



**TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE
KAYIT YÖNTEMİ UYGULAMASININ
ETKİNLİĞİ: BURSA BÜYÜKŞEHİR
BELEDİYESİ ÖRNEĞİ**

(Yüksek Lisans Tezi)

Gülşah YILMAZ

Kütahya – 2019

T.C.
KÜTAHYA DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE KAYIT YÖNTEMİ
UYGULAMASININ ETKİNLİĞİ: BURSA BÜYÜKŞEHİR
BELEDİYESİ ÖRNEĞİ**

Danışman:
Doç. Dr. Hatice DAYAR

Hazırlayan:
Gülşah YILMAZ

Kütahya - 2019

Kabul ve Onay

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Bu çalışma, jürimiz tarafından Maliye Anabilim/Anasanat Dalında YÜKSEK LİSANS
TEZİ ÇALIŞMA RAPORU olarak kabul edilmiştir.

Başkan.....

(İmza)

Doç. Dr. Hatice DAYAR

Üye.....

(İmza)

Doç. Dr. Şennur SEZGİN

Üye.....

(İmza)

Dr. Öğr. Üyesi Güner TUNCER

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

İmza

Doç. Dr. Ayhan KAHRAMAN

Enstitü Müdürü

Bilimsel Etik Bildirimi

Yüksek Lisans tezi olarak hazırladığım “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Kayıt Yöntemi Uygulamasının Etkinliği: Bursa Büyükşehir Belediyesi Örneği” adlı çalışmanın öneri aşamasından sonuçlandığı aşamaya kadar geçen süreçte bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle uyduğumu, tez içindeki tüm bilgileri bilimsel ahlak ve gelenek çerçevesinde elde ettiğimi, tez yazım kurallarına uygun olarak hazırladığımı, bu çalışmamda doğrudan veya dolaylı olarak yaptığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu beyan ederim.

...../...../2019

Gülşah YILMAZ

Özgeçmiş

1991 yılında Bursa’da doğdu. İlk, orta ve lise öğretimini Bursa’da tamamladıktan sonra 2010 yılında Dumlupınar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Kamu Yönetimi Bölümünde lisans eğitimine başladı ve 2014 yılında mezun oldu. Daha sonra Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında yüksek lisans eğitimine başladı. 2016 yılında özel bir bankada Bireysel Bankacılık görevine başladı.

2018 yılından bu yana Uludağ Üniversitesi Ulutek Teknoloji Geliştirme Bölgesi’ne bağlı bir kuruluştaki Marka – Patent Danışmanlığı ve Kurumsal Departman Yöneticiliği yapmaktadır.



ÖZET

TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE KAYIT YÖNTEMİ UYGULAMASININ ETKİNLİĞİ: BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ ÖRNEĞİ

YILMAZ, Gülşah
Yüksek Lisans Tezi, Maliye Anabilim Dalı
Tez Danışmanı: Doç. Dr. Hatice DAYAR
Eylül, 2019, 88 sayfa

Kamu mali yönetimi kapsamında ele alınan en önemli konulardan birisi devlet muhasebesidir. Bu kapsamda tahakkuk esaslı devlet muhasebe kayıt yöntemi uygulanmaya başlamıştır. Daha ayrıntılı ve şeffaf bir sistem olan bu muhasebe türünde özel kurumların olduğu kadar belediyelerin de gelir ve giderlerinin hesaplanmasında yararlanılmaktadır.

Bu çalışmada Bursa büyükşehir belediyesi örneği üzerinden tahakkuk esaslı devlet muhasebe kayıt yöntemi uygulamasının etkinliği ele alınmıştır. Çalışmada kanunlardan, raporlardan, makale, kitap ve tezlerden yararlanılmıştır. Yapılan değerlendirmeler sonucunda sistemin oldukça faydalı olduğu söylenebilir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, Belediye, Bütçe.

ABSTRACT**THE EFFECTIVENESS OF ACCURAL BASED GOVERNMENT
ACCOUNTING REGISTRATION METHOD APPLICATION IN BURSA
METROPOLITAN MUNICIPALITY****YILMAZ, Gülşah****Master's Thesis, Department of Business****Thesis Supervisor: Assoc. Prof. Hatice DAYAR****September, 2019, 88 pages**

One of the most important issues addressed in public financial management is government accounting. In this context, the accrual based state accounting record method has started to be applied. This accounting type, which is a more detailed and transparent system, is used to calculate the income and expenses of private institutions as well as municipalities.

In this study, the effectiveness of the accrual based state accountancy method application over Bursa metropolitan municipality case is discussed. Laws, reports, articles, books and theses were used in the study. As a result of the evaluations, it can be said that the said system is very useful.

Keywords: Accounting, Accrual Based Government Accounting, Municipality, Budget.

ÖNSÖZ

Bu Yüksek Lisans Tez Çalışma Raporumda, Bursa Belediyesi üzerine yapmış olduğum tahakkuk esaslı devlet muhasebe analizi sonucunda elde ettiğim bilgileri dikkatinize sunmaktayım. Bursa Belediyesi'nin ekonomik girdi ve çıktılarının temini ile tahakkuk esaslı muhasebe yapısı çerçevesinde hesaplanmasının sağladığı yararın bilgisini vermekteyim.

Bu çalışmayı hazırlarken geçirdiğim süreçte benden desteğini esirgemeyen aileme ve arkadaşlarıma, bana bu Yüksek Lisans Tez Çalışması sırasında, kendimi daha da geliştirmeme katkı sağlayan değerli danışman hocam Doç. Dr. Hatice DAYAR'a teşekkürü bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ.....	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR.....	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM BELEDİYELERİN ÖRGÜT YAPISI

1.1. YÖNETİM YAPISI İÇİNDE BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN YERİ.....	4
1.1.1. Büyükşehir Belediyelerinin Yasal Konumu ve Kuruluşu.....	5
1.1.1.1. Yasal Konumu	5
1.1.1.2. Kuruluşu.....	17
1.2. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN ORGANLARI VE ÖRGÜT YAPISI	18
1.3. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN GELİR VE GİDER YAPISI	19
1.3.1. Büyükşehir Belediyelerinin Gelir Yapısı.....	19
1.3.2. Büyükşehir Belediyelerinin Gider Yapısı.....	21
1.4. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE UYGULANAN BÜTÇE SİSTEMİ	23
1.4.1. 2005 Yılına Kadar Büyükşehir Belediyelerinde Uygulanan Bütçe Sistemleri ve Performans Esaslı Bütçe Sistemine Geçiş Nedenleri	23
1.4.2. Performans Esaslı Bütçe Sistemi	23
1.4.2.1. Performans Esaslı Bütçe Kavramı	25
1.4.2.2. Performans Esaslı Bütçe Sisteminin Amaçları ve Temel Özellikleri ..	27
1.4.2.3. Performans Esaslı Bütçe Sisteminin Unsurları ve Temel Aşamaları...	28

İKİNCİ BÖLÜM BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE UYGULANAN TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUASEBE KAYIT SİSTEMİNİN YAPISI VE NİTELİKLERİ

2.1. DEVLET MUHASEBESİNİN ÖNEMİ.....	33
2.2. DEVLET MUHASEBESİNİN TANIMI VE NİTELİKLERİ.....	34

2.3. DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİ VE UYGULANMASI.....37

2.3.1. Kameral Muhasebe Sistemi	38
2.3.2. Schneider Muhasebe Sistemi	40
2.3.3. Constante Muhasebe Sistemi	41
2.3.4. Logismografi Muhasebe Sistemi	43

2.4. DEVLET MUHASEBESİNDE KULLANILAN KAYIT YÖNTEMLERİ ..44

2.4.1. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemi	44
2.4.2. Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemi.....	45
2.4.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemi	46
2.4.4. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemine Geçiş Nedenleri.....	47
2.4.5. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Yönteminin Olumlu Yanları.....	49
2.4.6. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemi İle Getirilen Yenilikler.....	50
2.4.6.1. Kayıtların Tahakkuk Esasına Göre Alınması	50
2.4.6.2. Devletin Tüm Mali Uygulamalarının Kayıt Altına Alınması	50
2.4.6.3. Tüm Duran Varlıkların Kayıt Altına Alınması	51
2.4.6.4. Devlet Muhasebesine Ödenek Ve Nakit Planlanması İle Bütçelerin ve Orta Vadeli Programlarının Hazırlanması Aşamasında Destek Sağlanması	51
2.4.6.5. Devlet Borçlarının Mali Kayıtlarda Görülmesini Sağlanması.....	51
2.4.6.6. Kesin Hesaba Ait Olan Bilgilerin Muhasebeden Elde Edilmesinin Sağlanması	52
2.4.6.7. Bütçe Muhasebe İle Bütün Bütçeleştirme Faaliyetlerinin Muhasebe Tarafından Kavranmasının Sağlanması	52
2.4.6.8. Vergi Harcama Faaliyetlerinin Raporlanabilmesinin Sağlanması	52

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİNDE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE KAYIT YÖNTEMİ UYGULAMASININ ETKİNLİĞİ

3.1. LİTERATÜR TARAMASI.....55

3.2. BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER 55

3.3. BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİNDE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİŞ NEDENLERİ 58

3.3.1. Program Bütçe Sisteminden Kaynaklanan Nedenler.....	62
3.3.2. Devlet Muhasebe Kayıt Yönteminden Kaynaklanan Nedenler.....	63

3.4. BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİNDE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN UYGULANMASI..... 65

3.4.1. Belediye Muhasebe Sistemi.....	65
---------------------------------------	----

3.5. BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİNDE NAKİT ESASLI MUHASEBE SİSTEMİ İLE TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI.....	66
3.6. BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİNDE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ KAYIT YÖNTEMİNİN UYGULANMASININ ETKİNLİĞİ	74
SONUÇ.....	76
KAYNAKÇA	79
DİZİN	88



TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1.1: Büyükşehir Belediyeleri Kuruluş Kanunları.....	5
Tablo 1.2: 5747 Sayılı Yasayla 12 İlde Oluşturulan 43 Adet Yeni İlçe.....	11
Tablo 1.3: Karşılaştırmalı Belediye Sayıları	14
Tablo 1.4: İlçe Nüfusuna Göre Belediye Meclisine Katılabilecek Üye Sayısı	19
Tablo 1.5: Bütçeyi Performansı Temel Alacak Şekilde Düzenlemek İçin Gerekli Aşamalar.....	28
Tablo 3.1: Belediyelerin Muhasebesinde Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi ile Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi Arasındaki Farklılıklar	59
Tablo 3.2: 2017 Bursa Büyükşehir Belediyesi Aktif Bilançosu	67
Tablo 3.3: 2017 Bursa Büyükşehir Belediyesi Pasif Bilançosu.....	69

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1.1: 6360 Öncesi Büyükşehirlerin Nüfuslarının Merkez Nüfusuna Oranları.....	14
Şekil 1.2: 6360 Sayılı Kanun Ardından Büyükşehir İlçelerinin İl Merkezlerine Uzaklık Parametreleri Oranları	16
Şekil 1.3: Performans Yönetimi ve PEB İlişkisi	26
Şekil 2.1: Kasa Defteri.....	39
Şekil 2.2: Gelir-Gider Ayrıntı Defterine Gelir Kaydı.....	40
Şekil 3.1: Belediyelerde Muhasebe Sisteminin Akışı.....	66



KISALTMALAR

AYYÖŞ	Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı
BGK	Belediye Gelirler Kanunu
BİT	Belediyesi İktisadi Teşebbüsü
BŞB	Büyükşehir Belediyesi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
PEB	Performans Esaslı Bütçeleme
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
Vd.	Ve diğerleri
YY.	Yüz Yıl



TEZ METNİ

GİRİŞ

Küreselleşme, kentleşme, nüfus artışı ve teknolojik gelişmeler ile birlikte hizmet anlayışında da değişimler meydana gelmiştir. Hizmet kavramı herkese ulaşabilme, herkesin ihtiyacını karşılama fakat ekonomik olan sarf edilen miktarın ise en aza indirgenmesi şeklinde bir denge oluşturulmaya çalışılmıştır. Bilgi ve iletişim teknolojileri ile birlikte yaşam kalitesinin de değişmesi sonucunda kurumlar kaynak oluşturup amaç doğrultusunda kaynaklarını harcamaktadır. Şehirlerde insan sayısındaki artış yönetsel bakımdan daha fazla harcama yaparak en iyi hizmeti sunmasını gerekli kılmıştır.

Belediyeler yalnızca halka götördükleri hizmet için değil verilen hizmetin kalitesi ve demokratik bir ortamın oluşabilmesinde oldukça önemli bir yere sahiptir. Bunun için özellikle büyükşehir belediyeleri insanların gereksinimlerini olabildiğince en kısa sürede karşılamak aynı zamanda gerekli hizmeti sunmak için çaba harcamaktadır. Aynı zamanda yerel hizmetlerin karşılanabilmesi için gerekli yapıyı oluşturarak gerekli hizmetlerin sunulmadığı hizmetleri gerçekleştirme çabasıdadır.

Türkiye’de kamusal anlamda hizmet sunumlarını yerel yönetimler meydana getirmektedir. Küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan neoliberal yapı dâhilinde 1980 yılından sonra yerel yönetimlerin önemi artmış ve yerel yönetimler ülkenin gelişiminde önemli bir etkiye sahip unsurlar halini almıştır. Küreselleşmenin Türkiye’ye etkisi ile birlikte il ve ilçelerin yönetiminde değişimleri tetiklemiştir.

1980 yıllarında tüm dünyada başlayan kamu yönetim alanındaki değişim ile birlikte yeni kamu yönetimi süreci başlamıştır. Söz konusu bu yeni kamu yönetimi anlayışı kamu mali yönetimi konusunda bazı değişiklikleri de beraberinde getirmiştir. Yeni mali sistemle birlikte ortaya çıkan bu düzenlemelerden birisini de performans esaslı bütçeleme sistemi oluşturmaktadır. Bu sistem içerisinde birtakım unsurlar da yer almaktadır. Bunlar arasında hesap verilebilirlik, kaynakların kullanımındaki esneklik, çalışanların karar verme sürecine katılması, çalışanların ortak katılımı, kamu kaynaklarının ne derecede etkin kullanılabildiğinin ölçülmesi ve maddi şeffaflık gibi özellikler yer almaktadır. Bahsi geçen bu sistemi kullanan ülkeler arasında Türkiye’de bulunmaktadır.

Yönetmel alanda oluşan birimlerin içinde belediyeler büyük önem arz etmektedir. Yerel yönetimler dâhilinde önemli bir konumda olan belediyelerin hizmet sunumunda daha aktif olması adına devletten aktarılan kaynaklar her geçen gün artış göstermiştir. Yerel yönetimlerin gelir yapısı hizmet sunumunun temelini oluşturan ve yerel yönetimlerde en aktif yapıya sahip olan belediyelerin 6360 Sayılı Kanun, 3030 Sayılı Kanun, 5216 Sayılı Kanun ve 5247 Sayılı Kanunları ile genel statüleri belirlenmeye ve oluşturulmaya çalışılmıştır.

Büyükşehir Belediyeleri, mali bakımdan oldukça önemli bir yere sahiptir. Düenden günümüze kadar yapılan birçok değişiklikle yerel yönetimlerin payları değişikliğe uğramış böylece belediyelerin mali bakımdan güçlenmesi sağlanmıştır. Bu açıdan bakıldığında bu çalışma tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin etkinliğinin ortaya konabilmesi bakımından önem taşımaktadır.

Bu doğrultuda yapılan çalışmanın amacı tahakkuk esaslı devlet muhasebe kayıt yöntemi uygulamasının etkinliğinin ortaya konmasıdır. Bu amaç doğrultusunda Bursa Büyükşehir Belediyesinin 2015-2017 yılı verileri nakit esaslı muhasebe sistemi ile tahakkuk esaslı muhasebe sistemi karşılaştırılmıştır. Bu kapsamda Sayıştay raporlarına ve Bursa Büyükşehir Belediyesi Bilanço verilerine ulaşılmış, etkinlik değerlendirmesi yöntemi ile tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi incelenmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde yönetim yapısı içinde büyükşehir belediyelerinin yeri incelenmiştir. Bu doğrultuda büyükşehir belediyelerinin yasal konumu ve kuruluşu, büyükşehir belediyelerinin organları ve örgüt yapısı, gelir ve gider yapıları ile uygulanabilir bütçe sistemleri ele alınmıştır. İkinci bölümde büyükşehir belediyelerinde uygulanan tahakkuk esaslı devlet muhasebe kayıt sisteminin yapısı ve nitelikleri değerlendirilmiştir. Bu konu çerçevesinde devlet muhasebesinin önemi, tanımı, nitelikleri, sistemleri, uygulamaları ve kullanılan kayıt yöntemlerine değinilmiştir. Üçüncü bölümde ise tahakkuk esaslı devlet muhasebe kayıt yöntemi uygulamasının etkinliği ele alınmıştır. Bu bölümde son olarak Bursa büyükşehir belediyesinde tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kayıt yönteminin uygulanmasının etkinliği değerlendirilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

BELEDİYELERİN ÖRGÜT YAPISI

1.1. YÖNETİM YAPISI İÇİNDE BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN YERİ

Belediyecilik kavramını ilk olarak 18. yy' ın sonlarında Avrupa'da gerçekleşen Fransız ve Sanayi devrimiyle başladığı görülmektedir. Bu dönemde toplumun tarım toplumundan sanayi toplumuna geçiş sürecinde kentlerin sanayi merkezi olarak oluşması ve köyde yaşayan toplumun bu kentlere gerçekleştirdiği yoğun göçün sonucunda yeni bir dönem başlamıştır. 19. yy' da kentlere yapılan göçün artmasıyla gerçekleşen nüfus artışı, çarpık kentleşme ve altyapı yetersizliklerine yol açmış, bu sorunların çözümü için gerçekleştirilen çalışmalar Avrupa'da belediye sisteminin gelişmesinde önemli derecelerde katkısı olmuştur (Uyar, 2004:1).

Tarih gelişimine bakıldığında kent yönetiminin gittikçe ihtisaslaşan bir alan olduğu görülmektedir. Osmanlı İmparatorluğu'nda kentlerin bu alandaki gelişmesi daha geç olmuştur. Bu nedenle belediye yönetimleri temel kentsel hizmetlerini yerine getirememiş ve merkezi hükümet teşkilatı çoğunlukla görevleri üstlenmiş durumda kalmıştır. Osmanlı döneminde modern anlamda belediyecilikle ilgili çalışmaların Tanzimat döneminde başladığı söylenebilir. (Evrensel, 2007: 86). Görüldüğü üzere Türkiye'de yerel yönetimlerin geçmişi çok eski tarihlere gitmemektedir. Tanzimat sonrasında yönetim sistemine giren belediye yönetiminin (şehir yönetimi) bugünkü sistem ile benzerlik göstererek; ayrı bir bütçesi, görevlileri ve organları olduğu görülmektedir (Arslan, 2013: 9).

Cumhuriyet döneminde belediyeler 1984 yılına kadar tek tip bir yapıda hizmet vermektedir. 1814 yılından itibaren tek tip yapının yerini Büyükşehir belediye modeli almıştır. Bu tarihten sonra Türkiye'de iki tip belediye modelinin olduğu görülmektedir. 1930 tarihinde çıkarılan 1580 sayılı kanuna göre kurulan ve daha sonra 2005 yılında 1580 tarihli kanunun 5393 sayılı kanunla değiştirilmesiyle yönetilen belediyeler, diğeri ise 3030 sayılı Kanuna göre kurulan ve yine 2004 yılında 3030 sayılı kanunun 5216 sayılı kanunla değiştirilmesiyle büyük kentlerde faaliyet gösteren büyükşehir belediyeleridir (1580 sayılı kanun, 3030 sayılı kanun, 5393 sayılı kanun ve 5216 sayılı kanun).

1.1.1. Büyükşehir Belediyelerinin Yasal Konumu ve Kuruluşu

1.1.1.1. Yasal Konumu

Türkiye’de 1950’li yıllarında hızla göç başlamıştır. Bu kentleşme 1980’lere doğru hız kazanmış ve plansız kentleşme ortaya çıkmıştır. Bu sebeple kentlerde sorunlara meydana gelmektedir. Meydana gelen sorunlar başında çarpık kentleşme yer almaktadır. Bu şekilde hizmet ve alt yapı yetersiz kalmıştır. Kente gelen nüfus da kentsel yaşama dair bilgisi bulunmamaktadır. Bu sebeple donanımsız bir kent yapısı oluşmaya başlamıştır. Ucuz ve nüfusa yetecek düzeyde konutların olmayışı gecekondulaşma ve çarpık kentleşmeyi tetiklemiştir. Kentleşme, hizmet ve iş sahalarının merkezileşmesi ise nüfus yoğunluğu bu alanlara çekmiş ve bazı şehirlerin aşırı büyümesine neden olmuştur (Yılmaz ve Çitçi, 2011: 253).

Bu kapsamda yerel yönetimlerle alakalı bir arayış, bir açık ortaya çıkmıştır. 1960 yılından itibaren ortaya çıkan arayış, 1980 yılını takip eden büyükşehir belediyelerinin kurulması ve belediye sayılarının artırılması, belediyelerinin sınırlarının değişmesi şeklinde devam etmiştir. Bu sebeple yerel yönetimlere yönelik sürekli olarak yasal düzenlemeler oluşturulmuştur. İhtiyaca yönelik oluşturulan bu düzenlemeler aşağıdaki tabloda yer almaktadır (Karaarslan, 2013: 130).

Tablo 1.1: Büyükşehir Belediyeleri Kuruluş Kanunları

Sıra No	Yıl	Kanun	Kurulan Büyükşehir Belediyeleri
1	1984	3030 Sayılı Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun	Ankara, İstanbul, İzmir
2	1986	3306 Sayılı Adana İlinde Seyhan ve Yüreğir Adıyla İki İlçe Kurulması Hakkında Kanun	Adana
3	1987	3391 Sayılı Bursa İli Merkezinde Osmangazi, Yıldırım ve Nilüfer Adıyla Üç İlçe Kurulması Hakkında Kanun	Bursa
4	1987	3398 Sayılı Gaziantep İli Merkezinde Şehitkâmil ve Şahinbey Adıyla İki İlçe Kurulması Hakkında Kanun	Gaziantep
5	1987	3399 Sayılı Konya İli Merkezinde Karatay, Selçuklu ve Meram Adıyla Üç İlçe Kurulması Hakkında Kanun	Konya
6	1988	3508 Sayılı Kayseri İl Merkezinde Melikgazi ve Kocasinan Adıyla İki Yeni İlçe Kurulması Hakkında KHK	Kayseri
7	1993	504 No’lu Yedi İlde Büyükşehir Belediyesi	Antalya, Diyarbakır,

Tablo 1.1: (devam) Büyükşehir Belediyeleri Kuruluş Kanunları

8	2000	593 No'lu Sakarya İlinde Büyükşehir Belediyesi Kurulması Hakkında KHK	Sakarya
9	2012	6360 Sayılı On dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişlik Yapılmasına Dair Kanun	Aydın, Balıkesir, Denizli, Hatay, Malatya, Manisa, Kahramanmaraş, Mardin, Muğla, Ordu, Tekirdağ, Trabzon, Şanlıurfa, Van

Kaynak: Koç, 2018: 112-113.

1982 Anayasası gereğince ülkenin yönetsel yapısını; belediyeler, il özel idareleri ve köylerden meydana getirmektedir. Yönetsel yapısı içerisinde köyler ve il özel idareleri tek tip yapıya sahiptir. Fakat belediyeler birden çok yapıdan oluşmaktadır. Bunlar; belde, ilçe ve il belediyeleri ve büyükşehir belediyeleri şeklinde sıralanmaktadır. Cumhuriyetle başlayan belediyeçilik kavramının yanı büyükşehir belediyesi de eklenmiştir. 1984 yılında anayasaya “geniş yerleşim alanlarında yerel yönetimlerin bulunması gerekmektedir” maddesi eklenerek büyük şehir belediyelerinin yolu açılmıştır. 3030 Sayılı KHK ile belediye yapısı kesin hükümlere bağlamıştır. Sürekli göç alan ve kozmopolit bir yapıya sahip olmaya başlayan İstanbul, Ankara ve İzmir’de büyükşehir belediye dönemi başlamıştır (Koç, 2018: 108).

Bu dönemde büyükşehir belediyelerinin kurulmasına karşılık alt kademe belediyelerinin varlıkları korunmuştur (Gül ve Batman, 2013: 32).

3030 sayılı kanunun yirmi yıl boyunca yürürlükte kalması sonucunda belediyeler ihtiyaçlara tam anlamıyla cevap verememeye başlamıştır. Ortaya çıkan değişim ve dönüşüme yönelik yenilenme ihtiyacı doğmuştur. Bu değişim ve dönüşümü tetikleyen unsurlar şu şekilde sıralanmaktadır (Yemen, 2015: 1000):

1. 1950’li yıllar ardından ortaya çıkan hızlı kentleşme ve buna bağlı olarak çıkan sorunlara belediyeçiliğin cevap verememesi,
2. Teknolojik gelişmeler ve sosyoekonomik durumların kentleşmeyi tetiklemesi,
3. 1980’li yılların ardından hızlı kentleşme sonucunda meydana gelen küreselleşme, kozmopolit kent formu,
4. Şehirlerin gelişmesi ile birlikte ve sürekli olarak göç alması sonucunda yerel yönetimler ortaya çıkmış, bu yönetimlerin de hizmet sunumunda aksaklıklar meydana gelmesi,

5. Şehirlere sunulacak hizmetlerin il özel idarelerinin, küçük belde belediyelerinin yetersiz kalması ve ihtiyaçlara cevap verememesi,
6. Kapitalist yapının şehirler de yer bulması,
7. Büyüyen kent ekonomisinin iyi bir şekilde planlanması ve kullanılması ihtiyacı,
8. Ekonomik olarak ve kentsel bir büyümenin düzen, planlama ve koordinasyona ihtiyaç duyması,
9. Çeşitlenen istek ve ihtiyaçların karşılanması için imkânların bu yönde ve akılcı bir şekilde dağıtımının sağlanmasıdır. Tüm bu etkenler çerçevesinde yeni bir yasaya duyulan talep 2004 yılında karşılık bulmuştur.

Büyükşehir belediye sisteminde 10/7/2004 tarihli 5216 sayılı kanun ile büyük değişiklik yaşanmıştır. Kanunun amacı, büyükşehir belediyelerinin var olan hukuksal statülerinin düzenlenmesi, hizmet alanlarının programlı ve etkili kılınması, uyumlu bir şekilde yürütülmesi şeklindedir. Yasa ile birlikte ilçe belediyeleri ve ilk aşama belediyeleri oluşturulması, organlarının, görev alanlarının, yetki düzeylerinin ve belediyeler ile ilişkilerinin düzenlenmesi hedeflenmiştir. Bu bakımdan incelendiğinde kanunun eksiklik ve olumsuzlukları düzenlemeyi amaçladığı görülebilmektedir (Oğuz, 2011: 53).

Kanunun kendine özgü üç özelliği bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanmaktadır (5216 Sayılı Kanun):

1. Bu özelliklerin ilke büyükşehir kuruluş şartlarına nüfus kıstasının getirilmesi olmuştur. Bununla birlikte 750.000 nüfusa sahip il belediyeleri fiziki ve ekonomik yapısı da ele alınarak büyükşehir belediyesine dönüştürülebilmektedir.
2. İkincisi ise yasa ile alt kademe belediyeler ilk kademe belediyeler olarak değiştirilmiştir. Büyükşehir belediyeleri kanunda “en az üç ilçe veya ilk kademe belediyesini kapsayan” şeklinde tanımlanmıştır. Bu açıdan incelendiğinde büyükşehir belediyelerinin üç kademeye ayrıldıkları görülmektedir. Bunlar; büyükşehir belediyesi, büyükşehir ilçe belediyesi ve ilk kademe belediyesi şeklindedir.
3. Üçüncü değişiklik ise, büyükşehir belediyelerinin sınırlarının belirlenmesi şeklindedir. Büyükşehir belediye sınırları, “İstanbul ve Kocaeli” ilinde, il mülki

sınırı olarak değiştirilmiştir. Başka büyükşehir belediyelerinde ise, valilik binası neredeyse orası merkez olarak kabul edilmektedir ve il mülki sınırları içerisinde kalmak suretiyle, nüfusu 1.000.000'a kadar olan büyükşehirlerde yarıçapı 20 km, 1.000.000-2.000.000 aralığında nüfusa sahip büyükşehirlerde yarıçapı 30 km, 2.000.000'dan fazla olan nüfusa sahip büyükşehirlerde yarıçapı 50 km olan dairenin sınır çizgisi büyükşehir belediyesinin sınırını oluşturur" şeklinde ifade edilmiştir. Bu madde ile büyükşehir belediyelerinin yetki alanlarında değişim oluşmuştur.

5216 sayılı Kanunla büyükşehir belediyelerinin yasal dayanakları güçlendirilmiştir. Yerel yönetimler kamu tüzel kişiliği bulunan birimlerdir. Dolayısıyla mali ve idari açıdan özerkliğe sahiptirler. Daha önceki kanunda yerel yönetimlerin idari ve mali özerkliğe sahip birimler olduğu açık bir şekilde belirtilmemiştir. 5216 sayılı Kanun'da büyükşehir belediyelerinin mali ve idari açıdan özerkliğe sahip olan tüzel kişiliği olduklarının açıkça belirtilmesi önemli bir gelişmedir (Alıcı, 2013: 131).

5216 sayılı Kanun ile de mevcut yetkiler büyük oranda korunmuştur. Bu Kanunun "Belediyeler arası hizmet ilişkileri ve koordinasyon" başlığı dâhilinde sunulan maddede, belediyelerin sahip oldukları yükümlülükleri yerine getirebilmeleri için, birimler ve yönetsel alanda bir uyumun gerçekleşmesi gerekmektedir. Hizmet sunumlarında uyuşmazlık yaşanması durumunda ise yine bu sorunu büyükşehir belediyeleri tarafından çözülmek durumundadır. İl meclisleri ise bu uyuşmazlıklara yönelik düzenleyici yönetmelikler oluşturmak durumundadır. Bu madde kapsamında il meclislerine büyük yetkiler sunulmuştur. Meclisler diğer belediyelerin görev kapsamında olan park, bahçe, saha, alan ve bölgelerin dağılımını gerçekleştirerek bu durumun önüne geçeceklerdir. Bununla birlikte yaşanacak uyuşmazlıklar da ortadan kaldırılmış olacaktır (Alıcı, 2012: 90).

5216 Sayılı Büyük Şehir Belediye Yasası ile getirilen diğer yeni düzenlemeleri ise şu şekilde açıklamak mümkündür (Oğuz, 2011: 54):

- Büyükşehirlerin parçalı yapısının düzenlenmesi maksadıyla, nüfus ve sınırlarla ilgili ölçütler sunulmuştur.
- Belediye meclislerinin her ay olağan bir şekilde toplanması kararlaştırılmıştır. Bu durum meclisi daha etkin kılmaktadır.

- İhtilafı bir durumun çözülebilmesi için büyükşehir belediye encümenine verilen yetkiler büyükşehir belediyesine verilmiştir.
- Yasa ile encümenlerin idari yapısı, uzmanlıkları güçlendirilerek daha dinamik bir karar mekanizmasına dönüştürülmesi amaçlanmıştır.
- Büyükşehir belediye başkanın yetkileri meclise nazaran zayıflatılmıştır.
- Vesayet sistemi son bulmuş ve meclis tarafından kabul edilen bütçenin yürürlüğe girebileceği maddesi eklenmiştir.
- Katılımı arttırmak amacıyla konuyla ilişki ve yetki sahibi kişilerin meclis üyesi olup olmamasına bakılmaksızın meclis toplantılarına katılabilmesinin önü açılmıştır.
- Büyükşehir belediye başkanının bilinirliğini arttırmak amacıyla spor kulüplerinde başkan olma veya yöneticilik görevini gerçekleştirmelerinin önüne geçilmiştir.
- Büyükşehir dâhilindeki orman köylerinin tüzel kişiliklerinin devam etmesi, su ve kanalizasyon işlerinin ise belediyeler tarafında gerçekleştirilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.
- Eğitim, kültür, çevre ve sağlık, gençlik ve spor, plan ve bütçe, imar ve bayındırlık ile ulaşım ihtisas komisyonlarının kurulmasını şart koşturmuştur.
- Büyükşehir belediyeleri, ilçe ve ilk kademe belediyelerinin imar yetkileri genişletilmiştir.
- Büyükşehir, ilçe ve ilk kademe belediyelerinin alacaklarını zamanında tahsis etmek şartıyla ilgili belediyenin talebiyle de talep edilen miktarın iller bankası tarafından yükümlü belediye bütçesinden kesileceği belirtilmiştir.

2008 yılında 5747 sayılı Büyükşehir Belediye Sınırları İçerisinde İlçe Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun yürürlüğe girerek 2000 yılında meydana gelen önemli atılımların devamı olmuştur (Arık, 2015: 84).

5747 sayılı Büyükşehir belediyesi kanunu ile ilçeler bölünerek veya birleştirilerek 43 tane yeni ilçe meydana getirilmiştir. Büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalan birinci seviye belediyelerinin tüzel kişilikleri son bulmuştur. Var olan veya yeni kurulan ilçe belediyelerin bünyesine dâhil edilmişlerdir. Bu şekilde daha

verimli bir çalışmanın sağlanması amaçlanmıştır. Belde belediyelerinin kaldırılması tartışmalara sebep olan önemli konulardan biri olmuştur. Açılan davalar sonucunda ise belde belediyelerin “turizm bölge, alan ve merkezleri” içinde olanlar aktifliğe devam etmiştir (Durgun, 2018: 86).

Kanun ile belediye sayısı 2.949’a düşmüştür. Böylelikle 5216 SK’ya ilk müdahalede bulunulmuştur (Ceyhan, 2018: 30). Bu sebeple bu dönemde yapılan değişiklikler daha köklü ve zorludur. Bu aşamada, büyükşehir belediye başkanlarının da ilçe belediye meclislerini veto etme yetkisi de kaldırılmıştır. Meclis kararını veto etme yetkisi hafifletilmiş olmaktadır. Bir taraftan belediye başkanlarını gücü azaltılmış bir taraftan da belediyelerin özerk alanları genişletilmiştir (Yalnızoğlu, 2017: 41).

Bu yasa ile birlikte 862 belde belediyesi köy olmuştur. 283 birinci seviye belediyeden 240 tanesi mahalle ve kalan 34’ü ilçe haline gelmiştir. 8’i büyükşehir belediyesi dışına çıkarılmış, 1 tanesi ise köy olmuştur (Oğuz, 2011: 46).

Tablo 1.2: 5747 Sayılı Yasayla 12 İlde Oluşturulan 43 Adet Yeni İlçe

İller	5747 Sayılı Yasası İle Oluşturulan Yeni İlçeler
ADANA	Sarıçam Çukurova
ANKARA	Pursaklar
ANTALYA	Aksu Döğemealtı Kepez Konyaaltı Muratpaşa
DİYARBAKIR	Bağlar Kayapınar Sur Yenişehir
ERZURUM	Palandöken Yakutiye
ESKİŞEHİR	Odunpazarı Tepebaşı
İSTANBUL	Arnavutköy Ataşehir Başakşehir Beylikdüzü Çekmeköy Esenyurt Sancaktepe Sultangazi
İZMİR	Bayraklı Karabağlar
KOCAELİ	Başıskele Çayirova Darıca Dilovası İzmit Kartepe
MERSİN	Akdeniz Mezitli Toroslar Yenişehir
SAKARYA	Adapazarı Arifiye Erenler Serdivan
SAMSUN	Atakum Canik İlkadım

Kaynak: Oğuz, 2011: 46.

2012 yılında yürürlüğe giren 6360 Sayılı Yasası ile büyük yenilikler getirilmiştir. Yasada yer alan ve büyükşehir belediyelerini önemli derecede etkileyen değişimleri şu şekilde belirtmek mümkündür (6360 Sayılı Yasa):

- İdari bakımdan; Personel, yönetim ve burada görev yapan personelin istihdam, özlük ve görev tanımları.

- Mali bakımdan; Eldeki kaynakların tahsisi ve paylaşımı.
- Yerel Hizmetlerin sunumu ve bu hizmet alanlarının fiziki sınırları bakımından; İl mülki sınırlarının, il sınırı olarak genişletilmesi ve buradaki görev–yetki ve sorumlulukların kurumlar arasında paylaşımı anlamında etkilemiştir.

6360 sayılı Kanun’un sunduğu yenilikler ise şu şekilde sıralanabilmektedir (Tekin, 2018: 89):

- Aydın, Denizli, Balıkesir, Trabzon, Tekirdağ, Malatya, Van, Kahramanmaraş, Hatay, Mardin, Muğla, Manisa, Şanlıurfa” ve 2013 yılında 6447 Sayılı Yasa kapsamında Ordu da dahil 14 olmak üzere 14 il büyükşehir olmuştur. 5216 Sayılı Büyükşehir Yasası ile büyükşehir yapılan iller ile birlikte Türkiye’de büyükşehir sayısı otuz olmuştur.
- Büyükşehir belediyelere ait sınırlar geniş bir yapıya sahip olmuştur.
- Büyükşehir Belediyesi dışında yer alan yönetimlerin sahip olabileceği köy sayısı 526 olmuştur.
- 5747 sayılı Kanun gereğince yapılandırılan ikili modelde, nüfusa bakılmaksızın köyler mahalle olarak ilan edilmiştir. Diğer kısımlar ise belde belediyesi olarak ifade edilmiştir.
- Büyükşehir belediyesi kapsamında bucaklar kaldırılmıştır.
- Büyükşehir belediyesi kurulabilmesi için gerekli olan şart, 750.000’in olarak kaydedilmiştir.
- Yeni büyükşehir belediyelerinde il ve ilçelerin sayısı arttırılmıştır. Bu sebeple ilçe sayısı 27 olarak kaydedilmiştir.
- Büyükşehirlerde ilçe belediyelerin sahip oldukları ölçütler ise yirmi bin olarak kaydedilmiştir. Mahalle nüfusunun ise 500 olması kararlaştırılmıştır.
- Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıkları kurularak ekonomik hareketlerin izlenmesi ve takip edilmesi hedeflenmiştir.
- Yerel yönetimlerin merkezi yönetimden edindikleri payların kapsamı düzenlenmiştir.

Görüldüğü üzere 6360 sayılı yasada İstanbul ve Kocaeli ile sınırlı olan belediye sınırı, tüm belediyeler için geçerli kılınmıştır. Bu sebeple büyükşehir sınırlarında kırsal

alan kavramı son bulmuştur. Türkiye'nin en uç köşesinde yer alan köy dahi ilçe ve büyükşehir belediyesine bağlı mahalle konumunu almıştır (Çopuroğlu, 2017: 21).

Büyükşehir belediyesi olan il kapsamında köylerin kaldırılması ve mahalle konumunda olması, köy mevzuatını tam anlamıyla ortadan kaldırmamıştır. 6360 sayılı Kanun da köy idarelerine ait bazı mevzuat maddelerinin yürürlükte kalacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda 6360 sayılı Kanunun 3. maddesinin 5. Fıkrası ele alındığında duruma yönelik maddenin yer alındığı görülmektedir. Bu maddede; tüzel kişiliği kaldırılan köylerde görevini icra eden köy korucuları görevini yerine getirmeye devam edeceklerdir. Köy korucuları 18/3/1924 tarihli ve 442 sayılı Köy Kanunu ve mevzuatlarda sunulan haklardan yararlanmaya devam edeceklerdir. İhtiyaç halinde köylerde görevlendirme gerçekleştirilebilmektedir. Aynı kanunun 16. Maddesinde ve 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 12. Maddesinde yer alan son fıkrada; orman köyleri ve orman köylülerine sunulan hakların mahalleye dönüşseler dahi devam edileceği belirtilmiştir (Muratoğlu, 2015: 77).

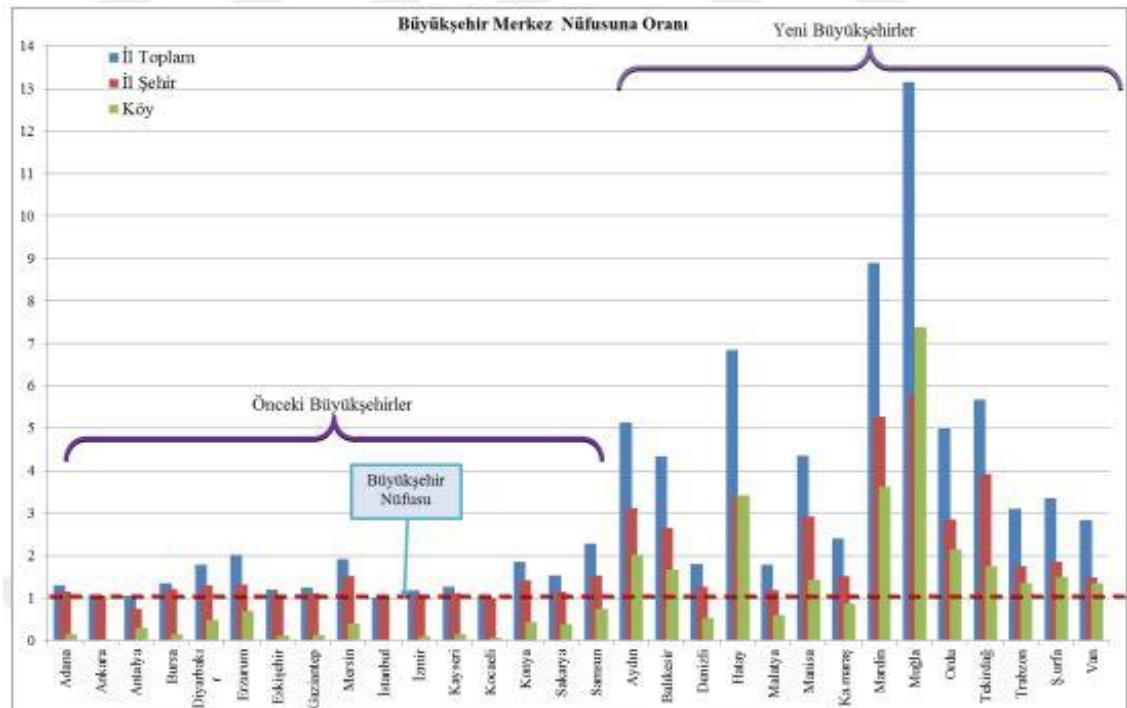
Bu sistem ile birlikte büyükşehir belediye yapısı ve Türk yerel yönetim sistemi çerçevesinde ilk defa farklı bir model oluşturulmuştur. Bu farklılık bütünleştirmeci bir yönetim dâhilinde işlevsellik ve kapsayıcılık yapısından ileri gelmektedir. Kentlerin nüfusunun sürekli olarak artmasıyla birlikte yönetimde de sorunlar yaşanmaya başlamıştır. Yeni anlayış geliştirme ihtiyacı Dünya gibi Türkiye'de de elzem olmuştur. Topluma sunulacak hizmetin; etkili, hızlı, açık, yararlı, insan odaklı, hesap verilebilir düzeyde bir yerel yönetim alanı oluşturulması gerektiği Türkiye için de öncelik haline gelmiştir (Kalağan, 2018: 595). Bu sebeple istek, ihtiyaç, beklenti ve sorunlara yönelik güncel cevaplar sunulması gerekliliği bu kanun ile gerçekleştirilmeye çalışılmıştır. Bu durum 6360 sayılı yasada da beyan edilmiş olup, hizmet sunumunda etkili ve verimli bir yönetim tarzının temel alındığı beyan edilmiştir.

Tablo 1.3: Karşılaştırmalı Belediye Sayıları

Yerel Yönetimler	6360 Sayılı Yasa Öncesi	6360 Sayılı Yasa Sonrası
Büyükşehir Belediyesi	16	30
Büyükşehir İlçe Belediyesi	143	501
İl Belediyesi	65	51
İlçe Belediyesi	749	416
Belde Belediyesi	1977	395
Belediye Sayısı Toplam	2950	1392
İl Özel İdaresi Sayısı	81	51
Köy İdareleri	34283	17720

Kaynak: Yıldırım vd., 2015: 210.

Yukarıdaki tabloda belirtildiği gibi, 6360 Sayılı yasa öncesinde büyükşehir belediye adeti 16 iken yasa sonrasında 30'a çıkarken, ilçe büyükşehir belediyeleri 143'ten 501'e yükselmiştir. Aynı şekilde değişimler diğer yerel yönetimlerde de görülmektedir. İl belediyesi, ilçe belediyesi, belde belediyesi, il özel idaresi ve köy idarelere sayısı ise buna nazaran azalmıştır.

Şekil 1.1: 6360 Öncesi Büyükşehirlerin Nüfuslarının Merkez Nüfusuna Oranları

Kaynak: Çavuş, 2017: 51.

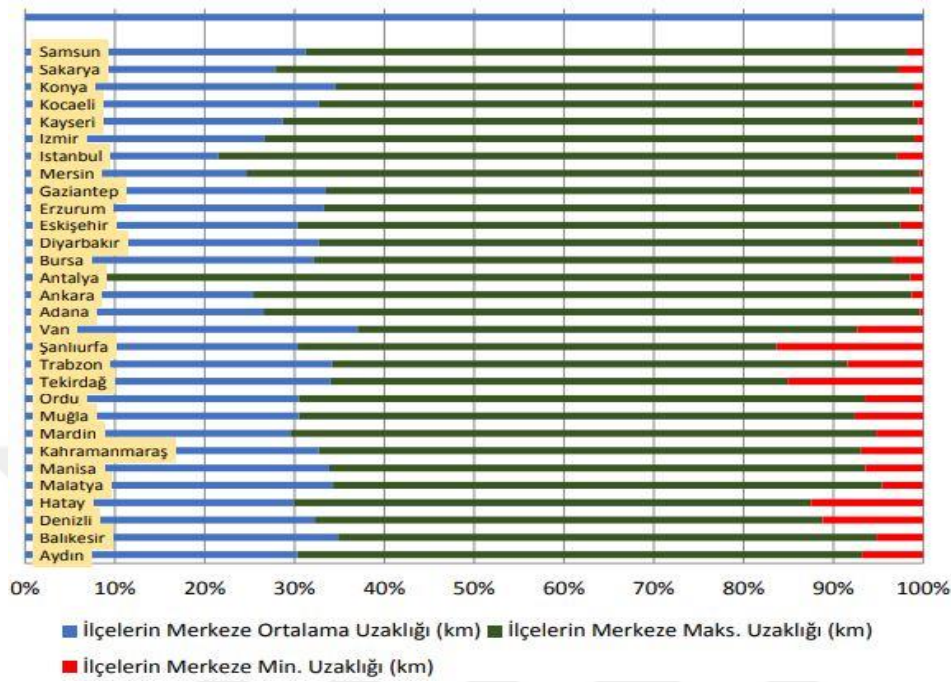
Bu bakış açısı çerçevesinde 6360 Sayılı Yasa ile yerel yönetimler için sunulan düzenlemelerin olumlu yönleri şu şekildedir (B.02.0.KKG.0.10/101-649/4099 Sayılı Kanun Tasarısı):

- Geniş çapta hizmet sunan yerel yönetim alanları yasa ile teknolojik imkânlar sağlanacaktır.
- Geniş çapta hizmet sunan bu uygulamalarla ihtiyaca yönelik teknik personel istihdamı gerçekleştirilebilecektir. İşgücünün uzmanlaşması ile de işte verimlilik artacaktır.
- Geniş çapta hizmet sunan yerel yönetim alanları, merkezden aktarılan kaynakların daha verimli kullanabilecektir.
- Bütünleştirilmiş yerel yönetim birimleri arasında kaynak kullanımı açısından adil bir sistem oluşturulacaktır.
- Düzenleyici üst imar planları doğrultusunda tüm ilde uygun ve uyumlu bir imar gelişimi sağlanacaktır.

Fakat büyükşehir belediyelerinin hizmet alanının genişletilmesi ile birlikte il ve ilçe merkezlerinde yönetim yapısının olması kanuna yönelik eleştirilerin odak noktasını oluşturmaktadır. 6360 Sayılı Kanun’la köy ve ilçe belediyelerinin kaldırılması, mahalle halini alması ve bu bölgelerle ilgili alınacak olan kararların merkez tarafından verilmesi sübzidarite (subsidiarity) ilkesine aykırı olarak görülmektedir. Kanun bu yönden birçok eleştiriye maruz kalmaktadır (Gözler, 2013: 76).

İdari sınırlamalarının toplumun yönetime yönelik algısını değiştireceği ve bu sebeple demokratik katılımın olumsuz yönde etkileneceği eleştiri konularından birini oluşturmaktadır. İdarenin etkinliği, fonksiyonu ve halkın demokratik katılım durumu, mekân üzerinde ölçek kavramını meydana getirmektedir. Belediyelerin sundukları hizmetlerin durumu, hizmetin hangi ölçekte etkin olacağı belirlemektedir. Bazen de belediyelerin sundukları hizmet, belediye sınırlarının ölçeği ile ters bir orantıya sahip olmaktadır. Sınırların genişlemesi sunulan hizmetin birim maliyetinin düşmesini sağlamaktadır. Bununla birlikte demokratik katılım da azalmaktadır. Halkın ise yerel yönetim ile bağı azalmaktadır. Bu da demokratik yapıyı olumsuz yönde etkilemektedir (Yıldırım vd., 2015: 218).

Şekil 1.2: 6360 Sayılı Kanun Ardından Büyükşehir İlçelerinin İl Merkezlerine Uzaklık Parametreleri Oranları



Kaynak: Çavuş, 2017: 65.

6360 sayılı Kanununa yönelik yapılan diğer eleştirileri ise şu şekilde açıklamak mümkündür (Tozlu, 2017: 254):

- Belediyelerin merkezi bir yapıya dönüşmesiyle birlikte vatandaş birçok sorunu için belediyelere gitmek durumundadır. Bilhassa bazı köy veya semtlerde belediyelere ulaşım zor olmakla birlikte maddiyat ve zaman açısından imkânsız bir hal alabilmektedir. Bu sebeple eleştirilen konulardan birini merkezileşme durumudur.
- Diğer bir eleştiri konusu büyükşehir belediyelerinin coğrafi yapı bakımından kendisinden uzak bölgelere yakın bölgelerde olduğu gibi kaliteli hizmetin sunulup sunulamayacağı kaygısıdır. 6360 Sayılı kanunla birlikte hizmetin daha iyi sağlanacağı, belediyelerin ekip ve personel ile bunu sağlayabileceğine yönelik iddialarda bulunmaktadır.
- Yeni modelde büyükşehirler bütçesel imkanların yanı sıra yetki ve sorumluluk açısından da güçlendirilmiş ve ilçe belediyelerinin yetkilerini sınırlandırmıştır. Bu sebeple ilçe belediyeler geri planda kalmıştır. Bu durumun ilçe belediyelere

zarar verdiği yönünde eleştirilmektedir. İki kurumun da görev ve yetkilerine ihtiyaç duyulduğu bu yüzden hizmet bölüşümünün eşit şekilde yapılması gerektiği belirtilmektedir.

- Yerelde büyükşehirlerin ilçe belediyelerinin bazı kararlarını denetlemek amacıyla gerçekleşen idari vesayet durumu diğer bir eleştiri konusudur. Bu durumun idare hukukuna aykırı olduğu belirtilmektedir.
- İlçe ve merkez ilçe belediyelerinde ortaya çıkan bu kısıtlamalar ile ilçe belediyelerinin ağır borçlarla karşı karşıya kaldıkları belirtilmektedir.

1.1.1.2. Kuruluşu

Büyükşehir belediyeleri ise 19. yy.'ın sonlarında ortaya çıkan ve yaygınlaşan bir uygulamadır. Ülkemizin bazı bölgelerinde sanayileşmenin büyümesi, nüfusun hızla artması, hem ulaşım hem haber kısmında gerçekleşen ilerlemeler nüfusun bu bölgelerde yoğunlaşmasına sebeptir. Aynı durum sanayi inkılabı ile dünyada gelişmiş büyük şehirler kurularak, bu şehirlerin etrafında uydu şehirler oluşturulmuştur. Sonrasında bu yerleşim yerlerine metropol, metropolis ve metropoliten gibi isimler verilmiştir (Görmez, 2012: 52).

Büyükşehir belediyelerinin kuruluşu 1984 tarihinde çıkarılan 3030 sayılı kanunla başlamaktadır. Üç il merkezindeki büyükşehir belediyeleri bu yasanın çıkması ile birlikte ortaya çıkmıştır. 1980 yılındaki askeri müdahale sonucu oluşan bütünleşik tek belediye yapısı, bu kuruluşun temelini oluşturmaktadır. Bu durumda İstanbul, İzmir ve Ankara il merkezlerinde ilk defa çok sayıda ilçe belediyesi kurulmuştur. Daha önceki dönemlere bakıldığında birden fazla ilçenin bulunduğu il merkezlerinde tek bir belediye bulunduğu görülmektedir. 1984 yılında uygulanan yeni modelde il belediyeleri büyükşehirlere, şube müdürlükleri ilçe belediyelerine dönüştürülmüştür. Bununla birlikte süreç kapsamında büyükşehir belediyelerinin sınırları diğer yerleşmeleri de kapsayacak biçimde genişletilmiştir (Arıkboğa, 2013: 57).

1.2. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN ORGANLARI VE ÖRGÜT YAPISI

Büyükşehir Belediyelerinin organları kanunun ilgili maddesine göre aşağıdaki şekilde yer almaktadır¹.

- Büyükşehir Belediye Başkanı
- Büyükşehir Belediye Meclisi
- Büyükşehir Belediye Encümeni

Büyükşehir belediyelerinin bu üç organı belediyelerin yönetimini üstlenmektedir. Söz konusu bu yönetim organları tüm belediyelerde aynı şekilde bulunmaktadır. Belediye başkanı ise belediyelerde yürütme görevini, belediye encümeni ve meclisi belediyeleri karar ve danışma görevini üstlenmektedir (Humar, 2019: 15).

3030 sayılı Kanuna göre büyükşehir belediye teşkilatı sekreterin yükümlülüğünde daire başkanlığı, müdürlük, şeflik ve memurluklardan oluşmaktadır. Mevcut birimler hizmetin sunumunda belediyelerin meclisleri tarafından verilen karar ve İçişleri Bakanlığı'nın gerçekleştireceği onay ile hareket etmektedirler. 5216 sayılı kanunda ise belediye teşkilat içerisinde yer alan norm kadroların hususlarına uygun şekilde genel sekreterlik, daire müdürlüklerinden ve başkanlıklarından oluşmaktadır (Atar, 2018: 72).

Türkiye'de uygulanan yerel yönetim sisteminde ilk genel sekreterlik kurumu 3030 sayılı kanun kapsamında oluşturulmuştur. Genel sekreter tüm personelin en üst noktasının oluşturmakta ve büyükşehir belediye başkanı tarafından yapılan teklif sonucunda İçişleri Bakanlığının onayı ile göreve gelmektedir. Bunun yanı sıra genel sekreter yardımcıları, daire başkanları, müdürler ve diğer personellerin atamaları büyükşehir başkanlığı tarafından atanarak meclise bildirilir. Büyükşehir belediyelerine ait personellerin atamaları genel sekreter haricinde hiçbir makam ve merciin onayını gerektirmemektedir.

22/11/2000 tarihinde çıkarılmış olan kamu kurumları için genel norm kadro yönetmeliğinin ardından belediyelerin hizmet kalitesini, etkinliğini ve verimliliğini arttırmak, kaynakların boşa harcanmasını önlemek, gerektiği kadar sayıda nitelikli çalışanın işe alınması, belirli yerlerde hizmetlerin yığılmasını engelleyebilmek adına

¹ 5216: md. 3/b

Belediye ve Bağlı Kuruluşları İle Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik hazırlanmıştır. Söz konusu bu yönetmelik 22/2/2007 tarihli resmi gazetede yayımlanmıştır. Bu yönetmelik çerçevesinde belediyeler ve belediyelere bağlı kuruluşlar ile mahalli idareler kapsamındaki birliklerde çalışan işçi, memur ve sözleşmeli personeller yer almaktadır (Humar, 2019: 18).

Aşağıda yer alan tabloda ilçe belediye meclislerinden başlayarak büyükşehir belediye meclisine ne kadar üye katılması gerektiği verilmektedir.

Tablo 1.4: İlçe Nüfusuna Göre Belediye Meclisine Katılabilecek Üye Sayısı

İlçe Nüfusu	İlçe Üye Sayısı	Büyükşehire Katılacak Sayı	Doğal Üye (İlçe Belediye Bşk.)	Toplam Katılacak Üye
< - 10000	9	1	1	2
10001 - 20000	11	2	1	3
20001 - 50000	15	3	1	4
50001 - 100000	25	5	1	6
100001 - 250000	31	6	1	7
250001 - 500000	37	7	1	8
500001 - 1000000	45	9	1	10
1000000 - <	55	11	1	12

Kaynak: Köken, 2016: 3514.

Tablo 1.4'te görüldüğü üzere ilçe nüfusu arttıkça ilçe üye sayısı ile toplam katılacak üye sayısı artış göstermektedir. Tabloya göre 10000'den az olan ilçelerdeki ilçe üye sayısı 9, toplam katılacak üye sayısı ise 2 olarak belirlenmiştir. Ancak ilçe nüfusu 1000000 ve üzeri olan ilçelerdeki üye sayısı 55, toplam katılacak üye sayısı ise 12 olarak belirlenmiştir.

1.3. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN GELİR VE GİDER YAPISI

1.3.1. Büyükşehir Belediyelerinin Gelir Yapısı

Büyükşehir belediyelerinin sorumlulukları ve yüklenmiş oldukları bazı görevleri bulunmaktadır. Bu nedenle belediyelere yasal düzenlemeler ile tanınan belirli yetkiler kapsamında gelirleri bulunmaktadır. Bu gelirler Anayasa'nın 127. Maddesi ve Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı (AYYÖŞ)'nin 9. Maddesi doğrultusunda 5216 sayılı yasanın 23. maddesinde düzenlenmiştir. Bu çerçevede 5779 sayılı ve 5216 sayılı

kanunun 23. Maddesinde belirtildiği üzere büyükşehir belediyelerinin gelirleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Ayrılan Paylar: 5779 sayılı yasanın 2. Maddesi kapsamında belediyelere vergi gelirlerinden verilecek payın hesaplanmasında genel bütçe vergi gelirlerinin toplamından, vergi iadelerinin düşülmesinin ardından geriye kalan net tutar göz önünde bulundurulmaktadır. Diğer bir deyişle büyükşehir dışındaki belediyelere genel bütçe vergi gelirler toplamının % 1.50'si, büyükşehirlerdeki ilçe belediyelerine ise % 4.50'si pay olarak verilmektedir.

Müşterek Bahislerden Elde Edilen Eğlence Vergisi: 5216 sayılı kanunun 23/c maddesinde bahsi geçen bu vergi, büyükşehir belediyesinde toplanacak at yarışlarını da kapsayacak şekilde ele geçen eğlence vergisinin % 20'si yarışların yapıldığı belediyeye verilmektedir. % 30'u ise nüfusları kapsamında değerlendirilerek ilçe belediyelerine geri kalan % 50'lik kısım ise büyükşehir belediyelerine verilmektedir.

Büyükşehir Belediyesine Bırakılan Yerlerin İçinde Tahsil Edilen Gelirler: Büyükşehir belediyesinin gelirleri olarak belirtilen yerler arasında büyükşehir belediyesine ait olan dinlenme alanları, kültür ve spor tesisleri, eğlence yerleri ve yeşil alanlar için toplanan tüm belediye vergi ve harçlardır. Bu kapsamda göz önünde bulundurulması gereken nokta, aslında diğer belediyelere ait gelirlerin yalnızca bahsi geçen yerlerde büyükşehir belediyesinin geliri olarak görülmesidir. Söz konusu vergi ve harçların tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri, bakanlar genel kurulunun ortaya koyduğu düzenlemeler kapsamında yapılmaktadır. Bununla birlikte söz konusu gelirlerin tamamı büyükşehir belediyelerininindir.

İlan ve Reklam Vergisi: Büyükşehir belediyeleri 5216 sayılı kanunun 23/e maddesi kapsamında ilam ve reklam vergisi alabilmektedir. Bahsi geçen madde kapsamında büyükşehir belediyelerine ait anayol, cadde, bulvar ve meydanlara cephesi olan binaların asmış oldukları ilan ve reklam tahsis, vergi ve bakım ücretleri gelir oluşturmaktadır (5216: md. 23/e).

Park Yerlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Gelirler: Büyükşehir belediyelerinin işlettiği park yerlerinden kazanılan gelirin % 50 kadarı belediye

nüfuslarına göre dağıtılmaktadır. Dağıtılan gelirin % 50'si ise büyükşehir belediyelerine aittir.

Yol, Su ve Kanalizasyon Harcamalarına Katılma Payları: 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda belirtildiği üzere yol, su, kanalizasyon harcamalarına katılma payları büyükşehir belediyelerinin gelirlerinin bir kısmını oluşturmaktadır. Buradaki önemli nokta bu hizmetlerin belediye tarafından yapılması gerektiği ve belirli oran ve esaslar kapsamında gerçekleştirilmesidir (2464 sayılı kanun).

Kira, Faiz ve Ceza Gelirleri: Taşınmaz varlıkların kiralari, tahvil ve hisse senetlerinin faizleri ile birlikte bunların satılmasıyla oluşan gelirler ve ayrıca bankada yer alan paraların faizleri büyükşehir belediyelerinin gelirlerinin bir kısmının oluşturmaktadır. Bunların yanı sıra büyükşehir belediyeleri belirli durumlarda ceza kesebilmektedir. Bu cezalar 1608 sayılı, 2872 sayılı Çevre Kanunu ve 3194 sayılı İmar Kanunu'na göre düzenlenmektedir. Bunlarla birlikte 80 sayılı Haller Kanunu ve 552 sayılı KHK uyarınca belirli durumlarda, iştirak payı, kire geliri ve para cezaları da bu gelirler arasında yer almaktadır (Dönmez, 2014: 1547).

Bağlı Kuruluşlardan Aktarılabacak Gelirler: Sayısı giderek artan belediyelere bağlı çok sayıda kuruluş bulunmaktadır. İETT, EGO, ASKİ gibi kuruluşların hesaplarında oluşacak gider ve gelir farkları büyükşehir belediyelerine verilmektedir.

BİT'lerin Safi Hasılatından Belli Oranda Alınan Hisseler: Büyükşehir belediyelerinin gelirleri kapsamında bu belediyelerinin iktisadi teşebbüsleri sonucunda ortaya çıkan safi hasılatından alınacak hisselerdir.

Taşınır ve Taşınmaz Mal Gelirleri: 5018 sayılı kanunda belirtildiği üzere büyükşehir belediyelerine ait çeşitli taşınır ve taşınmaz mallar bulunmaktadır. Böylece belediyeler kira, gayrimenkullerden doğan gayri ayni haklar ve trampa gibi yollarla gelir etmektedirler. Bu tür mal varlıklarından yalnızca özel mülk kapsamında girenler kiraya verilmektedir.

1.3.2. Büyükşehir Belediyelerinin Gider Yapısı

5216 Sayılı kanunun 24. Maddesinde, büyükşehir belediyelerinin giderleri belirtilmiştir. Bu kanun kapsamında büyükşehir belediyelerinin gider yapısı ayrıntılı olarak şu şekilde sıralanmaktadır:

- Belediyelere ait hizmet binaları, tesislerin temin edilmesi ile bakım ve onarımlar,
- Belediye personeli ve belediye tarafından seçilen organ mensuplarına verilen ödenekler, maaşlar, yolluklar, ücretler, huzur hakkı hizmetle ilgili eğitimler,
- İlçeler ve ilk kademe belediyelerine bağlı kuruluşlara yapılan yardımlar ile ortak projelerin giderleri,
- Tüm altyapı, onarım, bakım ve yapım giderleri,
- Belediye zabıta, itfaiye hizmetlerinin yanı sıra birtakım hizmet ve görevlerin yürütülmesi suretiyle yapılan harcamalar,
- Harç, vergi, katılma payı, resim, hizmet karşılığı temin edilecek ücretler ile diğer gelirlerin izlenmesi ve tahsiline ilişkin yapılacak giderler,
- Belediyelerin kurulumuna katıldığı şirket, kuruluş ve birliklerin ortaklık paylar ve varsa bunların üyelik aidatları,
- Mezarlık alanlarının kurulması, bakımı ve korunması ile ilgili giderler,
- Sigorta, faiz ve borçlanma ile ilgili ödemeler,
- İhtiyaç sahipleri, yoksul, muhtaç ve kimsesiz kişiler ile engelli vatandaşlara verilecek sosyal hizmetler ve yardımların giderleri,
- Dava takip ve icra giderleri,
- Temsil, tören, ağırlama ve tanıtım giderleri,
- Avukatlık, danışmanlık ve denetim ödemeleri,
- Toplum yararına olacak konularda yurtiçi ve yurtdışı kamu, özel sektör ve sivil toplum örgütleri ile yapılan iş birlikleri ve proje giderleri,
- Spor, sosyal, kültürel ve bilimsel etkinlikler kapsamındaki harcamalar,
- Büyükşehir belediye hizmetleri bağlamında yapılan kamuoyu yoklaması ile araştırma giderleri,
- Kanunla verilen görevler ve hizmetlerin yürütülmesi için yapılan harcamalar.

1.4. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE UYGULANAN BÜTÇE SİSTEMİ

1.4.1. 2005 Yılına Kadar Büyükşehir Belediyelerinde Uygulanan Bütçe Sistemleri ve Performans Esaslı Bütçe Sistemine Geçiş Nedenleri

Türkiye’de, 1973 yılına kadar merkezi yönetimde ve 1991 yılına kadar da belediyelerde klasik bütçe sistemi uygulanmıştır.

Klasik bütçe sisteminde hedeflerin kesin olmaması, bütçe tekniklerindeki zayıflık, yeterli analiz ve karşılaştırma yapılamaması ve plan-bütçe ilişkisinin kurulamamış olması gibi önemli eksiklikler yaşanmıştır. (Yazıcı, 2016: 400) Bütün bu olumsuzlukların giderilmesi amacıyla büyükşehir belediyelerinde 1991 yılında Planlama Programlama Bütçeleme Sistemine geçilmiştir.

Yaşanan sorunlarınla birlikte iktisadi ve mali krizler, hem diğer alanlarda hem de kamu mali yönetim sistemi içerisindeki sorunların değerlendirilmesini gerektirmiştir. Bu değerlendirme sonucunda, mali yönetim sistemi ile bütçe konularının oldukça dar olduğu, kamu kaynaklarının etkili bir şekilde kullanılamadığı, harcama sürecinin katı kontrollerden geçtiği görülmüştür. Ayrıca harcama kapsamında yetkiler ile sorumluluklar arasında doğru bir ilişki kurulamadığı, kurumlara bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol konularında yeteri kadar inisiyatif verilmediği anlaşılmıştır. Bunların yanı sıra sistemde stratejik planlama, uzun süreli bütçe hazırlama, performans esaslı bütçeleme, hesap verilebilirlik ve hesaplarda şeffaflık gibi konulara yer verilmemesi değişimi getiren sebeplerdendir (Tümer, 2012: 38).

PEB sisteminden önceki bütçe uygulamasında birtakım bütçe açıkları çıkmış, mal ve hizmetlerin israf edildiği görülmüştür. Bu nedenle kamu faaliyetleri performansının düşük ve verimsiz bir şekilde kullanıldığı anlaşılmıştır. Bu nedenle toplumun mali sisteme karşı güveni zarar görmüştür. Yaşanan bu sorunlar devletin performansa ilişkin gerçekleştirilen değerlendirmelerini yönetim ve bütçeleme sistemlerine dâhil etmelerini gerektirmiştir. Böylece kaynakların performans değerlendirmeleri kapsamında kullanılmasını dolaylı olarak performansa dayalı bütçeleme sistemine geçilmesi gerekli hale gelmiştir (Bal, 2016: 9).

1.4.2. Performans Esaslı Bütçe Sistemi

Performans esaslı bütçeleme (PEB) ilk olarak Anglosakson ülkelerinde uygulanmış ve başarılı bulunmuştur. PEB sistemi stratejik planlama, performans göstergeleri ve bilgisi, verimlilik, tutumluluk ve etkinlik gibi ekonomik ölçütlere dayanmaktadır. Bu nedenle bu bütçe türü kamusal sektörde vizyon ve misyon çerçevesinde bir bakış açısının gelişmesini sağlamıştır. 1912 yılında ABD’de Balkan Taft’ın kurmuş olduğu Ekonomi ve Etkinlik Komisyonu tarafından bir takım çalışmalar yürütülmüştür. Bu çalışmalar kapsamında mevcut bütçe sisteminden kaynaklı problemlerin düzeltilmesi, verimlilik ve maliyet hesaplamalarının yapılabilmesi ile birlikte faaliyetlerin fonksiyonel bir şekilde sınıflandırılması kapsamında PEB sistemi oluşmaya başlamıştır (Demirel, 2015: 154).

PEB sistemi kaynakların tahsisinin ve kullanımının kamu idarelerinin amaçları doğrultusunda gerçekleşmesini sağlamaktadır. Ayrıca performans ölçümü ve değerlendirme yapılmasını sağlayarak amaçların gerçekleşip gerçekleşmediğini de kontrol edebilmeyi hedeflemektedir. Böylece sonuçları tespit ederek raporlayan bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda mali disiplin sağlanarak hesap verilebilir bir ortam oluşmaktadır. Aynı zamanda sistemdeki raporlama mekanizması şeffaflığın oluşmasını sağlamaktadır (Bal, 2016: 7).

OECD (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü), performans yönetim anlayışı kapsamında kabul edilen, “çıktı/sonuç odaklı bütçeleme”, “yeni performans bütçeleme”, “performans esaslı bütçeleme” gibi adlarla uygulamaya konan bir bütçeleme sistemi olarak açıklanmaktadır. Performans yönetiminin bir parçası olan PEB sistemi, kamu idarelerinin verdiği hizmetleri ve mallarını iktisadi açıdan etkili bir şekilde kullanabilmesini sağlamaktadır (OECD, 2007: 20).

PEB sisteminin diğer sistemler ile arasındaki en önemli farkı beraberinde bir yönetim sistemini de getirmesidir. Birçok ülkede, farklı araçlar ile uygulanan farklı mevzuat düzenlemeleri mevcuttur. Bu kapsamda PEB sisteminin genel özelliklerine bakılacak olursa girdiden çok sonuca odaklandığı ve açık şekilde hesap verebilen bir sistem olduğu anlaşılmaktadır. Aynı zamanda yöneticinin kaynak kullanımında, maliyetlendirme, önceliklendirme ve hedeflere uygunluğun denetimi konularında serbestlik sağlaması, harcamaların ardından performans denetiminin yapılmasını

sağlayan plan-program-bütçe ilişkisine dayalı bir sistem olarak görülmektedir (Boran, 2013: 13).

PEB sistemi merkezden yönetimi değil yerinden yönetimi ve girdi temelli yaklaşımdansa sonuç odaklı yaklaşımı benimsemektedir. Bu çerçevede toplumun ihtiyaçlarını göz önünde bulundurarak demokratik yapının güçlendirilmesini sağlayarak vatandaşların memnuniyetini sağlayabilmektedir. Sistem içerisinde uzun vadeli politikaların uygulanması sonucunda günlük politikaların uygulanmasının önüne geçilebilmektedir. Stratejik planlamayla birlikte ortaya çıkan sürdürülebilirlik ve istikrar sağlayan politikaların uygulanması desteklenmektedir (Bal, 2016: 10).

Performans esaslı bütçe sistemi kullanılan belgeler ele alındığında üçe ayrıldığı görülmektedir. Bu üç model performans sözleşmesine dayalı PEB sistemi, bütçe formatına dönüştürülmüş PEB sistemi ve stratejik planlamaya dayalı PEB sistemi olarak adlandırılmaktadır. Performans sözleşmesine dayalı PEB sisteminin amacı hesap verilebilirlik ile kamu kurumlarının performanslarının yükseltilmesidir (OECD, 1999: 9). Bütçe formatına dönüştürülmüş PEB sisteminde bütçe metni haricinde, performansın ölçülebilmesi için bütçenin kendisi performans bilgileri ile ödenek bilgilerinin beraber değerlendirildiği bir belge olarak ortaya çıkmaktadır (OECD, 2007: 29). Stratejik planlamaya dayalı PEB sisteminde orta ve uzun vadede bir plan hazırlanmaktadır. Mevcut bütçe ise hazırlanmış olan plan doğrultusundaki performans programları çerçevesinde oluşturulur. Bütçe uygulama dönemi sonunda hazırlanan faaliyet raporlarında ise hesap verme, şeffaflık ve mali disiplin ilkeleri göz önünde bulundurulur. Bu sistem Türkiye’de merkezi ve yerel yönetimde kullanılmaktadır (OECD, 2007: 29).

1.4.2.1. Performans Esaslı Bütçe Kavramı

Performans esaslı bütçeleme kavramı, kamu hizmetlerin için yapılacak ödeneklerden önce tüm faaliyet ve projelerin maliyetlerinin ortaya konmasını sağlamaktadır. Bununla birlikte bu faaliyet ve projeler için etkinlik, verimlilik, kalite, çıktı ve sonuç gibi performans hedeflerinin oluşturulmasını öngörmesi bakımından önemli bir sistemdir (Çelebi ve Kovancılar, 2012: 2).

Performans esaslı bütçeleme sistemi, her ne kadar çeşitli adlar ve çeşitli uygulamalarla birlikte kullanılsa da bütçeleme de performans bilgisi bakımından oldukça önemlidir. Bu sistem ile birlikte bütçeye ilişkin ilgili taraflara performans ile

ilgili bilgisinin ulaştırılabilmesi, hesap verilebilirliğin geliştirilmesi bakımından bir ilerleme sağlasa da performansın geliştirilebilmesi için daha fazlasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sistem pek çok ülkede performans bilgisinin iletilmesi bakımından yol alınmasını sağlasa da bilginin kullanılması bakımından zorluklarla karşılaşıldığı görülmüştür. Bu zorlukların büyük bir kısmı bazı teknik sınırlılıklarla açıklanırken bazıları da performans bilgisinden faydalanacakların samimiyetsizliği ile açıklanmaktadır. Bahsi geçen teknik anlamdaki sınırlılıklar bütçeye ilişkin sistemlerin performans yönetim konusunda aracı olma özellikleri açısından ele alınmaktadır (Çiçek ve Şahin İpek, 2013: 90).

Performans yönetiminin bir kısmını oluşturan performans esaslı bütçeleme, içinde yer aldığı idarenin misyonu ve vizyonu kapsamında belirlenen hedeflere ulaşabilmesini sağlamak için kaynakların en iyi şekilde paylaşılmasını öngörmektedir. Bununla birlikte önceden tespit edilmiş olan performans ölçütleri doğrultusunda işletmenin hedeflerine ulaşıp ulaşmadığını anlamak için takip eden bütçeleme süreci olarak değerlendirilmektedir (Egeli, Akdeniz, Aksaraylı, Tüğen ve Özen 2007: 28).

Şekil 1.3: Performans Yönetimi ve PEB İlişkisi



Kaynak: Bal, 2016: 8.

Yukarıdaki şekilde, performans yönetimi ve bütçe arasındaki ilişki verilmiştir. Performans esaslı bütçeleme kapsamında daha önceden belirlenen amaçlar kapsamındaki faaliyetlerin maliyetlendirildiği performans programları bütçe belgelerini ortaya koymaktadır. Performans yönetimi ise uygulama sonuçlarını takip ederek amaç kapsamındaki çalışmaları analiz etmekte ve raporlamaktadır. Gerçekleştirilen performans değerlendirmeleri sonunda elde edilen performans bilgilerine bakılmaktadır. Böylece süreç en başından değerlendirilerek yeni stratejik amaçlar değerlendirilebilmekte ve bu doğrultuda gelişme sağlanabilmektedir. Bir süreç olarak bu döngü devamlı işleyerek devam etmektedir (Bal, 2016: 9).

1.4.2.2. Performans Esaslı Bütçe Sisteminin Amaçları ve Temel Özellikleri

Performans esaslı bütçe, yapılacak kamu hizmetleri için ayrılan ödeneklerin en iyi şekilde değerlendirilerek hizmetlerin en verimli şekilde yapılmasını amaçlamaktadır. Bu şekilde hizmet ve iş etkinliği ortaya konabilmektedir. Söz konusu amaç çerçevesinde yapılacak harcamalar belirlenerek kategorize edilmekte, çıktı ile maliyet arasındaki ilişki görülebilmektedir. Daha önceden tespit edilmiş hedefler ile bu hedeflere ulaşılabilmesi için ortaya konan programların maliyeti ile birlikte birim maliyetleri de görülebilmektedir. Bu şekilde en az maliyet belirlenerek en yüksek yarara ulaşılabilir (Doğan, 2018: 44).

Bu kapsamda değerlendirildiğinde hizmetler için ayrılan ödeneklerden en fazla yararın sağlanması için geliştirilmiştir. Hedeflere ulaşılabilmesinde kullanılan programların maliyetlerini ve bu programlar altında yapılacak işleri ölçerek kantitatif verileri ortaya koyan bir bütçe çeşididir. Bu bütçe içerisinde çalışma programları ve hizmet ön plandadır. Özel durumlar için kullanılan üretim araçlarının doğru bir şekilde yansıtılabilmesi ve başarılı faaliyetler gerçekleştirilebilmesi için örgütler sorumluluklar belirlenmektedir (Hastürk, 2012: 5).

Performans esaslı bütçeleme, amaçlar ve hedefler kapsamında ele alındığında kamu idarelerinin temel fonksiyonları ile bu fonksiyonların gerçekleştirilmesi sonucunda ortaya konacak asıl amaç ve hedefleri tespit eden, elde ettiği kaynakları bu amaç çerçevesinde kullanmayı sağlayan, belirlenen hedeflere ulaşıldığını görmek için performans ölçümü yapan, bu ölçümleri değerlendiren ve sonuçlarını raporlayan bir bütçeleme sistemi olarak karşımıza çıkmaktadır (Çelebi ve Kovancılar, 2012: 2).

Tablo 1.5: Bütçeyi Performansı Temel Alacak Şekilde Düzenlemek İçin Gerekli Aşamalar

Hedeflerin tespiti	Her kurum, misyonları çerçevesinde stratejik hedeflerini tespit etmektedir.
↓	
Performans programları	Belirtilen amaçları başarmak için gerekli olan faaliyet planları düzenlenmekte; amaçların başarıma düzeyini değerlendiren ve faaliyet için gerekli olan harcamaları hesaplayan endeks formüle edilmektedir.
↓	
Performansa Dayalı Bütçe Belgesi	Bütçe, performans programları temel alınarak düzenlenmekte ve performans amaçlarını başarmak için belirli projeler gerçekleştirilmektedir.
↓	
Sonuç	Son aşamada, performansın değerlendirilme sonuçları kurumun gelecek dönem bütçesinin hazırlanmasına yönelik kullanılmaktadır.

Kaynak: Özen, 2008: 32.

Yukarıda verilen şekilde performansın bütçeye adapte edilmesi ve bu doğrultuda bütçenin nasıl yeniden yapılandırıldığı gösterilmiştir. Bu adımlar performans esaslı bütçeleme sürecinin anlaşılabilmesi için önemlidir. Söz konusu süreç, ilgili kurumun stratejik amaç ve hedeflerinin belirlenmesi ile başlamaktadır. Ardından performans programları, bütçesi ve değerlendirilmesi gerçekleştirilmektedir. Bu aşamaların tümünde performans sürece dahil edilerek takip edilmektedir (Özen, 2008: 31).

1.4.2.3. Performans Esaslı Bütçe Sisteminin Unsurları ve Temel Aşamaları

Performans Esaslı Bütçeleme sisteminin unsurları "Stratejik Plan", "Performans Programı" ve "Faaliyet Raporu" olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Stratejik Plan

Performans esaslı bütçeleme sisteminin ilk unsurunu Stratejik plan oluşturmaktadır. Bu sistemde bütçeleme sürecinin başlangıcını stratejik plan oluşturmaktadır. Bu doğrultuda 5018 sayılı kanunun 9. Maddesinde belirtildiği üzere kamu idarelerine belirli görevler verilmiştir. Bu görevler arasında kalkınma planları,

programlar, ilgili yönetmelik ve belirlenmiş olan temel unsurlar kapsamında ileriye yönelik misyon ve vizyon oluşturmak, stratejik hedefler ve ölçülebilir sonuçlara ulaşmak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeleri izleyerek görüntülemek ve uygulamalarının ölçülmesini ve değerlendirmesini yapmak yer almaktadır.

Stratejik plan içerisinde bütçeleme stratejik plan kapsamında gerçekleştirilerek yıllık performans programları hazırlanmakta ve bütçe bu programlar dahilindeki faaliyetleri gerçekleştirmeye yetecek kadar kaynak istendiğini belirten belgeler olarak hazırlanmaktadır. Bu bütçe uygulamasının bir sonucu olarak izleme - değerlendirme raporu hazırlanmakta ve ortaya konan performans sonucunda bir hesap verme mekanizması oluşturulmaktadır (Boran, 2013: 13).

Kamu İdareleri için hazırlanmış olan Stratejik Planlama Kılavuzunda stratejik planlama, “kuruluşun bulunduğu nokta ile ulaşmayı arzu ettiği durum arasındaki yol” şeklinde belirtilmiştir. Stratejik planlama kapsamında kurumun amaçları, hedefleri ve bunlara ulaşmayı sağlayacak yöntemlerin belirlenmesi ele alınmaktadır. Bununla birlikte kamu idaresinin performans raporunun hazırlanması için önemli bir kaynaktır. Bütçedeki kaynakların tahsisi stratejik plan kapsamında oluşturulmaktadır. Mali yılsonu için hazırlanan faaliyet raporu sonucunda ise stratejik planda belirlenmiş olan amaçlara ve hedeflere ne kadar ulaşıldığı ve bu doğrultuda ne kadar başarılı olduğunun değerlendirilmesi de böylece gerçekleştirilmektedir (Küçükaycan ve Tekin, 2016: 22).

Performans Programları

Performans programları ise PEB sürecinin ikinci unsurunu meydana getirmektedir. Performans programları gene olarak stratejik planların yıllık uygulama dilimleri, kamu idarelerinin bütçe kapsamındaki stratejik amaç ve hedefleri, bu doğrultuda gerçekleştirilecek faaliyetler, bunu için gerekli olan kaynaklar ve performans göstergelerinin içermektedir. Performans programları kapsamında stratejik plan ve bütçe ilişkisi ortaya konabilmektedir (Maliye Bakanlığı, 2009: 9).

Kamu idarelerinin performans programlarının Kalkınma Planı, Hükümet Programı, Orta Vadeli Program, Orta Vadeli Mali Plan, Yıllık Program ile stratejik planlar çerçevesinde, sonuç ve çıktıyı temel alan bir düşünceyle, güvenilir ve doğru verilere dayanan, mali şeffaflığı ve hesap verebilirliği sağlayacak biçimde yıllık

periyodlar halinde hazırlanması gerekliliği söz konusudur. Performans odaklı programı planlama aşaması, kamu idarelerindeki üst yöneticiler ve harcama konsundaki yetkili kişiler tarafından konu olan bütçe yılına dair stratejik amaçlarla performans gösterge ve hedeflerinin, faaliyetlerin ve bunlar üzerine sorumlu olan harcama birimlerinin belirlenmesiyle başlamaktadır. Bu sürecin en mühim basamaklarından birisi harcama konusunda sorumlu olan birimlerin denetimi altında olan faaliyetlerin maliyetlerini saptamasıdır (Beynam, 2013: 72).

Performans programında, stratejik plandan farklı olarak performans göstergesi ve performans hedefi bulunmaktadır. Performans göstergesi; ilgili kamu idareleri tarafından performans hedeflerine erişip erişilmediğini veya ne derecede erişildiğini izlemek, değerlendirmek ve ölçmek için kullanılan ve sayısal ifadelerle belirtilen araçlar olarak tanımlanmaktadır. Performans hedefi ise ilgili kamu idarelerinin hazırlamış oldukları stratejik planlarında belirtilen amaçlarına erişmek suretiyle program evresinde gerçekleştirmeyi planladıkları çıktı-sonuç temelli hedefler olarak tanımlanmaktadır (Küçükaycan ve Tekin, 2016: 22).

Faaliyet Raporları

Faaliyet raporları, performans esaslı bütçeleme sürecinde son hazırlanan dökümandır. Hazırlanan bu faaliyet raporları, kamu idarelerinin mali açıdan şeffaflığını ve hesap verme sorumluluğunu üstlenmesindeki en önemli adımlardan birisi olarak görülmektedir (Kırılmaz ve Atak, 2015: 189). Faaliyet raporları içerisinde performans ve bütçe programı şeklinde iki farklı belge yer almamaktadır. Bütçe performans ve ödenek bilgilerini kapsayan tek bir belge bulunmaktadır (Boran, 2013: 14).

İdareler, hesap verme sorumluluğu kapsamında yıllık hazırlanan idare faaliyet raporlarında kullanmış oldukları kaynakları, amaçların gerçekleşmesi doğrultusunda ortaya çıkan sorunların sebeplerini stratejik plan ve performans programı etrafında gerçekleştirilen faaliyetleri ve performans bilgilerinin de içererek şekilde düzenlemektedir (Beynam, 2013: 73).

Kamu mali işlemlerinin şeffaf ve kapsamlı olmasının gerekliliği 5018 sayılı kanunda belirtilmektedir. Bunun yanı sıra bütçelerin kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde ve uluslararası standartlara uygun olacak şekilde belirtilmiş bir sınıflamaya tabi tutularak hazırlanması ve uygulanması

gerekmektedir. Söz konusu kanun içerisinde bütçe uygulamasının yanı sıra gider ve gelir ekleri de belirlenmiştir. Bu bakımdan hesap verilebilirlik, düzenleyici kurumların karar verme süreçlerinde saydamlığı, aynı zamanda da açık ve basit usule ait kuralları gerekli kılmaktadır (Öz, 2010: 38).

Türk bütçe sistemi, 1995 yılında başlayan kamu mali yönetimin yeniden yapılandırılması kapsamında getirilen yeni bütçe kodlaması ile değişiklik geçirmiştir. Böylece sorumlu kişilerin tespit edilmesi kolaylaşmış, bütçede olmayan fonksiyonel sınıflandırmanın gerçekleştirilebilmesi mümkün hale gelmiş, uluslararası karşılaştırmalar, ölçme ve analiz edilmesi kolaylamıştır. Özellikle analize elverişli istatistiki bilginin sağlanmasının izin vermesi nedeniyle yeni bütçe kodlaması Analitik Bütçe Sınıflandırması adını almıştır (T.C. Maliye Bakanlığı, 2004).

Kamu harcamalarında verimlilik, etkinlik ve denetimin artırılması, mali raporların konsolidasyonu, hesapların saydamlığı ve hesap verilebilirlik ile ekonomik verilerin analizlerin en iyi şekilde yapılması analitik bütçe sınıflandırması ile gerçekleştirilmektedir. Bütçe harcamalarının farklı etkileri bulunmaktadır bu nedenle de harcamaların sınıflandırılması gerekmektedir. Bu doğrultuda analitik bütçe sınıflandırması da 4'e ayrılmaktadır. Bunlar fonksiyonel, ekonomik, kurumsal ve finansman tipi olarak ayrılmaktadır. Fonksiyonel sınıflandırma, gerçekleştirilmek istenen amaçlar göz önüne alınarak yapılmakta ve devletin faaliyet alanını göstermektedir. Ekonomik sınıflandırma milli gelir ve piyasa üzerindeki etkileri ölçmek için yapılmaktadır. Finansman sınıflandırması yapılan harcamaların hangi kaynaktan finanse edildiğini göstermektedir Kurumsal sınıflandırma ise harcamanın hangi idare tarafından gerçekleştirildiğini ortaya koymaktadır (Karadağ, 2018: 19-20).

Analitik bütçe sistemi, Türkiye'deki mevcut bütçe sisteminin etkinliğinin artırılması ve yaşanan sorunların giderilmesi kapsamında uygulanmış böylece kamu mali yönetimine yeni bir bakış açısı getirmiştir. Bu sistem doğrultusunda bütçe politikasının seçiciliği ve esnekliğinin artırılması, bütçe hazırlığının uygulanması ve sonuçlarının sistematik olarak planlanması, takip edilmesi ve değerlendirilmesi, finans kaynaklarının ve maliyetlerin takip edilebilmesi ile birlikte program hedeflerinin ve sonuçlarının izlenebilmesi mümkün hale gelmiştir (Demircan, 2005: 68).



İKİNCİ BÖLÜM

BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE ÜYGULANAN TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUASEBE KAYIT SİSTEMİNİN YAPISI VE NİTELİKLERİ

2.1. DEVLET MUHASEBESİNİN ÖNEMİ

Devlet, sorumluluklarını ve görevlerini yerine getirirken belirli harcamalar yapmak zorundadır. Bu harcamaların karşılanabilmesi için de belirli bir gelire ihtiyaç duyulmaktadır. Elde edilen bu gelirlerin kaynağı ile yapılan harcamalar faaliyeti sayısallaştırılmaktadır. Bu durum devlet muhasebesi ile mümkün olabilmektedir. Devlet muhasebesi, genel muhasebe tekniğinin bir türü olarak ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda devlet muhasebesi bir işletmenin iktisadi faaliyetleri kapsamında gerekli olan muhasebe hizmetinin devlet faaliyetlerinde kullanılmasını sağlamaktadır. Devlet muhasebe sistemi, Kamu ihtiyaçlarının sağlanması doğrultusunda mal ve hizmet üreterek, bu harcamaları vergiler aracılığı ile finanse eden devletin tüm faaliyetlerinin kaydını sağlamaya yöneliktir (Ayvaçiçeği, 2014: 2).

Devlet muhasebesi kurumların işleyişi açısından büyük önem taşımaktadır. Özellikle halk, ihtiyaçlar için yapılan masraflardan sorumlu kamu kurumlarının tüm gelir ve giderleri ile üretim ve tüketim faaliyetlerinin yer aldığı resmi rapor ve bilançolardan, gerçekleştirilmiş olan bu değişimleri takip edebilmektedir. Bununla birlikte bankalar ve mali kurumlar da devlet muhasebesi verilerini risk analizi yapabilmek için kullanmaktadırlar (Kocakaya, 2014: 24).

Devlet muhasebesinin her ne kadar muhasebe kavramı ile benzerlik gösterdiği düşünülse de etkisi olduğu alan ve gerçekleşen işlemler bakımından çeşitli farklılıklar barındırmaktadır. Devlet muhasebesi, devletin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetler üzerinden ortaya çıkan mali işlemlere ait bilgilerin bir araya getirilerek, kayıt altına alınması, sınıflandırılması ile analiz edilmesi ve ardından ilgili kişi ve kurumlara raporlanmasını içeren bir sistem olarak açıklanmaktadır. Buna göre devlet muhasebesinin uygulanmış olduğu kurum ve kuruluşlar bakımından oldukça önemli olduğu görülmektedir. Bu bakımdan devlet muhasebesi kamunun genel hizmetlerini de içine alacak şekilde hareket etmektedir. Devlet muhasebesi kavramının geniş anlamda değerlendirilmesi kamu kaynaklarından faydalanan, bütün kamu kurum ve kuruluşlarının kayıt işlemlerinin ele alındığı bir muhasebe olarak ele alınması genel hesabın anlaşılabilmesi için oldukça önemlidir (Kılıçer ve Peker, 2018: 79).

Devletin, toplumun ihtiyacını karşılama ve refahını sağlama gibi görevleri bulunduğundan muhasebeye özel işletmelerden daha fazla ihtiyaç duymaktadır. Bu

sebeple devletin farklı kaynaklar yoluyla elde etmiş olduğu gelirin en doğru ve verimli şekilde harcanması ve bu durum hakkında bilgi sunmak zorundadır (Aldemir ve Atağan, 2018: 98).

Devlet muhasebesi genel olarak üç amaç çevresinde hareket etmektedir. Bunlar temel, ara ve ileri olarak adlandırılmaktadır. Temel amaç, devlet içerisindeki yolsuzluk ve rüşvetin tespit edilerek önlenmesi ile kamu hazinesinin korunmasıdır. Ara amaç, sağlam finansal yönetimi kolaylaştırmaktır. Vergi ve gelirlerin toplanması, faturaların ödenmesi, borçlanma ya da borçların ödenmesi gibi durumlar mali yönetimi ilgilendirmektedir. Devlet muhasebesinin ileri amacı ise, devletin kamu hesap verme sorumluluğunu gerçekleştirmesini sağlamaktır. Kamu hesap verme sorumluluğu, bürokrasinin meclise, yönetime ve hükümetin halka hesap verme sorumluluğu olarak da açıklanmaktadır (Aydın, 2018: 5).

Kamu mali yönetiminde devlet muhasebesinin rolü oldukça büyüktür. Bu nedenle kamu yönetimlerini tekrar şekillendirmeye çalışan ülkeler mali alanda yenilik çalışmaları kapsamında kamu muhasebesini düzeltmekle başlamaktadır. Hükümetlerin mali politikaları içerisindeki işlemlerin kayda alınması ve detaylı şekilde raporlanmasını içeren devlet muhasebesi bu doğrultuda mali hesap verilebilirlik ve şeffaflığın en etkili öğelerinden birisi olarak görülmektedir. Bu nedenle tüm ülkeler hayata geçirdikleri yenilikler doğrultusunda değişimlerini kendi muhasebe sistemlerine uyarlamaya çalışmaktadır (Pehlivan, 2010: 29).

2.2. DEVLET MUHASEBESİNİN TANIMI VE NİTELİKLERİ

Devlet bütçesi, bir ülkenin sosyal ve ekonomik yönden gelişmesine fayda sağlayarak iktisadi istikrarın sağlanması ve devamını sağlayan en önemli aracı oluşturmaktadır. Ancak günümüzde ülkeler bitmeyen ihtiyaçları sınırlı kaynaklarla karşılamaya çalışmakta, böylece ihtiyaç ve kaynak arasında doğru bir denge kurabilmek için bütçeyi bir araç olarak kullanmak durumundadır (Kılıçer ve Peker, 2018: 79).

15. yüzyıldan günümüze kadar uzanan devlet muhasebesi (Çetinkaya, 2004: 86), bütçe uygulamaları kapsamında gelir ve giderlerin dökümantasyonlarının düzgün bir şekilde yapılması, gruplandırılması, yapılan uygulamaların anlamlı ve faydalı olabilir biçimde rapor edilmesinin ardından bazı belgelerin toplanması, gerekli

hesapların kayıt altında tutulması, sistem haline getirilmesi ve bu sistemin işleyişine ilişkin bir bazı kuralların tespit edilmesi görevlerini yerine getiren bir sistemdir (Orhan ve Serçemeli, 2013: 322).

Devlet muhasebesi kavramı genel anlamda iki kavramdan oluşmaktadır. Bu unsurlardan birincisini devlet oluşturmaktadır. Devlet kavramı, ülkedeki mevcut kaynakların en iyi şekilde dağılması ve kullanılması ile ihtiyaçların en etkin şekilde karşılanması doğrultusunda mali, sosyal ve ekonomik bakımdan, belirli kurumlarla gerçekleştiren en önemli yönetim organı olarak açıklanmaktadır. İkincisini ise muhasebe oluşturmaktadır. Muhasebe, “ekonomik özellikleri olan olayları para birimi ile belirterek sınıflayan, tarihlerini sırayla kayıt altına alan ve bu kayıtları yorumlayan bir mali kavramdır”. Bu çerçevede devlet muhasebesi ise “devletin yaptığı işlemleri, varlıkların değerlerini göstererek kayıt altına alan, yorumlamaya ve denetlemeye yardımcı dökümler yapan sonuçları özetleyen bir hesap yöntemidir” şeklinde açıklanmaktadır (Aydın, 2008: 4).

Muhasebe sistemlerinin birtakım önemli bileşenleri bulunmaktadır. Bu bileşenlerden ilki muhasebe kapsamındaki, varlıkların kayıt altına alınmasıdır. İkincisi, muhasebe sistemleri çerçevesinde alınan kararlardır. Üçüncüsü muhasebe sistemlerindeki sınıflandırmadır. Devlet hesaplarının sınıflandırılması için IMF’nin Devlet Mali İstatistikleri (GFS) Kılavuzundan yararlanılmaktadır. Dördüncüsü işlemlerin tanımlanması ile birlikte özetlenmesidir. Bu işlem kodlama sistemi ile yapılmaktadır. Beşincisi, iç kontrol bildirileridir. Böylece sistemden geçen bilginin doğruluğu kontrol edilebilmektedir. Altıncı ve sonuncusu ise muhasebe sisteminin raporlamanın yanında geriye kalan parametrelerinin açık bir şekilde ifade edilmesidir. Bahsi geçen parametreler şu şekilde sıralanmaktadır; raporlamanın dönemsel olarak yayınlanma süresi, nakit pozisyon durumu, harcamaya ilişkin raporlama ve bütçe ile ilgili değişiklikler (Çetinkaya, 2004: 85).

Devlet muhasebesi mali kontrol aracı olarak kullanılmaktadır. Bu çerçevede devlet muhasebesinin amacı, milli iktisadi planlamanın yapılması ve yönetimi kapsamında kamudan ihtiyaç duyulan bilgilerin alınarak, bir mali yıla ait bütçeleştirilmiş gelir ve giderlerin yıl içinde ve yılsonunda gerçekleşmesi ile birlikte belirli aralıklar itibarıyla yönetsel birimlerin bütçe uygulaması ve faaliyet sonuçlarını

ilgili kişilere, bilgi gereksinimlerine uyacak biçimde rapor edilmesidir (Karaaslan, 2004: 38).

Devlet muhasebe sisteminin bir diğer hedefi ise, genel yönetim birimlerinin sahip olduğu kaynakları, varlıkları (ilerde hüküm ifade edecekler dahil) en iyi biçimde denetlemek ve yıl sonlarında ilgili birimlere ihtiyaca uygun bir şekilde rapor halinde sunmaktır. Devlet muhasebesinin mali yönetimdeki sürecinde bir başka hedefi ise devletlerin sağladığı faydaların mali değerlerini göstererek, etkililik, verimlilik ve etkinlik analizlerine zemin oluşturmaktır. Bir başka söylemle devletin gerçekleştirdiği faaliyetlerin rasyonel bir niteliğe sahip olduğu olmadığı konusunu belirlemektir. Bu bağlamda devlet muhasebesi kamu idarelerinin performans ilkelerini yerine getirip getiremediklerine dair gerçekleştirilecek değerlendirme ve denetimlere de sayısal veriler sağlamaktadır (Karaaslan, 2007: 4).

Devlet muhasebesi geliştirilmeden önceki dönemlerde, devlet faaliyet alanının geniş olmaması nedeniyle yalnızca bütçede bulunan gelir ve giderlerin takip edildiği bir sistem olarak kullanılmış bu nedenle devletin borç, alacak hesapları ve mal varlığı dikkate alınmamıştır. Ancak devlet faaliyetlerinin zamanla gelişmesiyle kamu muhasebesi de bütçeler kapsamında belirlenen gelir ve giderler alacakları ile mal varlığını takip eden muhasebe sistemine dönüşmüştür (Acar, Senal ve Hussein, 2017: 317).

Devlet muhasebesi kapsamında iki görüş bulunmaktadır. Bunlardan ilki klasik görüştür. Bu görüşe göre devletin gider ve gelirleri izlenmekte, bunların bütçeye uygun şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği kontrol edilmektedir. Bu bakımdan bir bütçe muhasebesi özeliği göstermektedir. Duran varlıkların kaydı yalnızca kâğıt üzerinde yapılmaktadır. Ancak bu durumda devletin mal varlığı muhasebeye yansıtılmadığı için bu sistem sağlıklı işleyememektedir. Çağdaş görüşte ise devlet hukuki bir kişilik olarak görüldüğünden borçlu ya da alacaklı olabilir aynı zamanda mal varlığına da sahip olması imkânsız değildir. Bu durum göz önüne alındığında gelir ve giderlerin yanı sıra bütçe uygunluğunun izlenmesi ile birlikte varlık ve borçlardaki değişimlerin takip edilmesi de oldukça önemlidir. Diğer bir deyişle devlet muhasebesi, bütçe işlemleriyle mal varlığının muhasebesine dair işlemlerin özellikleri her ne kadar aynı olmasa da

bütçenin yanında devletin mal varlığın da kayda alınmalı ve takip edilmedir (Taşğın, 2010: 8-9).

Devlet muhasebesinin genel olarak aşağıdaki özellikleri taşıması gerekmektedir (Akçay, 2017: 164):

- Karar verme sürecinde doğru bilgilere erişebilmesi,
- Kamu hesapları çerçevesinde bütçe harcama ve gelirlerine dair belge sisteminin oluşturulması,
- Hizmet giderlerinin tespit edilmesi,
- Uygulama sonuç ve performanslarının sunulabilmesini sağlamak,
- Yıl içindeki gelir ve giderlerin kontrol edilmesi ve sonraki yıllar için değerlendirme olanağını sunması,
- Kamuoyuna devletin ekonomik durumunun uygun ve anlaşılabilir bir biçimde düzenli dönemlerde raporlanması.

Devlet muhasebesinin genel özelliklerine bakıldığında ekonomik planlama, bütçeleme, sorumlulukların belirlenmesi ve faaliyetlerin değerlendirmesini kolaylaştırma gibi niteliklere de sahip olduğu anlaşılabilmektedir.

2.3. DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİ VE UYGULANMASI

Genel muhasebe içerisinde bir tür olan devlet muhasebesi, devlet kapsamında gerçekleştirilen iktisadi faaliyetler için kullanılabilir durumu açıklamaktadır. Bu çerçevede devlet muhasebesi kamu ihtiyaçlarının giderilebilmesi amacıyla üretilen mal ve hizmetler ile harcamaların vergiler aracılığı ile finanse edilebilmesi için kayıt altına alınmasını sağlayan bir teknik olarak değerlendirilmektedir. Devlet muhasebesi kavramı devlet ve muhasebe tekniğinde ortaya çıkan gelişmeler ışığında ilerlemiştir. Böylece ülkelerin değişime ilk uyarladıkları sistem de devlet muhasebesi olarak karşımıza çıkmaktadır (Pehlivan, 2010: 27).

Devlet muhasebe sistemleri, devlet faaliyetlerinin bütçe yasaları kapsamında gerçekleştirildiğinden emin olmak için denetleyen, hizmet maliyetlerinin tespit edilerek geleceğe yönelik kararlar alınmasına yardım eden ve devletin mal varlıklarının ne kadar azalıp arttığını para ile ifade eden muhasebe tekniğidir. Bu doğrultuda devlet muhasebesinin unsurları şu şekilde sıralanmaktadır (Kocakaya, 2014: 11):

- Bütçe uygulamalarının kontrol edilmesi,
- Maliyetlerin tespit edilerek ileriye dönük kararların alınmasında yardımcı olma,
- Devletin mal varlığındaki artış ve azalışları ortaya koyma,
- Bütün bu işlemleri para ile ifade etmesi.

Ülkeler birbirlerinden farklı muhasebe sistemleri kullanmaktadır. Bu nedenle bu devletlerin mali istatistiklerinin doğru bir şekilde karşılaştırılması ve birleştirilmesi gerçekleşmemektedir. Uluslararası platformda yaşanan bu durum Türkiye’deki devlet muhasebesi hakkındaki gelişmelerin de kaynağını oluşturmaktadır. Merkezi ve yerel yönetimlerin ortak olmayan muhasebe standartlarını uygulamaları nedeniyle birleştirilmiş mali raporlar oluşturulamamaktadır. Bu durum uluslararası alandaki dünya ülkelerinde benzer özelliklere sahip muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulması ile ilgili çalışmaların artmasına neden olmuştur. Yeni Zelanda, Avustralya, Kanada, ABD, ve İngiltere gibi ülkelerde tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiştir. Bu durum diğer ülkelerin de bu sisteme geçmeleri için bir yol oluşturmıştır. Bu konuda benzer muhasebe sistemlerinin geliştirilebilmesi için çeşitli çalışmalar yapılmıştır (Taşgın, 2010: 6). Devlet muhasebesinin kabul edilmesi, gelişmesi, kameral muhasebe sistemi ile birlikte başlamıştır(Çetinkaya, 2004: 86).

2.3.1. Kameral Muhasebe Sistemi

Kameral muhasebe sistemi, tüm muhasebe sistemlerinin temelini oluşturmaktadır. Sistematik bir devamlılığı bulunmayan nakit taşınabilir varlıklar ile kraliyetlerin mali idaresinde olan mal varlığı idaresi ve hazine dairesi gibi sistemlerin iç gözetim yardımcısı olacak şekilde oluşturulmuştur. 1500-1750 dönemlerinde kullanılan sistem, basit özellikle kameral muhasebe sistemi olarak bilinmektedir. Bu sistemde gider ve gelirlerin sınıflandırılması, personel değişikliklerinin takibi, mal varlığı değişikliklerinin izlenmesi yer almaktadır. Bir başka söylemle bütçe değerlerinin muhasebeleştirilmesini kapsayan nakit esaslı uygulanmıştır. 1750-1810 dönemlerinde ise günümüzün devlet muhasebesi için temeller atılmaya başlamıştır. 1763 senesinde Avustralya’nın imparatorluk danışmanlığını yapan Johann Mathias Puechberg tarafından “Hükümdarlık Tarafından Uygulanan Kameral Muhasebeyi Geliştirmeye Giriş” adlı muhasebe kitabı çıkarılmıştır. Bu sayede kameral muhasebe sisteminin temelleri atılmıştır. Söz konusu bu sistem J.H. Hung tarafından tanımlanmıştır. 1786

yılından itibaren ise alt bölümlere ayrılan büyük defterler tutulmaya başlamıştır. Böylece gelecek dönemlere dair gelir ve giderleri kapsayan düzenlemeler yapılabilmektedir. Bu vesile ile muhasebede tahakkuk esas önemli kazanmaya başlamıştır. 1810 yılından sonra ise sonuç odaklı işlemlerle birlikte ticari muhasebe modeline uygun gelir raporları hazırlanmaya başlamıştır. 1910 yılından itibaren de kamu teşebbüslerinin varlığı ile beraber harcama kalemleri için envanterde görülecek olan kameral hesapları oluşturulmuştur (Çetinkaya, 2004: 87).

Kameral Muhasebe Sistemi, bütçe uygulamaları ile bütçe kapsamındaki gelir-gider tahmin sonuçlarının belirli bir sistem içerisinde özel cetvel ve sütunlarla gösterilmesinden oluşmaktadır. Bu sistem içerisinde yalnızca nakit akımlarının izlenmesi mümkün olmaktadır. Kameral muhasebe sistemine devletlerin alacakları, borçları ve malvarlığı hareketleri dâhil edilmediğinden bu hareketler takip edilememektedir (Aldemir ve Atağan, 2018: 99).

Kameral muhasebe sistemi tarihsel açıdan ele alındığında Eski Kameral Muhasebe Sistemi ve Yeni Kameral Muhasebe Sistemi olarak ikiye ayrılmaktadır. Eski Kameral Sistemde yalnızca kasa hareketleri izlenebilmektedir. Ancak devletin borç ve alacak durumları ile malvarlığı ile ilgili değişiklikler görülememektedir. Söz konusu sistem bütçe muhasebesi kapsamında ele alınmaktadır. Bu doğrultuda hesaplar gelir ve gider hesapları olarak iki şekildedir. Böylece kasa ve gelir giderler için ayrıntı defteri tutulmaktadır. Kayıt işlemleri veznedar tarafından gerçekleştirilmektedir. Kasa defterine geçirilen gelirler, giderler tarih sıralamasına göre kaydedilmektedir. Veznedar aynı zamanda gelir gider ayrıntı defterinin tutulmasından da sorumludur. Gelirler tahsilatlarıyla, giderler ise gider ödemelerinin bütçedeki bölüm ve maddelerine bakılarak işlenmektedir (Özelçi, 2018: 9).

Şekil 2.1: Kasa Defteri

Tarih	İşlem	Belge	Gelir		Gider

Kaynak: Kıymık, 2009: 10.

Yeni Kameral Muhasebe Sistemi eski Kameral Muhasebe Sisteminin her anlamda geliştirilmiş halidir. Geliştirilen bu yeni sistemde Eski Kameral Muhasebe Sistemin sakıncalarının ortadan kaldırılması amaçlanmıştır. Önceki sisteme göre farklı olan konu, tahsilatı yapılamamış gelirler ya da ödenemeyen giderlerin kontrol altında tutulması hedefiyle ayrıntı defterine tahakkuk kayıtlarının eklenmiş olmasıdır. Sistem bünyesinde, kayıtların girilmesi görevi muhasebe birimi ve kasa birimi olarak farklı birimlere aktararak, ayrıntı ve kasa defterlerinin veznedarın kayıt altında tutması gerekliliği getirilmiştir. Bu şekilde defterlerin farklı kişiler tarafından tutulması gerçekleştirilmiş ve hesapların kontrol edilmesi, gelir ve gider hesap tutarlarının öğrenilebilmiş olmasını sağlamıştır. Sistemin yetersiz olması, Eski Kameral Muhasebe Sistemlerindeki gibi devlet varlığında ortaya çıkan hareketliliklerin görülmemesidir (Demirci, 2015: 2).

Şekil 2.2: Gelir-Gider Ayrıntı Defterine Gelir Kaydı

Tarih	Açıklama	Kasa No	Sene Başında Gelir Kalıntısı	Sene İçinde Tahakkuk Eden Gelir	Toplam	Tahsil Olunan Gelir	Gelecek Seneye Devreden Gelir	Düşünceler

Kaynak: Kıymık, 2009: 11.

2.3.2. Schneider Muhasebe Sistemi

Kameral muhasebe sisteminden daha kapsamlı bir sistem olarak değerlendirilen Schneider muhasebe sisteminde sadece nakit hareketler ile bütçe işlemlerinin kaydı yapılmamaktadır. Bunların yanında mahsup işlemleri ve bütçe dışı borç ve alacak kayıtları da tutulmaktadır. Yevmiye defteri ve defter-i Kebir ilk kez Schneider muhasebe sistemi kapsamında oraya çıkmıştır. Bu sistemde kayıtlar çift yönlü kayıt sistemine göre tutulmaktadır. Ancak kasa defteri olmadığı için kayıtlar üç ayrı defterde, gelir-gider ayrıntı defteri, yevmiye defteri ve defter-i kebir adı ile tutulmaktadır. Bu sistemin en önemli özelliği nakit işlemlerin yanı sıra mashup ve bütçe dışındaki borç ve alacakların da kaydının tutulmasıdır. Bununla birlikte kar-zarar

hesaplarının çıkarılması sonucunda bilanço düzenlenmesinin yapılması da mümkündür (Aldemir ve Atağan, 2018: 100).

Eski ve Yeni Kameral Muhasebe Sistemleri aynı zamanda devlet muhasebe sistemi yalnızca kasa işleyiş ve nakit işlemlerini kapsamaktadır; mahsup işlemleri ile bütçe dışı alacaklar borç hesaplarını içerisine almamakta muhasebe kapsamı dışında bırakmıştır. Schneider Muhasebe Sistemi, ön görülen bu tip sorunları ortadan kaldırmak suretiyle uygulama kapsamında alınmış, daha geliştirilmiş bir sistemdir. Schneider sisteminde (Demirci, 2015: 29);

- Gelir ve giderlerin bulunduğu ayrıntı defteri
- Yevmiye kayıtlarının tutulduğu defteri
- Büyük Defter olmak üzere üç tür defter bulunmaktadır.

Yevmiye kayıtlarının tutulduğu defterler, gelirler, giderler olmak üzere iki türdedir ve defterin sağ ve sol sayfaları birbirini tamamlayan iki tablodan oluşmaktadır. Gelir veya giderlerin, yevmiye kayıtlarındaki sıra numaralandırmaları, tarih, bütçede yer aldığı madde ve yer aldığı bölümü, defteri kebir numarası, ilgili işlemin içeriği, mahsup, kasa ve toplam sütunlar, sayfanın sol tarafında bulunurken; hesap gruplarına ilişkin sütunlar sayfanın sağ tarafında bulunmaktadır. Söz konusu sistemde kullanılan defteri kebirin, sağ sayfası gider hesaplarına, sol sayfası ise gelir hesaplarının bulunduğu sayfadır. Tahsil ve tahakkuk edilen gelirler ile ödenen ve tahakkuk eden giderler için de iki farklı sütuna yer verilmiştir. Tahakkuk fişlerine, tahakkuk eden gelirler işlenmekte; gider tahakkuk belgesine ise tahakkuk eden giderler kaydedilmektedir. Söz konusu sistemde, nakit işlemlerinin dışında mahsup işlemleriyle bütçe dışında kalan alacak-borç hesaplarının yer alması, bilanço düzenlemesine destek olmak adına kar zarar hesaplarının oluşturulmasına imkân sağlanması, sistemin en önemli yararlarından (Ayvaçiçeği, 2014: 32).

2.3.3. Constante Muhasebe Sistemi

Kameral muhasebe sistemi zaman içerisinde yetersiz kaldığı için F. Hugli tarafından Constante muhasebe sistemi geliştirilmiştir. Hesaplar arasında sabit bir ilişki kurulduğu için sisteme bu isim verilmiştir. Diğer muhasebelerde her işlem, farklı hesapların borç ve alacaklarını ortaya çıkarmakta ancak Constante muhasebe sisteminde

her işlem belirli hesaplar yapılarak gerçekleştirilmekte ve hesaplar arasındaki ilişki daima sabit kalmaktadır (Kocakaya, 2014: 22).

Constante muhasebe sistemi kapsamında bütçe hesaplarının yanında malvarlığı hesapları da bulunmaktadır. Bu sistem, ilgili bütçede bulunan gider ve gelirleri tahakkuk evresinde kayıt altına alma prensibi doğrultusunda oluşturulmuştur. Sistemdeki işlemlerin hepsi, çift taraflı kayıt şekli doğrultusunda kayıt altına alınmaktadır. Sistem, gelir-gider ve kasa defteri olacak şekilde iki defterin tutulmasını kapsamaktadır. Constante muhasebe sistemi, yevmiyede bulunan diğer hesaplar yoluyla devlet malvarlığı oranındaki azalış ve artışları göstermekte, aynı zamanda mali yılın son döneminde kar-zarar oranlarını da göstermektedir (Yıldırım ve Çetinkaya, 1999: 45).

Bütçe hesapları yanı sıra mal varlığı hesaplarının da bulunduğu Constante Muhasebe Sistemi esas olarak bütçede bulunan gelir ve giderleri tahakkuk sürecinde kaydetme esaslı doğrultusunda oluşturulan bir sistemdir. Sistem kapsamında nakit işlemlerini takip etmek adına kayıt altına alınan kasa defteri ile gelir ve gider olmak üzere iki ayrıntı defteri yer almaktadır. Kasa defteri, kasada gerçekleşen girişleri defterin borç tarafına, kasadan gerçekleşen çıkışları da alacak tarafına tarihi sıraya dikkat edilerek kayıt edilmektedir. Gelir ve gider ayrıntı defteri, kasa hesabı haricindeki devlet malvarlığının aktif ve pasifleriyle bütçe hesaplarını içermektedir. Buna ek olarak, söz konusu defterde yevmiye hesaplarının karşılığı olarak gelir ve gider miktarlarıyla işlemlerin kayıt altına alındığı alacak ve borç sütunları ve ek olarak mahsup ve kontrol sütunları bulunmaktadır (Taşgın, 2010: 17).

Gelir-gider defterinde her hesap için ayrı bir yevmiye sayfası bulunmaktadır. Bütçe geliri tahakkuk ettiğinde, yevmiyede gelir bakiyeleri hesabının borcuna ve ilgili hesabın alacağına kaydedilmektedir. Gelir tahsil edildiği zaman kasa hesabının borcuna ve gelir bakiyeleri hesabının alacağına işlenmektedir. Gider tahakkukunda ise, yevmiye defterinde gider bakiyeleri hesabına alacak ve ilgili hesaba borç kaydedilmektedir. Giderin ödendiği durumda da gider bakiyeleri hesabına borç, kasa hesabına ise alacak kaydedilir. Constante muhasebe sisteminde tahakkuk eden gelir-gider ile ödenen veya tahsil edilen miktarları ayrı ayrı görmek mümkün olmaktadır. Bununla birlikte yevmiyedeki diğer hesaplar yoluyla devlet mal varlığındaki artış ve azalışlar ile mali yılın sonunda kâr zarar durumları da görülebilmektedir (Kıymık, 2009: 13).

2.3.4. Logismografi Muhasebe Sistemi

Logismografi muhasebe sisteminde, devletin tüzel bir kişilik gibi malvarlığının olduğu yaklaşımının hakim olduğu bir sistemdir ve ticari muhasebe alanında olduğu gibi işletme ve sonuç hesapları ele alınmaktadır. Bu sistemde de Constante muhasebe sistemindeki gibi malvarlığı ve bütçe hesapları birlikte değerlendirilmektedir. Söz konusu sistemde devlet malvarlığının bir sahibi ve malvarlığının bir de idarecisinin bulunduğu yaklaşımı ışığında devlet (mal sahibi) ile devlet memurları (görevli) hesabı olarak iki farklı hesap kayıt altına alınır (Aldemir ve Atağan, 2018: 100).

Logismos kelimesi Yunanca'da tablo anlamına gelmektedir. Logismografi de tablo şeklinde kayıt tutma anlamında kullanılmaktadır. Logismografi hesap defterleri aşağıda yer alan beş maddeyi kapsamaktadır (Kocakaya, 2014: 23):

- Muhasebe Şeması: Açılan hesapları toplu olarak gösteren bir tablodur.
- Müsvette: El defteri mahiyetinde olup, günlük kıymet hareketleri tarih sırasıyla ve teferruatlı olarak bu deftere işlenmektedir.
- Yevmiye Defteri: İşletme sermayesinde meydana gelen değişiklikleri mal sahibi ve muhabirler itibarıyla göstermektedir.
- Defter-i Kebir
- Yardımcı Defterler

İşlemlerin gerek konu, gerekse zaman itibarı ile kaydının tutulmasına imkân sağlayan bir sistem olarak tanımlanmaktadır. Logismografi muhasebe sisteminde devletin malvarlığını yöneten devlet memurlarına ve devlete sorumluluklar yüklenmiştir. Sistemin belirli bir muhasebe planı vardır ve sistem kapsamında günlük defter, büyük defter, müsvedde defteri ya da tabloların bulunduğu defterler mevcuttur. Müsvedde defteri, işlemlerinin hepsinin detaylı bir biçimde kayıt altına alındığı defterdir. Günlük defter, bütçe gelir ve giderleriyle varlıkları farklı bir hesapta gösteren defterdir. Bütçe, gelir ve giderler ile varlıklar hesabı iki ayrı grup olan devlet memur ve devlet hesapları olarak ayrılmıştır. Ön görülen gelir sebebiyle devlet alacaklı devlet memur borçlu olarak kaydedilir. Tahsil sürecinde de ters kayıt işlemi gerçekleştirilir. Tahlili ve büyük defter veya tablolarında ise devlet memur hesapları, devlet gelir ve gider hesapları, devlet memuru gider hesapları, devlet memur varlıklar hesabı ve devlet

varlıklar hesapları yer almaktadır. Günlük defter kayıtları doğrultusunda uygun bir şekilde kayıt altına alınır (Yalçın, 2014: 11).

2.4. DEVLET MUHASEBESİNDE KULLANILAN KAYIT YÖNTEMLERİ

Verimli bir kamu mali yönetimine yönelik gereken bilginin elde edilmesinde, gelişen koşullar doğrultusunda değişim gerçekleştirilmelidir. Ülkeler arasındaki etkileşimin artış göstermesinden dolayı bilgi ihtiyacında meydana gelen değişikliklere cevap verebilecek bir sistemin kurulması konusu bir zorunluluk olmuştur. Söz konusu değişim gösteren koşullara uygun bir sistem yürütebilmek adına, maddi duran varlıklar da dahil, gerçekleşen ve ilerde gerçekleşecek mali işlemlerin hepsinin kayıt altına alınması şeklinde gerçekleşen tam tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi uygulamaya koyulmuştur. Bu ikisinin arasında, farklı pek çok versiyonlar yer alsa da, uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesiyle uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kayıt sistemi bulunmaktadır (Orhan ve Serçemeli, 2013: 323).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), “Nakit Esaslı Sistem”, “Uyarlanmış Nakit Esaslı Sistem”, “Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Sistem”, “Tahakkuk Esaslı Sistem” olmak üzere dört muhasebe sistemi ortaya koymuştur. Nakit Esaslı Sistem ile Tahakkuk Esaslı Sistemi muhasebe ve bütçeleme bağlamında iki farklı sistem olarak tanımlanmışlardır (IFAC I. F., 2003).

2.4.1. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemi

Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemi doğrultusunda gerçekleşen işlemler, devlet muhasebe sistemlerinde nakit hareketlerinden ortaya çıkan işlemlere göre kayıt altına alınır. Gelirler, nakit olarak tahsil edildiğinde, giderler nakit olarak ödendiğinde kayıt altına alınır. Nakit olarak hazırlanan bu finansal tablolar, mali dönem kapsamında meydana çıkan nakit kaynakları, nakit değerlerini ve nakit kullanım amaçları raporlama tarih sıralarına göre göstermektedir. Finansal tablolardaki odak noktasına alınan ölçüm, nakit mevcududur ve bu mevcutta ortaya çıkan değişikliklerdir. Finansal tablolara dair borçlar, alacaklar ve dipnotlar, maddi duran varlık ve yatırımlar gibi kimi nakit haricindeki varlıklara ilişkin ek bilgi sunabilir. Mali sonuçlar, edinilen gelir ile ödeme arasındaki mevcut fark şeklinde rapor edilir (Aydın, 2018: 15).

Diğer yandan söz konusu esas doğrultusunda devletin mevcut maddi duran varlıkları, aktifleştirmesi gerekli olan varlıklar için gerçekleştirilen harcamalar, tahakkuk etmiş gelir ve giderler, garanti ve taahhütler, devlet borçları ile diğer sorumlulukları ile yükümlülük ve varlıklarına dair miktar ve fiyat değişmelerinin kayıt altına alınmadığı ve rapor edilmediğinden devletin malvarlığındaki ve mevcut borçlarındaki değişimlerin takip edilmesi olanağı yoktur. Bu nedenle hesap verilebilirlik ve saydamlık amacına erişememektedir (Yanık ve Öztürk, 2018: 1013).

Bu sistem, yapılan işlemlerin basitliği sebebiyle anlaşılması ve yönetilmesi oldukça kolaydır. Yalnızca nakit girdileri ile sınırlı olduğu için şeffaflık ya da hesap verebilirlik özelliğine sahip değildir. Bu nedenle sistemin en azından, bütçe uygulamasından ortaya çıkan yükümlülük ve taahhütleri de içermesi ya da desteklenmesi gerekliliği söz konusu olmaktadır. Bununla birlikte mali varlıklar ve emanet varlıklar ile teminat olarak alınan emanetler ve avanslar gibi birtakım yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi aynı zamanda tahakkuk esasına dayalı borç muhasebesi ile bu sistem güçlendirilebilmektedir (Kerimoğlu, 2002: 88).

Bu sistem devletin bütçe dışı gelir ve giderlerini, alacak ve borçları ile malvarlığını kayıt altına almaya imkân tanımadığından dolayı kullanılması desteklenmemektedir. Mali işlemler tahakkuk esası doğrultusunda takip edilemediğinden, muhasebenin dönemsel olması ilkesi bakımından sağlıklı bir veri oluşturamamaktadır. Sistemde harcama, gerçekte ait olduğu dönemde giderleştirilebilmektedir. Ancak alınan maddi duran varlık, dönemler itibari ile kullanılacaktır. Bu durumda duran varlığın bedelinin tek bir seferde muhasebeleştirilmesi mali raporların olması gerekenden daha farklı hale geçmesine sebep olacaktır. Devletin kendi mali sistemini kontrol edememesi alınan kararların verimsiz olmasına yol açmakla birlikte ayrıca şeffaflık ve hesap verilebilirlik açısından da hizmet verememektedir. Bu sistemin muhasebe işlevini tam anlamıyla gerçekleştirememesinden ötürü devlet muhasebesinde yenilenme sürecinin hızlanmasına neden olmuştur (Ural, 2008: 8).

2.4.2. Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemi

Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi arasında Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi yer almaktadır. Bu nedenle

iki yöntemin de özelliklerini taşıdığı görülmektedir. Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi kapsamında gerçekleştirilen mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, Nakit Esaslı Devlet Muhasebesinde olduğu üzere nakit giriş ve çıkışları çerçevesinde yapılmaktadır. Diğer bir deyişle mali işlemler, hangi dönemde ve sonuçlarının alındığı dönem göz önünde bulundurulmadan nakit olarak alındıkları ve ödendikleri an kayıt altına alınmaktadır (Kırlı, 2013: 261).

Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi ile Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi arasındaki en önemli fark, Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesinde hesapların mali yılın son günü akşamı kapatılmadan bir ay gibi bir süre daha açık tutulmasıdır. Bu durumun sebebi bir önceki mali yıla ilişkin işlemlerin kaydının tutulabilmesidir. Bu kapsamda özellikle bütçe dönemindeki faturalar kabul edilerek muhasebe kayıtları yapılmaktadır (Kerimoğlu, 2002: 89).

Bu muhasebe sisteminde yapılan işlemler, nakit aktarımların ne zaman gerçekleştiği dikkate alınmadan ekonomik bir değer meydana getirildiğinde, değişime uğradığı durumda, mübadeleye konu edildiği durumda, devredildiği durumda ya da yok olduğu durumda kaydedilmektedir. Bu bakımdan Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin niteliklerini taşımaktadır. Fakat söz konusu iki metot arasında birtakım değişiklikler de bulunmaktadır. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde, maddi duran varlıklara ilişkin işlemler muhasebeleştirilememektedir. Bununla birlikte gelirlerin ne zaman kaydedileceği diğer bir farklılığı oluşturmaktadır. Bu sistemde gelirlerin kayıt altına alınması ve raporlanması için gelirlerin ölçülebilir ve elde edilebilir olması gerekmektedir. Bu kapsamda gelir tahminlerinin akılcı bir şekilde yapılması gerekmektedir. Elde edilebilirlik özelliği için ise varolan muhasebe dönemi sırasında veya bittikten sonraki kısa bir süre zarfında tahsil edilebilir olması gerekmektedir (Yıldırım ve Çetinkaya (2006)'dan aktaran Kırlı, 2013: 262).

Söz konusu muhasebe sisteminde uygulanan işlemler, nakit esaslı devlet muhasebesine benzer şekilde alacaklar, maddi duran varlıklar, borçlar, avanslar, teminatlar, emanetler, kayıt altına alınmamaktadır. Uyarlanmış nakit esaslı, nakit esaslı devlet muhasebesinden muhasebe hesaplarının ilgili olduğu mali hesap döneminde kapatılmadan genellikle bir ay kadar bekletildikten sonra işlenmesi özelliği bu iki sistemi

ayırان başlıca özelliğtir. Özellikle önceki bütçe dönemine dair muhasebe faturaları için muhasebe kayıtları yapılmaktadır. Bütçe giderleri ile ilgili işlemler kaydedilirken bunlarla ilişkili bütçe ödeneklerinin daha sonraki muhasebe dönemine aktarılmış olması gerekmektedir. Bu sistemin en önemli avantajlarından biri ise belirli bir hesap dönemine ait olan işlemlerin tümünün muhasebe kayıtlarının tamamlanmış olması ve ilgili dönem içerisinde raporlanmasıdır (Ural, 2008: 9).

2.4.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemi

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, gerçekleştirilen işlemler muhasebeleştirilirken nakit giriş ve çıkış durumları doğrultusunda değil gerçekleşip gerçekleşmediklerine göre değerlendirilmektedir. Bir giderin kayıt altına alınmasında ödenme zamanı değil tahakkuk ettiği zaman önemlidir. Gelirin muhasebeleştirilmesinde ise nakdin tahsiline değil tahakkuk ettiği zamana bakılmaktadır. Bu muhasebe sisteminde mali işlemlerin bu biçimde yapılması muhasebenin temel kavramları arasında yer alan dönemsellik kavramı ile tam uyumludur (Acar, Senal ve Hussein, 2017: 319).

Bu muhasebe sisteminde oluşturulan mali raporlar giderleri (amortisman dahil), gelirleri, yükümlölükleri, varlıkları (mali ve mali olmayan varlıkları) ve diğer ekonomik akımları içermektedir. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde amortisman giderleri de dahil olmak üzere, program maliyetlerinin hepsi hesaplanmak suretiyle raporlanır. Bu kapsamda devlet kaynaklarının verimli, etkin ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını, bir başka söylemle hesap verilebilirliğin sağlanması için bir temel oluşturmaktadır (Karaarslan, 2007: 8). Tahakkuk eden gider ve gelirler, nakit akışlarına bakılmaksızın, ait oldukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dâhil edilmektedirler. Bu yaklaşım ile dönemsel mali raporlar ilgili faaliyet dönemlerine dair mali işlemleri tam olarak yansıtmış olurlar (Kırlı, 2013: 262).

Bu sistemde şeffaflık, devletin mali açıdan etkin bir şekilde yönetilmesi, etkin ve verimli performans gözetimi, hesap verilebilirlik gibi nakit esaslı muhasebenin erişemediğı noktaların görülebilmesi bakımından önemlidir. Yalnızca maddi duran varlıklar değil devletin elindeki yeraltı kaynaklarını çıkarma hakkı, patent, göllerde ve denizlerde avlanma hakkı gibi maddi niteliğı bulunmayan varlıkların içerisinde bulunduğu tam listesi görülebilmektedir. Bu sistemle ayrıca garanti ve taahhütlere dair

ilerideki zamanlarda oluşabilecek yükümlülükler nazım hesaplarda izlenebilmektedir. Bu sistemin özellikleri arasında yer alan en önemli özellik stok hareketlerinin rahat bir şekilde izlenebilmesidir. Bununla birlikte nakit akım tablosu, bilanço ve diğer temel finansal tabloların raporlanabilmesi mümkündür. Bu mali raporlar sayesinde nakit değişim, borç dengesi, net değer değişimi gibi temel bazı unsurlar elde edilebilmektedir (Ural, 2008: 10).

2.4.4. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemine Geçiş Nedenleri

Devlet muhasebesi hususunda devletin mevcut rolüne dair yaklaşımlardan ortaya çıkan iki ayrı görüş söz konusudur. Bu görüşlerden birincisi, geleneksel görüşü öne çıkarmakta ve devletin geniş ekonomiyi yönetmek ve eşitsizlikleri ortadan kaldırmak gibi bir sorumluluğunun olduğunu belirtir. Bu görüş doğrultusunda devletin esas hedefi faaliyetlerin olabildiğince eksiksiz bir biçimde gerçekleştirildiğini denetlemektir. Bu bağlamda devlet muhasebesi nakit esaslı ya da bütçe odaklı bir nitelik taşımalıdır. İkinci görüş ise, devletin esas hedefinin kendisinden beklenen sorumlulukların en düşük maliyetle ve olabildiğince etkili bir biçimde karşılamasıdır. Bu nedenle nakit esaslı devlet muhasebe sisteminden devlet eylemlerinin hepsinin fotoğrafını çekebilecek tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçişin gerekli olduğu noktasıdır (Ural, 2008: 52).

Devlet muhasebe sisteminde yenilik ihtiyacının gerekçeleri şu şekilde verilebilmektedir (Özelçi, 2018: 29):

- Devlet muhasebe sisteminin alanının dar olmasının yanında kamu sektöründe muhasebe bütünlüğünün mevcut olmaması,
- Kayıtların nakit esasına doğrultusunda kayıt altına alınması,
- Varolan muhasebe sisteminin esasen bütçe odaklı olması ve devlet eylemlerinin belirli bir kısmıyla maddi duran varlıkların içeriğe tabi tutulmamasından dolayı raporlamanın olanaksız olması,
- Hesapların yeteri kadar ayrıntılı olmaması,
- Hesapların sınıflandırılmaması,
- Var olan sistem nakit ve ödenek planlaması aşamasında kullanılacak olan verilerin yetersiz olması ve sistemin bu verileri sağlamaması,

- Devlet muhasebesinde sürekliliğin olmaması,
- Devletin sahip olduğu borçların mevcut muhasebe sisteminde sağlıklı ve tam bir biçimde görüntülenememesi,
- Bütçe hazırlık çalışmalarına yönelik Devlet Muhasebesinin bir katkısının olmaması,
- Muhasebe bilgilerinden “Kesin Hesap Kanunu Tasarısı” Devlet Muhasebesinden çıkarılamaması,
- Devlet muhasebe sisteminde kurumlar için kurumsal mali tabloların oluşturulamaması ve buna ek olarak kurumlara ait muhasebe bilgilerine ulaşılamaması ve
- Devlet muhasebesinin uluslararası standartlara uygun mali raporlar ortaya koyabilecek sağlıklı bir veri tabanına sahip olamaması gibi gerekçeler sıralanabilmektedir.

2.4.5. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Yönteminin Olumlu Yanları

Tahakkuk esasının getirdiği faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Orhan ve Serçemeli, 2013: 323):

- Devletin karşılaması gereken yükümlülükleri ve mali varlıklarına ilişkin bilgilere istenilen zamanda ve doğru bir şekilde erişebilme,
- Mali saydamlığın gerçekleştirilmesi için devletin performans ve faaliyetlerine ilişkin bilgileri izleyebilme,
- Maddi duran varlıkların muhasebe hesaplarında doğru ve tam bir biçimde takip edilebilmesi,
- Nakit ve ödenek planlamasının çok daha verimli bir nitelik kazanmasına olanak verilmesi,
- Vergi tahakkukları ve gider tahakkuklarının kaydının tutulması,
- Devlet faaliyetlerinin hepsinin kaydının tutulup takip edilmesi ve bilanço, faaliyet sonuçları tablosu gibi mali tabloların oluşturulabilmesi,
- Bütçe gelir ve giderlerinin “bütçe hesapları” aracılığıyla nakit esasın doğrultusunda izlenebilmesi ve bütçe uygulama sonuçlarının raporlanıyor olabilmemesi,

- Devlet borçlarının muhasebe kayıtları yoluyla takip edilebilmesi ve raporlanabilmesi,
- Tahakkuk etmiş fakat ödenememiş borç ve yükümlülüklerin takip edilebilmesi,
- Hesap verme yükümlülüğü ile kontrol mekanizmasını güçlendirmesi.

2.4.6. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemi İle Getirilen Yenilikler

2.4.6.1. Kayıtların Tahakkuk Esasına Göre Alınması

Mali bilgi ve işlemlerin tümü, günümüzde artık uygulamadan kalkan nakit esaslı devlet muhasebe sisteminde kayıt alıntına alınamamaktaydı. Fakat bu sistemin ardından getirilen tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile artık tüm varlık ve yükümlülükler kayıt altına alınmaya başlamıştır. Söz konusu muhasebe sisteminin en önemli özelliği olarak görülen, bütçe uygulama sonuçları ile birlikte faaliyet sonuçlarının da birlikte görülebilmesidir. Başka bir deyişle bütçe gelir ve giderlerin nakit esası kapsamında, faaliyet gelir ve giderlerin ise tahakkuk esasına göre kaydının tutulduğu bir sisteme geçiş yapılmıştır. Bu doğrultuda gelir ve giderler kapsamındaki bütçe uygulamasına dâhil olanlar çerçeve hesap planında bulunan yansıtma hesapları aracılığı ile bütçe gelir ve bütçe gider hesaplarına aktarılacaktır. Böylece nakit esaslı muhasebe sistemi ile tahakkuk esaslı muhasebe sistemleri birleştirilerek yeni bir sistem meydana getirilmiştir. Bu sisteme göre faaliyet gelir ve giderleri tahakkuk ettiklerinde muhasebe kayıtlarına geçirilmektedir. Yeni sistemde alınan mal ve hizmet karşılığında borç oluştuğunda, gelir ise tahakkuk ettiğinde gerekli kayıt anında yapılarak tam ve zamanında bilgi alınabilecektir (Taşgın, 2010: 145).

2.4.6.2. Devletin Tüm Mali Uygulamalarının Kayıt Altına Alınması

Nakit akışına dayalı muhasebe sistemlerinde mali raporlama açısından önem arz eden pek bilgi kayıt altına alınmaz. Bu tarz sistemlerde para girişi olduğunda ya da giderler ödendiğinde kabul edilerek muhasebesi tutulmaktadır. Bu nedenden dolayı nakit akışına dayalı muhasebe sistemlerinden yola çıkılarak oluşturulan tablolardan net ve doğru bir veri alınamaz. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemlerinde devlete dair bir borç olduğundan gider hesabına kayıt edilir. Devlet üzerinden elde edilen gelir ise gelir hesabına kayıt edilir. Bu nedenle devletin varlıkları ile ilgili kesin ve net bir bilgi sahibi

olunabilmektedir. Yürürlükteki yeni muhasebe sistemi, bu iki sistemin birleşiminden oluşmaktadır. Bütçe işlemleri olarak değerlendirilen işlemler nakit esasına göre, faaliyetler açısından değerlendirilen işlemler ise tahakkuk esasına göre kayıt altına alınmaktadır. Bu iki sistemin uyum içerisinde kullanılması ve raporlanabilmesi adına “yansıtma tekniği” kullanılmaktadır. Bu teknik ile bütçe kanunlarının gider ve gelir olarak değerlendirdiği işlemler, bütçe gideri hesaplarına kayıt edilir. Buradan yansıtma hesapları yardımıyla genellikle kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda gelir ve gider kabul edilen işlemler, gelir ve gider hesaplarına yansıtılır. Gelir ve gider olarak değerlendirilmeyen işlemler ise ilgili varlık ya da yükümlülük hesapları ile ilişkilendirilir (Taşgın, 2010: 43).

2.4.6.3. Tüm Duran Varlıkların Kayıt Altına Alınması

Söz konusu sistemde arazi, bina, arsa gibi maddi duran varlıklarla ilgili işlemler muhasebe sistemi dışında tutulmaktadır. Varlıkların belirlenmesi, yeniden değerlendirilmesi, amortisman ayrılması durumu mevcut olmadığı için tam tahakkuk esası doğrultusunda uygulama süreci basit, anlaşılabilir, bütçe odaklı niteliği olmayan bir sistem olarak ifade edilmektedir (Çetinkaya, 2004: 89).

2.4.6.4. Devlet Muhasebesine Ödenek Ve Nakit Planlanması İle Bütçelerin ve Orta Vadeli Programlarının Hazırlanması Aşamasında Destek Sağlanması

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde iki adet hesap oluşturulmuştur. Bu hesaplar “322- Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabıdır.” ve “950 Taahhütler Hesabı” şeklindedir. Oluşturulan bu iki hesapta harcama izni olmayan ve emrine bağlanmayan borçların izlenmesi sağlanmaktadır. Bununla birlikte taahhüt edilmeyen girişimlere girilmeyecektir. Bu bütçeler destek sağlanacak programlar bu yolla belirlenecektir (Karaarsalan, 2019: 7).

2.4.6.5. Devlet Borçlarının Mali Kayıtlarda Görülmesini Sağlanması

Nakit esaslı muhasebe yapısında devlet borçlarının mali yapı içerisinde görmek mümkün olmamaktadır. Bu sebeple bu tür borçlar görmezden gelinmiştir. İstatistiki çalışmalar, borçlarla ilgili analizler gerçekleştirmekte bu da net bir sonucun oluşmasını engellemektedir. Bu sebeple nakit esaslı muhasebe sistemi borçlara yönelik bir netlik

oluşturmamaktadır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi bu boşluğu doldurmuştur. Gerçekleştirdiği düzenlemelerle, sınıflandırma gerçekleştirilmekte ve borçların bilgisine ulaşılabilmektedir (Gazioğlu, 2007: 59).

2.4.6.6. Kesin Hesaba Ait Olan Bilgilerin Muhasebeden Elde Edilmesinin Sağlanması

Nakit esaslı muhasebe sistemi kesin hesap kanunun hazırlanması için gerekli olan mali unsurlar için yeterli bulunmamaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde bu durum “Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı”, temelinde ele alınmıştır. Mali yapının finansal, çok yönlü, kurumsal ve mali boyut şeklinde incelenmesine yardımcı olmaktadır. Bu kapsamda kesin hesap kanunu tasarısına yönelik bilgilerin muhasebeden temin edilebilmesi gibi bir kolaylık oluşturmaktadır (Gazioğlu, 2007: 58).

2.4.6.7. Bütçe Muhasebe İle Bütün Bütçeleştirme Faaliyetlerinin Muhasebe Tarafından Kavranmasının Sağlanması

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile devlet tarafından yeni bir muhasebe yapısı oluşturulmuştur. Hesap yönünden planlama, yeni bütçe kod yapısı ile gider ve gelirlere yönelik tüm bilgilere ulaşım sağlanmaktadır. Sistem doğrultusunda hesaplar alt hesaplara bölünerek mali ayrıntılara ulaşılmaktadır. Bu ayrıntılar temelinde ise mali sonuçlara erişim sağlanmaktadır. Bunun dışında bütçe muhasebe ile bütün bütçeleştirme faaliyetlerinin muhasebe tarafından kavranmasının sağlanmaktadır. Giderler tüm yönüyle daha detaylı kılınabilmektedir. Gelir ve giderlerin bütçe dâhilinde veya bütçe dışında oluşu bu yöntemle görülebilmektedir. Bu sebeple, nakit esaslı muhasebe sisteminde bilgiler muhasebe temelinde elde edilirken, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde tüm bilgiler bütçeleştirilerek bir muhasebe faaliyeti olarak ortaya konmaktadır (Taşgın, 2010: 52).

2.4.6.8. Vergi Harcama Faaliyetlerinin Raporlanabilmesinin Sağlanması

Vergi harcamalarının kayıt altına alınması ekonomik yönden tüm unsurların elde edimini sağlamaktadır. Vergi harcamaları mali kayıtların oluşumunda fayda sağlarken klasik kamu harcamaları ile vergi harcamalarını birlikte ele alınması da yöntemin dezavantajını oluşturmaktadır. Esas itibarıyla, vergi harcaması kayıtlanması,

kamuda yer alan vergi eksikliklerinin keşfedilmesini sağlamaktadır. Fakat vergi harcaması raporlama sistemleri ile makroekonomik analizin yapılmasını sağlaması sebebiyle daha önem arz etmektedir (Karabacak, 2009: 60-61).





ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

**BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİNDE TAHAKKUK ESASLI DEVLET
MUHASEBE KAYIT YÖNTEMİ UYGULAMASININ ETKİNLİĞİ**

3.1. LİTERATÜR TARAMASI

Yazıcı (2018), çalışmasında İstanbul Büyükşehir Belediyesi'nin gelir kaynakları üzerinde reform yapılmasının gerekliliğini ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu doğrultuda İstanbul Büyükşehir Belediyesi'nin 2014-2016 yıllarındaki bütçeleri incelenmiş ve gelir kaynaklarının gider ile orantılı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Gelir yetersizliği nedeniyle bütçe açıklarının yıllar içerisinde büyüyerek yapısal bir sorun haline geldiği anlaşılmıştır. Bu nedenle merkezi hükümet yerine öz gelir kapasitesinin artırılması gerektiği belirtilmiştir.

Koza (2018), tarafından yapılan çalışmada genel olarak büyükşehir belediyeleri kanunları çerçevesinde mali yapısındaki değişikliklerin nasıl gerçekleştiğini değerlendirmek ve bu değişikliklerin Antalya Büyükşehir Belediyesi üzerindeki etkilerini incelemek amaçlanmıştır. Bu kapsamda Antalya Büyükşehir Belediyesinin 2006-2017 yılları arasındaki mali yapısında yüksek paya sahip, önemli gelir ve gider kalemleri incelenmiştir. İnceleme sonucunda belediyenin gelirlerinde bir artış yaşandığı görülmüştür. 2012 yılından sonra uygulanan şeffaflık ilkesi sonucu her ne kadar bütçe kalemleri detaylandırılmış olsa da gelir ya da gider kaleminin içerisinde en çok nereye harcama yapıldığı ya da gelirin nereden geldiği hangi oranda sağlandığı, tam olarak bilinmemektedir. Bu nedenle denetim raporlarının yayınlaması gerektiği belirtilmiştir.

Yanık ve Öztürk (2018), çalışmalarında tam tahakkuk esasına dayanan ve Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları'ndan (IPSAS) esinlenerek hazırlanan Türkiye Devlet Muhasebesi Standartlarından DMS 1 Mali Tabloların Sunulması standardı IPSAS 1 standardı ile karşılaştırmalı olarak incelemeyi amaçlamışlardır. Bu doğrultuda devlet muhasebesi çerçevesinde nakit esası, uyarlanmış nakit esası, tam tahakkuk esası ve uyarlanmış tahakkuk esasını ele almışlardır. DMS 1'deki tam bir mali tablolar setinin kapsamının IPSAS 1'deki tam bir finansal tablolar seti ile tam uyumlu olmaması nedeniyle Türkiye'de DMS'leri uygulayan kamu kurum ve kuruluşlarının mali tablolarının IPSAS'larla da uyumlu olmayacağı sonucuna varılmıştır.

Tümer (2012), çalışmasında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile uygulamaya geçen Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme kavramını ele almış, özelliklerini ve geçiş nedenlerini incelemiştir. Bu doğrultuda kamu yönetimindeki vergi gelirleri yeni ve eski uygulamalar kapsamında

ekonomik büyüme ilişkisi doğrultusunda değerlendirilmiştir. Çalışmada 1980-2005 seneleri arasındaki stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme öncesi ve 2006-2011 yılları arasındaki yeni dönem gelir ve ekonomik büyüme durumu incelenmiştir. Sonuç olarak aralarında pozitif bir ilişki olduğu görülmüştür.

Tekdere (2018)'nin ortaya koyduğu çalışmasının amacı Türkiye'deki belediyeleri görevleriyle orantılı gelir kaynaklarına sahip kılma sürecinde, öz gelirler içerisindeki vergi gelirlerinin artışını esas alan yapısal bir dönüşüm sağlamaktır. Bu doğrultuda belediyelerin bünyelerindeki problemlerin çözülebilmesi ve mali tutarsızlıkların önüne geçilebilmesi için, Türkiye'nin uzun yıllardır üye olmaya çalıştığı Avrupa Birliği örneklem olarak ele alınmıştır. Bu kapsamda ilgili ülkelerde yerel seviyede uygulanan farklı vergi türleri ve vergileme sistemleri ele alınmıştır. Bu çerçevede Türkiye'deki belediyelerin gelir sorunlarının çözülebilmesi için vergi gelirlerini arttırmaya yönelik alternatif çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır.

Kılıçer ve Peker (2018) çalışmalarında devlet bütçesi ile devlet muhasebesi arasındaki ilişki değerlendirilmiş ve devlet muhasebe bilgi sisteminin devlet bütçesi Yönetimine sağladığı faydalar ele alınmıştır. Devlet muhasebesi ile genel devlet sektörü için hazırlanacak ve kamuoyunun bilgisine sunulacak olan bilanço, net mali denge tablosu, nakit akış tablosu gibi temel mali tablolar hazırlanabilmektedir. Bu sayede kaynakların nerelerde kullanıldığı, nerelere dağıtıldığı ile ne kadar etkin ve doğru bir şekilde kullanıldığı anlaşılabilmektedir. Böylece mali şeffaflık sağlanarak hesap verilebilir bir ortam oluşturulmaktadır.

Taşgın (2010) tarafından yapılmış olan ampirik çalışmanın literatür bölümünde nakit esaslı devlet muhasebe sistem ele alınmıştır. Çalışmada Erzurum il özel idaresinde nakit esaslı muhasebe sistemi ile tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin karşılaştırılması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda Erzurum İl Özel İdaresinin 2005 yılı Aralık ayı verilerinden faydalanılmıştır. Sonuç olarak, devlet muhasebe sistemi içerisinde gerçekleştirilen değişikliklerle kamu alanında muhasebe birliği sağlanarak, saymanlık hesapları belirlenen bir merkezde toplanmış, güvenilebilir ve doğru bilgilere zamanında ulaşılmasına olanak sağlayan mali raporlar sayesinde şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerine işlerlik kazandırılmıştır. Böylece kamu yönetimine duyulan güven artış göstermiş, kaynakların kullanımında etkinlik ve verimlilik sağlandığı ortaya konmuştur.

Esenkar (2006) çalışmasında 2004 yılından itibaren uygulamaya konan analitik bütçe ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin geçek manada nasıl uygulandığı ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda Maliye Bakanlığı bütçesi örneği ele alınmış, bu çerçevede olması gereken ve mevcut olanın belirtilebilmesi için bütçe sistemleri ile devlet muhasebe sistemleri teorik açıdan da incelenmiştir. Çalışmanın sonucu kapsamında analitik bütçe sınıflandırmasında sınıflandırmanın çok ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesi bütçe yapısının uluslararası standartlara daha çok yaklaşmasına, mali şeffaflık ve hesap verilebilirlik hedeflerinin gerçekleşmesine katkı sağladığı söylenebilir.

3.2. BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Bursa belediyesi, 1871 yıllarında "İdare-i Umumiye-i Vilayet" nizamnamesinin çıkarılmasının ardından kurulmuş olduğu belirtilmektedir. 1930 yılında çıkarılmış olan 1580 sayılı belediye kanunu ile belediyeçilik alanında önemli adımlar atılmıştır. 1987 tarihli ve 3391 sayılı kanunun kabulü ile birlikte Bursa İli Merkezinde Osmangazi, Yıldırım ve Nilüfer adıyla üç ilçe kurulması kararlaştırılmıştır. Böylece Bursa'da büyükşehir belediyesi kurulmuştur. Belediye başkanlığına bağlı bir denetim birimi bulunmakta ve belediye birimlerinin düzenli olarak denetim ve soruşturmaları gerçekleştirilmektedir. Genel iş yürütümü İçişleri bakanlığı vesayet denetimi kapsamında, dış denetim ise Sayıştay Başkanlığı tarafından gerçekleştirilmektedir (Aydın, 2010: 102).

Bursa Büyükşehir Belediyelerinin yetki, sorumluluk ve görevleri 5393 Belediye Kanunu'nun 14. Maddesi ile 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu'nun 7. 8. ve 9. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu kapsamda Bursa Büyükşehir Belediyesinin ilk görevi olarak belediyenin sınırları içerisindeki ilçe belediyelerinin de görüşleri doğrultusunda belediyenin stratejik plân, yıllık hedefleri, yatırım programları ve bunlara uygun olarak bütçesini hazırlama görevi bulunmaktadır.

Bursa Büyükşehir Belediyesi güvenilir, şeffaf, tarafsız ve birlikte yönetim anlayışını benimsemiştir. Yenilikçi ve değişime açık yapısı sayesinde örnek belediyeçilik hizmetleri sunmayı misyonu olarak görmektedir. Refah seviyesi yüksek, çevreye duyarlı, tarihi değerlerini koruyan aynı zamanda sanayi, ticaret ve turizmde lider olmayı vizyonu olarak benimsemiştir.

3.3. BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİNDE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİŞ NEDENLERİ

Kamudaki sorumluluk yapısı, yalnızca harcama limitlerine uyum sağlama gibi dar bir yaklaşımdan ziyade ürünler üzerindeki sorumluluk, operasyonların total maliyeti, faaliyetlerin verimliliği ve neticeleri, uzun vadeli yükümlülükler ve genel olarak mali koşulları içeren bir yaklaşıma evrilmiştir. Bundan dolayı, raporlama ve muhasebe sistemlerinin söz konusu gereklilikleri yerine getirmesi gerekmektedir. Bu noktada tahakkuk esasına bakıldığında tahakkukta olaylar ve işlemler, nakit akımlarının hangi dönemlerde gerçekleştiğine bakılmadan meydana çıktıklarında kayıt altına alınmaktadırlar. Gelirler hesabının tahsilatlarının nakit olup olmadığına bakılmadan, mali yıl boyunca tahakkuk eden ve genel kabul görmüş muhasebe prensipleri doğrultusunda gelir olarak kayıt altına alınması gereken gelir işlemlerini; giderler hesabı ise yine hesabın tahsilatlarının nakit olup olmadığına bakılmadan mali yıl boyunca tahakkuk eden giderlerin totalini göstermektedir. Buradan hareketle tahakkuk eden gider ve gelirler oluştukları mali yılın raporlarına ve hesaplarına tabi tutulurlar. Bu tür bir yaklaşım, ekonomik olgulara dair işlemleri ait oldukları mali yılda raporlar ve kayıt altına alır. Söz konusu niteliği ile dönemsel olan mali raporlara ilişkin faaliyet dönemleri ile ilgili mali işlemleri kesin bir şekilde gösterir. Tahakkuk esası doğrultusunda kayıt altına alınan varlıklar; alacaklı hesaplar, verilen borçlar, nakit gibi mali hesapları, tarihi varlıklar, fabrika, fiziksel yapılar, ekipman, doğal kaynaklar ve milli savunma hizmetlerinin kullanımına tahsis edilen varlıklar gibi fiziksel varlıkları, göllerde ve denizlerde avlanma hakkını, patentler ve yeraltı varlıklarını çıkarma hakkı gibi diğer maddi olmayan duran varlıkları içerir. Fiziksel varlıklar ve diğer maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve raporlarının tutulması, bilhassa söz konusu varlıkların özelleştirilmesi esnasında kamu mali yönetiminde saydamlığı ve hesap verilebilirliği artırır niteliktedir (Karaarslan, 2002: 3).

Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminin uygulamaya koyulmasıyla beraber, genel idare sektörü için planlanacak ve kamuoyuna sunulacak mali raporları, faaliyet tablosu, bilanço, gelirlerin ekonomik olarak kategorize edildiği tablo, nakit akım tablosu, giderlerin işlevsel, ekonomik, finansal ve kurumsal sınıflandırma tabloları, yükümlülüklerdeki değişim ve mali varlıklar tablosu, borçların kurumsal dağılımı tablosu, ekonomik, finansal, kurumsal ve işlevsel ayrım doğrultusunda bütçe uygulama

sonuçları tabloları şeklinde sıralanabilmektedir. Bahsedilen tablolar ile beraber, Devlet Muhasebesi sisteminden elde edilen merkezi raporlar, birleştirilmiş tablolar ve cetvel manzumesi olmaktan çıkarılmaktadır (Karaarslan, 2004: 62).

Belediye muhasebe yapısında hem nakit esaslı kayıt esasına dayalı hem de tahakkuk esasına dayalı olan yöntemi farkları ve tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş sebebi aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.1: Belediyelerin Muhasebesinde Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi ile Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi Arasındaki Farklılıklar

Unsurlar	Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi	Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntem
Saymanlıklara intikal eden çekler	“Kasa Hesabı”na kaydedilir.	“Alınan Çekler Hesabı”na kaydedilir.
Saymanlıklara intikal eden menkul kıymetler	Hem kişi, hem de hazine malı olarak saymanlıklara intikaleden her türlü kıymet “Menkul Kıymetler Hesabı”na kaydedilir.	Hazine malı olarak saymanlıklara intikal eden menkul kıymetler “Menkul Kıymet Varlıklar Hesabı”na; kişilere ait olanlar ise “Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı” ve “Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı”na karşılıklı olarak kaydedilir.
Tecil veya tehir edilen alacaklar	“Tecilli ve Tehirli Borçlular Hesabı”na kaydedilir.	Kısa ve uzun vadeli olmak üzere iki hesap şeklinde düzenlenerek, nakit planlamasına katkıda bulunulur.
Değer hareketi Niteliğindeki hesaplar	“Nakit Hareketleri Hesabı ve Saymanlıklar Arası İşlemler Hesabı” hem borçlu, hem de alacaklı olarak çalıştırılır.	Bu hesaplar, borçlu çalışması gereken işlemlerde “16 nolu Değer Hareketleri”; alacaklı çalışması gereken işlemlerde ise “36 nolu Değer Hareketleri” ana grubundaki hesaplar kullanılır.

Tablo 3.1: (devam) Belediyelerin Muhasebesinde Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi ile Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi Arasındaki Farklılıklar

Avans hesapları	Çok sayıda, dağınık bir yapı arz eden hesaplar aracılığıyla işlemektedir.	Belirli avanslar dışında kalan tüm avans türleri “İş Avans ve Krediler Hesabı” ile “Personel Avansları Hesabı” altında toplanmıştır.
Mahsup dönemine aktarılan avans ve krediler	Bu tutarlar, “Mahsup Dönemine Aktarılan Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabı” ile “Denetmenler Hesabı” adı altında çalıştırılır.	Bu tutarlar, “Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı” adı altında tek bir hesapta toplanır.
Gelecek dönem Giderlerinin takibi	İlgili hesap bulunmaması dolayısıyla yapılan harcamalardan gelecek dönemlere ait olanların izlenmesi imkansızlaşmaktadır	“Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı” ile “Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı” ile gelecek dönem giderleri izlenebilir.
Tahakkuk eden, ancak gelecek Dönem gerçekleştirilecek Ödemelerin takibi	İlgili hesap bulunmaması dolayısıyla içinde bulunulan dönemde tahakkuk etmiş, ancak ödemesi gelecek dönem yapılacak giderlerin izlenmesi mümkün olamamaktadır.	“Gider Tahakkukları Hesabı” ile tahakkuk eden giderlerin ödeme zamanının muhasebe kayıtlarından tespit edilmesine olanak vererek, nakit planlamasının sağlıklı bir şekilde yapılması sağlanır.
Gelecek dönemlere ait gelirlerin takibi	İlgili hesap bulunmaması dolayısıyla tahsil edilen gelirlerden gelecek dönemlere ait olanların izlenmesi mümkün olamamaktadır.	Bu tür gelirlerin gelecek aylara ait kısımları “Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı”nda; gelecek yılları ilgilendiren kısmı ise “Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı”nda izlenebilir.
Tahakkuk eden, ancak tahsili gelecek dönem gerçekleştirilecek gelirlerin izlenmesi	İlgili hesap bulunmaması dolayısıyla tahakkuk etmiş, ancak tahsili gelecek dönem yapılacak gelirlerin izlenmesi mümkün olmamaktadır.	Bu tür gelirlerin tahsili bir sonraki takvim yılında yapılacaksa “181 – Gelir Tahakkukları Hesabı”nda; gelecek takvim yılından sonraki yıllarda ise “281 – Gelir Tahakkukları Hesabı”nda izlenebilir.
Sayım sonucu eksik çıkan tutarlar	Kasa eksikliğinde “Kasa Hesabı”na, diğer eksikliklerde ilgili hesaba alacak; “Kişi Borçları Hesabı”na borç kaydedilir.	Bu tutarlar, “Sayım Noksanları Hesabı”na borç kasa veya eksik çıkan hesaba alacak kaydedilir.
Sayım sonucu fazla çıkan tutarlar	Sayım fazlalıkları, “Kasa Hesabı”na veya ilgili diğer hesaba borç; “Bütçe Gelirleri veya Emanetler Hesabı”na alacak	Sayım fazlalıkları, “Sayım Fazlalıkları Hesabı”na alacak, kasa veya sayım eksikliği bulunan hesaplara borç kaydedilir.

Tablo 3.1: (devam) Belediyelerin Muhasebesinde Tahakkuk Esaslı Kayıt Yöntemi ile Nakit Esaslı Kayıt Yöntemi Arasındaki Farklılıklar

	kaydedilir.	
Duran varlık ayrımı	Maddi ve maddi olmayan duran varlık ayrımı yapılmamıştır. Bu nedenle maliyet bedellerinin tespiti, amortisman ve değer artış/azalışlarına ilişkin kayıtlar yapılamamaktadır.	“Maddi Duran Varlık Ana Hesap Grubu” ve “Maddi Olmayan Duran Varlık Ana Hesap Grubu” ayrımı yapılarak, sisteme saydamlık kazandırılmıştır.
Verile emrine bağlanamayan borçlar	Bir mal veya hizmet karşılığı devlet zimmetinde gerçekleştiği halde ödeneği bulunmadığı için verile emrine bağlanamayan bu borçlar için hiçbir kayıt yapılmamaktadır.	Söz konusu borçlardan, bütçe giderlerinin ekonomik ayrımlarında “mal ve hizmet alın giderleri” ile ilgili olanların kaydını yapabilmek için “Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı” oluşturulmuştur.
Emanetler	Farklı özelliklere sahip olmalarına rağmen “Emanetler Hesabı”nda toplanan işlemler saydamlıktan uzaktır.	Söz konusu her işlem ayrı bir grupla ve her bir grup da ayrı hesaplarla düzenlenmiştir: Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı, Emanetler Hesabı, Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı, Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı, Fonlar Adına Yapılan Tahsilat Hesabı ile Mahalli İdareler ve Fon Payları Hesabı
Taahhüt tutarları	Bir mal veya hizmetin temini için taahhüde girilmesi halinde bu tutarlar, “Gider Taahhütleri Hesabı” ile “Gider Taahhütlerinden Alacaklılar Hesabı”na karşılıklı olarak kaydedilir.	Bu gibi bir takibi sağlayacak hesaba yer verilmemiştir.
Muhasebe kayıt içeriği	Yalnızca bütçe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar için muhasebe kayıtları tutulur.	Hem bütçe, hem de muhasebe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar kaydedilmektedir.

Kaynak: Kırılı, 2013: 266.

3.3.1. Program Bütçe Sisteminden Kaynaklanan Nedenler

Program bütçe, kamu hizmetleri bünyesinde toplumun tercihleri doğrultusunda en uygun bileşime karar verilmesi ve kamu hizmetleri isteklerinin belirlenmesi olarak nitelendirilebilmektedir. Bir başka söylemle bir hizmetin ne şekilde gerçekleştirileceği konusuna yoğunlaşan performans bütçeden (iş bütçesi) farklı olarak, program bütçe bunlara ek olarak toplum ve maliyet refahı bakımından ne şekilde gerçekleştirileceği en uygun düzeyin seçilmesini hedeflemektedir. Sistem kapsamında belirli bir hizmet programının gerçekleştirilmesi konusu son derece önemli olduğu için, söz konusu hedefe dair kullanılacak, personel, örgüt ve kullanılacak malzemeler üretim işlevinin değişkenlerini ortaya koymaktadır. Yerine getirilecek iş (üretim) değişim gösterince, hizmetin girdilerin (personel, örgüt ve diğer girdiler) de değişmesine yol açmaktadır. Bundan dolayı, kurumun örgütlü bir yapıya bürünmesi, oldukça esnek ve hizmetlere bağlı bir biçimde değişim sergilemeye açık olması gerekliliği söz konusudur (Özen, 2008a: 12).

Devlet etkinliklerinin oldukça çeşitli bir yapıya dönüşmesi ve hizmetlerin verimli bir biçimde verilmesi gerekliliği performans bütçeden program bütçeye geçiş konusunu gerekli hale getirmiştir. Program bütçe sistemine geçiş durumunu gerekli hale getiren esas gerekçeler şöyle verilebilmektedir (Özen, 2008b: 11):

- Program bütçe sisteminin birkaç performans bütçeyi kapsayabilmesinden kaynaklı, söz konusu sisteme nazaran daha kapsamlı bir bütçeyi ifade etmesi,
- Program bütçe kapsamındaki programın, yönetim bölümünde söz konusu görevle ilgili üst sınıftaki yöneticinin sorumluluk ve yetki alanına verilmesi
- Program bütçe sisteminde kamu yönetiminin başlıca hizmet işlevlerinin belirtilmesi ve söz konusu hizmet fonksiyonlarına dair proje ve faaliyetlerin sınıflandırılmasının gerçekleştirilmesi ve
- Program bütçe sistemi kapsamında bulunan programların geleceğe yönelik hazırlıklarının yapılmasıdır.

Genel olarak bir tanım yapıldığında; program bütçe, devlet sorumluluklarının sunulan hizmet bakımından incelenerek sınıflandırıldığı ve kaynakların ayrılmasında, etkinliklerin gerçekleştirilmesinde hizmeti temele alan bir bütçe sistem şeklidir, denilebilir. Sistemin ilk evresinde devlet işlevlerinin ve söz konusu işlevlerin gerekli

kıldığı hizmetler kategorize edilmektedir. Sistem kapsamında işlevsel kategorize doğrultusunda sınıflandırılan hizmetlerin sunumunu başarılı bir şekilde gerçekleştirebilmek için farklı programlar hazırlanmakta ve hangi tür programın uygulanacağı ilk olarak belirlenmektedir. Buna örnek olarak, belirlenmiş bir program olarak bireysel sağlık hizmetler gösterilebilir. Söz konusu hizmetin hangi gruplara sunulacağı ise program kapsamında tespit edilen birden fazla alt-programda ortaya çıkarılmaktadır. Alt-programların ne şekilde uygulanacağı faaliyetlerde belirlenmekte ve son olarak söz konusu faaliyetlerin nasıl uygulanacağı tespit edilmektedir. Bu şekilde sistemde tımdengelim yöntemi ile ilk olarak esas hizmetler belirlenmekte, sonrasında ise söz konusu hizmetlerin nasıl yürütüleceğini tespit edilen maddeler gösterilmektedir (Özen, 2008a: 13).

3.3.2. Devlet Muhasebe Kayıt Yönteminden Kaynaklanan Nedenler

Kamu hesapları mali esası doğrultusunda tutulmaktadır. Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında sergilenmektedir. Bütçe gelirleri tahsil edildiği bütçe gelirleri ise ödendiği yıl kapsamında muhasebeleştirilmektedir (Karaarslan, 2007: 32):

- Çift Taraflı Kayıt Sistemi: Devlet muhasebe yapısında muhasebe işlemlerinin hepsi çift taraflı kayıt sistemi doğrultusunda kayıt altına tutulmaktadır. Bir hesaba borç ya da alacak kaydedilen miktar, başka hesap veya hesaplara alacak ya da borç kayıt altına alınır.
- Kayıt Düzeni ve Kayıt Düzeltmesi: Devlet muhasebesi yürüten kamu idarelerinin muhasebe bölümleri, muhasebe işlemlerini, gerçekleşme tarihine göre düzenli bir biçimde hesap dönemi başında, birden başlamak üzere hesap döneminin son aşamasına kadar numaralı bir şekilde kayıt altına alırlar. Muhasebeleştirilen kayıtlar yalnızca yeni bir muhasebe kaydı ile birlikte düzeltilmektedir. Düzenleme sonunda muhasebe belgesinde düzeltme işleminin neden gerçekleştirildiği konu edilir.
- Kayıt Zamanı: Belirli bir ekonomik değer oluşturulduğu, başka bir biçime dönüştürüldüğü, el değiştirdiği, mübadeleye konu edildiği ya da yok olduğu taktirde muhasebeleştirilir.

Uzun yıllar boyunca muhasebe sistemleri, bütçeler ile birlikte verilen ödenekleri, bu ödeneklerden gerçekleştirilen harcamaları, söz konusu harcamaların finansmanı adına toplanan gelirleri ve gereksinim duyulan bazı diğer bilgileri içeren, öncelikle gelirlerin tahsil edildiği, harcamaların ödendiği dönemde kayıt altına alınan nakit esasına göre tutulmuştur. Nakit esaslı temelli muhasebe sistemi, modern açıdan devlet muhasebesinin başlangıcı olarak kabul görülmektedir. Fakat tarihte ekonominin yönetimi sürecinde bilgiye olan gereksinim oldukça az orandaydı. Bugün ise devletler ekonomilerinin belirli bir düzende, direkt olarak yönetilmesi ve yönlendirilmesi hususunda oldukça kapsamlı sorumluluklar üstlenmişlerdir. Söz konusu ilerlemeler, milli ekonomilerin verimli bir biçimde yönetilmesi için bilgi gereksiniminde oldukça önemli değişimlere ön ayak olmaktadır. Bundan dolayı, verimli kamu mali yönetimi için gereksinim duyulan bilginin sunulmasında, ilerleyen koşullara göre değişim gerçekleştirilmelidir. Küreselleşmenin etkisiyle devletler arasındaki ilişkilerin artış göstermesi sebebiyle, bilgi gereksiniminde meydana çıkan değişimlere cevap verebilir nitelikte olan bir sistemin geliştirilmesi zorunlu bir gereklilik olmuştur (Orhan ve Serçemeli, 2013: 322).

Bu doğrultuda çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Türkiye’de kamu mali yönetim sistemini yeniden düzenlemiştir. Kanun uluslararası gelişmelere uygun bir yol izleyerek yeni yaklaşımlar getirmiştir. Bu yaklaşımların özellikle üzerinde durduğu konular; kamu mali yönetim sisteminin sınırlarının belirlenmesi, devlet muhasebesi, ortak bir terminolojinin oluşturulması, merkezi yönetim bütçesinin kapsamı, hazırlanması ve uygulanması ve devlet mali istatistiklerinin ve mali raporların hazırlanmasını içermektedir. Bununla birlikte faaliyet raporları, iç kontrol mekanizması, hesap verilebilirlik gibi kanun içeriğinde eksik bir şekilde belirtilmiş fakat uygulama aşamasında yürütülemeyecek veya düzenlemeleri de kapsamaktadır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Devlet Muhasebesine ve Devlet Mali istatistiklerinin Oluşturulmasına Yaklaşımı Kanununun 49. Maddesi gereğince yeni kamu mali yönetim sistemi kapsamında devlet muhasebesine yaklaşım açık bir ifadeyle belirtilmiştir. Madde kapsamında devlet muhasebe sistemi mali raporlarının düzenlenmesi ve kesin hesabın oluşturulmasına esas olacak ve karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin verimli bir şekilde yürütülmesine olanak verecek biçimde oluşturup yönetilecektir. Belirtilen bu ifade ile beraber devlet muhasebesinin

kesin hesap, hesap verilebilirlik nedeniyle parlamento kontrolü gibi çağdaş kamu mali yönetim yaklaşımında bulunan başlıca yaklaşımların ve kavramların esası olduğu üzerinde yoğunlaşarak vurgulanmaktadır (Karaarslan, 2004: 74).

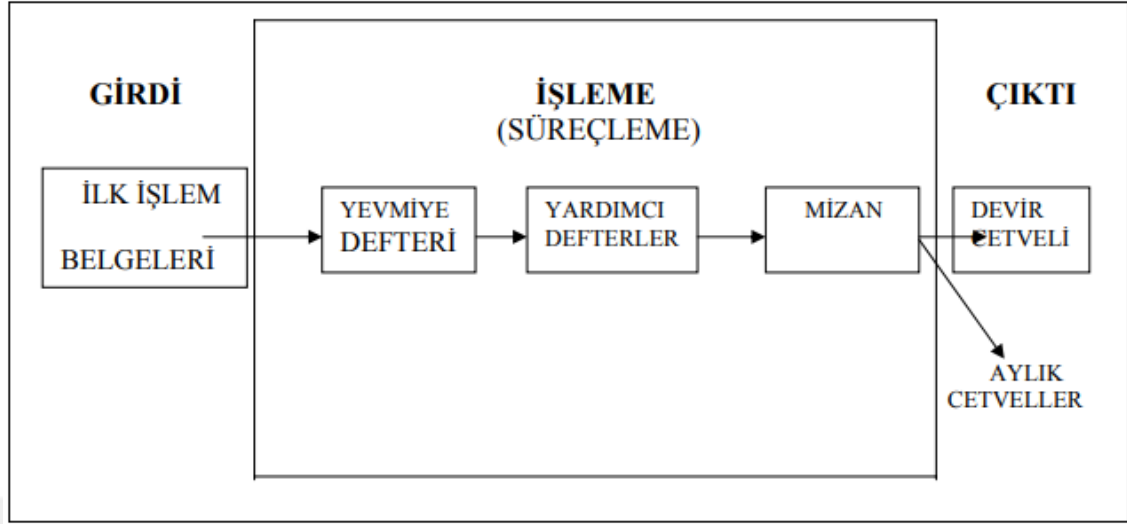
Devlet muhasebesinin tutulmasında kayıt yöntemi kapsamında tahakkuk esaslı muhasebe yöntemiyle yalnızca bütçenin kapsadığı işlemler değil aynı zamanda bütçe dışında kalan kamu etkinlikleri de muhasebe bünyesinde takip edilmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi ile birlikte devlet muhasebesinin kapsam alanı katma ve genel bütçeli idareler ve söz konusu kuruluşların yanı sıra sosyal güvenlik kurumları ve yerel yönetimleri de kapsayacak biçimde genişleyecektir. Devlet hesaplarında saydamlık gerçekleştirilerek merkez bilgisayarlardan bilgilerin tümü elde edilebilmektedir. Bunun yanı sıra maddi duran varlıkların muhasebeye aktarılması işlemi gerçekleştirilmektedir. Kapsamlı ve detaylı mali raporlar düzenlenebilmektedir. Devletin borçlanma durumunda doğru ve kesin bilgi sağlamakta, devletin borcu kesin bir şekilde belirtilebilmektedir (Çetinkaya, 2004: 94).

3.4. BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİNDE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNİN UYGULANMASI

3.4.1. Belediye Muhasebe Sistemi

Belediyelerin muhasebe sistemi kapsamında her ayın sonunda aylık mizanlar düzenlenmektedir. Aralık ayının sonunda ise aylık olarak düzenlenmiş olan mizanlar yıllık işlemleri oluşturmaktadır. Aralık ayı mizanında yer alan hesaplar içerisinden, devir cetvelinde bulunması gerekenler devir cetveline aktarılmaktadır. Sene sonunda belediyenin finansal durumunu devir cetveli koymaktadır. Bu cetvel yardımıyla izleyen mali yılın hesapları açılır (Güngörmüş, 2017: 3).

Şekil 3.1: Belediyelerde Muhasebe Sisteminin Akışı



Kaynak: Güngörmüş, 2017: 3.

Belediyenin bütçesi, mali yıl boyunca gelir ve gider tahminlerini göstererek gerekli gelirlerin toplanması ve harcamaların yapılmasını sağlayan meclis kararıdır. Mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi 27.05.2016 tarih 29724 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği kapsamında gerçekleştirilmektedir. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği uyarınca kurumun mali raporlama süreci, bütçe kesin hesabı (Md. 40) ve mali tabloların hazırlanmasını (Md.484) içermektedir.

İhtiyacı karşılamayan muhasebe bilgi ve raporlama sisteminin yerini tahakkuk esaslı devlet muhasebesi almış böylece muhasebe işlemleri iki kısımda gerçekleşmeye başlamıştır. Bunlardan ilki tahakkuk ile ilgili işlemlerdir. İkinci kısmı ise bütçeye aktarılması gereken işlemlerin bütçe hesaplarına aktarılması oluşturmaktadır. Bu iki bölüm arasındaki entegrasyon ise yansıtma hesapları aracılığıyla yapılmaktadır (Orhan ve Serçemeli, 2013: 334).

3.5. BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİNDE NAKİT ESASLI MUHASEBE SİSTEMİ İLE TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Bursa Büyükşehir Belediyesinin 2017 yılı gerçekleşen mali işlemlerinin yevmiye kayıtları ele alınmakta ve nakit esaslı muhasebe sistemi ile günümüzde

kullanılmakta olan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi arasındaki değişim, kayıt değişiklikleri ve bu değişimin sağladığı faydalar ele alınmaktadır. Bu çalışmada Bursa Büyükşehir Belediyesinin 2017 yılı bilanço verilerinden faydalanılmaktadır.

Tablo 3.2: 2017 Bursa Büyükşehir Belediyesi Aktif Bilançosu

AKTİF	2017
1 DÖNEN VARLIKLAR	706.644.728,21
10 HAZIR DEĞERLER	9.353.221,33
100 KASA HESABI	173.868,40
102 BANKA HESABI	7.593.217,54
103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	0,00
104 PROJE ÖZEL HESABI	0,00
105 DÖVİZ HESABI	26.788,90
109 BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR HESABI	1.559.346,49
11 MENKUL VE VARLIKLAR	22.705.693,31
111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENEL VE BONOLARI	22.705.693,31
112 KAMU KESİMİ TAHVİL VE SENET VE BONOLARI	0,00
118 MENKUL KIYMETLER HESABI	0,00
12 FAALİYET ALACAKLARI	62.315.671,19
120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	59.083.080,61
121 GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HESABI	1.210.005,54
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	2.022.585,04
13 KURUM ALACAKLARI	6.729.518,59
132 KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR	6.729.518,59
14 DİĞER ALACAKLAR	38.629.956,36
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	38.629.956,36
15 STOKLAR	15.159.190,05

Tablo 3.2: (devam) 2017 Bursa Büyükşehir Belediyesi Aktif Bilançosu

150 İlk Madde ve Malzemeler	15.159.190,05
16 ÖN ÖDEMELER	4.393.782,28
160 İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI	0,00
161 PERSONEL AVANSLARI HESABI	0,00
162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI	4.207.251,40
165 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER	0
167 DOĞRUDAN DIŞ PROJE KREDİ KULLANIMLARI AVANS VE AKREDİFLERİ	186.530,88
19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	547.357.695,10
190 DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI	547.357.695,10
191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI	0,00
2 DURAN VARLIKLAR	7.507.777.601,37
22 FAALİYET ALACAKLARI	9.660.676,52
220 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	9.660.676,52
23 KURUM ALACAKLARI	138.909.532,68
232 KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI	0,00
239 DİĞER KURUM ALACAKLARI	138.909.532,68
24 MALİ DURAN VARLIKLAR	300.530.024,32
240 MALİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER HESABI	159.823.447,20
241 MAL VE HİZMET ÜRETEN KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER HESABI	140.706.577,12
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR	7.058.677.367,85
250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI	817.264.689,57
251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI	2.925.263.737,26
252 BİNALAR HESABI	737.971.219,47
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	58.674.081,34
254 Taşıtlar Grubu	623.363.427,17
255 Demirbaşlar Grubu	57.722.095,74
256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı	286.111.540,51
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI(-)	-259.751.261,86
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	1.804.446.052,08
259 YATIRIM AVANSLARI HESABI	7.611.786,57
26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	0,00
260 HAKLAR HESABI	27.821.082,17
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI(-)	-27.821.082,17
28 GELECEK YILLARA YILLARA AİT GİDERLER	
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER HESABI	
AKTİF TOPLAMI	8.214.422.329,58

Tablo 3.3: 2017 Bursa Büyükşehir Belediyesi Pasif Bilançosu

PASİF	2017
3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	1.183.609.087,03
30 KISA VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR	314.314.160,00
300 BANKA KREDİLERİ HESABI	281.066.574,00
303 KAMU İDARELERİNE MALİ BORÇLAR HESABI	33.247.586,00
31 KISA VADELİ DIŞ MALİ BORÇLAR	52.452.453,00
310 CARİ YILDA ÖDENECEK DIŞ MALİ BORÇLAR HESABI	52.452.453,00
32 FAALİYET BORÇLARI	313.137.756,68
320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	240.865.103,93
322 BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR	70.631.837,29
329 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI	1.640.815,46
33 EMANET YABANCI KAYNAKLAR	215.690.867,38
330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	190.749.710,45
333 EMANETLER HESABI	24.941.156,93
36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	97.567.519,49
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	4.526.888,32
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	2.883.707,09
362 FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN TAHSİLAT HESABI	249.961,94
363 KAMU İDARELERİ PAYLARI HESABI	2.838.584,11
368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ BORÇLAR	87.068.378,03
37 BORÇ VE GİDER KRŞILIKLARI	46.885.924,00
372 KIDEM TAZMİNATLARI KARŞILIĞI HESABI	46.885.924,00
38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKK	143.560.406,48
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	10.204.290,82
381 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI	133356115,7
39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR HESABI	0,00
391 HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ	0,00
4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	2.623.411.767,30
40 UZUN VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR	1.371.078.666,70
400 BANKA KREDİLERİ HESABI	1.116.478.917,80
403 KAMU İDARELERİNE MALİ BORÇLAR HESABI	254.599.748,90
41 UZUN VADELİ DIŞ MALİ BORÇLAR	547963120,7
410 DIŞ MALİ BORÇLAR HESABI	547.963.120,65
42 UZUN VADELİ FAALİYET BORÇLARI	13.126.523,78

Tablo 3.3: (devam) 2017 Bursa Büyükşehir Belediyesi Pasif Bilançosu

429 DİĞER FAALİYET BORÇLARI HESABI	13.126.523,78
43 DİĞER BORÇLAR	2.197.687,44
438 KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA	2.197.687,44
44 ALINAN AVANSLAR	34.741.806,62
449 ALINAN DİĞER AVANSLAR HESABI	34.741.806,62
47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	91.409.357,00
472 KIDEM TZMİNATI KRŞILIĞI HESABI	91.409.357,00
48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	562.894.605,11
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	214.681.504,76
481 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI	348.213.100,35
5 ÖZ KAYNAKLAR	4.407.401.475,25
50 NET DEĞER	2.643.476.492,49
500 NET DEĞER HESABI	2.643.476.492,49
57 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI	912.481.850,91
570 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI	912.481.850,91
59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI	851.443.131,85
590 DÖNEM OLUMLU FAALİYET SONUCU HESABI	851.443.131,85
PASİF TOPLAMI	8.214.422.329,58

Nakit esaslı muhasebe sisteminde, Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde yer alan “280-Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı” ile “180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı” bulunmamaktadır. Bu sebeple gelecek dönemde yapılacak olan harcamalar, gelecek dönem gideri olarak izlenememektedir. Benzer şekilde Nakit esaslı muhasebe sisteminde, Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde yer alan gider tahakkukları hesapları mevcut değildir. Bu nedenle dönemde tahakkuk etmiş fakat ödemesi gelecek dönemlerdeki giderlerin izlenmesi mümkün olamamaktadır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, “Maddi Duran Varlıklar” ile “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” adında iki ayrı hesap grubu oluşturulmuştur. Nakit esaslı muhasebe kayıt sistemi içerisinde maddi ve maddi olmayan duran varlıklar muhasebe kayıtları vasıtasıyla takip edilmemektedir. Bu nedenle maddi ve maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedelleri oluşturulan muhasebe kayıt sisteminde görme olanağı söz konusu değildir. Bu nedenle hazırlanan hesaplarda maddi duran varlıklara yer verilmiştir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinden önce kullanılan sistemin sorunları nedeniyle geçilen bu sistemin en önemli özelliklerinden biri olarak değerlendirilen

durum, nakit esasına dayalı bütçe uygulama sonuçlarıyla tahakkuk esasında faaliyet sonuçlarını birlikte üretebilmesidir. Nakit esasına dayanan sistemde bütçe gelirleri tahsil edildiği, giderleri ise ödendiğinde gelir ve gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Fakat devletlerin mali işlemleri yalnızca bütçeleri kapsamında gerçekleşmemektedir. Tahakkuk ve nakit esasına dayanan bütçe sisteminin uyumlaştırılması ile tahakkuk esasında muhasebe raporları ve nakit esasında bütçe raporları üretilmesi için “yansıtma tekniği” kullanılmıştır. Bu doğrultuda bütçe kanunları tarafından gelir ve gider olarak kabul edilen işlemler yakıt altına alınıp yansıtma hesapları kullanılarak; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir ve gider kabul edilen işlemler gelir ve gider hesaplarına yansıtılmakta, gelir ve gider olarak kabul edilmeyen işlemler ise ilgili varlık veya yükümlülük hesaplarına yansıtılmaktadır (Akçay, 2017: 168).

Örnek 1: Belediyemiz gayrimenkullerinden biri 30/06/2017 tarihinde altı aylığına kiraya verilmiş olup, kira bedeli olarak 10.204.290 TL peşin olarak tahsil edilmiştir.

a-Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde dönem ayırıcı hesaplarla ilgili kayıt yapılmamaktadır.

b-Tahakkuk Esaslı Sisteme Göre Muhasebe Kaydı;

----- 30/06/2017 -----	
102. Bankalar Hs.	10.204.290 TL
380. Gel. Aylara Ait Gelirler	10.204.290 TL
----- 30/06/2017 -----	
805. Gelir Yansıtma Hs.	10.204.290 TL
800. Bütçe Gelirleri Hs.	10.204.290 TL
-----31/12/2017-----	
380. Gel. Aylara Ait Gelirler Hs.	10.204.290 TL
600. Gelirler Hs	10.204.290 TL
-----/------	

Örnek 2: Belediyemiz açmış olduğu bir ihale için inşaat firmasından 190.749.710,45 TL tutarında çeki geçici ihale teminatı olarak almıştır.

a-Nakit Esaslı Sisteme Göre Muhasebe Kaydı ;

----- / -----	
Kasa Hs.	190.749.710,45
Al.Dep.ve Tem.Hs.	190.749.710,45
----- / -----	

a) Tahakkuk Esaslı Sisteme Göre Muhasebe Kaydı ;

----- / -----	
101. Al.Çek.ve Öd.Em Hs.	190.749.710,45
330 Al.Dep.veTem.Hs.	190.749.710,45
----- / -----	
805. Gelir Yansıtma Hs.	190.749.710,45
800.Bütçe Gelirleri Hs.	190.749.710,45
----- / -----	

Örnek 3: Belediyemize bağlı çalışan personellerine ait sigorta prim tutarı olan 2.883.707,09 TL SGK Müdürlüğü banka hesabına gönderilmiştir.

a) Nakit Esaslı Sisteme Göre Muhasebe Kaydı ;

2- ----- / -----	
333 Emanetler Hs.	2.883.707,09
- İşçi ücret pirimi	
102 Bankalar Hs.	2.883.707,09

b) Tahakkuk Esaslı Sisteme Göre Muhasebe Kaydı ;

2- ----- / -----	
361 Ödenecek Sosyal Güv. Kes. Hs.	2.883.707,09
- İşçi ücret pirimi	
102 Bankalar Hs.	2.883.707,09
----- / -----	

Örnek 4: Belediyemiz tarafından yapılan envanter çalışması sonucunda 817.264.689,57 TL değerinde arsa bulunduğu tespit edilmiştir.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde maddi duran varlıklarla ilgili kayıt yapılmamaktadır.

b) Tahakkuk Esaslı Sisteme Göre Muhasebe Kaydı;

----- / -----	
250. Arazi ve Arsalar Hs.	817.264.689,57
500. Net Değer Hs.	817.264.689,57
----- / -----	

Örnek 5: İdaremize bedelsiz olarak 817.264.689,57 TL değerli arsa vatandaş tarafından verilmiştir.

a) Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminde maddi duran varlıklarla ilgili kayıt yapılmamaktadır.

b) Tahakkuk Esaslı Sisteme Göre Muhasebe Kaydı;

----- / -----	
250. Arazi ve Arsalar Hs.	817.264.689,57
600. Gelirler Hs.	817.264.689,57
----- / -----	
----- / -----	
805. Gelir Yansıtma Hs.	817.264.689,57
800. Bütçe Gelirleri Hs.	817.264.689,57
----- / -----	

Yukarıda Bütçe Hesaplarının İşleyişi İle İlgili Yevmiye Kayıt Örneklerine Yer Verilmiştir. Nakit Esaslı Muhasebe Sistemi İle Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminin Yevmiye Kayıt Farklılıkları Ortaya Koyulmuştur.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın oluştukları anda kayıt altına alınır. Gelirler hesabı nakit olarak tahsis edilip edilmediğine dikkat edilmeksizin tahakkuk eden ve kabul gören muhasebe ilkelerine göre gelir olarak kaydedilmesi gereken gelir işlemlerini gösterir. Giderler hesabı ise nakit ödemelerinin yapılmış olmasına bakılmaksızın mali yıl boyunca tahakkuk eden giderleri ifade eder.

3.6. BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİNDE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ KAYIT YÖNTEMİNİN UYGULANMASININ ETKİNLİĞİ

Türkiye’de 5018 sayılı kanun ile birlikte mali yönetim sistemini düzenleyerek ortak bir mali dilin oluşmasına katkıda bulunmuştur. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, mali raporlama, devlet mali istatistiklerinin hazırlanması, devlet bütçesinin kapsamının geliştirilmesi ve analitik bütçe sınıflandırması gibi konularda uluslararası standartlara uygun yeni yaklaşımlar getirmiştir (Kerimoğlu, 2004: 27). Bu çerçevede bütçeler, genel bütçe, özel bütçe, düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, sosyal güvenlik kurum bütçesi ve mahalli idare bütçesi olarak tekrar belirlenmiştir. Bu bütçelerin uygulanmasında ise kurumların bütçelerini aynı hüküm ve esaslara göre hazırlamaları ve uygulamaları kararı getirilmiştir (Üçbaş, 2004: 40).

Devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkilerinin analiz edilebilmesi için daha uygun bir bütçe sınıflandırılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Böylece sağlıklı karar alma süreçlerinin işleyebilmesi ve doğru kararlar alınabilmesi, Türk bütçe sisteminin çağdaş bir yapıya sahip olabilmesi amacıyla Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından Analitik Bütçe Sınıflandırması oluşturulmuştur (Maliye Bakanlığı, 2005: 63).

2003 yılında Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanmış olan Devlet muhasebesi genel yönetmeliği ile mali yönetim sistemi düzenlenmeye devam etmiştir. Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği genel ve katma bütçeli kuruluşlar ile bütçenin transfer tertibinden pay alan ya da özel gelirleri ile faaliyetlerini sürdüren özel bütçeli kuruluşlar, döner sermayeli kuruluşlar, mahalli idareler ile sosyal güvenlik kuruluşlarında uygulanacak olan muhasebe sisteminin çerçevesini çizmektedir (Kulaksız, 2004: 94).

Devlet muhasebesi Genel Yönetmeliği kapsamına tüm kamu kuruluşlarında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi uygulanmaya başlamıştır. Böylece maddi duran varlıklar ilk defa kabul görerek muhasebe ilkelerince muhasebeleştirilmiştir. 2004 yılından itibaren elde edilen ya da satış, bağış ve yok olma gibi sebeplerden ötürü elden çıkarılmak zorunda olan duran varlıkların maliyet bedellerine göre muhasebeleştirme yapılmaktadır (Gülşen,2002: 124).

Tüm bu gelişmelerin ışığında Türkiye’de 2004 yılından itibaren 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunundaki mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgelere dayandırılması ilkesi benimsenmiştir. Böylece kamu gelir ve giderleri tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmeye başlamıştır (Arcagök vd, 2004: 9).



SONUÇ

Belediyelerin mali yapıları performans yönetimlerinin ölçülebilmesi için oldukça önemlidir. Mali değerlendirmelerin yapılabilmesi, belediye muhasebesinin ortaya koymuş olduğu oranlar, tablolar oluşturularak analizler ve yorumlar aracılığı ile mümkün olmaktadır. Bu durumda muhasebenin diğer kurumlarda olduğu kadar belediyeler için de ne kadar önemli olduğu görülmektedir. Belediye muhasebelerinde etkinliğin ortaya çıkarılması ve gerekli olan mali analizlerin yapılması için belirli belgelere ihtiyaç duyulmaktadır. Ancak bu aşamada çeşitli sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bu doğrultuda bazı düzenlemelere gidilerek ve yeni kanunlar çıkarılarak bu tür sorunların önüne geçilmek istenmiş, daha şeffaf bir mali yapı ortaya çıkarmak için çalışılmıştır.

Devlet muhasebe sistemi hükümetlerin genel harcamaları ve gelirlerinin kayıt altına alındığı bir yöntemdir. Bu anlamda devletin ve hükümetin hesap verebilir bir yapıya ulaşması için hareketlerin kayıt altına alınması önem arz etmektedir. Bu temelde mali hesaplamalar için çok fonksiyonlu bir muhasebe ve raporlama sisteminin oluşturulması gerekmektedir. Yönetimler sağlam bir raporlama sistemi ile geleceklerini yönlendirebilmektedirler. Bu nedenle, doğru bilginin elde edilmesi ve geleceğin planlanması için devlet muhasebesinin oluşturulması gerekmektedir. Bu durumunun öneminin kavranması ile muhasebe sistem yönetimi nakit esaslı devlet muhasebe sisteminden sıyrılarak tahakkuk esaslı muhasebe sistemine yönelmiştir. Dar bir anlayıştan çıkarak devletin geniş bir anlayış temelinde hareket etmesi karar alma konusunda da esnek bir yapının oluşmasını sağlamıştır.

2003 yılından itibaren Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçişle birlikte Türkiye’de de bu geçişe yönelik çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Türkiye bu yıla kadar nakit esaslı muhasebe sistemi çerçevesinde gelişim göstermiştir. Bu yıldan sonra çıkarılan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu kapsamında muhasebe anlayışı devlet temelinde değişkenlik göstermiştir. Bununla birlikte tahakkuk esaslı muhasebe sistemi temel geçiş durumu arz etmiştir. 2008 yılından itibaren devlet muhasebe yapısı içerisinde önemli gelişmeler gerçekleşmiştir. Buradan hareketle çalışmada, geçiş yapılan tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ele alınmıştır. Bu sistemin devlet esasında uygulanması ve belediye temelinde hareket edilmesi, konunun

ana yapısını oluşturmuştur ve Bursa Belediyesi örneklem olarak ele alınmıştır. Bu kapsamda Bursa Belediyesi'nin genel ekonomik aktifliğine ilişkin veriler incelendiğinde;

- En fazla gider mal ve hizmet giderleri belediye harcamalarında ilk sırada yer almaktadır.
- İkinci sırada ise personel harcamalarına yönelik yapılmaktadır.
- Giderler her geçen yıl artış göstermiştir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin Bursa Belediyesi temelinde uygulanması ve tercih edilmesi sistemin kullanışlı olduğunu göstermiştir. Fakat sistemin belediye temelinde uygulama aşamasında bazı engeller göze çarpmaktadır. Bu engelleri şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Kamu Mali Yönetim Sistemi ile alakalı yapılan birçok değişiklik tüm kapsam için yeterli gözükmemektedir. Gelir ve gider ayrımlarının yanı sıra birimlerin görev alanları ile gelir ve giderlerinin belirlenmesi de gerekmektedir.
- Duran varlıklar, devlet muhasebe standartları ve taahhütler konusunda bir yaklaşım gözlenmemektedir.
- Personele yönelik giderlerin yoğun bir şekilde olduğu görülmektedir. Bu durum belediye yapısında ek yük oluşturmaktadır.
- Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi çalışan temelinde ele alınmamıştır. Bu sebeple, oluşan değişim ve dönüşüm temelinde hareket edilmediği görülmektedir.
- Sistemin yapılanması aşamasında maddi ve kurumsal açıdan engellerin gelişimi engellediği belirlenmiştir.
- Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin çalışması aşamasında yaşanan aksaklıklar ve net verilere ulaşamama tam bir performansa engel olmaktadır.

Sonuç olarak, devlet muhasebe sisteminde yapılan değişiklikler sonucunda kamuda muhasebe birliği oluşturularak, tüm saymanlık hesapları bir merkezde toplanmıştır. Bununla birlikte doğru ve güvenilir verilerin istenilen zamanda elde edilmesine olanak sağlayan mali raporlar doğrultusunda saydamlık ve hesap verilebilirlik unsurlarına işlerlik kazandırılmıştır. Bunun sonucunda kamu yönetimine duyulan güven artışı oluşmuş, kaynakların kullanımında etkinlik ve verimlilik

sağlanmıştır. Söz konusu bu olumlu gelişmeler Bursa Büyükşehir Belediyesinin 2015-2017 yılları arası verileri üzerinde uygulanan tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kayıt yöntemi ile de açıkça görülebilmektedir. Çalışmada Bursa Büyükşehir Belediyesine ait muhasebe kayıt işleyişi incelenmiş, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin nakit esaslı muhasebe sistemine göre avantajları net bir şekilde tespit edilmiştir.



KAYNAKÇA

- Acar, D., Senal, S. ve Hussein, T. S. (2017). Irak ve Türkiye Devlet Muhasebe Bilgi Sisteminde Kullanılan Hesap Planlarının Karşılaştırılması. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (31): 315-328.
- Akçay, S. (2017). Kamu Mali Yönetiminde Devlet Muhasebesinin Rolünün Etkinleştirilmesi Çabaları ve Bütünleşik Yeni Devlet Muhasebesine Geçiş. *International Journal of Disciplines Economics and Administrative Sciences Studies*, 3 (3): 162-176.
- Alıcı, O. (2013). Büyükşehir İlçe Belediyelerinin İdari ve Mali Özerkliği, *Yerel Politikalar*, (3): 127-152.
- Arcagök, M., Yörük, B. S., Oral, E. ve Korkmaz, U. (2004). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Öngörülen Düzenlemeler. *Bütçe Dünyası Dergisi*, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yay. 2(18): 3-9
- Arık, E. (2015). *Yönetim düşüncesinin gelişimi çerçevesinde türkiye’de büyükşehir belediye sistemi* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Arıkboğa, E. (2013). Geçmişten Geleceğe Büyükşehir Belediye Modeli. *Yerel Politikalar*. (3): 48-96.
- Arslan, M. (2013). *Yerel yönetimlerde sosyal belediyecilik faaliyetleri (Arnavutköy Belediyesi örneği)* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Atar, F. (2018). *Türkiye’de yerel yönetimlerin gelişimi ve 2000 sonrası reform çalışmaları* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Aydın, S. (2010). *5018 Sayılı yasa çerçevesinde performans denetiminin etkinliği: Bursa Büyükşehir Belediyesi örneği* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

- Aydın, O. (2018). *Devlet muhasebe standartlarının çeşitli ülkelerde uygulanması ve Türkiye uygulamasının değerlendirilmesi* (Yüksek Lisans Tezi). Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Ayvaçiçeği, T. (2014). *Kamu idarelerinde muhasebe sistemi ve özelliklerinin incelenmesi* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Dönem Projesi). Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Bal, T. (2016). Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) Sistemi ve Sistemin Uygulanabilirliğinin Artırılmasına Yönelik Öneriler. *Sayıştay Dergisi*, 101: 1-29.
- Bapbacı, Ö. (2017). *Türkiye’de belediyelerin mali yapısı ve sorunları: Burdur Belediyesi örneği* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Bayrakçı, E. (2008). *Türkiye’de belediyelerin mali yapısı ve denetimi* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Boran, A. (2013). Performans Esaslı Bütçeleme Üniversite Uygulamaları (Ankara Üniversitesi Örneği). *Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu*, Ankara Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.
- Bozdoğan, R. (2009). Örgütsel Yurttaşlık Davranışı ve Belediyelerde Yönetim Sorunu. *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, 1(56): 262-285.
- Ceyhan, S. (2018). *6360 Sayılı kanunun kırsal alanlara etkileri: Elmadağ örneği* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Necmettin Erbakan Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Konya.
- Çavuş, B. (2017). *Büyükşehir Belediyesi olma sürecinde Muğla ilinde ulaşım planlama politika, ilkeleri ve pratikleri* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İzmir.
- Çelebi, K. ve Kovancılar, B. (2012). Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Teorik ve Pratik Sorunları, *Yönetim ve Ekonomi*, 19(1): 1-18.

- Çetinkaya, Ö. (2004). Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi. *İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* (Prof. Dr. Salih Turhan’a Armağan), Seri: 46.
- Çiçek, H. G. ve Şahin İpek, E. A. (2013). Performans Yönetiminin Amaç-Araç Uyumu Tartışması ve Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi. *Maliye Dergisi*, (165): 80-96.
- Çopuroğlu, M. A. (2017). Büyükşehir Belediye Sınırları İçinde Yer Alan Kırsal Yerleşmelerin Sorunları Üzerine Bir Değerlendirme. *Süleyman Demirel Üniversitesi Mimarlık Bilimleri ve Uygulamaları Dergisi Araştırma Makalesi*, 2(2):18-32.
- Demirel, D. (2015). Performans Esaslı Bütçe: ABD, İngiltere ve Türkiye Örnekleri. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(1): 153-176.
- Doğan, İ. (2018). *Türkiye’de performans esaslı bütçeleme: sorunlar ve öneriler* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum.
- Durgun, A. (2018). *6360 Sayılı kanun kapsamında büyükşehir belediyelerinin mali açıdan analizi: Antalya Büyükşehir Belediyesi örneği* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Egeli, H. H., Akdeniz, A., Aksaraylı, M., Tüğen, K. ve Özen, A. (2007). Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kritik Kontrol Noktaları Analizi: Türkiye’deki Kamu Kurumları Uygulaması, *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 22 (1), 27-47.
- Eryiğit, B. H. (2012). *belediyelerde stratejik planlama sürecinde dikey ve yatay entegrasyon: İstanbul örneği* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Evrensel, M. (2007). *Türkiye’de ilçe belediyelerinin kaynak sorunları “Demirci Belediyesi örneği”* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

- Gazioğlu, P. (2007), *Nakit esaslı ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemlerinin karşılaştırılması ve Türkiye uygulaması* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Görmez, A. H. (2012). *Büyükşehir belediyelerinin mali yapıları ve sorunları: Antalya Büyükşehir Belediyesi örneği* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Gözler, K. (2013), 6360 Sayılı Kanun Hakkında Eleştiriler: Yirmi Dokuz İlde İl Özel İdareleri ve Köylerin Kaldırılması ve İlçe Belediyelerinin Büyükşehir İlçe Belediyesi Hâline Dönüştürülmesi Anayasamıza Uygun mudur?. *Legal Hukuk Dergisi*, 11(122): 37-82.
- Gül, H. ve Batman, S. (2013). Dünya ve Türkiye Örneklerinde Metropolen Alan Yönetim Modelleri ve 6360 Sayılı Yasa. *Yerel Politikalar*, (3): 7-43.
- Gülşen, H. (2002). Devlet Hesaplarında Saydamlık ve Say 2000i. *Mali Kılavuz Dergisi*, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay. 4: (15).
- Gülşin, H. (2008). *Büyükşehir belediyeleri ile ilçe belediyeleri ve ilk kademe belediyeleri arasındaki ilişkiler ve sorunlar* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Güngörmüş, A. H. (2017). *Belediyelerde Muhasebe Sisteminin İşleyişi ve Çağdaş Muhasebe Anlayışı Çerçevesinde Değerlendirilmesi*, <https://docplayer.biz.tr/15272993-Belediyelerde-muhasebe-sisteminin-isleyisi-ve-cagdas-muhasebe-anlayisi-cercevesinde-degerlendirilmesi.html>, (14.06.2019).
- Güzeler, A. (2008). *Türkiye’de belediyelerin mali yapısı ve finansal sorunları: Konak belediyesi örneği* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Hastürk, M. (2012). *Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, <http://www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/4.1-Stratejik-Planlama-ve-Performans-Esasli%20B1-B%20C3%BCt%C3%A7eleme2.pdf>, (10.07.2019).
- Humar, F. (2019). *Türkiye’deki belediyelerin mali yapısı ve sorunları; Ankara Büyükşehir Belediyesi örneği* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Ifac, I. F. (2003). *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*. New York: International Federation of Accountants.
- Karabacak, İ. (2009). *Vergi politikalarında etkinliğin sağlanmasında vergi harcamalarının önemi: 1990 sonrası dönem değerlendirmesi* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demiral Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Karadağ, Y. (2018). *Türkiye’de yerel yönetimlerde sosyal harcamalar: Seçilmiş büyükşehir belediyeleri kapsamında bir değerlendirme* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Karaarslan, E. (2002). Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi. *Maliye Dergisi*, (140): 57-65.
- Karaarslan, E. (2004). Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni. *Sayıştay Dergisi*, (54): 37-76.
- Karaarslan, E. (2007). *Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Soru ve Cevaplarıyla Devlet Muhasebesi*. Ankara: Mitaged Yayınları.
- Karaarslan, M. (2013). Nasıl Bir Yerel Yönetim? 6360 Sayılı Kanun Üzerine Bir Değerlendirme. *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17-18 (26-27-28-29): 123-162.
- Kararslan, M., *Kamu Muhasebesinde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına*, <http://www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/15.4-Kamu-Muhasebesinde-Nakit-Esas%C4%B1ndan-Tahakkuk-Esas%C4%B1na.pdf>, (10.10.2019).
- Kerimoğlu, Baki (2002), Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları, *Mali Kılavuz Dergisi*, (17): 87-101.
- Kerimoğlu, B., Güngör, H. ve Koyuncu, E. (2009). *Belediye Bütçesi Nasıl İzlenir?*. Ankara: TEPAV Yayınları.

- Kılıçer, E. ve Peker, İ. (2018). Devlet Bütçesinin Yönetiminde Devlet Muhasebesinin Rolü: Türkiye Değerlendirmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11 (1): 77-92.
- Kırılmaz, M. ve Atak, F. (2015). Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Araçları: Faaliyet Raporları, *Ombudsman Akademik Dergisi*, 2(3): 189-217.
- Kırlı, M. (2013). Belediyelerde Tahakkuk Esasına Dayalı Muhasebe Uygulamaları. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2): 259-273.
- Kıymık, H. (2009). *5018 Sayılı kamu mali yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun devlet muhasebe sistemine getirdiği değişiklikler: Süleyman Demirel Üniversitesi örnek uygulaması* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Kocakaya, Z. (2014). *XIX'yy da Osmanlı Devletinde çift yanlı muhasebe sistemine geçiş* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Koç, M. (2018). *6360 Sayılı Kanunun mahalleye dönüşen köylerde muhtarlığa etkisi (Muğla deneyimi)* (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Köken, E. (2016). Büyükşehir Belediye Meclisi. *Ankara Üni. Hukuk Fak. Dergisi*, 65 (4): 3511-3528.
- Maliye Bakanlığı (2005). Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “B.07.0.BMK.0.027.390 Sayılı BYES Kullanıcı Yönetim Modülüne İlişkin Genel Yazı (Bütçe Dairesi Başkanlıkları ve Maliye Başkanlıklarına)”, <http://www.bumko.gov.tr/mevzuat/genelyazi/BYESKYM/BYESKYM.htm>, (14.07.2019).
- Maliye Bakanlığı (2009). *Performans Programı Hazırlama Rehberi*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.
- Muratoğlu, T. (2015). Mahalli İdareler Mevzuatında 6360 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler. *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 20(32): 59-96.

- Sayıştay, (2018). *Bursa Büyükşehir Belediyesi 2017 Yılı Sayıştay Denetim Raporu*, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/kid/2017/Belediyeler/BURSA%20B%C3%9CY%C3%9CK%C5%9EEH%C4%B0R%20BELED%C4%B0YES%C4%B0.pdf>, (10.02.2019).
- Sayıştay, (2017). *Bursa Büyükşehir Belediyesi 2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporu*, <https://www.sayistay.gov.tr/> , (10.02.2019).
- Şentürk, H. *Belediyeler İçin Performans Yönetim Rehberi*. <http://www.platodanismanlik.com/v2/images/k13.doc>, (28.07.2019).
- OECD, (2007). *Performance Budgeting in OECD Countries*, ABD.
- Oğuz, C. (2011). *Büyükşehir yönetiminde yeniden yapılanma (İzmir örneği)* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İzmir.
- Orhan, M. S. ve Serçemeli, M. (2013). Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Bütçe Hesapları ve Muhasebeleştirilmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17 (1): 321-334.
- Öz, B. (2010). *Belediyelerde analitik bütçeleme ve Beyoğlu Belediyesinde bir uygulama* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Konya.
- Özelçi, D. (2018). *Devlet muhasebesi, Türkiye’deki devlet muhasebesi süreci ve PTT’de bir uygulama* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Erzincan.
- Özen, A. (2008a). *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*, Ankara: Ümit Ofset Matbaacılık.
- Özen, A. (2008b). *Performans esaslı bütçeleme sistemi ve Türkiye’de uygulanabilirliği* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Taşgın. Y. (2010). *Devlet muhasebesinde tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçişin değerlendirilmesi ve bir uygulama* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.

- T. C. Maliye Bakanlığı, (2004). *2005 Yılı Bütçe Hazırlama Rehberi*. <http://www.bumko.gov.tr/mevzuat/brehber.htm>, (10.06.2019).
- Tekdere, M. (2018). *Yerel vergi sistemlerinin karşılaştırmalı analizi: Türkiye'deki belediyelerin finansmanı açısından bir model önerisi* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Tozlu, A. (2017). Daha Verimli Hizmet ve Hizmette Yerellik Tartışmaları Düzleminde Yeni Büyükşehir Modeli. *Emek ve Toplum*, 6(17): 236-258.
- Tümer, Ö. (2012). *Stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme öncesi ve sonrası vergi gelirleri, ekonomik büyüme ilişkisi* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Uyar, H. (2004). Türkiye'de ve Dünyada Yerel Yönetimler: Kısa Bir Tarihçe. *Aydınlanma Dergisi*, 8(51): 31-38.
- Ural, O. (2008). Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ve bir örnek uygulama (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Üçbaş, A. (2004). 5018 Sayılı Kanunun Kamu Maliyesine Getirdikleri. *Mali Kılavuz Dergisi*, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay. 7(25).
- Yalçın, Z. (2014). Uluslararası muhasebe sistemlerindeki çakışma ve ayrışmalar ışığında amaca yönelik muhasebe organizasyonu önerisi (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ege Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Yalnızoğlu, Y. (2017). *6360 Sayılı Kanun'un etkinlik, verimlilik ve hizmette yerellik ilkeleri açısından incelenmesi: Kocaali ilçesi örneği* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Yazıcı, D. A. (2018). *Büyükşehir Belediyelerinin alternatif gelir potansiyelleri: İstanbul Büyükşehir Belediyesi üzerine bir inceleme* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Yazıcı, K. (2016). Türkiye’de Stratejik Planlama ve Bütçe İlişkisinin Güçlendirilmesi. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(1): 393-428.
- Yemen, A. (2015). Kalkınma Planlarında Büyükşehirlerin Mevcut Durum Anali. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(33): 999-1022.
- Yıldırım, Z. ve Çetinkaya, Z. (1999). *Devlet Muhasebesi Teori ve Uygulama*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Yıldırım, U., Gül, Z. ve Akın, S., (2015). İl Mülki Sınırı Büyükşehir Belediye Modelinin Getirdiği Yenilikler. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(2): 205-230.
- Yılmaz, E. ve Çitçi, S. (2011). Kentlerin Ortaya Çıkışı ve Sosyo-Politik Açından Türkiye’de Kentleşme Dönemleri. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, (35): 252-267.

DİZİN

-B-

Bütçe, 9, 20, 23, 25, 27, 29, 31, 34, 35,
36, 37, 39, 41, 42, 43, 46, 48, 51, 52,
58, 62, 63, 65, 66, 74
Bütçeleştirme, 52
Büyükşehir Belediyesi, v, 7, 9, 10, 13,
20, 57

-D-

Devlet Muhasebesi, v, 33, 34, 35, 36,
37, 38, 48, 51, 52, 64, 65, 66, 70, 74,
76, 78, 82, 85, 86
Duran Varlık, 44, 45, 51, 58, 65, 73, 74

-F-

Faaliyet Raporu, 29

-G-

Gelir, v, 20, 21, 31, 33, 34, 35, 36, 37,
39, 40, 42, 43, 44, 45, 50, 58, 63, 66,
73, 75, 77, 86
Gider, 21, 31, 36, 39, 40, 42, 43, 49, 50,
52, 58, 66, 70, 77

-H-

Hesap, 13, 23, 24, 25, 29, 30, 31, 34,
40, 42, 43, 45, 51, 52, 58, 63, 64, 76,
77

-K-

Kamu, 18, 22, 23, 24, 25, 27, 28, 29, 31,
33, 34, 36, 37, 44, 48, 52, 58, 62, 63,
64, 65, 74, 75, 77, 84

Kayıt Yöntemi, v, 65, 78
Kesin Hesap, 52, 65

-M-

Muhasebe, v, vii, 33, 34, 35, 36, 37, 38,
39, 40, 41, 42, 43, 44, 46, 48, 49, 50,
51, 52, 58, 59, 63, 64, 65, 66, 70, 73,
74, 75, 76, 77, 80, 82, 84, 85, 86
Muhasebeleştirme, 74

-N-

Nakit, 39, 41, 42, 44, 46, 48, 50, 51, 52,
58, 59, 64, 66, 73, 76, 78

-P-

Performans, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29,
30, 36, 49, 62, 76, 79, 81, 86
Program, 31, 62

-S-

Sistem, v, 13, 15, 24, 25, 31, 33, 35, 36,
37, 39, 43, 44, 48, 51, 62, 76

-T-

Tahakkuk, v, vii, 20, 38, 40, 42, 45, 48,
51, 52, 58, 59, 63, 65, 66, 67, 70, 73,
75, 76, 78, 82, 85

-V-

Vergi, 20, 52, 83, 86

