine tabi tutulmuştur.

**12. Kamuda sürekli ve sistematik bir biçimde işleyen bir iç denetim sistemi kurulması amaçlanmıştır.** Sürekli ve düzenli bir denetim yapılmasını sağlamak amacıyla, harcama sonrası iç denetimi gerçekleştirmek üzere, iç denetçilerin atanması öngörülmektedir. Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulacak iç denetim koordinasyon kurulu tarafından da iç denetim standartları ve yöntemleri belirlenecek, iç denetçilerin koordinasyonu ve eğitimi sağlanacak, rehberlik hizmetleri sunulacaktır.

**13. Bu Kanunla kamuda muhasebe birliği sağlanmaktadır.**

Genel idare kapsamındaki tüm kamu idarelerinde aynı muhasebe sistemi kullanılacaktır. Bu çerçevede tüm hesapların konsolide edilebilmesine ve uluslararası karşılaştırmalar yapılabilmesine imkan tanınmaktadır.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin uygulayacağı muhasebe ve raporlama standartları, çerçeve hesap planı ve düzenleyecekleri raporların şekil, süre ve tür itibarıyla tespiti Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulacak bir kurul tarafından yapılacaktır.

Bütün mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması zorunludur. Kamu gelir ve giderleri tahakkuk esasına göre, bütçe gelir ve giderleri nakit esasına göre muhasebeleştirilecektir.

**14. Kamu maliyesine ilişkin mali istatistiklerin hazırlanması ve kamuoyuna sunulması öngörülmüştür.** Buna göre, kamu maliyesine ilişkin olarak sağlıklı tahminler yapılması ve kararlar alınmasına yardımcı olmak üzere bütün kamu idarelerinin mali verileri bir bütünlük içerisinde sunulabilecektir. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali istatistikleri maliye bakanlığınca aylık olarak

yayınlanacaktır. Merkezi yönetim kapsamı dışındaki kamu idareleri ise mali istatistiklerini hazırlayarak belirlenecek sürede Maliye Bakanlığı'na gönderecektir. Böylece genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler Maliye Bakanlığı'nca derlenecektir.

**15. Döner sermaye işletmeleri ve fonlar tasfiye edilmektedir.**

Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde kurulmuş bulunan döner sermaye işletmeleri ve fonlar 31.12.2007 tarihine kadar tasfiye edilmesi öngörülmüştür. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulmuş bulunan döner sermaye işletmeleri ve fonların bütçeleri ilgili idarelerin bütçeleri içinde yer alacaktır.

**16. Kanunun bazı hükümleri yayımı tarihinde, bazı hükümleri de 1.1.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmekle beraber, bu kanunla öngörülen mali yönetim ve kontrol sistemi esas itibariyle 1.1.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir.** Bu süre içinde kanunda öngörülen ikincil mevzuatın hazırlanması sağlanmıştır.

**17. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun mali yönetim ve kontrol alanında köklü değişiklikler getirmesi nedeniyle,** diğer mevzuatın buna uyumlaştırılması, ikincil mevzuatın hazırlanması ve kamu idareleri ile diğer gerçek ve tüzel kişilerin uyumunun sağlanması için bir geçiş dönemi öngörülmüştür. Geçiş dönemi 31.12.2007 tarihinde sona ermiştir.

Bu çalışma sonucunda, geçiş döneminin de sona ermesiyle birlikte, yürürlüğe konulan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun uygulaması hakkında olumsuz anlamda aşağıdaki hususlar tespit edilmiş ve bu hususlarda önerilerde bulunması uygun görülmüştür.

Birincisi; 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun kapsam tanımının yapıldığı maddesinde yer alan, merkezi yönetim kapsamında bulunan kamu idareleri, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarından oluşmakta olan genel yönetim kapsamına giren kamu idarelerinin her birisi için farklı bir muhasebe yönetmeliğinin öngörülmüş olmasının uygulamada birlik prensibine aykırı düştüğü tespit edilmiştir.

Merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tümü için tek bir uygulama yönetmeliğinin

hazırlanıp hayata geçirilmesinin genel yönetimde muhasebe birliğini sağlayacağı düşünülmektedir.

İkincil olarak; 5018 Sayılı Yasa, merkezi Ankara’da bulunan bir genel müdürlük ve ona bağlı taşra teşkilatları şeklinde alt birimleri bulunan kurumlar için çok önemli olumlu sonuçları beraberinde getirmekle, herhangi bir taşra teşkilatı bulunmayan, yerel ölçekte kurulan birimler için çeşitli olumsuz sonuçlara da yol açmaktadır. Çünkü bu söz konusu yerel ölçekli kuruluşların içindeki her dairenin ya da alt biriminin kendi içlerinde misal olarak gider ayrıştırması yapması, ayrı mal ve hizmet alımlarına gitmesi öncelikle “hizmetin bütünselliği” ilkesine aykırı düşmektedir. Ayrıca bu uygulama hem parasal hem de zamansal maliyet olarak olumsuz sonuçlara yol açmaktadır. Yasada bu tip yerel ölçekli birimler için farklı düzenlemeler yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Bu bağlamda bir diğer husus; genel bütçeden pay almayan, kendi gelir ve giderini kendisi belirleyen, bunlardan ötürü zaten belediye meclisinin denetimine tabi olan, ayrıca bir de iç denetçiler ve Teftiş Kurulu tarafından denetlenen ve nihayetinde halka hesap veren yerel ölçekli kuruluşların, bununla kalmayıp bir de Sayıştay tarafından ayrıntılı denetime tabi tutulmasının, örneğin konusu su gibi hayati bir mesele olan su ve kanalizasyon idaresi gibi birimlerde işleyişi yavaşlattığı hatta sekteye uğrattığı tespit edilmiştir. Ayrıca belediye meclisinin aldığı kararlardan birimin bürokratlarını sorumlu tutmak da hukuki açıdan sorunludur. Bu noktada, kanunda, genel idari hizmet üreten birimler ile yerel ölçekte hizmet üreten birimler ile ilgili, denetim hususunda bir ayrıma gidilmesi ve Sayıştay’ın bu noktada sadece genel denetim uygulaması uygun görülmüştür.

Bir başka husussa; performans esaslı bütçelemeden maksimum faydayı sağlayabilmek için, performans esaslı bütçe ile personel sicillerinin ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda Personel Sicil Yönetmeliği’nde gerekli değişiklikler yapılmalıdır.

Sayıştay’ın 5018 Sayılı Kanun’un kendisine verdiği “performans denetimi” yapma hususunda da yeterlilik sahibi olup olmadığı noktasında şüpheler bulunmaktadır. Bu denetimin hakkıyla yapılabilmesi için Sayıştay’ın kendisini çağımızdaki gelişmelere, bu konudaki uluslararası standartlara uyarlaması ve her kurumun kendisine has faaliyetlerinin özgünlüğü ile ilgili bilgi sahibi olması gerekmektedir. Bu da konusunda

uzmanlaşmış, eğitimli dış denetçilerin varlığıyla mümkün olabilecek bir durumdur. Hem bu husus bakımından, hem de 5018 Sayılı yeni Yasa ile iş yükünde meydana gelen artış bakımından Sayıştay'ın personel sıkıntısının çözülmesi gerekmektedir.

Son olarak da bu söz konusu düzenlemeler sonucu oluşan yeni mali sistem hakkında kamu personelinin eğitilmesi noktasında eksikliklerin ya da ağır işleyen bir sürecin söz konusu olduğu kanısına varılmıştır.

## KAYNAKÇA

- ARCAGÖK, M., S. (2004), “Yeni Mali Yönetim Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol”, 20. Maliye Sempozyumu, T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, *Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma*, Yayın No:1, Karahayıt/Denizli, s. 4.
- ARIN, T. (1999), “Parlamentar Bütçe Denetiminin Plan ve Bütçe Komisyonu Yapı ve İşlevleri Üzerine Uluslararası Karşılaştırma”, TESEV, *Seminer*, 22 Kasım, İstanbul, s. 1, 26.
- ARSLAN, M. (2004), “Orta Vadeli Harcama Sistemi (Çok Yıllı Bütçeleme) ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 54, Temmuz-Eylül, s. 7.
- ATİYAS, I., SAYIN, Ş. (2005), *Siyasi Sorumluluk, Yönetim Sorumluluk ve Bütçe Sistemi*.
- ASKER, A.Ekber, KILIÇOĞLU, A. (1995), *Belediye Bütçe ve Muhasebe Sistemi*, Ankara.
- BADEM, A.Cemkut (2003), *Türk Bütçe Sistemi İçinde Belediye Muhasebesi ve Bir Uygulama*, Kocaeli Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- BAYAR, D. (2004), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?”, *Maliye Dergisi*, Sayı 144, Mart-Nisan, s. 47, 48, 49, 57.
- BÜMKO (Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü) (2005), *Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok Yıllı Bütçeleme*, 29/30 Haziran, Ankara.
- DEVİRİM, F., ATALAY, A. (2000), “Küreselleşme Sürecinde Sosyal Devlet Anlayışındaki Değişmelerin Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Açısından Değerlendirilmesi”, 15. Maliye Sempozyumu, T.C. Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, *Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi Ve Denetiminin Yeri*, 15-17 Mayıs, Yayın No:3, Antalya, s. 49.

- DİŞLİ, M., KIZILKAYA, E. (2004), *Çözümlü Devlet Muhasebesi*.
- DPT, *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*.
- DPT (2000), *VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, DPT Yayınları, Ankara, s. 22, 23, 24, 34, 42.
- DUMANOĞLU, S. (2005), “Belediyelerde Muhasebe Sistemi ve Hizmet Maliyetlerinin Takibi”, *Muhasebe Finansman Dergisi*, Nisan.
- DÜNYA BANKASI (2001), *Kamu Harcamaları ve Kurumsal Yapının Değerlendirilmesi*, Başbakanlık Basımevi, Ankara, s. 8.
- ERÜZ, E. (2005), “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme”, 20. Maliye Sempozyumu, , T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, *Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma*, Yayın No:1, Karahayıt/Denizli, s. 62, 67, 68, 70.
- HAFTACI, V. (2006/2), “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Belediyelerde Yeni Muhasebe Düzeni”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 12, s. 83-107.
- GÖKÇEN, G. (1998), *Belediyelerde Muhasebe Sistemi ve Organizasyonu*, Der Yayınları, İstanbul.
- İŞİT, S. Günal (1993), *Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Tüzüğü Açıklaması*, Mahalli İdareler Derneği Yayını, Ankara.
- İPEK, M. (2007), “Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği İle Mahalli İdareler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği Arasındaki Temel Farklılıklar Ve Benzer Yönler”, *Mali Kılavuz Dergisi*, s. 44, 45, 46, 47.
- KERİMOĞLU, B. (2004a), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi”, *Mali Kılavuz*, Sayı 23, Ocak-Mart, s. 17.



- KIZILKAYA, E. (2003), “Bir Bürokrasi Klasığı: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı 21, Temmuz-Eylül, s. 115.
- KONUKMAN, A., OYAN, I. (2000), “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Tespit ve Öneriler”, 15. Maliye Sempozyumu, T.C. Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, *Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi Ve Denetiminin Yeri*, 15-17 Mayıs, Yayın No:3, Antalya, s. 170.
- KURTULUŞ, E. (1986), “Devlette Saydamlık, Yolsuzluk”, *Maliye Yazıları*, Sayı 58, Ocak-Mart 1998, s.6.
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (2002), *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Eğitim El Kitabı*, Türk Tarih Kurumu Yayınevi, Ankara.
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (2002), *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları*, Mayıs, Ankara.
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (2007),  
<http://www.muhasibat.gov.tr>, 12.12.2007
- Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği (2007),  
<http://www.mukder.org.tr>, 12.12.2007
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (2005), *Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları, Nakit Esasından Tahakkuk Esasına*, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Çalışma Grubu, Kasım, Ankara, s.1-13.
- MUTLUER M., ÖNER E., KESİK A. (2005), *Bütçe Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, s.135.
- SHAND, D. (1986), “OECD Üye Ülkelerinde Bütçe Reformları (Çeviren: Hakkı ODABAŞ)”, *Maliye Dergisi*, Sayı 130, Ocak-Nisan 1986, s. 101.
- ŞALCI, F. (2005), “Kamu Mali Yönetiminde Saydamlığın Sisteme Olumlu ve Olumsuz Etkilerinin Değerlendirilmesi”, *G.Ü.S.B.F. Dergisi*, Sayı 3, Ocak, s. 2.

ÜÇBAŞ, A. (2004), “5018 Sayılı Kanunun Kamu Maliyesine Getirdikleri”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı 25, Temmuz-Eylül, s. 43.

YILMAZ, O. (2001), *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*.

YILMAZCAN, D. (2005), “Mali Saydamlık Kavramı”,

[http://www.mc-med.org.tr/NewActivities/Transparency/Doc/mali\\_saydamlik.doc](http://www.mc-med.org.tr/NewActivities/Transparency/Doc/mali_saydamlik.doc),

10.04.2008

## **EKLER**

### **EK: 1. IMF İYİ UYGULAMALAR TÜZÜĞÜ**

#### **I. Görev ve Sorumluluklarda Açıklık ve Netlik**

**1.1.** Kamu sektörü ekonominin geri kalanından net bir şekilde ayrıştırılmalıdır ve hükümet içerisindeki roller çok iyi tanımlanmalıdır.

**1.1.1.** Kamu sektörü ile ekonominin geri kalanı arasındaki sınır net bir şekilde tanımlanmalı ve herkesçe anlaşılmalıdır. Kamu sektörü hem merkezi hükümeti, hem de alt seviyeleri ve bütçe dışı faaliyetleri kapsamalıdır.

**1.1.2.** Ekonominin geri kalanında hükümetin oynadığı rol (örneğin kanuni düzenlemeler veya mülkiyet ilişkileri) kamuoyuna açık olmalıdır ve ayırım gözetmeyen net kural ve uygulamalar üzerine kurulu olmalıdır.

**1.1.3.** Hükümetin farklı seviyeleri arasındaki ve yasama, yürütme ve yargı kolları arasındaki sorumluluk dağılımını net bir şekilde tanımlanmalıdır.

**1.1.4.** Bütçe ve bütçe dışı faaliyetlerin koordinasyonu ve yönetimi için açık mekanizmalar oluşturulmalı ve diğer kamu birimlerine (örneğin Merkez Bankası, devlet kontrolündeki finansal ve finansal olmayan kurumlar gibi) ilişkin iyi tanımlanmış düzenlemeler bulunmalıdır.

**1.2.** Mali Yönetim için şeffaf ve net, hukuksal ve idari bir çerçeve olmalıdır.

**1.2.1.** Mali Yönetim, bütçe içi ve bütçe dışı faaliyetleri kapsayan etkin kanunlar ve idarî kurallar tarafından yönetiliyor olmalıdır. Herhangi bir hükümet fonu kullanımı veya harcaması hukuksal bir yetkiye dayanmalıdır.

**1.2.2.** Vergilerin açık bir hukuksal dayanağı olmalıdır. Vergi kanunları ve kuralları kolay ulaşılır ve anlaşılır olmalıdır; uygulanmasında ise idari inisiyatifi net kriterler yönlendirmelidir.

**1.2.3.** Kamu hizmetlileri için geçerli olan ahlaki standartlar net ve açık bir şekilde duyurulmuş olmalıdır.

## **II. Bilginin Kamuoyuna Açık Olması**

**2.1.** Kamuoyu, hükümetin geçmiş, mevcut ve gelecekteki mali faaliyetleri hakkında tamamen bilgilendirilmelidir.

**2.1.1.** Yıllık bütçe, merkez hükümetinin tüm operasyonlarını detaylı bir şekilde kapsarken, merkezi hükümetinin bütçe dışı faaliyetleri ile ilgili bilgiyi de sunmalıdır. Buna ek olarak hükümetin alt seviyelerinin gelir ve giderleri ile ilgili yeterli veri de sunmalıdır.

**2.1.2.** Yıllık bütçeleri kıyaslayabilmek için, bütçeyi takip eden 2 yıla ait önemli bütçe bileşenlerinin tahminleri ve önceki 2 mali yılın sonuçları sunulmalıdır.

**2.1.3.** Vukuu muhtemel yükümlülükler, vergi harcamaları, mali faaliyetlerin yapısı ve mali önemlerini belirten tablolar yıllık bütçe ile birlikte yayınlanmalıdır.

**2.1.4.** Merkezi hükümet, hükümet borçlarının ve mali varlıklarının yapısı ve seviyesi ile ilgili bilgileri düzenli olarak yayınlamalıdır.

**2.2.** Mali bilgilerin düzenli yayınlanması konusunda kamuoyuna karşı açık bir taahhüde bulunmuş olunmalıdır.

**2.2.1.** Mali bilgilerin yayınlanması konusunda somut taahhütler olmalıdır.

**2.2.2.** Kamuoyuna mali raporlamanın ne zaman yapılacağı konusunda takvimler sunulmalıdır.

## **III. Saydam Bütçe Hazırlığı, Uygulaması ve Raporlaması**

**3.1.** Bütçe ile ilgili dokümanlar, mali politika hedeflerini, makroekonomik çerçeveyi, bütçenin dayanağını ve önemli mali riskleri de belirtmelidir.

**3.1.1.** Yıllık bütçenin çerçevesi mali politikaların hedefini belirten açıklamalar ve sürdürülebilir mali politikaların değerlendirmesinden oluşuyor olmalıdır.

**3.1.2.** Benimsenen tüm mali kurallar (örneğin dengeli bütçe koşulu veya hükümetin alt kademeleri için geçerli olan borç limitleri gibi) açıkça belirtilmelidir.

**3.1.3.** Yıllık bütçe, kapsamlı ve tutarlı bir makroekonomik çerçeve içerisinde sunulmalı ve bütçe hesaplamalarının altında yatan ekonomik varsayımlar ve önemli parametreler (örneğin efektif vergi oranları) açıkça sunulmalıdır.

**3.1.4.** Yıllık bütçeye katılan yeni politikalar mevcut yükümlülüklerden ayrıştırılmalıdır.

**3.1.5.** Ekonomik varsayımlardaki değişiklikler ve belli başlı giderlerin belirsiz maliyetleri (örneğin mali yeniden yapılanma) dahil olmak üzere, yıllık bütçeye ilişkin önemli riskler belirlenmeli ve rakamsal olarak belirtilmelidir.

**3.2.** Mali hesaplar politika analizlerinin yapılmasını ve hesap verme işlevini teşvik edecek şekilde ve muhasebe güvenilirliği içerisinde sunulmalıdır.

**3.2.1.** Hükümet işlemleri gelir, gider ve finansmanı ayrıştırarak brüt olarak raporlanmalıdır. Giderler de ekonomik, fonksiyonel, kurumsal ve finans olmak üzere 4 kategoride ele alınmalıdır.

**3.2.2.** Önemli bütçe programlarının hangi hedeflere ulaşmayı amaçladığı (örneğin ilgili sosyal göstergelerin iyileştirilmesi) bildirilmelidir.

**3.2.3.** Hükümetin genel dengesi, hükümetin mali durumunu belirten standart, özet bir gösterge olmalıdır. Sadece genel dengeye dayalı kararlar almanın doğru olmadığı ekonomik koşullar halinde, genel denge dışı mali göstergeler (örneğin yapısal bilanço) tarafından desteklenmelidir.

**3.2.4.** Yıllık bütçe ve nihai hesaplarda da, kullanılan muhasebe temeli (örneğin nakit veya tahakkuk muhasebesi) açıklanmalı, bütçe verilerinin hazırlanışı ve sunumunda kullanılan standartları belirtmelidir.

**3.3.** Onaylanmış harcamaların uygulanması ve denetlemesi ile ilgili prosedürler açıkça belirtilmelidir.

**3.3.1.** Kapsamlı ve uyumlu bir muhasebe sistemi oluşturulmalıdır. Bu sistem, ödeme gecikmelerinin değerlendirilmesinde güvenilir bir temel oluşturmalıdır.

**3.3.2.** İstihdam ve tedarik ile ilgili prosedürlerin standardı oluşturulmalı ve ilgilenen tüm tarafların ulaşabilmesi sağlanmalıdır.

**3.3.3.** Bütçe uygulamaları iç denetime tabii tutulmalı ve denetim prosedürleri incelemeye açık olmalıdır.

**3.4.** Mali raporlama, zamanında, kapsamlı ve güvenilir olup bütçeyle olan sapmaları belirlemelidir.

**3.4.1.** Bütçe içi ve bütçe dışı sonuçlar yıl içerisinde düzenli olarak raporlanmalı ve orijinal hesaplamalarla kıyaslanmalıdır. Hükümetin alt seviyelerine ait detaylı bilgilerin eksikliği halinde, mali durumları ile ilgili mevcut göstergeler sunulmalıdır.

**3.4.2.** Bütçe dışı faaliyetlere ilişkin belgelerle birlikte zamanlı, kapsamlı, ve denetlenmiş genel bütçe hesapları yasamaya sunulmalıdır.

**3.4.3.** Önemli bütçe programlarının hedefleri doğrultusunda elde edilen sonuçlar yasamaya raporlanmalıdır.

#### **IV. Dürüstlük için Güven Vermek**

**4.1.** Mali bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği kamu ve özel kesimlerin incelemesine açık olmalıdır.

**4.1.1.** Hükümet hesaplarının doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin raporları kamuoyuna ve yasamaya sunmakla sorumlu olan ulusal bir denetim birimi veya eşdeğer bir kurum, yasama tarafından görevlendirilmelidir

**4.1.2.** Makroekonomik öngörüler, varsayımlarıyla birlikte, bağımsız uzmanların incelemesine açık olmalıdır.

**4.1.3.** Mali istatistiklerin doğruluğu ve güvenilirliği, ilgili birimlerin kurumsal bağımsızlığı ile arttırılmalıdır.

## EK 2. FALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Tarih : 27.08.2008 11:18:04

FALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Kurumun Adı : BUSKİ Bursa Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü

Birimin Adı : Tümü ...

Yılı : 2008

Ayı : Ocak – Ağustos

Hesap Kodu	Yardımcı Hes.					GELİRLERİN TÜRÜ	2004	2005	2006
	Kod1	Kod2	Kod3	Kod4	Kod5				
600	0	0	0	0	0	GELİRLER HESABI	0,00	0,00	133.403.562,10
600	3	0	0	0	0	Teslimat ve Mübâhaye Gelirleri	0,00	0,00	102.033.846,12
600	3	1	0	0	0	Maliye Hizmet Satış Gelirleri	0,00	0,00	101.966.713,62
600	3	1	1	0	0	Mal Satış Gelirleri	0,00	0,00	77.000,21
600	3	1	1	0	0	Şartname, Basılı Broşür Form Satış Gelirleri	0,00	0,00	77.000,21
600	3	1	2	0	0	Hizmet Gelirleri	0,00	0,00	101.889.713,41
600	3	2	2	38	0	Su Hizmetlerine İlişkin Gelirler	0,00	0,00	95.431.229,51
600	3	1	2	99	0	Diğer Hizmet Gelirleri	0,00	0,00	6.438.483,90
600	3	6	0	0	0	Kira Gelirleri	0,00	0,00	87.132,50
600	3	6	1	0	0	Tasarruflar	0,00	0,00	81.770,21
600	3	6	1	1	0	Lojman Kira Gelirleri	0,00	0,00	68.759,16
600	3	6	1	99	0	Diğer Tasarruflar Kira Gelirleri	0,00	0,00	13.011,05
600	3	6	2	0	0	Tasarruflar	0,00	0,00	5.362,29
600	3	6	2	1	0	Tasarruflar Kira Gelirleri	0,00	0,00	5.362,29
600	5	0	0	0	0	Diğer Gelirler	0,00	0,00	17.234.868,41

Hesap Kodu	Yardımcı Hes.					GELİRLERİN TÜRÜ	YTL	YTL	YTL
	Kod1	Kod2	Kod3	Kod4	Kod5				
630	0	0	0	0	0	GİDERLER HESABI	0,00	0,00	79.805.704,69
630	0	0	0	0	0	Personel Giderleri	0,00	0,00	15.376.099,83
630	1	1	0	0	0	Memurlar	0,00	0,00	4.954.074,681
630	1	1	1	0	0	Temel Maaşlar	0,00	0,00	2.204.813,281
630	1	1	1	1	0	Temel Maaşlar	0,00	0,00	2.204.813,281
630	2	0	0	0	0	Zamir ve Tazminatlar	0,00	0,00	1.591.583,81
630	2	1	0	0	0	Zamir ve Tazminatlar	0,00	0,00	1.591.583,81
630	3	0	0	0	0	Ödenekler	0,00	0,00	7.629.321
630	3	1	0	0	0	Ödenekler	0,00	0,00	7.629.321
630	4	0	0	0	0	Sosyal Faahlar	0,00	0,00	187.244,141
630	4	1	0	0	0	Sosyal Faahlar	0,00	0,00	187.244,141
630	5	0	0	0	0	Ek Çalışma Karşılıkları	0,00	0,00	163.441,98
630	5	1	0	0	0	Ek Çalışma Karşılıkları	0,00	0,00	163.441,98
630	6	0	0	0	0	Ödüllere İhtiyarlar	0,00	0,00	798.139,97
630	6	1	0	0	0	Ödüllere İhtiyarlar	0,00	0,00	798.139,97
630	9	0	0	0	0	Diğer Personel Giderleri	0,00	0,00	1.202,18

600	5	0	0	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.094.984,19
600	5	1	9	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.094.984,19
600	5	1	9	1	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.920.562,86
600	5	1	9	3	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	163.835,29
600	5	1	9	99	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10.586,04
600	5	2	0	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	14.681.860,42
600	5	2	2	2	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	14.681.860,42
600	5	2	2	51	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	14.681.860,42
600	5	9	0	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	458.023,80
600	5	9	1	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	458.023,80
600	5	9	1	99	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	458.023,80
600	11	0	0	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	16.114.847,57
600	11	1	0	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	27.722,65
600	11	2	0	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	16.086.196,72
600	11	3	0	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	928,20

630	1	2	1	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.202,18
630	1	2	0	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10.439,38
630	1	2	1	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	9.731,661
630	2	1	2	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	9.731,661
630	2	2	0	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	707,72
630	2	2	2	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	707,72
630	1	3	0	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10.408.050,26
630	3	1	0	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6.676.601,02
630	3	1	1	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6.638.543,39
630	3	1	2	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	38.057,63
630	3	2	0	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	20.449,62
630	3	2	1	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	20.449,62
630	3	3	0	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.368.747,75





630	3		9	0	0	Diğer Mal ve Malzeme Alımları	0,00	0,00	351.955,68
630	3		9	1	0	Diğer Mal ve Malzeme Alımları	0,00	0,00	351.955,68
630	3	2	0	0	0	Tüketime Yönelik Mal Ve Malzeme Alımları	0,00	0,00	5.402.954,51
630	3	2	1	0	0	Kırtasiye ve Büro Malzemesi Alımları	0,00	0,00	132.694,81
630	3	2	1	1	0	Kırtasiye Alımları	0,00	0,00	16.611,38
630	3	2	1	2	0	Büro Malzemesi Alımları	0,00	0,00	102.536,73
630	3	2	1	3	0	Periyodik Yayın Alımları	0,00	0,00	7.222,00
630	3	2	1	4	0	Diğer Yayın Alımları	0,00	0,00	3.240,00
630	3	2	1	5	0	Baskı ve Cilt Giderleri	0,00	0,00	3.084,70
630	3	2	2	0	0	Su ve Temizlik Malzemesi Alımları	0,00	0,00	130.309,36
630	3	2	2	1	0	Su Alımları	0,00	0,00	113.899,81
630	3	2	2	2	0	Temizlik Malzemesi Alımları	0,00	0,00	16.409,55
630	3	2	3	0	0	Enerji Alımları	0,00	0,00	4.625.725,10
630	3	2	3	1	0	Yakacak Alımları	0,00	0,00	138.122,59
630	3	2	3	2	0	Akaryakıt ve Yağ Alımları	0,00	0,00	485.354,30
630	3	2	3	3	0	Elektrik Alımları	0,00	0,00	4.002.248,21
630	3	2	5	0	0	Giyim ve Kuşam Alımları	0,00	0,00	39.994,20
630	3	2	5	1	0	Giyecek Alımları	0,00	0,00	39.994,20
630	3	2	6	0	0	Özel Malzeme Alımları	0,00	0,00	36.817,53
630	3	2	6	1	0	Laboratuvar Malzemesi ile Kimyevi ve Temrinlik Malzeme Alımları	0,00	0,00	17.937,50
630	3	2	6	2	0	Tıbbi Malzeme ve ilaç Alımları	0,00	0,00	162,50
630	3	2	6	3	0	Zirai Malzeme ve ilaç Alımları	0,00	0,00	18.717,53
630	3	2	7	0	0	Güvenlik ve Savunmaya Yönelik Mal, Malzeme ve Hizmet Alımları, Yapımları ve Giderleri	0,00	0,00	2.373,00
630	3	2	7	3	0	Mühimmat Alımları	0,00	0,00	2.373,00
630	3	2	9	0	0	Diğer Tüketim Mal ve Malzemesi Alımları	0,00	0,00	435.040,51
630	3	2	9	90	0	Diğer Tüketim Mal ve Malzemesi Alımları	0,00	0,00	435.040,51
630	3	3	0	0	0	Yolluklar	0,00	0,00	30.430,84
630	3	3	2	0	0	Yurtiçi Sürekli Görev Yollukları	0,00	0,00	21.656,93
630	3	3	2	1	0	Yurtiçi Sürekli Görev Yollukları	0,00	0,00	21.656,93

630	3	3	3	0	0	Yurtdisi Geçici Görev Yolluklari	0,00	0,00	3.614,34
630	3	3	3	1	0	Yurtdisi Geçici Görev Yolluklari	0,00	0,00	3.614,34
630	3	3	5	0	0	Yolluk Tazminatları	0,00	0,00	5.159,57
630	3	3	5	1	0	Seyyar Görev Tazminatları	0,00	0,00	5.159,57
630	3	4	0	0	0	Görev Giderleri	0,00	0,00	733.296,63
630	3	4	2	0	0	Yasal Giderler	0,00	0,00	614.757,24
630	3	4	2	3	0	Kusursuz Tazminatlar	0,00	0,00	315.548,14
630	3	4	2	4	0	Mahkeme Harç ve Giderleri	0,00	0,00	299.209,10
G30	3	4	3	0	0	Ödenecek Vergi, Resim, Harçlar ve Benzeri Giderler	0,00	0,00	118.539,39
630	3	4	3	1	0	Vergi Ödemeleri ve Benzeri Giderler	0,00	0,00	99.457,33
630	3	4	3	2	0	İşletme Ruhsatı Ödemeleri ve Benzeri Giderler	0,00	0,00	806,34
630	3	4	3	90	0	Diğer Vergi, Resim ve Harçlar ve Benzeri Giderler	0,00	0,00	18.275,72
630	3	5	0	0	0	Hizmet Alımları	0,00	0,00	22.329.708,54
630	3	5		0	0	Müşavir Firma ve Kişilere Ödemeler	0,00	0,00	16.979.273,92
630	3	5		1	0	Etüt-Proje Bilirkişi Ekspertiz Giderleri	0,00	0,00	699.929,65
630	3	5		3	0	Bilgisayar Hizmeti Alımları	0,00	0,00	5.475,00
630	3	5		4	0	Müteahhitlik Hizmetleri	0,00	0,00	14.431.758,22
630	3	5		6	0	Enformasyon ve Raporlama Giderleri	0,00	0,00	59.698,50
630	3	5		7	0	Danışma Yönetim ve İşletim Giderleri	0,00	0,00	521.552,78
630	3	5	1	8	0	Temizlik Hizmeti Alımları	0,00	0,00	840.515,31
630	3	5	1	90	0	Diğer Müşavir Firma ve Kişilere Ödemeler	0,00	0,00	420.344,46
630	3	5	2	0	0	Haberleşme Giderleri	0,00	0,00	177.606,25
630	3	5	2	1	0	Posta ve Telgraf Giderleri	0,00	0,00	7.974,28
630	3	5	2	2	0	Telefon Abonelik ve Kullanım Ücretleri	0,00	0,00	139.337,16
630	3	5	2	4	0	Haberleşme Cihazları Ruhsat ve Kullanım Giderleri	0,00	0,00	8.220,10
630	3	5	2	6	0	Hat Kira Giderleri	0,00	0,00	22.074,71
630	3	5	3	0	0	Tasima Giderleri	0,00	0,00	896.933,70
630	3	5	3	2	0	Yolcu Tasima Giderleri	0,00	0,00	896.006,92
630	3	5	3	4	0	Geçiş Ücretleri	0,00	0,00	592,38

630	3	5	3	90	0	Diğer Tasima Giderleri	0,00	0,00	334,40
630	3	5	4	0	0	Tarifeye Bağlı Ödemeler	0,00	0,00	561.902,17
630	3	5	4	1	0	ilan Giderleri	0,00	0,00	32.290,00
630	3	5	4	2	0	Sigorta Giderleri	0,00	0,00	26.158,45
630	3	5	4	3	0	Komisyon Giderleri	0,00	0,00	503.453,72
630	3	5	5	0	0	Kiralar	0,00	0,00	3.678.491,23
630	3	5	5	2	0	Tasit Kiralamasi Giderleri	0,00	0,00	3.657.248,83
630	3	5	5	3	0	Is Makinasi Kiralaması Giderleri	0,00	0,00	8.780,00
630	3	5	5	5	0	Hizmet Binasi Kiralama Giderleri	0,00	0,00	2.264,15
630	3	5	5	7	0	Arsa ve Arazi Kiralaması Giderleri	0,00	0,00	10.198,25
630	3	5	9	0	0	Diğer Hizmet Alımları	0,00	0,00	35.501,27
630	3	5	9	3	0	Kurslara Katılma ve Eğitim Giderleri	0,00	0,00	29.621,27
630	3	5	9	90	0	Diğer Hizmet Alımları	0,00	0,00	5.880,00
630	3	6	0	0	0	Temsil Ve Tanıtma Giderleri	0,00	0,00	58.053,18
630	3	6	1	0	0	Temsil Giderleri	0,00	0,00	58.053,18
630	3	6	1	1	0	Temsil, Ağırlama, Tören, Fuar, Organizasyon Giderleri	0,00	0,00	58.053,18
630	3	7	0	0	0	Menkul Mal,Gayrimaddi Hak Alım, Bakım Ve Onarım Giderleri	0,00	0,00	1.338.846,46
630	3	7	1	0	0	Menkul Mal Alım Giderleri	0,00	0,00	395.976,68
630	3	7	1	1	0	Büro ve işyeri Mal ve Malzeme Alımları	0,00	0,00	51.328,50
630	3	7	1	2	0	Büro ve işyeri Makine ve Teçhizat Alımları	0,00	0,00	138.421,10
630	3	7	1	3	0	Avadanlık ve Yedek Parça Alımları	0,00	0,00	203.657,08
630	3	7	1	90	0	Diğer Dayanıklı Mal ve Malzeme Alımları	0,00	0,00	2.570,00
630	3	7	2	0	0	Gayri Maddi Hak Alımları	0,00	0,00	13.875,00
630	3	7	2	1	0	Bilgisayar Yazılım Alımları ve Yapımları	0,00	0,00	8.025,00
630	3	7	2	90	0	Diğer Gayri Maddi Hak Alımları	0,00	0,00	5.850,00
630	3	7	3	0	0	Bakım ve Onarım Giderleri	0,00	0,00	355,00
630	3	7	3	0	0	Bakım ve Onarım Giderleri	0,00	0,00	928.994,78
630	3	7	3	1	0	Tefrisat Bakım ve Onarım Giderleri	0,00	0,00	257,00
630	3	7	3	2	0	Makine Teçhizat Bakım ve Onarım Giderleri	0,00	0,00	314.564,25
630	3	7	3	3	0	Tasit Bakım ve Onarım Giderleri	0,00	0,00	20.096,53
630	3	7	3	4	0	Is Makinasi Onarım Giderleri	0,00	0,00	5.133,61

630	3	7	3	90	0	Diğer Bakım ve Onarım Giderleri	0,00	0,00	588.588,39
630	3	8	0	0	0	Gayrimenkul Mal Bakım Ve Onarım Giderleri	0,00	0,00	117.294,39
630	3	8	1	0	0	Hizmet Binası Bakım ve Onarım Giderleri	0,00	0,00	101.144,04
630	3	8	1	1	0	Büro Bakım ve Onarımı Giderleri	0,00	0,00	31.852,20
630	3	8	1	4	0	Atölye ve Tesis Binaları Bakım ve Onarımı Giderleri	0,00	0,00	67.258,84
630	3	8	1	90	0	Diğer Hizmet Binası Bakım ve Onarım Giderleri	0,00	0,00	2.033,00
630	3	8	9	0	0	Diğer Tasınmaz Yapım, Bakım ve Onarım Giderleri	0,00	0,00	16.150,35
630	3	8	9	1	0	Diğer Tasınmaz Yapım, Bakım ve Onarım Giderleri	0,00	0,00	16.150,35
630	3	9	0	0	0	Tedavi Ve Cenaze Giderleri	0,00	0,00	262.175,59
630	3	9	1	0	0	Kamu Personeli Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderler.	0,00	0,00	163.395,15
630	3	9	1	1	0	Kamu Personeli Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderler.	0,00	0,00	163.395,15
630	3	9	2	0	0	Kamu Personeli ilaç Giderleri.	0,00	0,00	98.780,44
630	3	9	2	1	0	Kamu Personeli ilaç Giderleri.	0,00	0,00	98.780,44
630	4	0	0	0	0	Faiz Giderleri.	0,00	0,00	1.068.167,10
630	4	2	0	0	0	Diğer İç Borç Faiz Giderleri.	0,00	0,00	1.068.167,10
630	4	2	9	0	0	Diğer İç Borç Faiz Giderleri .	0,00	0,00	1.068.167,10
630	4	2	9	1	0	YTL Cinsinden Diğer İç Borç Faiz Giderleri.	0,00	0,00	1.068.167,10
630	5	0	0	0	0	Cari Transferler.	0,00	0,00	1.532.674,40
630	5	1	0	0	0	Görev Zararları.	0,00	0,00	538.425,91
630	5	1	2	0	0	Sosyal Güvenlik Kurumlarına.	0,00	0,00	538.425,91
630	5	1	2	5	0	Sosyal Güvenlik Kurumu na.	0,00	0,00	538.425,91
						Kar Amacı			
630	5	3	0	0	0	Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler.	0,00	0,00	644.107,50
630	5	3	1	0	0	Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara.	0,00	0,00	644.107,50
630	5	3	1	3	0	Kamu işveren Sendikalarına	0,00	0,00	1.742,40
630	5	3	1	5	0	Memurların Öğle Yemeğine Yardım.	0,00	0,00	642.365,10
630	5	8	0	0	0	Gelirlerden Ayrılan Paylar.	0,00	0,00	350.140,99
630	5	8	1	0	0	Genel Bütçeye Verilen Paylar.	0,00	0,00	350.140,99
630	5	8	1	1	0	Genel Bütçeye Verilen Paylar.	0,00	0,00	350.140,99
630	11	0	0	0	0	Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri	0,00	0,00	28.405.176,29

630	11	1	0	0	0	Döviz Mevcudunun Değerlenmesinde Oluşan Olumsuz Kur Farkları	0,00	0,00	176.551,13
630	11	6	0	0	0	Kur Değişikliği Nedeniyle Döviz Cinsi Borç Stokundaki Artışlar	0,00	0,00	28.228.271,49
630	11	7	0	0	0	Kur Değişikliği Nedeniyle Döviz Cinsinden Alacaklardaki Azalışlar	0,00	0,00	353,67
						GİDERLER TOPLAMI	0,00	0,00	79.805.704,69

### EK 3. BÜTÇE GİDERLERİNİN EKONOMİK SINIFLANDIRILMASI TABLOSU

Tarih :27.08.2008  
Yılı : 2008  
Ayı : Ocak – Ağustos  
Kurumun Adı : BURSKİ Bursa Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü  
Birim Adı : Tümü...

Hesap Kodu	Yardımcı Hes.					GİDERİN TÜRÜ	2006	2007	2008
	Kod1	Kod2	Kod3	Kod4	Kod5		YTL	YTL	YTL
830	0	0	0	0	0	BÜTÇE GİDERLERİ HESABI.	0,00	0,00	126.616.261,01
830	1	0	0	0	0	Personel Giderleri.	0,00	0,00	16.730.574,33
830	1	1	0	0	0	Memurlar.	0,00	0,00	4.954.074,68
830	1	1	1	0	0	Temel Maaşlar.	0,00	0,00	2.204.813,28
830	1	1	1	1	0	Temel Maaşlar.	0,00	0,00	2.204.813,28
830	1	1	2	0	0	Zamlar ve Tazminatlar.	0,00	0,00	1.591.583,81
830	1	1	2	1	0	Zamlar ve Tazminatlar.	0,00	0,00	1.591.583,81
830	1	1	3	0	0	Ödenekler.	0,00	0,00	7.629,32
830	1	1	3	1	0	Ödenekler.	0,00	0,00	7.629,32
830	1	1	4	0	0	Sosyal Haklar.	0,00	0,00	187.244,14
830	1	1	4	1	0	Sosyal Haklar.	0,00	0,00	187.244,14
830	1	1	5	0	0	Ek Çalışma Karşılıkları.	0,00	0,00	163.441,98
830	1	1	5	1	0	Ek Çalışma Karşılıkları.	0,00	0,00	163.441,98
830	1	1	6	0	0	Ödül ve ikramiyeler.	0,00	0,00	798.159,97
830	1	1	6	1	0	Ödül ve ikramiyeler.	0,00	0,00	798.159,97
830	1	1	9	0	0	Diğer Personel Giderleri.	0,00	0,00	1.202,18
830	1	1	9	1	0	Diğer Personel Giderleri.	0,00	0,00	1.202,18
830	1	2	0	0	0	Sözleşmeli Personel	0,00	0,00	10.439,38
830	1	2	1	0	0	Ücretler	0,00	0,00	9.731,66
830		2	1	2	0	Kadro Karşılığı Personel Ücretleri	0,00	0,00	9.731,66
830	1	2	2	0	0	Zamlar ve Tazminatlar	0,00	0,00	707,72
830		2	2	2	0	Kadro Karşılığı Personel Zam ve Tazminatları	0,00	0,00	707,72
830	1	3	0	0	0	işçiler.	0,00	0,00	11.762.524,76
830	1	3	1	0	0	işçilerin Ücretleri.	0,00	0,00	6.676.601,02
830		3	1	1	0	Sürekli işçilerin Ücretleri.	0,00	0,00	6.638.543,39
830	1	3	1	2	0	Geçici işçilerin Ücretleri.	0,00	0,00	38.057,63
830		3	2	0	0	işçilerin ihbar ve Kıdem Tazminatları.	0,00	0,00	1.374.924,12
830		3	2	1	0	Sürekli işçilerin ihbar ve Kıdem Tazminatları.	0,00	0,00	1.374.924,12
830	1	3	3	0	0	işçilerin Sosyal Hakları.	0,00	0,00	1.368.747,75
830		3	3	1	0	Sürekli işçilerin Sosyal Hakları.	0,00	0,00	1.368.747,75
830	1	3	4	0	0	işçilerin Fazla Mesai.	0,00	0,00	663.575,26
830		3	4	1	0	Sürekli işçilerin Fazla Mesai.	0,00	0,00	662.961,00
830		3	4	2	0	Geçici işçilerin Fazla Mesai.	0,00	0,00	614,26
830		3	5	0	0	işçilerin Ödül ve ikramiyeleri.	0,00	0,00	1.678.676,61
830		3	5	1	0	Sürekli işçilerin Ödül ve ikramiyeleri.	0,00	0,00	1.563.504,86
830		3	5	2	0	Geçici işçilerin Ödül ve ikramiyeleri.	0,00	0,00	115.171,75
830	1	4	0	0	0	Geçici Personel.	0,00	0,00	3.535,51
830	1	4	1	0	0	Ücretler.	0,00	0,00	3.535,51
830		4	1	2	0	Aday Çırak, Çırak ve Stajyer Öğrencilerin Ücretleri.	0,00	0,00	3.535,51
830	2	0	0	0	0	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri.	0,00	0,00	2.606.469,29
830	2	1	0	0	0	Memurlar.	0,00	0,00	579.605,23
830	2	1	6	0	0	Sosyal Güvenlik Kurumuna.	0,00	0,00	579.605,23
830	2	1	6	1	0	Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri.	0,00	0,00	579.605,23
830	2	2	0	0	0	Sözleşmeli Personel	0,00	0,00	1.926,88

830	2	2	6	0	0	Sosyal Güvenlik Kurumuna	0,00	0,00	1.926,88
830	2	2	6	1	0	Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri	0,00	0,00	1.926,88
830	2	3	0	0	0	işçiler.	0,00	0,00	2.024.937,18
830	2	3	4	0	0	İssizlik Sigortası Fonuna.	0,00	0,00	186.410,10
830	2	3	4	1	0	İssizlik Sigortası Fonuna.	0,00	0,00	186.410,10
830	2	3	6	0	0	Sosyal Güvenlik Kurumuna.	0,00	0,00	1.838.527,08
830	2	3	6	1	0	Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri.	0,00	0,00	1.838.527,08
830	3	0	0	0	0	Mal Ve Hizmet Alım Giderleri.	0,00	0,00	34.923.527,43
830	3	1	0	0	0	Üretime Yönelik Mal Ve Malzeme Alımları.	0,00	0,00	292.888,70
830	3	1	6	0	0	Kimyevi Ürün Alımları.	0,00	0,00	292.888,70
830	3	1	6	1	0	Kimyevi Ürün Alımları.	0,00	0,00	292.888,70
830	3	2	0	0	0	Tüketime Yönelik Mal Ve Malzeme Alımları.	0,00	0,00	6.535.601,40
830	3	2		0	0	Kirtasiye ve Büro Malzemesi Alımları.	0,00	0,00	120.464,48
830	3	2	1	1	0	Kirtasiye Alımları.	0,00	0,00	50.063,46
830	3	2	1	2	0	Büro Malzemesi Alımları.	0,00	0,00	588,32
830	3	2	1	3	0	Periyodik Yayın Alımları.	0,00	0,00	29.013,60
830	3	2	1	4	0	Diğer Yayın Alımları.	0,00	0,00	4.832,48
830	3	2	1	5	0	Baskı ve Cilt Giderleri.	0,00	0,00	35.966,62
830	3	2	2	0	0	Su ve Temizlik Malzemesi Alımları.	0,00	0,00	148.177,25
830	3	2	2	1	0	Su Alımları.	0,00	0,00	123.003,97
830	3	2	2	2	0	Temizlik Malzemesi Alımları.	0,00	0,00	25.173,28
830	3	2	3	0	0	Enerji Alımları.	0,00	0,00	5.672.940,21
830	3	2	3	1	0	Yakacak Alımları.	0,00	0,00	171.126,69
830	3	2	3	2	0	Akaryakıt ve Yağ Alımları.	0,00	0,00	754.916,22
830	3	2	3	3	0	Elektrik Alımları.	0,00	0,00	4.746.897,30
830	3	2	5	0	0	Giyim ve Kuşam Alımları.	0,00	0,00	85.624,80
830	3	2	5	1	0	Giyecek Alımları (Kişisel kuşam ve donanım dahil).	0,00	0,00	85.624,80
830	3	2	6	0	0	Özel Malzeme Alımları.	0,00	0,00	64.965,29
830	3	2	6	1	0	Laboratuvar Malzemesi ile Kimyevi ve Temrinlik Malzeme Alımları.	0,00	0,00	64.381,19
830	3	2	6	3	0	Zirai Malzeme ve ilaç Alımları.	0,00	0,00	324,50
830	3	2	6	90	0	Diğer Özel Malzeme Alımları.	0,00	0,00	259,60
830	3	2	7	0	0	Güvenlik ve Savunmaya Yönelik Mal, Malzeme ve Hizmet Alımları, Yapımları ve Giderleri.	0,00	0,00	2.800,14
830	3	2	7	3	0	Mühimmat Alımları.	0,00	0,00	2.800,14
830	3	2	9	0	0	Diğer Tüketim Mal ve Malzemesi Alımları.	0,00	0,00	440.629,23
830	3	2	9	1	0	Bahçe Malzemesi Alımları ile Yapım ve Bakım Giderleri.	0,00	0,00	5,50
830	3	2	9	90	0	Diğer Tüketim Mal ve Malzemesi Alımları.	0,00	0,00	440.623,73
830	3	3	0	0	0	Yolluklar.	0,00	0,00	30.430,84
830	3	3	2	0	0	Yurtiçi Sürekli Görev Yollukları	0,00	0,00	25.271,27
830	3	3	2	1	0	Yurtiçi Sürekli Görev Yollukları	0,00	0,00	25.271,27
830	3	3	5	0	0	Yolluk Tazminatları.	0,00	0,00	5.159,57
830	3	3	5	1	0	Seyyar Görev Tazminatları.	0,00	0,00	5.159,57
830	3	4	0	0	0	Görev Giderleri.	0,00	0,00	892.033,33
830	3	4	2	0	0	Yasal Giderler.	0,00	0,00	617.040,36
830	3	4	2	3	0	Kusursuz Tazminatlar.	0,00	0,00	315.997,60
830	3	4	2	4	0	Mahkeme Harç ve Giderleri.	0,00	0,00	301.042,76
830	3	4	3	0	0	Ödenecek Vergi, Resim, Harçlar ve Benzeri Giderler.	0,00	0,00	274.992,97
830	3	4	3	1	0	Vergi Ödemeleri ve Benzeri Giderler.	0,00	0,00	255.883,51



830	3	4	3	2	0	İşletme Ruhsatı Ödemeleri ve Benzeri Giderler.	0,00	0,00	833,74
830	3	4	3	90	0	Diğer Vergi, Resim ve Harçlar ve Benzeri Giderler.	0,00	0,00	18.275,72
830	3	5	0	0	0	Hizmet Alımları.	0,00	0,00	25.421.119,58
830	3	5	1	0	0	Müşavir Firma ve Kişilere Ödemeler.	0,00	0,00	19.124.625,35
830	3	5		1	0	Etüt-Proje Bilirkişi Ekspertiz Giderleri.	0,00	0,00	704.687,49
830	3	5		3	0	Bilgisayar Hizmeti Alımları (Yazılım ve Donanım H.	0,00	0,00	10.779,30
830	3	5	1	4	0	Müteahhitlik Hizmetleri.	0,00	0,00	17.171.430,55
830	3	5	1	6	0	Enformasyon ve Raporlama Giderleri.	0,00	0,00	70.444,23
830	3	5	1	8	0	Temizlik Hizmeti Alım Giderleri	0,00	0,00	1.166.260,83
830	3	5		90	0	Diğer Müşavir Firma ve Kişilere Ödemeler.	0,00	0,00	1.022,95
830	3	5	2	0	0	Haberleşme Giderleri.	0,00	0,00	206.809,16
830	3	5	2	1	0	Posta ve Telgraf Giderleri.	0,00	0,00	8.051,54
830	3	5	2	2	0	Telefon Abonelik ve Kullanım Ücretleri.	0,00	0,00	164.417,85
830	3	5	2	3	0	Bilgiye Abonelik Giderleri (İnternet abonelik üç.	0,00	0,00	71,50
830	3	5	2	4	0	Haberleşme Cihazları Ruhsat ve Kullanım Giderleri.	0,00	0,00	8.220,10
830	3	5	2	6	0	Hat Kira Giderleri.	0,00	0,00	26.048,17
830	3	5	3	0	0	Tasima Giderleri.	0,00	0,00	24.368,30
830	3	5	3	2	0	Yolcu Tasima Giderleri	0,00	0,00	23.669,30
830	3	5	3	4	0	Geçiş Ücretleri.	0,00	0,00	699,00
830	3	5	4	0	0	Tarifeye Bağlı Ödemeler.	0,00	0,00	659.280,00
830	3	5	4	1	0	İlan Giderleri.	0,00	0,00	39.046,20
830	3	5	4	2	0	Sigorta Giderleri.	0,00	0,00	26.158,45
830	3	5	4	3	0	Komisyon Giderleri.	0,00	0,00	594.075,35
830	3	5	5	0	0	Kiralar.	0,00	0,00	5.372.001,67
830	3	5	5	2	0	Tasit Kiralaması Giderleri.	0,00	0,00	4.315.553,62
830	3	5	5	3	0	İs Makinası Kiralaması Giderleri.	0,00	0,00	10.360,40
830	3	5	5	5	0	Hizmet Binası Kiralama Giderleri.	0,00	0,00	2.264,15
830	3	5	5	7	0	Arsa ve Arazi Kiralaması Giderleri.	0,00	0,00	10.204,60
830	3	5	5	12	0	136-Personel Servisi Kiralama Giderleri (BURSER).	0,00	0,00	1.033.618,90
830	3	5	9	0	0	Diğer Hizmet Alımları.	0,00	0,00	34.035,10
830	3	5	9	3	0	Kurslara Katılma ve Eğitim Giderleri.	0,00	0,00	34.035,10
830	3	6	0	0	0	Temsil Ve Tanıtım Giderleri.	0,00	0,00	67.695,31
830	3	6	1	0	0	Temsil Giderleri.	0,00	0,00	67.695,31
830	3	6	1	1	0	Temsil, Ağırhama, Tören, Fuar, Organizasyon Giderleri.	0,00	0,00	67.695,31
830	3	7	0	0	0	Menkul Mal, Gayrimaddi Hak Alım, Bakım Ve Onarım Giderleri.	0,00	0,00	1.312.201,72
830	3	7	1	0	0	Menkul Mal Alım Giderleri.	0,00	0,00	443.286,46
830	3	7	1	1	0	Büro ve işyeri Mal ve Malzeme Alımları.	0,00	0,00	13.487,85
830	3	7	1	2	0	Büro ve işyeri Makine ve Teçhizat Alımları.	0,00	0,00	43.093,00
830	3	7	1	3	0	Avadanlık ve Yedek Parça Alımları .	0,00	0,00	53.125,13
830	3	7	1	90	0	Diğer Dayanıklı Mal ve Malzeme Alımları	0,00	0,00	333.580,48
830	3	7	2	0	0	Gayri Maddi Hak Alımları	0,00	0,00	619,50
830	3	7	2	1	0	Bilgisayar Yazılım Alımları ve Yapımları.	0,00	0,00	619,50
830	3	7	3	0	0	Bakım ve Onarım Giderleri.	0,00	0,00	868.295,76
830	3	7	3	1	0	Tefrisat Bakım ve Onarım Giderleri.	0,00	0,00	4.217,91
830	3	7	3	2	0	Makine Teçhizat Bakım ve Onarım Giderleri.	0,00	0,00	282.220,99

830	3	7	3	3	0	Tasit Bakim ve Onarım Giderleri.	0,00	0,00	187.171,54
830	3	7	3	4	0	Is Makinasi Onarım Giderleri.	0,00	0,00	27.088,17
830	3	7	3	90	0	Diğer Bakim ve Onarım Giderleri.	0,00	0,00	367.597,15
830	3	8	0	0	0	Gayrimenkul Mal Bakım Ve Onarım Giderleri.	0,00	0,00	95.986,19
830	3	8	1	0	0	Hizmet Binası Bakım ve Onarım Giderleri.	0,00	0,00	76.928,78
830	3	8	1	1	0	Büro Bakım ve Onarımı Giderleri.	0,00	0,00	69.744,94
830	3	8	1	90	0	Diğer Hizmet Binası Bakım ve Onarım Giderleri.	0,00	0,00	7.183,84
830	3	8	9	0	0	Diğer Tasınmaz Yapım, Bakım ve Onarım Giderleri	0,00	0,00	19.057,41
830	3	8	9	1	0	Diğer Tasınmaz Yapım, Bakım ve Onarım Giderleri.	0,00	0,00	19.057,41
830	3	9	0	0	0	Tedavi Ve Cenaze Giderleri.	0,00	0,00	275.570,36
830	3	9	1	0	0	Kamu Personeli Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderler.	0,00	0,00	168.841,32
830	3	9	1	1	0	Kamu Personeli Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderler.	0,00	0,00	168.841,32
830	3	9	2	0	0	Kamu Personeli ilaç Giderleri.	0,00	0,00	106.729,04
830	3	9	2	1	0	Kamu Personeli ilaç Giderleri.	0,00	0,00	106.729,04
830	4	0	0	0	0	Faiz Giderleri.	0,00	0,00	2.414.221,07
830	4	2	0	0	0	Diğer İç Borç Faiz Giderleri.	0,00	0,00	230.231,30
830	4	2	9	0	0	Diğer İç Borç Faiz Giderleri .	0,00	0,00	230.231,30
830	4	2	9	1	0	YTL Cinsinden Diğer İç Borç Faiz Giderleri.	0,00	0,00	230.231,30
830	4	3	0	0	0	Dis Borç Faiz Giderleri.	0,00	0,00	2.183.989,77
830	4	3	1	0	0	ABD Doları Cinsinden Dis Borç Faiz Giderleri.	0,00	0,00	1.059.665,84
830	4	3	1	1	0	ABD Doları Cinsinden Dis Borç Faiz Giderleri.	0,00	0,00	1.059.665,84
830	4	3	2	0	0	Euro Cinsinden Borç Faiz Giderleri.	0,00	0,00	1.124.323,93
830	4	3	2	1	0	Euro Cinsinden Dis Borç Faiz Giderleri.	0,00	0,00	1.124.323,93
830	5	0	0	0	0	Cari Transferler.	0,00	0,00	1.591.946,64
830	5	1	0	0	0	Görev Zararları.	0,00	0,00	538.425,91
830	5	1	2	0	0	Sosyal Güvenlik Kurumlarına.	0,00	0,00	538.425,91
830	5	1	2	5	0	Sosyal Güvenlik Kurumu na.	0,00	0,00	538.425,91
830	5	3	0	0	0	Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler.	0,00	0,00	703.379,74
830	5	3	1	0	0	Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara.	0,00	0,00	703.379,74
830	5	3	1	3	0	Kamu işveren Sendikalarına	0,00	0,00	1.742,40
830	5	3	1	5	0	Memurların Öğle Yemeğine Yardım.	0,00	0,00	701.637,34
830	5	8	0	0	0	Gelirlerden Ayrılan Paylar.	0,00	0,00	350.140,99
830	5	8	1	0	0	Genel Bütçeye Verilen Paylar.	0,00	0,00	350.140,99
830	5	8	1	1	0	Genel Bütçeye Verilen Paylar.	0,00	0,00	350.140,99
830	6	0	0	0	0	Sermaye Giderleri.	0,00	0,00	68.349.522,25
830	6	1	0	0	0	Mamul Mal Alımları.	0,00	0,00	461.149,06
830	6	1	2	0	0	Büro ve işyeri Makine Teçhizat Alımları.	0,00	0,00	321.319,06
830	6	1	2	1	0	Büro Makinaları Alımları .	0,00	0,00	60.439,60
830	6	<	2	2	0	Bilgisayar Alımları. (Abone Bilgi Sistemi Kurulum isı)	0,00	0,00	49.182,94
830	6	1	2	4	0	Laboratuar Cihazı Alımları.	0,00	0,00	30.444,00
830	6	1	2	5	0	işyeri Makine Teçhizat	0,00	0,00	144.159,70

						Alımları.			
830	6	1	2	90	0	Diğer Makine Teçhizat Alımları.	0,00	0,00	37.092,82
830	6	1	3	0	0	Avadanlık Alımları.	0,00	0,00	44.250,00
830	6		3	4	0	Laboratuar Gereçleri Alımları.	0,00	0,00	44.250,00
830	6	1	5	0	0	Is Makinası Alımları	0,00	0,00	95.580,00
830	6		5	1	0	Sabit is Makinası Alımları.	0,00	0,00	95.580,00
830	6	2	0	0	0	Menkul Sermaye Üretim Giderleri	0,00	0,00	175.771,20
830	6	2	1	0	0	Müşavir Firma ve Kişilere Ödemeler	0,00	0,00	121.835,00
830	6	2	1	90	0	Diğer Giderler	0,00	0,00	121.835,00
830	6	2	7	0	0	Kimyevi Madde ile Kauçuk ve Plastik Ürün Alımları	0,00	0,00	53.936,20
830	6	2	7	1	0	Kimyevi Madde ile Kauçuk ve Plastik Ürün Alımları	0,00	0,00	53.936,20
830	6	3	0	0	0	Gayri Maddi Hak Alımları.	0,00	0,00	534.540,00
830	6	3	1	0	0	Bilgisayar Yazılımı Alımları.	0,00	0,00	342.967,00
830	6	3	1	1	0	Bilgisayar Yazılımı Alımları.	0,00	0,00	342.967,00
830	6	3	3	0	0	Lisans Alımları	0,00	0,00	191.573,00
830	6	3	3	1	0	Lisans Alımları	0,00	0,00	191.573,00
830	6	4	0	0	0	Gayrimenkul Alımları Ve Kamulaştırması.	0,00	0,00	1.922.498,27
830	6	4	1	0	0	Arazi Alım ve Kamulaştırma Giderleri.	0,00	0,00	1.922.498,27
830	6	4	1	9	0	8.çme Suyu Tesisi Arazi Alım ve Kamulaştırma Giderleri.	0,00	0,00	6.549,12
830	6	4	1	10	0	Kanalizasyon Yapımı için Arazi Alım ve Kamulaştırma Giderleri.	0,00	0,00	76.065,12
830	6	4	1	90	0	Diğer Gayrimenkul Alım ve Kamulaştırma Giderleri.	0,00	0,00	1.839.884,03
830	6	5	0	0	0	Gayrimenkul Sermaye Üretim Giderleri.	0,00	0,00	59.103.072,95
830	6	5	1	0	0	Müşavir Firma ve Kişilere Ödemeler.	0,00	0,00	1.287.700,82
830	6	5	1	1	0	Proje Giderleri.	0,00	0,00	177.285,04
830	6	5	1	2	0	Müşavirlik Giderleri.	0,00	0,00	1.110.415,78
830	6	5	2	0	0	Malzeme Giderleri.	0,00	0,00	985.545,31
830	6	5	2	1	0	inşaat Malzemesi Giderleri	0,00	0,00	315.569,70
830	6	5	2	2	0	Elektrik Tesisatı Giderleri.	0,00	0,00	359.845,65
830	6	5	2	3	0	Sihhi Tesisat Giderleri.	0,00	0,00	123.363,10
830	6	5	2	90	0	Diğer Giderler.	0,00	0,00	186.766,86
830	6	5	7	0	0	Müteahhitlik Giderleri.	0,00	0,00	56.829.826,82
830	6	5	7	7	0	Yol Yapım Giderleri.	0,00	0,00	9.000.485,69
830	6	5	7	8	0	çme Suyu Tesisi Yapım Giderleri.	0,00	0,00	5.752.143,49
830	6	5	7	9	0	Kanalizasyon Tesisi Yapım Giderleri.	0,00	0,00	26.686.819,92
830	6	5	7	90	0	Diğerleri.	0,00	0,00	15.390.377,72
830	6	6	0	0	0	Menkul Malların Büyük Onarım Giderleri.	0,00	0,00	416.793,37
830	6	6	2	0	0	Malzeme Giderleri.	0,00	0,00	416.793,37
830	6	6	2	1	0	Malzeme Giderleri.	0,00	0,00	416.793,37
830	6	7	0	0	0	Gayrimenkul Büyük Onarım Giderleri.	0,00	0,00	5.735.697,40
830	6	7	2	0	0	Malzeme Giderleri	0,00	0,00	1.844.435,01
830	6	7	2	1	0	inşaat Malzemesi Giderleri	0,00	0,00	1.844.435,01
830	6	7	7	0	0	Müteahhitlik Giderleri.	0,00	0,00	3.891.262,39
830	6	7	7	2	0	Hizmet Tesisleri.	0,00	0,00	3.861.783,92
830	6	7	7	90	0	Diğerleri (Plan Yatırım Muhtelif Kesin Hesaplar)	0,00	0,00	29.478,47
						<b>GİDERLER TOPLAMI</b>	0,00	0,00	126.616.261,01

## EK 4. BÜTÇE GELİRLERİNİN EKONOMİK SINIFLANDIRILMASI TABLOSU

Tarih : 11.09.2008 16:28:06

Kurumun Adı : BUSKİ Bursa Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü

Birim Adı : Tümü ...

Yılı : 2007

Ayı : Ocak – Eylül

Hesap Kodu	Yardımcı Hes.					GELİRİN TÜRÜ	YTL	YTL	YTL
	Kod1	Kod2	Kod3	Kod4	Kod5				
800	0	0	0	0	0	BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	0,00	0,00	140.862.215,56
800	1	0	0	0	0	Vergi Gelirlerinden Alacaklar	0,00	0,00	6.148.573,08
800	1	2	0	0	0	Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	0,00	0,00	6.148.573,08
800	1	2	9	0	0	Mülkiyet Üzerinden Alınan Diğer Vergiler	0,00	0,00	6.148.573,08
800	1	2	9	54	0	Çevre Temizlik Vergisi	0,00	0,00	6.148.573,08
800	3	0	0	0	0	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirlerinden Alacaklar	0,00	0,00	120.464.231,97
800	3	1	0	0	0	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri	0,00	0,00	120.388.929,03
800	3	1	2	0	0	Hizmet satışları	0,00	0,00	120.388.929,03
800	3	1	2	58	0	Su Hizmetlerine ilişkin Gelirler	0,00	0,00	113.527.621,85
800	3	1	2	99	0	Diğer Hizmet Gelirleri	0,00	0,00	6.861.307,18
800	3	6	0	0	0	Kira Gelirleri	0,00	0,00	75.302,94
800	3	6	1	0	0	Taşınmaz Kiraları	0,00	0,00	75.302,94
800	3	6	1	1	0	Lojman Kira Gelirleri	0,00	0,00	74.523,15
800	3	6	1	99	0	Diğer Taşınmaz Kira Gelirleri	0,00	0,00	779,79
800	5	0	0	0	0	Diğer gelirler	0,00	0,00	14.249.410,51
800	5	1	0	0	0	Faiz Gelirleri	0,00	0,00	2.097.217,47
800	5	1	9	0	0	Diğer Faizler	0,00	0,00	2.097.217,47
800	5	1	9	1	0	Kişilerden Alınacak Faizler	0,00	0,00	1.731.559,12
800	5	1	9	3	0	Mevduat Faizleri	0,00	0,00	357.893,06
800	5	1	9	99	0	Diğer Faizler (Suyun Disindeki Gec.Cezl.)	0,00	0,00	7.765,29
800	5	2	0	0	0	Kisi ve Kurumlardan Alınan Paylar	0,00	0,00	11.358.575,94
800	5	2	2	0	0	Vergi ve Harç Gelirlerinden Alınan Paylar	0,00	0,00	11.358.575,94
800	5	2	2	51	0	Merkezi idare Vergi Gelirlerinden Alınan Paylar	0,00	0,00	11.358.575,94
800	5	3	0	0	0	Para Cezaları	0,00	0,00	98.830,61
800	5	3	2	0	0	idari Para Cezalan	0,00	0,00	98.830,61
800	5	3	2	99	0	Diğer idari Para Cezaları	0,00	0,00	98.830,61
800	5	9	0	0	0	Diğer Çeşitli Gelirler	0,00	0,00	694.786,49
800	5	9	1	0	0	Yukarıda Tanımlanmayan Diğer	0,00	0,00	694.786,49

<b>GELİRLER TOPLAMI</b>						0,00	0,00	140.862.215,56	
Hesap Kodu	Yardımcı Hes.					GELİRİN TÜRÜ	2004	2005	2006
	Kod1	Kod2	Kod3	Kod4	Kod5		YTL	YTL	YTL
810	0	0	0	0	0	BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADELER HESABI	0,00	0,00	6.056.598,25
810	1	0	0	0	0	Vergi Gelirlerinden Alacaklar	0,00	0,00	5.889.984,41
810	1	2	0	0	0	Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	0,00	0,00	5.889.984,41
810	1	2	9	0	0	Mülkiyet Üzerinden Alınan Diğer Vergiler	0,00	0,00	5.889.984,41
810	1	2	9	54	0	ÇEVRE TEMİZLİK VERGİSİ	0,00	0,00	5.889.984,41
810	3	0	0	0	0	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirlerinden Alacaklar	0,00	0,00	59.303,05
810	3	1	0	0	0	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri	0,00	0,00	59.177,09
810	3	1	2	0	0	Hizmet satışları	0,00	0,00	59.177,09
810	3	1	2	58	0	Su Hizmetlerine ilişkin Gelirler	0,00	0,00	47.844,51
810	3	1	2	99	0	Diğer Hizmet Gelirleri	0,00	0,00	11.332,58
810	3	6	0	0	0	Kira Gelirleri	0,00	0,00	125,96
810	3	6	1	0	0	Tasınmaz Kiraları	0,00	0,00	125,96
810	3	6	1	1	0	Lojman Kira Gelirleri	0,00	0,00	125,96
810	5	0	0	0	0	Diğer gelirler	0,00	0,00	107.310,79
810	5	1	0	0	0	Faiz Gelirleri	0,00	0,00	2.632,14
810	5	1	9	0	0	Diğer Faizler	0,00	0,00	2.632,14
810	5	1	9	1	0	Kişilerden Alınacak Faizler	0,00	0,00	2.632,14
810	5	3	0	0	0	Para Cezaları	0,00	0,00	104.254,92
810	5	3	2	0	0	idari Para Cezaları	0,00	0,00	104.254,92
810	5	3	2	99	0	Diğer idari Para Cezaları	0,00	0,00	104.254,92
810	5	9	0	0	0	Diğer Çeşitli Gelirler	0,00	0,00	423,73
810	5	9	1	0	0	Diğer Çeşitli Gelirler	0,00	0,00	423,73
810	5	9	1	99	0	Yukarıda Tanımlanmayan Diğer Çeşitli Gelirler	0,00	0,00	423,73
						RED VE İADELER TOPLAMI	0,00	0,00	6.056.598,25
<b>NET BÜTÇE GELİRİ</b>							0,00	0,00	134.805.617,31

## ÖZGEÇMİŞ

27 Ocak 1983 tarihinde Bursa'da doğdu. Sırasıyla Mithatpaşa İlköğretim Okulu, İstanbul Çapa Anadolu Öğretmen Lisesini bitirdi. 2005 yılında Uludağ Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi'nden mezun oldu. Aynı yıl Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde lisansüstü eğitime başladı. 2006 yılında Bursa Büyükşehir Belediyesi Basın Halkla İlişkiler Şube Müdürlüğü'nde çalışmaya başladı. Halen görevine devam etmektedir.