

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
YÖNETİM BİLİMLERİ BİLİM DALI

TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBESİNİN YÖNETİMİ

Tezli Yüksek Lisans Tezi

Cihan İMER

Ankara, 2024

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
YÖNETİM BİLİMLERİ BİLİM DALI**

TÜRKİYE’DE DEVLET MUHASEBESİNİN YÖNETİMİ

Tezli Yüksek Lisans Tezi

Cihan İMER

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Koray KARASU**

Ankara, 2024

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
YÖNETİM BİLİMLERİ BİLİM DALI**

TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBESİNİN YÖNETİMİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Koray KARASU**

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ

Adı ve Soyadı

İmzası

- 1- Prof. Dr. Koray KARASU
- 2- Doç. Dr. Ozan ZENGİN
- 3- Dr. Öğretim Üyesi Murat YILMAZ

Tez Savunması Tarihi

05.07.2024

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne

Prof. Dr. Koray KARASU danışmanlığında hazırladığım “Türkiye’de Devlet Muhasebesinin Yönetimi (Ankara, 2024)” adlı yüksek lisans tezimdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik kurallarına uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

12.07.2024
Cihan İMER

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
ŞEKİLLER.....	vi
TABLOLAR	vii
KISALTMALAR	viii
MEVZUAT DÜZENLEMELERİ	ix
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM: DEVLET MUHASEBESİ	9
I. Muhasebe Faaliyeti ve Devlet Muhasebesi.....	9
A. Muhasebe: Ekonomik Faaliyetlerin Mali Bilgisinin Üretimi	9
B. Özel Örgüt ile Kamu Örgütü Ayrımına Dayalı Olarak Muhasebenin İki Türü: Özel Muhasebe ve Devlet Muhasebesi	14
C. İlgililerine ve Uygulanan Muhasebe Düzenine Göre Özel Muhasebe ile Devlet Muhasebesi	24
D. Özel Muhasebe ile Devlet Muhasebesi Ayrımındaki Belirsizleşme.....	26
E. Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi, Bugünkü Anlamı ve İçeriği: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Geçiş	28
II. Kamu Maliyesinin Bir Aracı Olarak Devlet Muhasebesi	40
A. Kamu Maliyesinin Temel İlkeleri.....	42
1. Kamu Mali Yönetiminde Uyumlu Bir Bütünlüğün Sağlanması.....	44
2. Kamu Maliyesinde Hesap Verebilirliğin Sağlanması.....	46
3. Maliye Politikası ile Makroekonomik ve Sosyal Hedefler Arasında Uyum Sağlanması.....	50
4. Kamu Malî Yönetiminin Bütçe Hakkına Uygun Şekilde Yürütülmesi	54
5. Kamu Mali Yönetiminin Mali Disiplini Sağlaması.....	59
6. Kamu Malî Yönetiminin Kamusal Tercihler İçin Ekonomik, Mali ve Sosyal Etkinliği Gözetecek Şekilde Uygun Bir Ortam Sağlaması.....	62
7. Kamu Mal ve Hizmet Üretiminde ve Kamu Alımlarında Ekonomik veya Sosyal Verimlilik İlkeleri Çerçevesinde Ekonomik ve Sosyal Analizlerin Yapılması	67
B. Kamu Kaynağının Kullanımının Genel Esasları.....	79
1. Mali Saydamlığın Sağlanması	80
2. Hesap Verme Sorumluluğu	84

3. Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Program Bütçe	90
III. Modern Devlet Muhasebesinin Özellikleri	101
A. Standardizasyon.....	102
B. Tekrarlılık ve Ayrıntılılık.....	111
C. Geniş Kapsamlılık	114
D. Mesleki Faaliyet.....	115
E. Bilgi Sistemi	123
F. Yönetim Danışmanlığı.....	130
İKİNCİ BÖLÜM: DEVLET MUHASEBESİNİN YÖNETİMİ	140
I. Hukuk Geleneği ve Devlet Anlayışı Çerçevesinde Devlet Muhasebesinin Yönetimi	141
A. Hukuk Geleneklerinin Muhasebe Alanının Düzenlenmesine Olan Etkileri	141
B. 1050 ile 5018 sayılı Kanun Dönemlerinde Devlet ve Kamu Mali Yönetimi Anlayışı Arasındaki Farklılıkların Devlet Muhasebesine Etkileri	144
II. Devlet Muhasebesi Standartlarının Belirlenmesi ve Kurallarının Konulması	149
A. Standartların Belirlenmesi: Muhasebe Birliğinin ve Uluslararası Muhasebe Düzeni ile Uyumun Sağlanması	151
1. Muhasebe Standartlarının Tanımı ve İşlevleri.....	151
2. Dünyada ve Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Süreci.....	151
3. 5018 Sayılı Kanun Dönemi Öncesi: Devlet Muhasebesinde Çok Parçalılık.....	155
4. Devlet Muhasebesi Alanının Ulusal Düzeyde En Üst Yönetmelik Düzenleyicisi: Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu.....	156
B. Muhasebe Kurallarının Konulması: Kamu İdarelerinde Ulusal Düzeyde Muhasebe Birliğinin Sağlanması	163
1. 1050 Sayılı Kanun Döneminde.....	164
a. İdareler Bazında Muhasebe Kurallarının Konulması	164
b. 1050 Sayılı Kanun Döneminin Sonuna Doğru Meydana Gelen ve Muhasebe Birliğinin Sağlanmasını Hazırlayan Gelişmeler	168
2. 5018 Sayılı Kanun Döneminde.....	170
a. İdareler Bazında Kuralların Konulması.....	171
b. Kuralların Konulmasında Merkeziyetçilik	174
III. Muhasebe Hizmetlerinin Yürütülmesi	177

A. Muhasebe Hizmetlerini Yürüten Temel Yönetmel Birim: Muhasebe Birimi	178
1. Bir Örgüt Bileşeni Olarak Muhasebe Birimi	178
a. Teknik/Uzman Birim Olarak Muhasebe Birimi	181
b. Operasyonel Birim Olarak Muhasebe Birimi	182
2. Muhasebe Biriminin Kamu İdaresindeki İşlevsel ve Yapısal Konumu.....	182
3. Muhasebe Biriminde Çalışanların Mesleki Niteliği ve Birimin Temel Koordinasyon Yöntemi.....	187
B. Genel Bütçeli İdarelerde Muhasebe Hizmetlerinin Yürütülmesi: Hazine Birliği	189
1. Hazine Birliği ve “Kamu Hizmetinin Optimum Alanı”	189
2. Genel Bütçeli İdarelerin Muhasebe Hizmetlerini Yürüten Muhasebat Genel Müdürlüğü	192
a. Genel Bütçeden Genel Yönetime Kadar Yayılan Görev ve Yetkiler	193
b. MGM’nin Merkez ve Taşra Örgütlenmesi: İşlevsel ve Coğrafi Bölümleme ...	197
c. MGM’ye Bağlı Muhasebe Birimlerinin Örgütlenmesi: Coğrafi ve Kurumsal Bölümleme.....	206
d. MGM’ye Bağlı Muhasebe Birimlerinin Kamu İdaresi İçindeki Yapısal ve İşlevsel Konumu: İçişleri Bakanlığı Örneği	208
e. Bakanlığa Bağlı Muhasebe Birimlerinin Muhasebe Birliğinin Sağlanması Bakımından Önemi.....	211
f. Devlet Muhasebesinin Kalkınma Planı ve Bakanlık Stratejilerindeki Yeri.....	211
C. Genel Bütçeli İdareler Dışındaki İdarelerde Muhasebe Hizmetlerinin Yürütülmesi: Yönetmel ve Mali Özerklik.....	213
1. Özel Bütçeli İdarelerde	215
2. Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlarda	216
3. Sosyal Güvenlik Kurumlarında	218
4. Mahalli İdarelerde	219
D. Ön Mali Kontroldeki Değişimin Muhasebe Hizmetlerinin Yürütülmesine ve Muhasebe Birimine Etkileri.....	222
E. Muhasebe Hizmetlerinin Yürütülmesinde e-Devlet Olgusu	226
1. E-Devlet Olgusu ve Kamu Mali Yönetimine Etkileri	226

2. Türk Devlet Muhasebesinde Bilişim Sistemlerinin Kullanımı: say2000i, BKMYBS, e-Belediye ve Bütünleşik Gelir Yönetim Sistemi	228
3. Devlet Muhasebesi Bilişim Sistemlerinin Yönetimsel Etkileri	230
IV. Devlet Muhasebesinin Denetimi	238
A. Denetimin Tanımı ve Türleri	239
B. Mali Denetim ile Devlet Muhasebesi İlişkisi.....	242
C. Muhasebe Denetimi	243
1. Muhasebe Denetiminin Tanımı ve Türleri	244
2. Dünyada ve Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Tarihi Gelişimi	246
3. Türkiye’de Devlet Muhasebesinin Denetiminin Aktörleri	250
D. 5018 sayılı Kanun’da Sınıflandırılan Denetim Türleri Çerçevesinde Devlet Muhasebesinin Denetimi	252
1. Devlet Muhasebesinin İç Denetimi	252
a. İç Denetimin Tanımı, Tarihi Gelişimi ve İç Denetim Uygulamaları.....	252
b. İç Denetim/İç Kontrol ile Devlet Muhasebesi İlişkisi	256
c. İç Denetim Uygulamalarının Konusu Olarak Devlet Muhasebesi	257
d. Kamu İç Denetiminin Koordinasyonu: İç Denetim Koordinasyon Kurulu	261
e. İç Denetimin Kamu İdaresindeki Konumu	264
2. Devlet Muhasebesinin Dış Denetimi.....	267
a. Dış Denetimin Tanımı, Tarihi Gelişimi ve Dış Denetim Uygulamaları	268
b. Dış Denetimde Kapsam Genişlemesi ve Dış Denetimin Uluslararası Bağlantısı.....	271
c. Dış Denetim ile Devlet Muhasebesi İlişkisi	273
d. Dış Denetim Uygulamalarının Konusu Olarak Devlet Muhasebesi	274
e. Dış Denetimin Kamu İdareleri Karşısındaki Konumu ve Mesleki Niteliği.....	278
E. 5018 Sayılı Kanun’da Sınıflandırılmayan Denetim Türleri Çerçevesinde Devlet Muhasebesinin Denetimi	281
1. Devlet Muhasebesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Denetimi	282
2. Devlet Muhasebesinin İçişleri Bakanlığı Tarafından Denetimi	294
3. Devlet Muhasebesinin Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı Tarafından Denetimi	296

V. Devlet Muhasebesinin Yönetiminin “Teknoloji” Kavramı Çerçevesinde Değerlendirilmesi.....	296
A. Perrow’un Modelinin Temel Kavramları: Teknoloji, Değişkenlik ve Çözümlenebilirlik	297
B. Değişkenlik ve Çözümlenebilirlik Kavramları Çerçevesinde Örgüt Faaliyetlerinde Kullanılan Teknoloji Türleri.....	299
1. Değişkenlik ve Çözümlenebilirlik Düzeylerine Göre Belirlenen Teknoloji Türleri	300
2. Devlet Muhasebesinin Yönetiminde Öne Çıkan Teknoloji Türleri.....	301
C. Baskın Olan Teknoloji Türünün Örgütlenmeye Etkileri.....	305
1. Örgütlenmenin Beş Ölçütü	306
2. Devlet Muhasebesinin Yönetiminde Örgütlenmenin Beş Ölçütü.....	310
SONUÇ	317
KAYNAKÇA.....	332
ÖZET.....	352
ABSTRACT	353

ŞEKİLLER

Şekil 1. Muhasebeleştirme Süreci	12
Şekil 2. Bir Program/Hizmet Çerçevesinde Etkinlik ve Verimlilik İlişkisi	72
Şekil 3. Devlet Muhasebesinin Yönetsel Düzenlemeleri ve Düzenleyici Mercileri	158
Şekil 4. Devlet Muhasebesinde Ulusal Düzeyde Yönetsel Düzenlemeler	171
Şekil 5. Mintzberg'e Göre Örgütün Temel Bileşenleri	179
Şekil 6. Bütçe Türlerine Göre Muhasebe Biriminin İdare İçindeki Konumu	184
Şekil 7. Muhasebat Genel Müdürlüğünün Merkez ve Taşra Örgütlenmesi	198
Şekil 8. Defterdarlık Örgütlenme Şeması (Hazine ve Maliye Bakanlığı Taşra Örgütlenmesi)	204
Şekil 9. İçişleri Bakanlığında Muhasebe Biriminin Konumu.....	210
Şekil 10. Ankara Üniversitesinde Muhasebe Biriminin Konumu	216
Şekil 11. Sermaye Piyasası Kurulunda Muhasebe Biriminin Konumu.....	217
Şekil 12. Sosyal Güvenlik Kurumunda Muhasebe Biriminin Konumu	219
Şekil 13. Ankara Büyükşehir Belediyesinde Muhasebe Biriminin Konumu	221
Şekil 14. Karaman İl Özel İdaresinde Muhasebe Biriminin Konumu.....	221
Şekil 15. Hesap Verebilirlik Üçgeni.....	240
Şekil 16. Devlet Muhasebesinin İç ve Dış Denetimi.....	265
Şekil 17. Genel Yönetim Sektörü	277
Şekil 18. Perrow'un Modelinde Teknoloji Türleri	300
Şekil 19. Dikey ve Yatay Örgütlenme Şemaları.....	309

TABLÖLAR

Tablo 1. 1050 ve 5018 Sayılı Kanunlarda İdare ve Bütçe Türleri.....	16
Tablo 2: Nakit Esasına Göre Yapılan Muhasebe Kayıtları	31
Tablo 3: Tahakkuk Esasına Göre Yapılan Muhasebe Kayıtları	32



KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BKMYBS	: Bütünleşik Kamu Mali Yönetim ve Bilişim Sistemi
bkz.	: bakınız
BM	: Birleşmiş Milletler
DB	: Dünya Bankası (The World Bank)
DMSK	: Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu
GFSM	: Devlet Mali İstatistikleri Kılavuzu (Government Finance Statistics Manual)
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
IIA	: İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)
IMF	: Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund)
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions)
IPSASB	: Uluslararası Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu (International Public Sector Accounting Standards Board)
IPSAS	: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebesi Standartları (International Public Sector Accounting Standards)
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
md.	: madde
MGM	: Muhasebat Genel Müdürlüğü
Mük.	: Mükerrer
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development)
RG	: Resmî Gazete
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	: Türk Dil Kurumu
TODAİE	: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve diğer
yy.	: yüzyıl

MEVZUAT DÜZENLEMELERİ

Mevzuat Düzenlemesinin		Resmî Gazete	
No.	Türü ve Adı	Tarihi	Sayısı
	Kanun		
1050	Muhasebei Umumiye Kanunu	09.06.1927	606
2996	Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Kanunu	05.06.1936	3322
3460	Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretile Kurulan İktisadî Teşekküllerin Teşkilâtile İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanun	04.07.1938	3950
657	Devlet Memurları Kanunu	23.07.1965	12056
832	Sayıştay Kanunu	27.02.1967	12538
3046	Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 13/12/1983 Gün ve 174 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Kaldırılması ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun	09.10.1984	18540
3568	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu	13.06.1989	20194
5018	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	24.12.2003	25326
5227	Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun	-	-
5302	İl Özel İdaresi Kanunu	04.03.2005	25745
5355	Mahalli İdare Birlikleri Kanunu	11.06.2005	25842
5393	Belediye Kanunu	13.07.2005	25874
6085	Sayıştay Kanunu	19.12.2010	27790
6102	Türk Ticaret Kanunu	14.02.2011	27846
	Kanun Hükmünde Kararname		
610	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname	02.11.2011	28103
703	Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname	09.07.2018	30473
	Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi		
1	Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi	10.07.2018	30474
161	Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi	03.07.2024	32591
	Tüzük		
10750	Belediye Muhasebe Usulü Tüzüğü (BKK: 11.03.1931)	-	-
	Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Tüzüğü	24.09.1990	20645
	Devlet Muhasebesi Standardı		
5	Devlet Muhasebesi Standardı (Borçlanma Maliyetleri)	08.02.2009	27135
	Yönetmelik		
	İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Kontrolörleri Yönetmeliği	11.04.1984	18369
	Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği (1948)	-	-
	Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği (1948)	-	-

	Devlet Muhasebesi Yönetmeliği	14.01.1990	20402 Mük.
	Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği	02.05.1990	20506 Mük.
	İl Özel İdaresi Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği	01.10.1995	22421 Mük.
	Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	13.05.2005	25814
	Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	21.01.2006	26056
	Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	21.01.2006	26056
	Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	18.02.2006	26084
	İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	12.07.2006	26226
	İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	12.07.2006	26226
	Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği	01.05.2007	26509
	Denetim Görevlilerinin Uyacakları Mesleki Etik Davranış İlkeleri Hakkında Yönetmelik	14.09.2010	27699
	Mali Hizmetler Uzmanlığı Yönetmeliği	06.02.2013	28551
	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği	23.12.2014	29214
	Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği	27.12.2014	29218 Mük.
	Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği	27.05.2016	29724 Mük.
	Türkiye İş Kurumu Muhasebe Uygulama Yönetmeliği	23.12.2016	29927 Mük.
	Mali İstatistik Yönetmeliği	24.02.2018	30342
	Hazine ve Maliye Bakanlığı Defterdarlık Uzmanlığı Yönetmeliği	27.02.2020	31287
	Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik	22.04.2021	31462
	İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Yönetmeliği	02.06.2021	31499
	Sosyal Güvenlik Kurumu Muhasebe Yönetmeliği	25.06.2021	31522
	Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebe Denetmenliği Yönetmeliği	10.03.2022	31774
	Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörlüğü Yönetmeliği	10.03.2022	31774
	Genel Tebliğ		
1	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği	26.12.1992	21447 Mük.
	Genel Talimatname		
	Hazinenin Usul-i Hesabiyesine Dair Talimatname-i Umumi (1928)	-	-
	Talimatname		
	İdarei Hususiyei Vilâyet Usulü Muhasebe Talimatnamesi	11.01.1927	546
	Belediyelerin Bütçe ve Muhasebe Usulü Talimatnamesi	-	-
	Belediye İdarelerinde Tutulacak Defatir Talimatnamesi	-	-
	Köy İdareleri Hesap Talimatnamesi	21.01.1942	5012
	Tarifname		
	Vilayet Muhasebei Hususiyelerinde Tutulacak Kuyut ve Defatir Hesabiye Hakkında Tarifname	-	-

GİRİŞ

Yönetim bilimi, özel alanda ve kamu alanında geçerli ve evrensel bir takım kuramsal ilkeler çerçevesinde yönetime ilişkin genel sorunları araştırmak ve onlara bir çözüm bulmak ve bu sırada, ekonomi, eğitim, bilim gibi yaşamın çeşitli yönlerinin kendine özgü yöntemlerinden faydalanılmasını öngören disiplinler arası bir yaklaşımla hareket etmek durumundadır.¹ Türkiye’de devlet muhasebesi alanı da bir yönetim bilimi konusu olarak böyle bir bakış açısıyla incelenebilir.

Yönetimin başarı koşullarından biri, yönetilecek olanı ölçmektir;² kapitalist üretim ilişkileri çerçevesinde ölçü, yönetim faaliyetini kolaylaştıran bir ögedir. Koçdemir’e göre, muhasebe de yönetimin bilgi üretme ve yönetme araçlarının en önemlilerinden biri olarak, ölçme işini yerine getirir.³ Bu çerçevede, devlet muhasebesi, kamu örgütlerinin⁴ varlıklarının, yükümlülüklerinin ve yürüttükleri faaliyetlerin belirli bir düzen içinde kaydedilmesi ve ilgililerine mali bilgi olarak raporlanması faaliyeti şeklinde tanımlanabilir. Ulusal ekonominin önemli bir bölümünü oluşturan kamu kesiminin mali bilgisinin üretimi;⁵ ekonominin durumunun anlaşılması, yönlendirilmesi ve ekonomideki

¹ Kurthan Fişek, *Yönetim*, Ankara, Kilit Yayınları, 2015, s. 31.

² Mehmet Koçdemir, “Türkiye’de Yönetim ve Hesap Verme Aracı Olarak Kamu Muhasebesi”, *Kamu Yönetiminde Denetim ve Hesap Verebilirlik* (Ed. Murat İnce ve Ahmet Taner), Ankara, Adalet Yayınevi, 2022, s. 355.

³ A.g.m., s. 355.

⁴ *Kamu örgütü*, Karasu’nun tanımlamasıyla, kamu hukuku çerçevesinde kurulup işleyen, kamunun mülkiyetinde bulunan ve kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla kamu personeli eliyle kamu hizmeti sunan örgüt türüdür. Koray Karasu, *Kuram ve Uygulamada Kamu Örgütleri* (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004, s. 91. Bu tanım çerçevesinde kamu örgütünün başlıca örneği, devlettir. Onun yanında, tüzel kişilik ayrımına göre, *mahalli idareler* ve *kamu kurumları* gibi farklı kamu örgütleri de bulunmaktadır.

⁵ Çalışma boyunca sıklıkla kullanılacak olan *mali bilgi üretimi* ifadesindeki *üretim*, muhasebe süreçleri çerçevesinde, muhasebe verilerinin oluşturulması ve bu verilerin belirli bir düzen içinde ifade edilmesi (raporlama) anlamında kullanılmaktadır. *Veri, bilgi ve mali bilgi* kavramlarına ileride ayrıca değinilecektir.

tüm karar verici aktörlerin kendi davranışlarını şekillendirmeleri bakımından önem taşır.⁶ Zira, birçok ülkede, kamu örgütleri, insan hayatını sayısız yönden etkileyen temel işleri yürütmektedir.⁷

Bu çalışma, devlet muhasebesinin ele alınması bakımından alanyazındaki genel eğilimden farklılaşmaktadır. Öncelikle, inceleme konusunun seçilme nedeni, yazarın bu alanda uzun bir süredir kamu görevi (muhasebat kontrolörlüğü) yapıyor olmasıdır. Bunun yanı sıra, konu, genellikle yapıldığı üzere işletme/muhasebe disiplini yönünden değil, yönetim bilimi bakış açısıyla ele alınmaktadır. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığının tez veri tabanında⁸ adında “Devlet Muhasebesi” veya “Kamu Muhasebesi” geçen tezler sorgulandığında, sorgu sonucu olarak gelen 29 tezdten sadece 3 tanesi kamu yönetimi alanındadır. Bunların 2’si de aslında, içerikleri bakımından, diğer 26 tanesinde olduğu gibi, işletme/muhasebe alanı ile ilgilidir. Dolayısıyla, bu tezlerden sadece 1 tanesi, stratejik yönetim ile devlet muhasebesi arasındaki ilişkiyi konu alan bir doktora tezi, doğrudan kamu yönetimi alanını ilgilendirmektedir. Böylelikle, Türkiye’de yönetim bilimi/kamu yönetimi bakış açısıyla bütünlüklü bir şekilde incelenmemiş olan devlet muhasebesi alanı bu çalışmada incelenerek, bir ilk örnek ortaya konulmaktadır. Ayrıca, bu çalışma, bir kamu hizmeti alanının kamu yönetimi bakış açısıyla nasıl incelenebileceğine ilişkin de bir örnek oluşturmaktadır.

Bu çalışmada, Türkiye’de bir kamu hizmeti olarak yürütülen devlet muhasebesi faaliyetinin özellikleri, kamu maliyesindeki yeri ve Türkiye’de nasıl yönetildiği

⁶ 2020’de, Türkiye’de genel devlet sektörü, ulusal ekonominin (gayrisafi yurtiçi hasıla) yaklaşık 1/3’ünü oluşturmuştur. Türkiye İstatistik Kurumu Başkanlığı, *Haber Bülteni*, 37185, 05.10.2021. IMF verileri de kamu harcamalarının genel ekonomi içindeki payının 20. yy. boyunca kademeli olarak arttığını ve bugün, gelişmiş Batı ülkelerinde %40-50’ler, gelişmekte olan ülkelerde ise %30’lar dolayında bulunduğunu göstermektedir. IMF, *Government expenditure, percent of GDP*, <https://www.imf.org/external/datamapper/exp@FPP/USA/FRA/JPN/GBR/SWE/ESP/ITA/ZAF/IND> (13.07.2023).

⁷ Hal G. Rainey, *Understanding and Managing Public Organizations*, San Francisco USA, Jossey-Bass, 2010, s. 4.

⁸ Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı, *Ulusal Tez Veritabanı*, <https://tez.yok.gov.tr> (30.06.2024).

incelenecektir. Bir başka deyişle, Türkiye ekonomisinin en büyük aktörü olan devletin ve diğer kamu idarelerinin mali bilgi üretiminin nasıl bir yönetim çerçevesinde gerçekleştirildiği, yapısal ve işlevsel bakımdan ele alınacaktır.

Yapı (structure) kavramı, örgütün üst-ast ilişkilerini, uzmanlaşmış birimlerini ve çalışanlarını ve tüm bileşenleri yönetmek amacıyla konulan biçimsel kuralları ifade edecek şekilde kullanılır.⁹ Örgütün varlık amacı, onun yapısını belirleyen temel etkenlerden biridir. Dolayısıyla, örgütün amaçları ile yapısı arasında ilişki bulunmaktadır.¹⁰ Örgütün yapısı; örgütün çevre koşullarındaki karmaşıklık, eğer bu bir kamu örgütü ise siyasi otoritenin yoğun etkileri, örgütün belirlenen hedefleri ve liderlik gibi birçok başka etken ile de ilişkilidir.¹¹ *İşlev de (function)* örgütün varlık amacı ile ilişkilidir. Örgütün gerçekleştirdiği faaliyetler ve onun diğer örgütlere göre veya bir parçası olduğu bütün içindeki yeri, onun işlevinin anlaşılması bakımından ipuçları sunar. Yönetim kavramının işlev ve yapı şeklinde ikili yönüne *amaç* ve *araç* nitelemeleriyle dikkat çeken Fişek de kavramın, “*yerine göre, hem devletin örgütleyici eylemlerini (amaç) hem de bu eylemleri yürüten makineyi (araç) adlandırmak için*” kullanıldığını ve aynı amaca yönelen kişilerden oluşan bir örgüt yapısını ve örgüt amaçlarının en rasyonel şekilde gerçekleştirilmesi için gerçekleştirilen eylemleri varsaydığını dile getirir.¹² Bu doğrultuda, bu çalışmanın ilk bölümünde devlet muhasebesi faaliyeti, yani, konunun işlevsel yönü, ikinci bölümde ise Türkiye’de devlet muhasebesinin yönetimi, yani, konunun yapısal yönü incelenecektir.

⁹ Hal G. Rainey, *a.g.e.*, s. 204.

¹⁰ Herbert A. Simon, Donald W. Smithburg ve Victor A. Thompson, *Kamu Yönetimi* (Çev. Cemal Mihçioğlu), Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 354, 1973, s. 139; Richard L. Daft, *Örgüt Kuramları ve Tasarımını Anlamak* (Çev. Ed. Ömür N. Timurcanday Özmen), Ankara, Nobel Yayıncılık, 2015, s. 14-17.

¹¹ Hal G. Rainey, *a.g.e.*, s. 204.

¹² Kurthan Fişek, *a.g.e.*, s. 31.

Bu çalışmada *kamu muhasebesi* yerine *devlet muhasebesi* (*government accounting*) ifadesinin seçilme nedeni hakkında bir açıklama yapılmasında fayda vardır. Zira, devlet muhasebesi, *devlet* tüzelkişiliğinin dışındaki diğer kamu örgütlerini de (kamu kurumları ve mahalli idareler) kapsadığından, *kamu (sektörü) muhasebesi* (*public sector accounting*) olarak da adlandırılabilir. Bu çalışmada, *devlet muhasebesi* adlandırması, alanyazında kullanımı daha yaygın olduğu için tercih edilmiştir. İngilizcede de genellikle, *government accounting* ve *public sector accounting* adlarının kullanıldığı görülmektedir.¹³

İlk bölümde, öncelikle, muhasebe faaliyetinin ve devlet muhasebesi faaliyetinin anlamı, içeriği ve kapsamı tarihi bir bakış açısıyla ele alınacak, sonrasında, devlet muhasebesinin özel muhasebeden ayrıldığı yönler, bu ayrıma temel oluşturan özel örgüt ile kamu örgütü ayrımı temelinde incelenecektir. Devamında, Türk kamu maliyesinin kanunda belirlenen temel ilkelerinin ve kamu kaynağının kullanımının genel esaslarının gerçekleştirilmesinde devlet muhasebesinin rolünün ne olduğu ele alınarak, devlet muhasebesinin kamu maliyesinde ve daha geniş ölçekte devlet yönetiminde¹⁴ üstlendiği işlev anlaşılmaya çalışılacaktır. Bir faaliyetin yönetimi ve örgütlenmesi, büyük ölçüde, faaliyetin özellikleri ile ilişkili olduğundan, birinci bölümün son konusu olarak, devlet muhasebesi faaliyetinin birtakım özellikleri incelenecek, böylelikle, ikinci bölümde incelenecek olan faaliyetin yönetimi için düşünsel bir temel atılmış olacaktır.

¹³ IMF'nin GFSM sınıflandırmasında *public sector*, kamu hizmetlerini yürüten devleti ve diğer kamu örgütlerini (*general government; central government, local governments, social security funds*) ve kamu ekonomik girişimlerini (*public corporations*) kapsar. IMF, *Government Finance Statistics Manual (GFSM) 2014*, Washington DC, 2014, s. 19. Buna karşılık, bu çalışmada incelenen devlet muhasebesinin kapsamına kamu ekonomik girişimleri (belirli ölçülerde veya tamamen piyasa koşulları içinde faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve kamuya ait diğer şirketler) girmemektedir.

¹⁴ Bu çalışmada *devlet yönetimi, idare, genel yönetim, kamu, kamu sektörü, kamu örgütleri* ve *kamu kesimi* gibi kavramlar, aksi belirtilmedikçe benzer anlamda, temel nitelikli kamu hizmetlerini yürüten kamu örgütlerinin tümünü (kamu şirketleri, köyler ve döner sermayeler hariç) ifade edecek şekilde kullanılmaktadır.

İkinci bölümde, Türkiye’de devlet muhasebesinin yönetimi; 1) devlet muhasebesi standartlarının belirlenmesi ve kurallarının konulması, 2) muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi ve 3) devlet muhasebesinin denetimi olarak üç aşamada incelenecektir. Standartlar ve kurallar konusunda, bunları belirleyen ve kural haline getiren yönetsel birimler ve bu alanda uluslararası muhasebe düzeni ile olan ilişkiler incelenecektir. Muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi, bu hizmetleri yürüten temel birim olan *muhasebe birimi* merkezinde incelenecek, bunun yanı sıra, merkezi yönetim içinde yer alan birimlerin muhasebe hizmetlerinin yürütülmesindeki yönlendirici rolleri ortaya konulacaktır. Bu konuda, ayrıca, e-devlet olgusu çerçevesinde, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinde yoğun olarak kullanılan muhasebe bilişim sistemlerine değinilecektir. Devlet muhasebesinin denetimi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda¹⁵ düzenlenen iç ve dış denetim faaliyetleri ve Kanun’da sınıflandırılmayan diğer denetim faaliyetleri çerçevesinde incelenecek, bunlardan özellikle iç ve dış denetimin uluslararası bağlantıları da ortaya konulacaktır. Devlet muhasebesinin denetimine ilişkin incelemede, bu denetimi gerçekleştiren denetim birimleri denetim mesleği çerçevesinde ele alınacak ve bu birimlerin örgütsel özellikleri ortaya konulmaya çalışılacaktır. İkinci bölümün son konusu olarak, Türkiye’de devlet muhasebesinin yönetimi, yönetim bilimi bakış açısıyla ele alınacak, böylelikle, konunun genel bir değerlendirmesi yapılacaktır. Alanyazında genellikle işletme/muhasebe bakış açısıyla incelenen devlet muhasebesi alanının, Charles Perrow’un modeli ve diğer yönetim bilimi kavramları ve görüşleri çerçevesinde farklı bir bakış açısıyla incelenmesi, bu çalışmanın hem devlet muhasebesi alanına hem de yönetim bilimi alanına katkı sağlayacak bir özelliği olacaktır.

¹⁵ RG: 24.12.2003, 25326.

Çalışmaya hakim olan kavramlar, *ekonomik faaliyet, mali bilgi, özel muhasebe, devlet muhasebesi, özel örgüt, kamu örgütü, nakit esası, tahakkuk esası, standardizasyon, tekrarlılık, bilgi sistemi, meslek, muhasebe birliği, hazine birliği, muhasebe birimi, e-devlet, bilişim sistemi, mali denetim, muhasebe denetimi, iç denetim, dış denetim ve denetim birliği* olarak sıralanabilir. Bunların yanı sıra, *faaliyetlerin değişkenliği ve çözümlenebilirliği, teknoloji, kurul tipi yapılar, operasyonel birim, teknik/uzman birim, profesyonel bürokrasi, adhokrasi, endoktrinasyon, koordinasyon, hiyerarşi ve denetim alanı* gibi yönetim bilimi kavramları da işlenmiştir. Çalışma bütünsel olarak bir kurama dayanmamaktadır. Bunun yerine, yeri geldikçe, Henry Mintzberg'in, Perrow'un ve yönetim bilimi alanındaki diğer yazarların görüşlerinden faydalanılmıştır. Özellikle Perrow'un ortaya koyduğu model çerçevesinde devlet muhasebesinin yönetimine ilişkin yapılan değerlendirmenin, bu alanın yönetim bilimi bakış açısıyla incelenmesine bir örnek oluşturması beklenmektedir.

Görüleceği üzere, bu çalışmada, Türkiye'de daha çok muhasebe disiplini ve muhasebe tekniği yönünden ele alınan devlet muhasebesi yönetim bilimi bakış açısıyla ve düşünsel temelleriyle birlikte ele alındığından, özgün bir içerik ortaya konulmaya çalışılacaktır. Bu kapsamda, devlet muhasebesinin Türk kamu yönetimindeki yapısal ve işlevsel konumu değerlendirilecek, devlet muhasebesi örgütlenmesinin somut görünümü, kural koyma, uygulama ve denetleme faaliyetleri yönünden açıklığa kavuşturulacaktır. Çalışmada, temel olarak, halihazırda var olan durum incelenmekle birlikte, faaliyetin yönetiminin tarihi yönüne de Cumhuriyet dönemi ile sınırlı olarak ışık tutulacak, böylelikle, var olan durumu şekillendiren tarihi gelişim çizgisi de belirli ölçülerde ortaya konulacaktır.

İnceleme sırasında birtakım zorluklarla karşılaşmıştır. Bu zorluklardan biri, 5018 sayılı Kanun'da tercih edilen kavramlar ile ilgilidir. Kanun'da, genel olarak, işletme

yönetimi alanındaki kavramlar sıklıkla kullanılmaktadır; *strateji, maliyet, sektör, iç denetim ve dış denetim* gibi. Dolayısıyla, işletme yönetimi alanındaki dilin Kanun'da kendini gösterdiği söylenebilir. Bunun yanı sıra, ileride değinileceği üzere, Kanun'da tercih edilen *genel yönetim, merkezi yönetim ve kamu idaresi* gibi kavramlar, Türk kamu hukuku ve kamu yönetimindeki *genel idare, merkezi idare, idare ve kamu kurumu* gibi temel kavramların yerleşik anlamlarına uygun düşmemektedir. Kanun'da *kamu idaresi (idare)* kavramı, devlet tüzelkişiliğine dahil daireleri (bakanlıklar gibi), mahalli idareleri ve kamu kurumlarını ayrı ayrı nitelendirecek şekilde kullanılmaktadır. Ayrıca, Kanun, *genel yönetim* kavramını, sayılan tüm bu kamu örgütlerini içeren bir çatı kavram olarak anlamlandırmaktadır. Çalışmada 5018 sayılı Kanun'daki kavramsal çerçeve esas alınmakla birlikte, yeri geldikçe, kamu hukuku ve kamu yönetimi alanındaki kavramsallaştırmaya da gönderme yapılmaktadır.

Yaşanan bir başka zorluk, 5018 sayılı Kanun'da kamu maliyesinin temel ilkeleri olarak belirlenen hususlarda, alanyazında derli toplu bir anlatıma ve açıklamaya rastlanmamıştır. Bu temel ilkelerin ve bunların yanı sıra yine Kanun'da belirlenen kamu kaynağının kullanımının genel esaslarının devlet muhasebesi ile ilişkisi konusunda da bütünlüklü bir anlatıma rastlanmamıştır. Bu nedenlerle, bu temel ilkelerin ve genel esasların ana hatlarıyla ne anlama geldikleri hususunda yapılan inceleme, çalışmanın en çok zaman alan kısmı olmuştur. Alanyazında devlet muhasebesi faaliyetinin özelliklerinin derli toplu bir şekilde işlendiği bir çalışmaya da rastlanmamıştır. Bu konu ile ilgili kısım da çalışmanın zaman alan kısımlarından biri olmuştur. Bu zorlukların, aynı zamanda, bu hususta yapılan incelemenin sonucunda ortaya konulanlar bakımından çalışmanın alanyazında farklılaşan özelliklerini oluşturduğu söylenebilir.

Çalışmada; ilgili mevzuat hükümlerinin taranması ve değerlendirilmesi, alanyazında yönetim bilimi, kamu yönetimi, kamu maliyesi ve devlet muhasebesi

alanında yazılmış yerli ve yabancı eserlerin taranarak incelenmesi ve tüm bunların devlet muhasebesinin yönetsel yapıları özelinde yönetim bilimi bakış açısıyla değerlendirilmesi şeklinde bir yöntem izlenmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM: DEVLET MUHASEBESİ

Bu bölümde, öncelikle, muhasebe faaliyetinin ve devlet muhasebesinin anlamı ve içeriği ele alınacak, sonrasında Türk kamu maliyesinde devlet muhasebesinin işlevsel yeri ortaya konulacak ve son olarak devlet muhasebesi faaliyetinin birtakım özellikleri incelenecektir.

I. Muhasebe Faaliyeti ve Devlet Muhasebesi

Bu başlık altında, muhasebe faaliyetinin tanımı, içeriği, muhasebenin iki türü olarak *özel muhasebe* ve *devlet muhasebesi*, bu iki tür arasındaki ayrımın temelinde bulunan *özel örgüt* ile *kamu örgütü* ayrımı ve son olarak devlet muhasebesinin tarihi gelişimi ve bugünkü anlam ve içeriği ele alınacaktır.

A. Muhasebe: Ekonomik Faaliyetlerin Mali Bilgisinin Üretimi

Ekonomik faaliyetler, genel olarak, insanların ve onların kurdukları örgütlerin bir gelir veya çıkar elde etmek amacıyla yaptıkları her türlü çalışmayı ve etkinliği ifade eder.¹⁶ Muhasebe, bu faaliyetleri, bunların neden ve sonuçlarıyla birlikte parasal olarak gösteren, kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve yorumlayan bir sistem ve yöntemdir.¹⁷ Muhasebe, kişilerin ve örgütlerin ekonomik faaliyetlerde bulunmadan önce ve bulunduğu sırada sahip olduğu varlıkların ve bunları karşılayan kaynakların, bu faaliyetlerin yürütülmesi sırasında ne tür değişimlere uğradığına ilişkin bilgiyi düzenli bir şekilde üretilen raporlayan dinamik bir sistemdir.¹⁸ Bu tanımı gereği muhasebe, parayla ifade

¹⁶ Yener Şişman, “Kayıt Dışı Ekonomi, Enformel Ekonomik Faaliyet”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 5, 2001, s. 2.

¹⁷ Gülay Coşkun, *Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi*, Ankara, Turhan Kitabevi, 1989, s. 209; Gary Bandy, *Financial Management and Accounting in the Public Sector*, New York, Routledge, 2023, s. 290.

¹⁸ Arman Aziz Karagül, *Muhasebe Bilgi Sisteminde Başarının Ölçümü: Tarihsel Süreç ve Ölçüm Modelleri*, Ankara, Gazi Kitabevi, 2022, s. 21. Muhasebede *varlık* kavramı, örgütün sahip olduğu nakit ve nakit dışı öğeleri ifade eder. Örneğin, kasada bulunan nakit para, banka hesabında bulunan paralar, müşterilerden olan alacaklar, üretimde kullanılacak stoklar, kırtasiye malzemeleri, taşıtlar, araziler, binalar vd. *Kaynak*

edilebilen değer hareketlerini ortaya koyarak hem bu hareketler hakkında bilgi sahibi olunmasına hem bunların denetlenmesine hem de faaliyetlerin değerlendirilerek gelecekte izlenecek yol ve yöntemlerin (stratejilerin) belirlenmesine yardımcı olmaktadır.¹⁹ Dolayısıyla, muhasebenin temel işlevi, ekonomik faaliyetlerin bilgisinin üretilmesi ve ilgililerine sunulması ve böylelikle örgüt faaliyetlerinin değerlendirilmesine ve denetlenmesine imkan sağlanmasıdır. Bu işlevi gereği muhasebe -ileride değinileceği üzere- bilgi sistemi ve denetim olguları ile bağlantılıdır.

Ekonomik faaliyetler ve bu faaliyetlere ilişkin muhasebe bilgisinin üretimi, ticari işletmelere²⁰ ilişkin bir örnek üzerinden daha iyi anlaşılabilir. Bir ekonomik faaliyet birimi olarak ticari işletmeler, kar elde etmek amacıyla birtakım faaliyetlerde bulunur. Bu faaliyetlerde bulunabilmek için de bina, teçhizat, personel ve arazi gibi çeşitli varlıklar edinir ve kullanır. Bu varlıkların elde edilmesi ve kullanılması için de çeşitli kaynakların temin edilmesi gerekir. İşletme sahiplerinin verdiği nakit sermaye ve bankalardan alınan krediler gibi kaynaklar sayesinde işletme faaliyetleri *finanse edilmiş* olur.²¹ Muhasebe, varlık edinilmesi, varlıkların kullanılması ve yükümlülük altına girilmesi şeklindeki tüm bu iş ve işlemleri belirli bir düzen içinde kaydeder ve bu kayıtlar sonucunda oluşan bilgileri derleyip özetleyerek belirli dönemler itibarıyla ilgililere sunar. Bu sayede, işletme sahipleri, yatırımcılar, bankalar ve devlet gibi ilgililer, işletmenin durumu hakkında bilgi sahibi olurlar.

kavramı ise örgütün faaliyetlerini yürütmek için ihtiyaç duyduğu, bir başka anlatımla, örgüt faaliyetlerinin finansmanı için sağlanan öğeleri ifade eder; bankadan alınan krediler, kişilerden alınan borçlar, müşterilerden alınan depozitolar ve sermaye sahiplerinin ödediği sermaye gibi. Örgütün belirli bir tarihte sahip olduğu varlıkları ve kaynakları, bilançoda gösterilir. Varlıklar, *aktifler* olarak sol tarafta, kaynaklar ise *pasifler* olarak sağ tarafta yer alır. Muhasebede varlıklar ile kaynaklar daima eşittir.

¹⁹ Gülay Coşkun, *a.g.e.*, s. 210. Bu bakımdan, muhasebe ile *strateji* arasında bir ilişkinin var olduğu söylenebilir. Bu ilişkiye ileride değinilecektir.

²⁰ Çalışma boyunca sıklıkla sözü edilecek olan *ticari işletme* kavramı, piyasanın işleyiş kurallarına göre genellikle kar elde etmek amacıyla faaliyet yürüten örgütleri ifade edecek şekilde kullanılmaktadır.

²¹ *Örgütün finansmanı*, örgüt faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için gereken kaynakların temin edilmesini ifade etmektedir.

Muhasebe faaliyeti, *kayıt ve raporlama* olarak iki temel aşamada gerçekleştirilir.

Kayıt aşamasında, ekonomik faaliyetin niteliğine ilişkin bir değerlendirme yapılır ve bu değerlendirme sonucunda ilgili *muhasabe hesaplarına*²² parasal olarak ve karşılıklı (çift taraflı) bir kayıt yapılır. Bu karşılıklı hesaplardan biri, işletmenin varlığını (*borç*), diğeri ise yükümlülüğünü (*alacak*) temsil eder. Örneğin, bir işletmenin bankadan 100 Bin TL tutarında kredi kullanması durumunda, bu ekonomik olaya ilişkin muhasebe işleminde, banka hesabı ile banka kredileri hesabına karşılıklı kayıt yapılır. Raporlama aşamasında, muhasebe hesaplarında “biriken” bilgiler, belirli kurallara göre derlenir, özetlenir ve bir düzen içerisinde ilgililere raporlanır. İleride değinilecek olan *mali tablolar*, bu raporlamanın başlıca aracıdır.²³ Örneğin, bankadan kullanılan kredilerin toplam tutarı ilgili mali tabloda gösterilerek o mali tablonun kullanıcılarına işletmenin kredi borçlarına ilişkin bilgi sunulmuş olur.

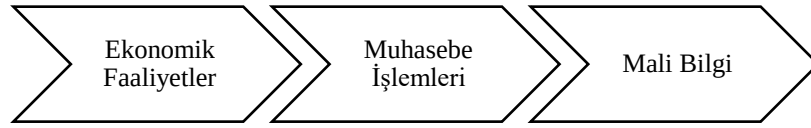
Muhasebe, ekonomik faaliyetlerin kaydedilmesi ve raporlanmasıyla bir muhasebe bilgisi üretir. Bu bilgi, *mali bilgi* olarak ifade edilebilir. Muhasebenin bilgi sistemi olgusu ile bağlantısı, mali bilgi üretiminden kaynaklanır. “*Öğrenme, araştırma veya gözlem yolu ile elde edilen gerçek*” olarak tanımlanabilecek²⁴ bilgiyi mali yapan şey, Arapça kökenli bu sıfatın “mal ile ilgili, parasal” anlamı üzerinden açıklanabilir. Mali bilgi, mal ve para ile ilgili olan bilgiyi ifade eder. Yukarıdaki örnekte yer alan, işletmenin bankadan kullandığı kredilerin toplam tutarının bilgisi, mali bir bilgidir. Bu durumda, ekonomik faaliyetler muhasebenin *girdisi*, kayıt ve raporlama işleri *muhasabeleştirme süreci* ve

²² *Muhasebe hesabı*, birbirinin aynısı ya da benzeri olan ekonomik faaliyetlerin kaydedildiği grubu (*büyük defter*) ifade eder. Muhasebe hesaplarına *yevmiye kaydı*yla kayıt yapılır. Yevmiye kaydı, ekonomik faaliyeti ilgilendiren muhasebe hesaplarının birbirleri ile karşılıklı olarak çalıştığı *çift taraflı kayıt yöntemine* göre gerçekleştirilir.

²³ Mali tablolar, mali bilgilerin belirli bir amaç doğrultusunda bir araya getirilip derlendiği ve özetlendiği “mali bilgi paketleri” olarak ifade edilebilir. Bu tabloların *bilanço* ve *gelir tablosu* gibi çeşitli türleri bulunur. Her bir mali tablo, çeşitli mali bilgileri farklı amaçlar doğrultusunda ve belirli bir düzende sunar.

²⁴ TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*, “Bilgi” maddesi, <https://sozluk.gov.tr/> (02.02.2024).

üretileen mali bilgi de muhasebenin *çıkıtısı* olur. Bunlar, yazar tarafından hazırlanan **Şekil 1**'de görülebılır:



Şekil 1. Muhasebeleştirme Süreci

Bu noktada, *veri (data)* ile *bilgi (information)* arasındaki farklılığın ne olduğunun açıklanması, bu çalışmada neden *bilgi* kelimesinin seçildiğini göstermesi bakımından faydalı olacaktır. Veri; sayıları, sembolleri, yazıları ve görüntüleri içeren işlenmemiş (ham) öğeleri ve olayları ifade eder.²⁵ Bunlar, organize edilmemiş, dağınık ve parçalı bir görünüm sergiler ve bütünlüklü bir anlam ifade etmeleri için bir bağlama oturtulmaları gerekir. Buna karşılık, bilgi; verilerin işlenmesi, organize edilmesi, sınıflandırılması, yorumlanması ve belirli bir bağlama oturtulmasıyla oluşan anlamlı bir bütünü ifade eder.²⁶ Böylelikle, veriler dağınık görünümünden kurtarılmış olur, ulaşılabilir, anlaşılabilir ve karar verme süreçlerinde faydalı bir hale gelir. Örneğin, bir şehrin yıl boyunca gerçekleşen günlük ortalama sıcaklık değerleri birer veridir. Bu veriler kullanılarak şehrin yıl boyunca ortaya çıkan sıcaklık eğiliminin ortaya konulması ise bir bilgidir. Bu bilgi sayesinde, gelecekte oluşacak sıcaklıklara ilişkin tahminler yapılabilir. Muhasebede de ekonomik faaliyetlerin kaydedilmesiyle veriler ortaya çıkar. Bu verilerin anlamlı bir şekilde bir araya getirilerek raporlanması ise mali bilgi olarak ifade edilebilir. Örneğin, bir bakanlığın her ay yaptığı elektrik faturası ödemelerine ilişkin muhasebe kayıtları, bu tutarları gösteren birer veri niteliğindedir. Buna karşılık, söz konusu ödemelerin bakanlık

²⁵ TDK'nın *Güncel Türkçe Sözlük*'üne göre, veri, “bir araştırmanın, bir tartışmanın, bir muhakemenin temeli olan ana öge; ... data, done; bir problemde bilinen, belirtilmiş anlatımlardan bilinmeyen bulmaya yarayan şey” gibi anlamlara gelmektedir. <https://sozluk.gov.tr/> (20.07.2024).

²⁶ *Adı geçen sözlüğe* göre, bilgi, “insan aklının erebileceği olgu, gerçek ve ilkelerin bütünü; bili, malumat; öğrenme, araştırma veya gözlem yolu ile elde edilen gerçek; haber, malumat, vukuf; verinin anlam kazanmış biçimi” gibi anlamlara gelmektedir.

mali tablolarında dönemsel olarak ifade edilmesi ile (“üç aylık toplam elektrik gideri tutarı” gibi) bu veriler anlamlı bir bütünlük taşıyan mali bilgi niteliği kazanır. Görüldüğü üzere, bu çalışmada, muhasebe faaliyetinin çıktısı olarak muhasebe verisi değil de mali bilgi ifadesinin kullanılması daha anlamlı ve muhasebenin amaçlarına (bilgi verme, karar süreçlerine destek sağlama vd.) daha uygun bir tercih olmaktadır.

Mali bilgi kavramı, kuramsal yönden de açıklığa kavuşturulabilir. *Bilgi*, bilen özne ile bilinen nesne arasındaki ilişkinin kuramsal bir çerçevede açıklanması ile ilgilidir. Bu kapsamda, muhasebe disiplininde de muhasebe alanına ilişkin (muhasebenin ilkelerinin ve kurallarının neler olabileceği, bu ilke ve kuralların hangi gerekçelere dayandığı, muhasebe düzeninin nasıl oluşturulacağı ve muhasebe eğitiminin içeriğinin ne olacağı gibi konularda) bilgi üretilir. Buradaki bilginin niteliği, *akademik* bir faaliyetin sonucunda elde edilen *kuramsal* bir niteliktedir.²⁷ Buna karşılık, bu çalışmada mali bilgi olarak ifade edilen, muhasebe verilerinden (kayıtlarından) yola çıkılarak, söz gelimi bir kamu örgütünün mali durumunun (alacakları, borçları, çeşitli alanlarda yürüttüğü faaliyetlerin ekonomik büyüklükleri gibi) ortaya konulmasına ilişkin bilgidir. Bu bakımdan, mali bilgi ile ifade edilen, kuramsal bilgi değil, muhasebe verilerinin bir düzen içinde ifade edilmesiyle ortaya çıkan uygulamaya ilişkin bilgidir. Mali bilgi üretimi ifadesindeki “üretim” de muhasebe faaliyeti sonucunda mali bilginin ortaya çıkarılmasını ifade eder.

Şekil 1’de ekonomik faaliyetler adını taşıyan işlemler, bu alanda sıklıkla kullanılan *mali işlem* (*financial transaction*) kavramı ile aynı anlamda ele alınabilir. Mal ve para ile ilgili olan işlemler, mali işlemdir ve muhasebe işlemlerinin konusudur. 5018

²⁷ *Adı geçen sözlüğe göre, kuram, “belirli bir konudaki düşüncelerin, görüşlerin bütünü; uygulamalardan bağımsız olarak ele alınan soyut bilgi”* gibi anlamlara gelmektedir. Bu bakımdan, kuramsal bilginin, uygulamadan elde edilmiş, bütünü veya bütünün bir parçasını genel olarak açıklamayı amaçlayan soyut nitelikli bilgi olduğu söylenebilir.

sayılı Kanun'un, hangi faaliyetlerin ne zaman muhasebeleştirileceğini belirleyen 50. maddesi hükmü, bu durumu açıklamaktadır: *“Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Bütün malî işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması şarttır.”* Ekonomik faaliyetleri tanımlayan ve bunları “mali işlem” olarak gösteren bu hükmün yanı sıra, Türkiye’de devlet muhasebesinin genel çerçevesini çizen Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin²⁸ 14. maddesinde “muhasebe işlemi” olarak tanımlanan da aslında mali işlemdir: *“Bir kamu idaresinin başka bir kamu idaresi veya diğer üçüncü kişilerle olan karşılıklı ekonomik ilişkileri veya kamu idaresinin kendi içinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilmesi ve raporlanması gereken ve para cinsinden ifade edilebilen her türlü işlemi muhasebe işlemidir.”*

Muhasebe, kayıt ve raporlama işlemlerini içeren bir uygulama olmasının yanı sıra, kuramsal çalışmaları içeren akademik bir faaliyettir. Muhasebenin akademik yönü, muhasebe faaliyetinin ve onu etkileyen çeşitli olguların akademik alanda incelenmesini içerir. Böylelikle, muhasebenin ilke, değer ve kurallarının oluşturulması ve geliştirilmesi için çalışılır. Örneğin, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesinde İşletme Bölümü dahilindeki Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalında bu çerçevede akademik bir faaliyet yürütülür. Bu çalışmada, muhasebenin akademik yönünden çok uygulamalı yönü konu edilecektir.

B. Özel Örgüt ile Kamu Örgütü Ayırımına Dayalı Olarak Muhasebenin İki Türü: Özel Muhasebe ve Devlet Muhasebesi

Muhasebe, ekonomik faaliyetlerini konu edindiği örgütün türüne göre, *özel muhasebe* ve *devlet muhasebesi* şeklinde iki türe ayrılabilir. Özel muhasebe, tüccarlar ve

²⁸ RG: 23.12.2014, 29214.

ticari işletmeler gibi özel kişi ve örgütlerin, devlet muhasebesi ise kamu örgütlerinin ekonomik faaliyetlerini konu edinir. Dolayısıyla, özel muhasebe ile devlet muhasebesi ayrımı, ekonomik faaliyetlerde bulunan kişinin/örgütün türüne (özel örgüt ve kamu örgütü) dayanmaktadır.²⁹

Bu noktada, çalışma boyunca sürekli olarak kullanılacak *kamu örgütü*, *devlet*, *genel yönetim*, *kamu idaresi*, *kamu kurumu*, *merkezi yönetim* ve *mahalli idare* kavramlarının incelenmesinde fayda bulunmaktadır; zira, *kamu örgütü* dışındaki bu kavramların 5018 sayılı Kanun'daki kullanılışları, Türk kamu yönetimi ve kamu hukuku geleneği ile belirli yönlerden uyuşmamaktadır.

Gözler, 5018 sayılı Kanun'da yer alan *kamu idaresi*, *genel yönetim* ve *merkezi yönetim* kavramlarının Türk kamu yönetimi ve kamu hukuku geleneği ile uyuşmadığını dile getirir.³⁰ Yazara göre, idare hukukunda kamu idaresi kavramı, kişi topluluğu şeklinde örgütlenen mahalli idareleri ve devlet tüzel kişiliği içinde yer alan devlet dairelerini (TBMM, Cumhurbaşkanlığı ve bakanlıklar gibi) ifade etmek için kullanılır. Bunlardan devlet tüzel kişiliği içindeki daireler, aynı zamanda, *genel idare* ve *merkezi idare* kavramlarının da karşılığıdır. Mahalli idareler ise *yerinden yönetim kuruluşları* arasındadır. Yerinden yönetim kuruluşları arasında *kamu kurumları* da bulunmaktadır. Bunlar, mal topluluğu şeklinde (belirli bir hizmetin yerine getirilmesine özgü olarak) kurulur; sosyal güvenlik kurumları, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Türk Tarih Kurumu gibi.

²⁹ Her iki türüyle muhasebenin tarihte ortaya çıkışı, insanların, ihtiyaçlarının üzerinde bir miktarda ürettikleri ürünlerin (üretim fazlası) üretimine, depolanmasına ve dağıtımına ilişkin işlemlerin kaydedilmesi gereğine dayandırılabilir. Muhasebenin tarihi, bu gereklilikle birlikte geliştirilen yazı sisteminin ortaya çıktığı Mezopotamya bölgesinde (bugünkü Irak) milattan önce dördüncü binyıla kadar geri götürülebilir. Mehmet Bakır ve Alper Erserim, “Muhasebenin Tarihsel Gelişimi: Toplumsal-Kamusal-Kurumsal Dönüşüm Üzerine Bir Değerlendirme”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 24, Sayı: 1, 2022, s. 36-37. Üretimin ve ticaretin zamanla gelişmesiyle birlikte kuram ve uygulama yönünden gelişmeye başlayan muhasebe faaliyetinin bugünkü anlamıyla ortaya çıkışı ise 18. yy.’dan itibaren, Sanayi Devriminin getirdiği ekonomik ve toplumsal hareketlilik ile ilişkilendirilebilir. *A.g.m.*, s. 48-51. Bu hareketlilik çerçevesinde işletmelerin ve devletin faaliyetlerinin ayrıntılı ve düzenli mali bilgisinin üretimine duyulan ihtiyaç, muhasebenin bugünkü anlamına kavuşmasıyla sonuçlanmıştır.

³⁰ Kemal Gözler, “5018 ve 6085 Sayılı Kanunlarda Bazı İdare Hukuku Terimlerinin Yanlış Kullanımı Üzerine”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: 60, 2011.

5018 sayılı Kanun’da *düzenleyici ve denetleyici kurumlar* olarak ifade edilen “kamu idareleri” de aslında birer kamu kurumudur. Yazar, bu uyumsuzluğun nedenini, uluslararası sınıflandırmalara uyulması için ülkenin geleneksel örgütlenme adlandırmasına aykırı yeni bir adlandırma yapılması olarak açıklamaktadır.³¹ Bu çerçevede, kamu örgütlerinin uluslararası sınıflandırmalarda nasıl ele alındığı ifade edilebilir ve bunun yanı sıra, 1050 sayılı Muhasebei Umumiye Kanunu³² ve 5018 sayılı Kanun’da kamu örgütlerine ilişkin adlandırmaların neler olduğu yazar tarafından hazırlanan **Tablo 1**’de ile gösterilebilir:

1050 sayılı Kanun	5018 sayılı Kanun
<i>Kanun’un kapsamı:</i> Genel, katma ve özel bütçeler	<i>Kanun’un kapsamı:</i> Genel yönetim (merkezi yönetim + mahalli idareler + sosyal güvenlik kurumları)
<i>Karşılığı yok</i>	Merkezi yönetim (genel bütçeli idareler + özel bütçeli idareler + düzenleyici ve denetleyici kurumlar)
Genel (“umumi”) bütçeli daireler (“ <i>Muvazenei umumiye dahilindeki devair</i> ”, md. 17)	Genel bütçeli idareler
Katma (“ <i>mülhak</i> ”) bütçe (“ <i>Sarfıyatı hususi varidat ile temin ve muvazenei umumiye haricinde tedvir olunan bütçeler</i> ”, md. 115)	Özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ve sosyal güvenlik kurumları
Özel (“ <i>hususî</i> ”) bütçe (“ <i>mahalli sarfiyat ve varidatı ihtiva eden bütçeler</i> ”, md. 115)	Mahalli idareler

Tablo 1. 1050 ve 5018 Sayılı Kanunlarda İdare ve Bütçe Türleri

Uluslararası sınıflandırmalarda, *public sector* (kamu yönetimi/kesimi); 1) merkezi yönetimi (*central government*) ve yerel yönetimleri (*local governments*) içeren *general government* (genel yönetim), 2) sosyal güvenlik kurumlarını/fonlarını içeren *social*

³¹ A.g.m., s. 896-897. Sözü geçen ve devletlerin mali istatistiklerinin uluslararası ölçekte standart bir şekilde toplanması amacına yönelik olarak AB ve IMF gibi uluslararası birlikler ve kuruluşlar tarafından oluşturulan uluslararası sınıflandırmalara yeri geldikçe değinilecektir.

³² RG: 09.06.1927, 606.

security funds ve 3) kamuya ait ekonomik girişimlerden (*public corporations*) oluşur.³³ Bunların 5018 sayılı Kanun'daki karşılığı; *central government* için genel ve özel bütçeli idareler ve düzenleyici ve denetleyici kurumlar (merkezi yönetim), *local governments* için mahalli idareler ve *social security funds* için ise sosyal güvenlik kurumlarıdır. *Public corporations* ise kamu iktisadi teşebbüsleri ve kamuya ait diğer şirketlere karşılık gelmektedir.

5018 sayılı Kanun'dan önce kamu mali yönetimini düzenleyen 1050 sayılı Kanun'da, genel bütçeli "idareler" *umumi bütçeye* dahil *devlet daireleri* şeklinde adlandırılmaktaydı. Bunun yanı sıra mahalli idareler (il özel idareleri ve belediyeler) *özel bütçe*, kamu kurumları ise *katma bütçe* kapsamında ele alınmaktaydı (bununla birlikte, kamu kurumu olup, katma bütçe dışında kendine özgü bütçesi olan kurumlar da bulunmaktaydı). 5018 sayılı Kanun'da kamu kurumları özel bütçeli idareler çerçevesinde birer "kamu idaresi" olarak adlandırılırken, 1050 sayılı Kanun'da bu adlandırma sadece bütçe adlandırması ile ("katma bütçe") sınırlı kalmış, ilgili kurumların "kamu idaresi" ya da "özel bütçeli idare" olarak adlandırılması yoluna gidilmemiştir. Bu çalışmada, 5018 sayılı Kanun'un adlandırmasına uygun olarak, devlet muhasebesinin kapsamındaki kamu örgütlerini ifade etmek üzere, daha çok, *kamu idaresi* ve *idare* ifadeleri kullanılacaktır.

Bu inceleme, 5018 sayılı Kanun'da tanımlanan *genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri* ile sınırlıdır. Bütçe türlerine göre sınıflandırılan bu idareler, yukarıdaki tabloda gösterildiği gibi, *merkezi yönetim kapsamındaki idareler* (genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler ve düzenleyici ve denetleyici kurumlar), *mahalli idareler* ve *sosyal*

³³ IMF'nin *GFSM*'sinde, ulusal ekonomi; (1) mali olmayan şirketler, (2) mali şirketler, (3) genel yönetim (*general government*), (4) hane halkı ve (5) kar amacı gütmeyen kuruluşlar olmak üzere beş bölüme (*sector*) ayrılmıştır. IMF, *a.g.e.*, s. 16. Uluslararası düzende genel olarak kabul edilen bu ayırım 5018 sayılı Kanun'da da benimsenmiş, böylelikle, ulusal kamu mali yönetiminin uluslararası istatistiksel düzen ile uyumunun sağlanması amaçlanmıştır.

güvenlik kurumlarıdır. Genel yönetim, Türk kamu yönetimine 5018 sayılı Kanun'la birlikte gelen ve uluslararası istatistiksel sınıflandırmalara dayanan yeni bir idare sınıflandırmasıdır.³⁴

Kavramlar ile ilgili yapılan açıklamalardan sonra, muhasebenin gelişiminin incelenmesine devam edilebilir. Bu gelişimde ekonomik ve toplumsal değişimlerin etkisine değinen Tagesson, bu çerçevede, *asil-vekil ayrımına* dikkat çeker. Buna göre, özel muhasebenin gelişiminde, örgüt sahipleri ile örgüt yöneticilerinin farklı kişilerden oluşmaya başlamasının etkisi büyük olmuştur. Zira, bu farklılıkla birlikte, muhasebe, örgüt sahibi olan *asillerin*, onların *vekili* konumundaki örgüt yöneticilerini denetlemelerini sağlayan bir araç olarak gelişmiştir. Yazara göre, devlet muhasebesi de özeldesine benzer şekilde demokrasideki ilerlemeler çerçevesinde, yurttaşların ve onların temsilcilerinin kamu yöneticilerini denetleme ihtiyacı temelinde gelişmiştir.³⁵

Özel muhasebe ile devlet muhasebesi arasındaki ayrımın daha iyi anlaşılabilmesi ve bu çerçevede devlet muhasebesinin çeşitli yönleriyle açıklanabilmesi bakımından, özel örgüt ile kamu örgütü arasındaki ayrımın incelenmesi faydalı olacaktır. Bu iki örgüt türü

³⁴ 1050 sayılı Kanun döneminde bütçe sınıflandırması *genel bütçe, katma bütçe ve özel bütçe* ayrımına dayanmışsa da dönem boyunca çok sayıda bütçe uygulaması (fonlar gibi) ortaya çıkmıştır.

³⁵ Torbjörn Tagesson, "The Conditions for and the Users of Public Sector Accounting", *Public Sector Accounting* (Ed. Tjerk Budding, Giuseppe Grossi ve Torbjörn Tagesson), New York, Routledge, 2015, s. 1. *Vekalet Kuramı (Agency Theory)* olarak bilinen görüş, iş sahipleri ile onların iş gördürmek için çalıştırdıkları ve kendilerine yetki devrettikleri temsilcileri arasındaki ilişkileri inceler; şirketin sahipleri ile yöneticileri arasındaki ilişkiler gibi. Şişmanoğlu, Karayığit ve Karabınar'ın da belirttiği üzere, 20. yy.'da geliştirilen Kuram, birbirleri ile iş birliği içinde hareket etmek durumunda olan tarafların düşüncelerini, birbirlerini kontrol etme zorunluluklarını ve taraflar arasındaki bilgi akışını inceler. Elçin Şişmanoğlu, Durdane Tuğçe Karayığit ve Selahattin Karabınar, "Vekalet Teorisi Kapsamında Ortaya Çıkan Vekalet Maliyetlerinin Muhasebesi ve Raporlanması", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 3, Kasım 2020, s. 976. Asil-vekil ayrımı görüşünün, ileride değinilecek olan Kamu Tercihi Kuramı ile birlikte, yine ileride değinilecek olan Yeni Kamu İşletmeciliğindeki, yöneticiler ile çalışanlar arasında çıkar ve görüş farklılığının olduğu kabulünün düşünsel dayanağı olduğu ve bu doğrultuda, yöneticilerin, çalışanları örgüt amaçları çerçevesinde kontrol etmeleri gerektiği görüşüne ilişkin olarak bkz. Janet V. Denhardt ve Robert B. Denhardt, *The New Public Service: Serving, Not Steering*, New York, M. E. Sharpe Inc., 2003, s. 163'den aktaran, Ozan Zengin, *Verimlilik: Kuramsal Bir Çözümleme ve Kamu Yönetimi Disiplini*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s. 212-213. Kamu Tercihi Kuramı ve Yeni Kamu İşletmeciliği anlayışı, ileride, devlet muhasebesinin bugünkü anlamını ve işlevini etkileyen hususlar olarak ele alınacaktır.

arasındaki ayrıma ilişkin olarak öne sürülen birtakım görüşler, şu yönlerden değerlendirilebilir:

- Var oluş ve faaliyette bulunma gerekçeleri,
- Finansman şekilleri,
- Faaliyetlerin ve yatırımların etkinlik ve verimliliğin değerlendirilmesi,
- Kamusalılık ve siyasi etkiler,
- Karar verme süreçleri.

Özel örgüt ile kamu örgütünü birbirinden ayıran, dolayısıyla özel muhasebe ile devlet muhasebesi arasında da ayrıma yol açan yönlerden biri, iki örgüt türünün *var oluş ve faaliyette bulunma gerekçeleri* arasındaki farklılıktır. Özel örgütler,³⁶ genellikle, kar elde etmek gibi açık ve tek bir hedef için kurulur ve faaliyet gösterir. Buna karşılık, kamu örgütleri, kamu yararını sağlamak üzere kamu hizmeti sunmak için kurulur ve genellikle birden çok hedef çerçevesinde faaliyet gösterir.³⁷ Bu çerçevede, özel muhasebenin amacı, özel örgütün (örneğin ticari işletme) sahiplerine, yöneticilerine ve yatırımcılarına örgütün karlılığına ilişkin raporlama yapmak iken, devlet muhasebesinin amacı, kamu yöneticilerine ve yurttaşlara kamu hizmetlerine ilişkin raporlama yapmaktır. Bu farklılık, muhasebe ile örgüt performansının ölçümü arasındaki ilişkinin niteliğini de değiştirmektedir. Özel muhasebe, örgüt performansının değerlendirilmesi için *satış miktarı* ve *kar* gibi sayısal bilgiler üzerinden destek sağlarken,³⁸ devlet muhasebesi, kamu örgütlerinin performansının değerlendirilmesi için, kamu hizmetlerine ve kamu varlık ve

³⁶ Bu çalışmada, *özel örgüt* olarak, aksi belirtilmedikçe, bu örgüt türünün en yaygın örneği olan ticari işletmeler kast edilecektir.

³⁷ Irwan Taufiq Ritonga, “Public Accounting and Business Accounting: Two Different Upstream”, *Journal of Accounting and Investment*, Volume: 21, Issue: 3, 2020, s. 405 vd.; Robert B. Denhardt, Janet V. Denhardt ve Tara A. Blanc, *Public Administration: An Action Orientation*, Boston USA, Wadsworth, 2014, s. 5 vd.; Andreas Bergmann, *Public Sector Financial Management*, New York, Prentice Hall Financial Times, 2009, s. 81-82; Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 22 vd.; Koray Karasu, *Profesyonelleşme Olgusu ve Kamu Yönetimi*, Ankara, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları, 2001, s. 246.

³⁸ Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 22 vd.

yükümlülüklerinin durumuna ilişkin olarak ortaya koyduğu mali bilgiyle destek sağlar.³⁹ Üretilen mali bilginin performans değerlendirmesindeki işlevi bakımından iki örgüt türü arasında var olan bu farklılık, devlet muhasebesinin işlevini de özel muhasebeninkinden ayırmaktadır.

İki örgüt türü arasında bunların *finansman şekilleri* bakımından da önemli bir ayrım vardır. Ticari işletmelerde finansman, müşterilerden satış karşılığı elde edilen gelirler ve işletme ortakları tarafından yapılan katkılarla gerçekleşir. Buna karşılık, kamu örgütlerinin temel finansman kaynağı, yurttaşlardan karşılıksız (karşılığında belirli ya da herhangi bir hizmet taahhüt edilmeksizin) ve zorunlu olarak (gönüllülük dikkate alınmaksızın) toplanan vergilerdir.⁴⁰ Bu doğrultuda, devlet muhasebesi, toplanan kaynakların nasıl harcandığına ilişkin bilgiyi sunması bakımından, *demokratik düzen*⁴¹ ve bu düzende gerçekleşen demokratik denetim için önemli bir destek sağlar. Bu bakımdan, devlet muhasebesi, ileride değinileceği üzere, kamu örgütlerinde mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin gerçekleştirilmesi için önemli bir işlev üstlenir.⁴² Özel muhasebe ise ticari işletmelerin planlama ve bütçeleme süreçlerinin rekabet koşulları nedeniyle belirli ölçülerde gizlilik içinde gerçekleştirilmesi gereğinden dolayı, mali saydamlık ve hesap

³⁹ Dolayısıyla, kamu örgütlerinin sunduğu kamu hizmeti, işletme yönetimine mahsus olan kar, rekabet vb. piyasa kavramlarıyla değerlendirilemez. Kamu örgütleri, kamuya hesap verme sorumluluğu, kamu yararı ve yurttaşların ihtiyaçlarının karşılanma düzeyi gibi kamu hizmetine hakim olan kavramlar çerçevesinde değerlendirilebilir. Koray Karasu, *a.g.e.*, 2001, s. 246. İki örgüt türü arasında amaçları bakımından var olan ayrım, bu örgütlerde yöneticilerin hangi güdüyle hareket ettiklerini de etkiler. Mark Moore'un 1995'te ileri sürdüğü Kamu Değeri Kuramına (*Public Value Theory*) göre, kamu yöneticileri, başta yurttaşlar olmak üzere, kamu yönetiminin tüm paydaşları için maddi ve manevi birtakım faydaları kapsayan kamu değerini (*public value*) oluşturmaya ve artırmaya çabalarlar. Özel işletme yöneticilerinin temel güdüsü ise işletme ortaklarının elde ettikleri büyük ölçüde parasal olan değeri (kazancı, karı) artırmaktır. Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 2

⁴⁰ Irwan Taufiq Ritonga, *a.g.m.*, s. 409 vd.

⁴¹ *Demokratik düzen*, yurttaşların doğrudan veya temsilcileri aracılığıyla devlet yönetimine katıldıkları, devlet faaliyetleri hakkında bilgi talep ettikleri ve bu talebin karşılanmasının zorunlu görüldüğü siyasi ve toplumsal düzeni ifade etmektedir.

⁴² Irwan Taufiq Ritonga, *a.g.m.*, s. 412; Robert B. Denhardt, Janet V. Denhardt ve Tara A. Blanc, *a.g.e.*, s. 5 vd.; Andreas Bergmann, *a.g.e.*, s. 81-82; Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 22 vd.

verebilirlik ilkeleri bakımından devlet muhasebesi kadar güçlü bir vurguya sahip değildir.⁴³

İki örgüt türü arasında, gerçekleştirilen *faaliyetlerin ve yatırımların etkinlik (effectiveness) ve verimliliğinin (efficiency) değerlendirilmesi* bakımından da ayrım vardır.⁴⁴ Ticari işletmelerde etkinlik ve verimlilik, genellikle, satış miktarı ve kar gibi parasal ölçütlerle belirlenir. Kamu örgütlerinin verimliliğinin değerlendirilmesinde ise parasal ölçütlerin yanı sıra, kamu yararı, toplumsal ve çevresel etkiler ve dışsallıklar⁴⁵ gibi parasal olmayan ölçütler de dikkate alınır. Bu nedenle, özel örgütlerde, bir faaliyetin/yatırımın maliyetinin onun parasal getirisinden az olması verimlilik için genellikle yeterli görülürken, kamu yönetiminde ise verimlilik için bir faaliyetin/yatırımın maliyetinin onun parasal olan ve parasal olmayan getirisinden az olması beklenir.⁴⁶ Bu çerçevede, kamu örgütleri, özel örgütlerden farklı olarak, genellikle sadece verimliliğe göre değil, amaçlara usulüne uygun bir şekilde ulaşma düzeyini ifade eden etkinlik ve kanunilik (*public legitimacy*) ilkelerine göre de faaliyet gösterir. Bu yüzden, kamu örgütlerinde etkinlik ve verimlilik, ekonomik temelden çok, kamu yararının sağlanma düzeyine göre ölçülür.⁴⁷

Kamu örgütünün, onu özel örgütten ayıran önemli bir özelliği, *kamusallıktır (publicness)*. Bu kapsamda, kamu örgütünün sahipliğinin kamuya ait olması (*public*

⁴³ Irwan Taufiq Ritonga, *a.g.m.*, s. 413.

⁴⁴ İleride değinilecek olan bu kavramlardan *etkinlik*, kısaca, örgüt amaçlarının yerine getirilme düzeyi, *verimlilik*, kısaca, belirli bir maliyet düzeyinde üretilen mal ve hizmetlerin düzeyi ile ilişkilidir.

⁴⁵ Dışsallıklar (*externalities*), üretim ve tüketim faaliyetleri sonucunda oluşan birtakım fayda ve zararların, bu üretim ve tüketime dahil olmayanları da etkilemesi durumunu ifade eder. Bir üretim faaliyeti sonucunda ortaya çıkan çevre kirliliğinin insanları olumsuz etkilemesi bunun bir örneğidir. Birtakım dışsallıkların piyasa koşulları içinde fiyat mekanizması yoluyla kavranması mümkün değildir. Bu durumda, genellikle, ilgili kamu örgütlerinin düzenleyici (örneğin, çevre kirliliğini önleme amaçlı) faaliyetleri devreye girer. Bunun yanı sıra, eğitim ve sağlık gibi alanlardaki kamu hizmetleri, sadece bu hizmetlerden doğrudan faydalananları değil, toplumun genelini de olumlu etkileyen, dolayısıyla olumlu dışsallık ortaya çıkaran faaliyetlerdir. Hal G. Rainey, *a.g.e.*, s. 67-68.

⁴⁶ Irwan Taufiq Ritonga, *a.g.m.*, s. 413-414.

⁴⁷ Ursula Plesner, Lise Justesen ve Cecilie Glerup, "The Transformation of Work in Digitized Public Sector Organizations", *Journal of Organizational Change Management*, Volume: 1, No: 5, 2018, s. 1181.

ownership) ve örgütün işleyişinde piyasanın ekonomik mantığından (piyasanın işleyiş kurallarından) çok *siyasi süreçlerin etkili olması*, onu özel örgütten farklı kılar.⁴⁸ Bunun yanı sıra, kamu örgütleri, siyasi sorumluluk ilkesi gereğince, yürütme ya da yasama organı ile hukuken ilişkilidir.⁴⁹ Kamusalılık, kamu örgütünün yapısını özel örgütten belirli ölçülerde farklılaştırır. Nitekim kamu örgütlerinde üst-ast ilişkileri (hiyerarşi) ve örgüt kuralları daha yoğun ve belirgindir.⁵⁰ Kamu örgütlerinde merkezileşme ve biçimselleşme, özel örgütlere göre daha etkili bir yapısal özelliktir.⁵¹ Kamusalılığın devlet muhasebesi

⁴⁸ Hal G. Rainey, *a.g.e.*, s. 58 vd.; Koray Karasu, *a.g.e.*, 2001, s. 246; Kenan Sürgit, *Yönetimi Geliştirme Aracı Olarak Organizasyon ve Metot Hizmeti*, Ankara, Sevinç Matbaası, 1978, s. 39; Ursula Plesner, Lise Justesen ve Cecilie Glerup, *a.g.m.*, s. 1181. Kamusalılık kavramı, kamu örgütünü özel örgütten ayıran keskin bir ölçüt olarak değerlendirilmeyebilir. Karasu, kamu yönetiminin kurucu kavramlarından olan *kamu* ve *kamu örgütü*nün yeterince inceleme konusu olmadığından söz ederek, kamusalılık kavramının, 1980'lerde, örgüt kuramlarında kamu yararı kavramının yerine ikame edildiğini ifade eder. Yazar, Bozeman'ın kamusalılık hakkındaki görüşlerini ele alır ve onun, kavramın özel örgüt ile kamu örgütü arasında bir ayrımı göstermesinden çok, bu iki örgüt türünün farklı kamusalılık derecelerinde bulunduğunu, dolayısıyla, bunlar arasında kamusalılık bakımından var olan farkın, bir nitelik farkından çok, bir nicelik farkı olduğunu, bu farkın da örgütlerin siyasi otoriteden etkilenme, kamu politikalarına katkı ve toplum üzerindeki genel etki düzeylerine göre belirlendiğini ifade eden görüşlerine değinir. Koray Karasu, "Yeni 'Kamusal' Örgütler: Kamu Yararı Şirketleri", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 64, Sayı: 3, 2009, s. 130. 1980'den sonra kamu yönetimine işletmecî anlayışın hakim olduğuna değinen Karasu, özel örgütler ile kamu örgütleri arasında eşitlik kurulmak suretiyle, kamu örgütlerinin kamu yararı amacı merkezinde faaliyet gösterme anlayışından uzaklaştırılarak piyasaya açılması ve özerk kamu örgütleri kurularak idarenin bütünlüğünün parçalanması şeklindeki gelişmeleri dile getirir. Kamu örgütlerinin piyasaya açılması ve "biyreselleştirilmesi"nin hız kazanmasında, 1980'lerden itibaren kamu yönetiminde ön plana çıkan Yeni Kamu İşletmeciliği anlayışının etkili olduğundan söz eden yazar, bu dönemde kamusalılık düşüncesinin sorgulandığını, eleştirildiğini ve kamuda özelleştirme uygulamaları ve şirketleşme gibi yöntemlerle büyük ölçüde devre dışı bırakıldığını ifade eder. Koray Karasu, *a.g.e.*, 2004, s. 309.

⁴⁹ Koray Karasu, *a.g.e.*, 2004, s. 30.

⁵⁰ Hal G. Rainey, *a.g.e.*, s. 224 vd.

⁵¹ *Biçimselleşme (formalization)*, örgütün iş süreçlerine ve yapısal özelliklerine ilişkin kurallar ile ilişkilidir. Kavramın İngilizce karşılığına kaynaklık eden *formalize* fiili, "belirli bir biçim veya görünüm verme, "sembolik bir biçimde ifade etme ya da yeniden ifade etme" gibi anlamlar taşır. Dolayısıyla, *biçimselleşme*, "örgütsel yapı ve işleyiş belirli bir biçim verilmesi, onun belirli kurallar ve kalıplar çerçevesinde tanımlanması" anlamında kullanılabilir. Jones'un ifadesiyle, biçimselleşme, örgüt faaliyetlerinin, çalışan davranışlarının kontrolü yoluyla örgüt amaçlarına uygun bir şekilde yürütülmesini sağlayan yazılı kuralları ve standart işlem süreçlerini içerir. Gareth R. Jones, *Organizational Theory, Design, and Change*, USA, Pearson, 2013, s. 128. Biçimselleşmeden beklenen faydalar arasında, örgütün belirli kalıplar çerçevesinde faaliyet göstermesinin sağlanması ve karar verme süreçleri ve faaliyetlerin koordine edilmesinin kolaylaştırılması bulunmaktadır. Kamu örgütlerinde biçimselleşme düzeyinin özel örgütlere göre daha yüksek olması beklenir. Bunun nedeni, bu örgütlerin kamu yararını sağlamak için kamu kaynağı kullanarak faaliyet yürütmesidir. Kamu yararının muhatabı ve kamu kaynağının asli sahibi yurttaşlar olduğundan, yurttaşların temsilcisi de siyasi iktidar ve diğer siyasi kurumlar olduğundan, kamu örgütleri -özellikle demokratik düzende- ayrıntılı kurallara tabi tutularak kontrol edilir. Bir örgütün biçimselleşme düzeyinin yüksek olması, o örgütün yapısı ve işleyişine ilişkin kuralların ve iş süreçlerinin ayrıntılı olarak düzenlendiği, çalışan davranışlarının belirli kalıplar içinde şekillendirildiği ve dolayısıyla, örgütün iç ve dış değişimlere karşı tepki verme düzeyini ifade eden *esnekliğin* görece az olduğu anlamına gelir. Biçimselleşme, kendini, personel alımında, görev tanımlarının, davranış kurallarının, iş kurallarının ve iş süreçlerinin belirlenmesinde, hizmet içi eğitim vb. faaliyetlerde gösterir.

üzerindeki etkisi, ileride görüleceği üzere, bu muhasebe türünün özel muhasebeye göre daha ayrıntılı kurallar çerçevesinde işlemesidir. Benzer şekilde, devlet muhasebesini yürüten muhasebe birimleri de özel muhasebe birimlerine göre daha belirgin üst-ast ilişkileri ve kurallar çerçevesinde faaliyet gösterir. Özel muhasebe alanının şekillenmesinde muhasebe meslek mensupları ve onları temsil eden örgütler görece daha etkili iken, kamusallığın geçerli olduğu devlet muhasebesi alanı, siyasi süreçler çerçevesinde devlet tarafından şekillendirilmektedir. Kamusalılık, kamu örgütlerinde kar amacının bulunmayışı ve kamu örgütlerinin yasamanın koyduğu kurallar çerçevesinde işlemek zorunda olduğu hususları yönünden ele alınırsa, Akçay'ın da vurguladığı gibi, bu iki husus, plan, bütçe, hesap verme sorumluluğu ve kamusal faaliyetlerin değerlendirilmesi gibi konularda işlevler üstlenen devlet muhasebesini özel muhasebeden ayırır.⁵²

İki örgüt türü arasında, harcamalara ilişkin *karar verme süreçleri* bakımından da bir ayrım olduğu söylenebilir. Bu ayrım, harcama süreçlerinde önemli bir bilgi kaynağı ve denetim dayanağı rolü üstlenen muhasebenin işlevini de belirler. Bandy'ye göre, bir ticari işletmenin yöneticisinin para harcama konusunda vereceği kararın ölçütü, genellikle, basit bir sorudan ibarettir: “Harcanan bu para, şimdi ya da gelecekte daha fazla para kazandıracak mı?” Yanıt “evet” ise, para harcanmasına karar verilebilir. Buna karşılık, bir kamu yöneticisinin para harcama kararı verebilmek için daha fazla soruya

⁵² Serkan Akçay, “Kamu Mali Yönetiminde Devlet Muhasebesinin Rolünün Etkinleştirilmesi Çabaları ve Bütünleşik Yeni Devlet Muhasebesine Geçiş”, *International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies*, Volume: 3, Issue: 3, 2017, s. 164. Karasu, kamu örgütleri ile kamu hizmetlerinin yürütülmesi arasında organik bir ilişki kurar. Buna göre, toplumsal bir ihtiyacı karşılamak üzere faaliyette bulunan kamu örgütlerinin tüm bu faaliyetleri, kamu hizmetidir. Koray Karasu, *a.g.e.*, 2004, s. 92. Bu durumda, konusu kamu örgütleri olan devlet muhasebesi, kamu hizmetlerinin yürütülmesine katkı sağlar. Aşağıda ele alınacağı üzere, 1980’lerden sonra, neoliberal politikaların etkili olduğu reformlar kapsamında, devlet muhasebesinde, özel muhasebe standartlarından ve kurallarından esinlenilerek tahakkuk esaslı düzene geçilmeye başlanması, devlet muhasebesinin kamu hizmetlerinin yürütülmesine olan katkısını artırmak amacıyla mı yoksa kamu yönetimi alanının ulusal ve uluslararası düzeyde piyasaya açılmasını kolaylaştırmak amacıyla mı gerçekleştirildiği, ayrı bir tartışma konusu olarak incelenmeye değer bir konudur.

“evet” yanıtı vermesi gerekir: “Bu harcama kurallara uygun mu?”, “harcamayı karşılayacak yeterli ödenek var mı?” ve “harcama karşılığında elde edilecek faydaya değer mi?” Karar verme süreçlerindeki bu ayrım, paranın bu iki örgüt türü açısından farklı anlamlar taşıdığını da göstermektedir. Özel işletmelerde, karlılık çerçevesinde bir *amaç* olan para, kamu örgütlerinde, kamu hizmetlerinin yürütülmesi için kullanılan bir *araçtır*.⁵³ Paranın işlevindeki bu farklılıktan dolayı, özel muhasebe ve devlet muhasebesinin karar verme süreçlerindeki işlevi de farklılaşır. Özel muhasebe, bu süreçleri karlılığı sağlamak bakımından desteklerken, devlet muhasebesi, bu süreçleri öncelikle hukuka uygunluğun ve kamu yararının sağlanması bakımından destekler.

C. İlgililerine ve Uygulanan Muhasebe Düzenine Göre Özel Muhasebe ile Devlet Muhasebesi

İki örgüt türü arasında var olan ayrımın sonucunda, iki muhasebe türü arasında *ilgilileri ve uygulanan muhasebe düzeni* bakımından da farklılıklar ortaya çıkar.

Özel muhasebe ve devlet muhasebesinin bilgi sunduğu kesimlerin kapsamı, yani, *ilgilileri*, farklıdır. Devlet muhasebesinin ilgilileri, özel muhasebeninkine göre daha geniş ölçekte ve daha fazla sayıdadır. Yurttaşlar, kamu yöneticileri, kamu yönetimine çeşitli şekillerde kaynak sağlayanlar, siyasi, ekonomik ve toplumsal baskı grupları ve uluslararası siyasi ve ekonomik kurumlar ve diğer devletler devlet muhasebesinin ilgilileri arasında iken, özel muhasebenin ilgilileri, çoğu zaman, işletme yöneticileri, ortaklar, yatırımcılar ve duruma göre bazı kamu örgütlerinden ibarettir.⁵⁴

İki muhasebe türü arasında, *uygulanan muhasebe düzeni* bakımından da farklılık bulunmaktadır ya da en azından devlet muhasebesinde tahakkuk esasının tam olarak

⁵³ Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 22 vd.

⁵⁴ Torbjörn Tagesson, *a.g.m.*, s. 5-6.

uygulanmaya başlandığı yakın zamana kadar farklılık bulunmaktaydı.⁵⁵ Devlet muhasebesinde yakın zamana kadar ağırlıklı olarak nakit esasının uygulanmasına karşılık, özel muhasebede, önceden beri, tahakkuk esası uygulanmaktadır.⁵⁶ Tahakkuk esasının ayırıcı özelliği, ekonomik faaliyetlerin, ileride örnek üzerinden açıklanacağı üzere, bir nakit hareketine yol açsa da açmasa da muhasebeye konu edilmesidir. Böylelikle, gelecekte elde edilecek gelirler ya da gelecekte yapılacak harcamalar ve taahhüt altına girilen yükümlülükler gibi işlem anında nakit hareketi ile ilişkili olmayan hususlar da muhasebe hesaplarında gösterilir. Bunun sonucu, yani, tahakkuk esasının muhasebeye kattığı değer, daha kapsamlı ve ayrıntılı bir mali bilginin üretilmesidir.

Tahakkuk esası, ilk olarak, özel muhasebe için geliştirilmiştir ve bu yüzden, ticari işletme faaliyetlerine uygun olduğu kabul edilmiştir. Bu kabulün temelinde, özel örgütler ile kamu örgütleri arasında, gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlere ilişkin karar verme ve uygulama süreçleri bakımından ayırım olduğu varsayımı yatar. Bu görüşe göre, tahakkuk esası, kar elde etmek için faaliyet gösteren ticari işletmelerin muhasebesi için geliştirilmiştir. Çünkü bu işletmelerde, elde edilen gelirler ile faaliyetlerin maliyetleri karşılaştırılarak kar/zarar hesaplanır. İşletme verimliliğinde önemli bir gösterge olarak kabul edilen kar/zarar da tahakkuk esaslı muhasebenin ürettiği kapsamlı mali bilgi sayesinde kolayca belirlenir. Kamu örgütlerinde temel amaç kamu hizmetleri yoluyla kamu yararını sağlamak olduğundan, bu örgütlerin faaliyetlerinin değerlendirilmesinde kar/zarar değil, ortaya çıkan toplumsal sonuçlar dikkate alınır. Ayrıca, bu örgütler, bütçe

⁵⁵ Uygulanan muhasebe düzeni konusunda, alanyazında, *nakit esası*, *uyarlanmış nakit esası*, *uyarlanmış tahakkuk esası* ve *tahakkuk esası* olmak üzere dört ana türden söz edilir. Bu çalışmada, sadece, nakit ve tahakkuk esasları ele alınmakta, bunların her ikisinin çeşitli özelliklerinin bir araya getirilmesiyle ortaya çıkan uyarlanmış nakit ve uyarlanmış tahakkuk esaslarına ayrıca değinilmemektedir.

⁵⁶ Necdet Sıtkı Yakupçebioglu, “Public Sector Accounting Reform in Turkey: Moving Cash to Accrual Accounting”, *Public Financial Management Reforms in Turkey: Progress and Challenges, Volume 2* (Ed. Halis Kırıl ve Tekin Akdemir), Singapore, Springer, 2020, s. 185. Arapçada “doğru ve gerçek olma” anlamına gelen *hakk* kelimesine dayanan *tahakkuk*, “gerçekliğini onaylama, kesinleşme” anlamına gelir. Etimoloji Türkçe, <https://www.etimolojiturkce.com/arama/tahakkuk> (14.03.2024). Muhasebede *tahakkuk etme*, bir ekonomik faaliyetin, nakit hareketine (para ödemesi veya tahsilatı) yol açsın ya da açmasın, ortaya çıkmasını, gerçekleşmesini, dolayısıyla, muhasebeye konu olacak bir nitelik kazanmasını ifade eder.

ve hukuk kuralları çerçevesinde faaliyet yürüttüğünden, kamu gelirlerinin elde edilmesi ve kamu giderlerinin yapılmasına ilişkin işlemlerde öncelik, ekonomik hususlardan çok, bütçeye ve hukuk kurallarına uygunluğun sağlanmasına verilir. Kamu örgütlerinin bu ayırıcı özellikleri nedeniyle, devlet muhasebesi, tarihi gelişim sürecinde, nakit esası merkezinde şekillenmiştir. Bu doğrultuda, devlet muhasebesi, daha çok, bütçe nakit hareketlerinin izlenmesinde ve bunların hukuka uygunluğunun kontrolünde işlev üstlenmiştir. Dolayısıyla, devlet muhasebesinde, uzun bir süre [2000'lere kadar], nakit esası, tahakkuk esasına göre daha öncelikli bir yere sahip olmuş ve birçok ekonomik analizin de temelini oluşturmuştur.⁵⁷

D. Özel Muhasebe ile Devlet Muhasebesi Ayrımındaki Belirsizleşme

İki örgüt türü arasındaki ayrıma dayalı olarak özel muhasebe ile devlet muhasebesi arasındaki farklılıklar böylece ele alındıktan sonra, son olarak, bu iki muhasebe türü arasındaki ayrımın zaman içerisinde belirsizleştiği de ileri sürülebilir. Bunun gerekçesi olarak, 1980'lerden itibaren, neoliberal politikalar çerçevesinde birçok ülkede gerçekleştirilen kamu yönetimi reformlarının⁵⁸ iki örgüt türünün birbirine benzer olduğu yönündeki varsayımı gösterilebilir. Zengin, bu dönemde etkili olan Yeni Kamu İşletmeciliği gibi yaklaşımlar çerçevesinde, özel örgütler/saf piyasa örgütleri ile kamu örgütleri arasında bunların işleyişleri bakımından benzerlik olduğu, dolayısıyla, her iki örgüt türünün de piyasa koşullarına göre faaliyet gösterme anlayışı ve yönetim teknikleri

⁵⁷ Durdane Küçükaycan, “Kamu Mali Yönetiminde Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Bütçeleme Sistemi Üzerine Değerlendirmeler”, *Sosyal ve Beşeri Bilimler: Metodoloji, Araştırma ve Uygulama* (Ed. Ayşe Özcan Buckley), Lyon, Livre de Lyon, 2022, s. 185 vd.

⁵⁸ *Kamu yönetiminde reform*, devletin niteliğini, yapısını ve işlevlerini etkileyen bilinçli, planlı ve köklü değişiklikleri ifade eder. S. Mustafa Önen ve Mehmet Seyda Ozan, “Kamu Yönetimi Reformlarının Dönüşümü”, *Troyacademy International Journal of Social Sciences*, Volume: 6, Issue: 2, 2021, s. 522. Bu çalışmada, neoliberal kamu yönetimi reformlarının düşünsel çerçevesi ile Yeni Kamu İşletmeciliği, aksi belirtilmedikçe aynı anlamda ele alınacaktır. Övgün, devletin geçmişten gelen dönüşüm sürecinde bugün, küreselleşme olgusuna ve neoliberal düşünceye dayanan ekonomik bir nitelik olduğunu, sermaye birikiminin devamını amaçlayan bu dönüşümün kamu yönetiminde Yeni Kamu İşletmeciliğinde somutlaştığını ifade eder. Barış Övgün, *Türkiye’de Kamu Yönetiminin Dönüşümü*, Ankara, Nika Yayınevi, 2022, s. 35.

bakımından birlikte ele alınması gerektiği iddialarının ön plana çıktığından söz eder.⁵⁹ Karasu, sözü edilen anlayış çerçevesinde gerçekleştirilen reformların genel niteliğine değinir. Kamu örgütlerinin belirli ölçülerde özel işletmeler gibi değerlendirilmesi ve yönetilmesi gerektiği savunusu kapsamında gerçekleştirilen kamu yönetimi reformları, kamu hizmetlerinin (temel nitelikli hizmetler de dahil) işletme yönetimi çerçevesinde yürütülebileceği varsayımıyla, bu yönetim alanındaki birçok anlayışın ve tekniğin kamu yönetimine uygulanmasını hedeflemiştir.⁶⁰ Karasu, kamu örgütlerinin, özellikle 1980’den sonra, özel hukuka tabi bir şekilde faaliyet göstermesinin yaygınlaştığına değinerek, bu örgütlerin, kamu hukukuna tabi ve kamu mülkiyetinde olma, kamu yararı amacı gütmeye ve kamu personeli eliyle kamu hizmeti sunma şeklindeki asli unsurlarının zaman içerisinde aşıldığını ifade eder.⁶¹ Bu doğrultuda, 1980’lerden itibaren, kamu örgütlenmesinde, kanuni bir ussallık anlayışı yerine, işletmeciler bir ussallık anlayışı etkili olmaya başlamıştır. Özel örgütler ile kamu örgütleri arasında kurulan eşitlik temelinde, kamu örgütlerinin kamu yararı amacından uzaklaştırılarak piyasa koşullarına tabi bir şekilde faaliyet göstermesi gerektiği görüşünün ön plana çıkması, özerk ve bağımsız kamu örgütleri oluşturularak kamu yönetiminin bütünlüğünün bozulması ve kamu örgütlerinin adeta bireyselleştirilmesi, bu örgütlerin temel niteliklerini aşındıran gelişmeler olmuştur.⁶² Bu çerçevede, iki örgüt türünün birbirine benzeş(tiril)melerinin muhasebe alanına yansımaları arasında, işletme yönetimi için geliştirilmiş olan özel

⁵⁹ Ozan Zengin, *a.g.e.*, s. 170.

⁶⁰ Koray Karasu, “İnceleme Alanı Olarak Kamu Örgütleri”, *Kamu Yönetimi Dünyası*, Yıl: 5, Sayı: 19, Temmuz-Eylül 2004, s. 10; Koray Karasu, “Sağlık Hizmetlerinin Örgütlenmesinde Kamu-Özel Ortaklığı”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 66, No: 3, 2011, s. 227. Parasalcılık ve Arz Yanlı Ekonomi Kuramları üzerine inşa edilen neoliberal ekonomi anlayışı, 1970’lerde yaşanan stagflasyon (ekonomik durgunlukla birlikte enflasyon) zemininde güçlenmiştir. Yaşanan stagflasyon, devletin ekonomide Keynesyen politikalar çerçevesinde artan ağırlığının sorgulanmasının bir gerekçesi olmuştur. Bu sorgulama kapsamında, neoliberal ekonomistler, devletin küçültülmesini ve piyasalarda serbestliğin artırılmasını savunmuşlardır. Cihan Yüksel, “Paradigma Dönüşümleri ve Bütçe Sistemleri Arasındaki İlişki Çerçevesinde Türkiye”, *Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 28, Ekim 2021, s. 45.

⁶¹ Koray Karasu, *a.g.m.*, 2009 s. 129.

⁶² Koray Karasu, *a.g.e.*, 2004, s. 309.

muhasebe standartlarının ve kurallarının (başta tahakkuk esası olmak üzere) devlet muhasebesinde de uygulanmaya başlanması ve dolayısıyla, iki muhasebe türünün, aralarında var olan ayrımlara rağmen, ortak standartlar ve kurallar çerçevesinde birbirine yakınsamasının olduğu söylenebilir.

E. Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi, Bugünkü Anlamı ve İçeriği: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Geçiş

Devlet muhasebesi, kamu örgütlerinin faaliyetleri, varlıkları ve yükümlülüklerine ilişkin bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, çözümlenmesi, yorumlanması ve böylece üretilen mali bilginin raporlanmasını sağlayan bir bilgi sistemidir.⁶³ Bu bakımdan, devlet muhasebesinde, kamusal faaliyetlerden kaynaklanan etkilerin kaydedilmesi ve sonuçlarının raporlanmasıyla üretilen mali bilgilerin, bu bilgilere ihtiyaç duyan kullanıcılara doğru, güvenilir ve kaliteli bir şekilde sunulması önem taşır.⁶⁴

Devlet muhasebesi, bugünkü anlamını ve içeriğini tarihi bir gelişim sürecinin sonunda kazanmıştır.⁶⁵ Devlet muhasebesinin, ilk ortaya çıkışından başlayıp aşağı yukarı

⁶³ Erkan Karaarslan, *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*, Ankara, TÜMOB Yayınları, No: 276, 2005, s. 1.

⁶⁴ Durdane Küçükaycan, *a.g.m.*, 2022, s. 177.

⁶⁵ Daha önce de ifade edildiği üzere, muhasebenin tarihi kökeni, Mezopotamya bölgesinde yaklaşık altı bin yıl kadar önce ortaya çıkan ve üretim fazlasının depolanması ve dağıtımıyla şekillenen devlet benzeri siyasi ve toplumsal örgütlenme ile ilişkilendirilebilir. *Devlet* olgusunun tarihte ilk ne zaman ortaya çıktığı ve zaman içinde ne gibi anlamlar kazandığı ayrı bir tartışma konusudur. Bu çalışmada, muhasebenin tarihi kökenini açıklamak bakımından sözü edilen “devlet (benzeri)” nitelemesi, ekonomik faaliyetlerin ve toplumun düzenlenip kontrol edilmesini ve hiyerarşik (yönetici-yönetilen ayrımına dayalı) bir örgütlenmeyi ifade eder. Yoffee, bu dönemde ortaya çıkan örgütlenmenin özellikleri arasında, kentlerde nüfusun yoğunlaşmasını, kent ve kır arasında ekonomik bağlantıların kurulmasını, sulama kanallarının açılmasını, yazının kullanılmasını, kent merkezlerinde büyük tapınakların vd. yapıların inşa edilmesini ve ekonomik ve toplumsal farklılaşma ve sınıflaşmanın ortaya çıkmasını sayar. Norman Yoffee, “Political Economy in Early Mesopotamian States”, *Annual Review of Anthropology*, Volume: 24, 1995, s. 284-285. Bu dönemde var olan merkezi yönetim ve toplumsal iş bölümü çerçevesinde, üretim faaliyetlerinden elde edilen ürünlerin belirli yerlerde toplanması ve dağıtılması söz konusu olmuştur. Depolama ve dağıtım faaliyetlerinin takibi için yapılan kayıt ve raporlama işleri, yazının icadını sağlayan önemli gerekçelerden biri olduğu gibi, muhasebe faaliyetinin de ilk örnekleri arasındadır. Bu muhasebe faaliyetinin dönemin siyasi yapılanmasının amaçlarına uygun olarak gerçekleştirilmesi de devlet muhasebesinin ilk örneği olarak gösterilebilir.

20. yy.'a kadarki temel işlevi, devletin gelir ve giderlerine ilişkin nakit hareketlerinin kaydedilmesi ve raporlanması olmuştur. Bu süreçte, 1215'teki Magna Carta Belgesi,⁶⁶ bütçe hakkının ve devlet muhasebesinin gelişimi bakımından sembolik bir dönüm noktası olarak kabul edilebilir. Zira, bu dönemden sonra İngiltere'de ve daha sonra diğer Batılı ülkelerde *devlet bütçesi*, siyasi, hukuki ve ekonomik bir belge olarak önem kazanmaya başlamış, bu da bütçe kapsamında gerçekleştirilen işlemlerin kaydedilmesini ve raporlanmasını sağlayan devlet muhasebesinin önemini artırmıştır.

Devlet muhasebesinin bugünkü anlamıyla ortaya çıkışında, 15. yy.'da *kameral muhasebe sisteminin* önemli bir rolü bulunmaktadır. Başlarda kraliyete (merkezi yönetime) ait nakit varlıkların takibi için uygulanan sistem, 18. yy.'a doğru, gelir ve giderlerin sınıflandırılması, personel hareketlerinin izlenmesi gibi hususlarla geliştirilmiş, sistem, gelecekte elde edilecek gelirlerin ve yapılacak giderlerin de hesaba alınmasıyla tahakkuk esasına doğru gelişmeye devam etmiştir. Sonraları *constante* ve *logismografi* sistemleriyle süren gelişmeler, 20. yy.'a gelindiğinde, tahakkuk esasının yaygın olarak uygulanmaya başlamasıyla bugünkü duruma ulaşılmıştır.⁶⁷ Çağdaş muhasebe görüşü çerçevesinde şekillenen *constante* ve *logismografi* sistemlerinde, bütçe hesaplarının yanı sıra, gelir ve gider tahakkuk hesapları ve devlet mallarına ilişkin hesaplar da tutulmaya başlandığından,⁶⁸ bu sistemlerin devlet muhasebesinde bugün yaygın olarak uygulanan

⁶⁶ İngiltere'de merkezi otoritenin sahibi olan kral ile yerel otorite sahipleri arasında imzalanan Belge'nin özelliği, kralın vergi toplama ve harcama yapma gibi mali işlemleri üzerinde yerel otorite sahipleri lehine bir onaylama ve kontrol mekanizması getirmesiydi. Belge, merkezi otoriteyi sınırlayıcı hükümler içerdiğinden, demokrasinin gelişiminde de önemli bir dönüm noktası olarak kabul edilir.

⁶⁷ Özhan Çetinkaya, "Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye'de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi", *İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 46. Seri, 2004, s. 86-87. Kameral muhasebe sisteminde sadece devlete ait nakit hareketleri izlenebilirken, devletin alacaklarına, borçlarına ve mallarına ilişkin hareketlerin izlenmesi genel olarak imkân dışı kalmıştır. Murat Serçemeli, *Devlet Muhasebesi Kavramı, Türkiye'deki İşleyişi ve Erzurum Defterdarlığı, Narman Malmüdürlüğü'nde Bir Uygulama*, Erzurum, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2010, s. 12 vd.

⁶⁸ Erkan Karaarslan, "Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 54, Temmuz-Eylül 2004, s. 40.

tahakkuk esasına geçişi sağlayan ara çözümler olduğu söylenebilir.⁶⁹ 20. yy. boyunca, gelişimine tahakkuk esasına geçiş çerçevesinde devam eden devlet muhasebesi, yine de son zamanlara dek, daha çok, devletin bütçe nakit hareketlerine odaklı bir şekilde işlemeye devam etmiş,⁷⁰ dolayısıyla, devlet muhasebesinde, tahakkuk esaslı hesapların etkin bir şekilde kullanılması ve devletin varlıklarının ve yükümlülüklerinin muhasebe hesapları ile ilişkisinin kurulması, özel muhasebedeki kadar güçlü olmamıştır.

20. yy.'a gelindiğinde, devlet muhasebesinde gelişim sağlanan başlıca konulardan biri, yüzyılın sonlarına doğru tahakkuk esasının yaygın bir şekilde ve tam olarak uygulanmaya başlamasıdır. Bundan söz edilmeden önce, nakit ve tahakkuk esaslarının, üretilen mali bilginin kapsamına etkileri bakımından, bir örnek üzerinden açıklanmasında fayda vardır.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, tahakkuk esasında, nakit esasına göre, kamu yönetiminin mali bilgisi daha kapsamlı ve ayrıntılı olarak üretilir. Bunun nedeni, nakit esasında, daha çok, bütçe nakit hareketlerinin muhasebeleştirilmesi, tahakkuk esasında ise bunun yanı sıra, nakit hareketine yol açmayan diğer faaliyet ve işlemlerin de muhasebeye konu edilmesidir. Bandy'nin ifadesiyle, tahakkuk esasının nakit esasına göre avantajı, örgütün ekonomik durumunun tam bir resminin ortaya konulabilmesidir.⁷¹ Bu iki esas arasında mali bilgi üretimi bakımından var olan ayrım,

⁶⁹ Bu sırada, Osmanlı Devleti'nde, 15. yy.'ın sonlarından Devlet'in aşağı yukarı son dönemine kadar *merdiven kayıt yöntemine* göre yürütülen devlet muhasebesi düzeni, öncelikle devletin hazine (nakit) yönetimi odaklı olmuş, bununla birlikte, birtakım gelirler, giderler ve ücretlerde (örneğin cizye gelirlerinin yıl başında hesaplanıp yükümlüsüne bildirilmek üzere muhasebede tahakkuk ettirilmesi) tahakkuk esası uygulanmıştır. Oktay Güvemli ve Batuhan Güvemli, "Osmanlı Devlet Muhasebesinde Kayıt Düzeni ve Defter Sistemi", *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 9, 2015, s. 20 vd.

⁷⁰ 2000'lerin başlarına kadar, dünyada birçok ülkede nakit esaslı devlet muhasebesi uygulanmıştır. OECD, *Accrual Accounting and Budgeting Practises in Member Countries: Overview*, Paris, PUMA/SBO(2000)11/REV3, s. 3-4'ten aktaran, Özhan Çetinkaya, *a.g.m.*, s. 87-88.

⁷¹ Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 293. Nakit esası ile tahakkuk esası arasındaki ayrım, uygulamada, her iki esasın da belirli ölçülerde bir arada yürütülmesi nedeniyle, bu kadar belirgin değildir. Başka bir anlatımla, temelde nakit esasının uygulandığı bir muhasebe düzeninde, nakit hareketi içermeyen kamu varlık ve yükümlülükleri ve kamusal faaliyetler de belirli ölçülerde kaydedilip raporlanır. Tahakkuk esasının üstünlüğü, nakit hareketi içeren ve içermeyen faaliyetlerin tümünün kaydedilmesinden ve bunların aynı muhasebe düzeni içinde sistemli ve kapsamlı olarak raporlanmasından kaynaklanır.

aşağıda çeşitli ekonomik faaliyetlerin muhasebe kayıtlarının yer aldığı bir örnek üzerinden açıklanabilir. Örnekte, bu faaliyetler, nakit esasına ve tahakkuk esasına göre ayrı ayrı muhasebeleştirilecek ve sonuçta ortaya çıkan mali bilgiler değerlendirilecektir.

Faaliyetler şu şekildedir:

(1) Hazine ve Maliye Bakanlığı, ocak ayında, (Z) kişisine, verdiği gelir vergisi beyannamesine istinaden, 100 TL gelir vergisi tahakkuk ettirmiştir.

(2) Bakanlık, mart ayında 50 TL kırtasiye malzemesi satın almıştır.

(3) (Z), haziran ayında, gelir vergisi borcunun tamamını Bakanlık veznesine⁷² nakit olarak ödemiştir.

(4) Bakanlık, temmuz ayında, bir hizmet binası için kiralama sözleşmesi imzalamış, sözleşmede 500 TL kira bedelinin aralık ayında ödeneceği hükme bağlanmıştır.

(5) Bakanlık, aralık ayında hizmet binası kirasını ödemiştir.

Görüldüğü üzere, (2), (3) ve (5) no.lu faaliyetler, nakit hareketi içermektedir. Yani, bu faaliyetler sonucunda Bakanlık nakit olarak gelir elde etmekte veya gider yapmaktadır. Bu faaliyetler, nakit esasına göre şöyle muhasebeleştirilir:⁷³

Faaliyetin Niteliği	Borçlu Hesap	Tutarı	Alacaklı Hesap	Tutarı
(2) Kırtasiye malzemesi alımı	830 Bütçe Giderleri	50	835 Gider Yansıtma	50
(3) Gelir vergisi tahsilatı	805 Gelir Yansıtma	100	800 Bütçe Gelirleri	100
(5) Kiranın ödenmesi	830 Bütçe Giderleri	500	835 Gider Yansıtma	500

Tablo 2: Nakit Esasına Göre Yapılan Muhasebe Kayıtları

Bu kayıtlar sonucunda üretilen mali bilgi, vergi tahsilatından kaynaklanan toplam 100 TL bütçe geliri elde edilmesi ve kırtasiye malzemesi alımı ve kiralamadan kaynaklanan toplam 550 TL bütçe gideri yapılmasından ibarettir.

⁷² Vergiler, genel olarak, vergi daireleri tarafından tahsil edilir. Bununla birlikte, örneği basitleştirmek adına, verginin Bakanlık muhasebe birimi tarafından tahsil edildiği varsayılmıştır.

⁷³ Muhasebe kayıtları, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne (RG: 27.12.2014, 29218 Mük.) göre yapılmıştır.

Tahakkuk esasında, (2), (3) ve (5) no.lu faaliyetlerin yanı sıra (devlet muhasebesinde tahakkuk esası, nakit esasını da içerecek şekilde uygulanmaktadır), işlem anında (gelir vergisi beyannamesi verilmesi ve kira sözleşmesi imzalanması) nakit hareketine yol açmayan (1) ve (4) no.lu faaliyetler de muhasebe kayıtlarına konu edilir (nakit esasına göre yapılan kayıtlar, *italik* olarak, tahakkuk esasına göre yapılan kayıtlar ise **kalin** vurguyla gösterilmiştir):

Faaliyetin Niteliği	Borçlu Hesap	Tutarı	Alacaklı Hesap	Tutarı
(1) Gelir vergisi tahakkuku	120 Gelirlerden Alacaklar	100	600 Gelirler	100
(2) Kırtasiye malzemesi alımı	150 Demirbaşlar <i>830 Bütçe Giderleri</i>	50 50	102 Banka <i>835 Gider Yansıtma</i>	50 50
(3) Gelir vergisi tahsilatı	100 Kasa <i>805 Gelir Yansıtma</i>	100 100	120 Gelirlerden Alacaklar <i>800 Bütçe Gelirleri</i>	100 100
(4) Hizmet binası kiralama sözleşmesi	630 Giderler	500	381 Gider Tahakkukları	500
(5) Kiranın ödenmesi	381 Gider Tahakkukları <i>830 Bütçe Giderleri</i>	500 500	102 Banka <i>835 Gider Yansıtma</i>	500 500

Tablo 3: Tahakkuk Esasına Göre Yapılan Muhasebe Kayıtları

Bu muhasebe kayıtları sonucunda üretilen mali bilgi, nakit esasına göre üretilen mali bilginin yanı sıra, kasaya 100 TL girdiği, banka hesabından 50 TL çıktığı, 50 TL’lik demirbaş malzeme alındığı, dönem içinde 100 TL gelir vergisi tahakkuku gerçekleştiği ve daha sonra bu verginin tahsil edildiği, dönem içinde 500 TL borç tahakkuku gerçekleştiği ve daha sonra bu borcun ödendiği, dönem sonunda toplam 100 TL *faaliyet geliri* ve 500 TL *faaliyet gideri*⁷⁴ gerçekleştiği bilgilerini de içerir. Görüldüğü gibi, tahakkuk esası, daha kapsamlı ve ayrıntılı bir mali bilgi üretmiştir.

⁷⁴ *Bütçe geliri/gideri*, bütçeler ve diğer mevzuatla gelir/gider olarak tanımlanmış ve nakit esasına göre nakit girişi/çıkışı gerçekleşmiş işlemleri kapsar. *Faaliyet geliri/gideri* ise nakit hareketi niteliğinde olsun ya da olmasın kamu örgütünün *öz kaynaklarını* (varlıkları ile yabancı kaynakları arasındaki farkı) artıran/azaltan

Tahakkuk esasının kamu yönetimine kattığı önemli bir değer, kamu kaynağının kullanımının daha geniş bir çerçevede değerlendirilmesine imkan sağlamasıdır. Örnekte gösterildiği üzere, tahakkuk esasıyla elde edilen mali bilgi, kamu kaynağı ile bu kaynağın kullanıldığı kamusal faaliyetler arasında güçlü bir ilişki kurulmasını sağlar. Dolayısıyla, tahakkuk esasına geçiş, kamu yönetiminin mali durumunun daha bütünlüklü bir şekilde ortaya konulmasında ve performansının ölçülmesinde önemli bir rol üstlenir. Küçükaycan'ın değindiği üzere, nakit esasında üretilen mali bilgi sadece bütçe gelir ve giderlerine ilişkin nakit hareketlerini içerdiğinden, kamu kaynağının kullanımı ile bu kullanımın sonuçları arasında muhasebe kayıtları çerçevesinde tam bir ilişki kurulamaz ve bu durum kamu kaynağının yönetiminde ve kontrolünde zafiyete yol açabilir. Tahakkuk esasında, *programlar*⁷⁵ kapsamında yürütülen kamu hizmetlerinin maliyetinin ölçülmesi, kamu varlık ve yükümlülüklerinin takibi, kamu örgütlerinin mali durumunun ve performansının ayrıntılı ve doğru olarak görülmesi ve kamu örgütlerinin tümünü kapsayan mali tabloların hazırlanması mümkün olur. Bu imkan çerçevesinde de maliyete ve fiyatlama ile ilişkin hesaplamalarda, kamu satın alımlarında ve *kamu politikalarının*⁷⁶ kaynak kullanımı yönünden isabetli ve uzun vadeli olarak değerlendirilmesinde önemli kazanımlar elde edilir. Bu kazanımlar, kamu yönetiminde saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanmasına ve performans ölçümünün gerçekleştirilmesine de yardımcı olur.⁷⁷ Bugün tahakkuk esası temelinde şekillenen devlet muhasebesinden beklenenler, karar verme süreçlerinde kullanılmak üzere güvenilir bilgi üretmesi, kamu hesapları

nitelikteki geliri/gideri ifade eder. Örneğin, bir kamu idaresinin kasa hesabına karşılıksız bağış niteliğinde para yatırılması hem bütçe geliri hem de faaliyet geliri niteliğindeyken, bir verginin tahakkuk ettirilmesi, bu vergi tahsil edilmediği sürece sadece faaliyet geliri niteliğindedir.

⁷⁵ *Program*, bütçede kamu hizmetlerine ve kamu idarelerine ödenek tahsis edilirken dikkate alınan, kamu idarelerinin amaç ve hedefleriyle uyumlu olarak bir araya getirilen kamusal faaliyetler grubudur.

⁷⁶ *Kamu politikaları*, kamu örgütlerinin ve kamu görevlilerinin, devletin hukuki yetkilerine dayanarak herhangi bir alanda gerçekleştirdikleri her türlü eylem ve işlemi ifade eder. A. Argun Akdoğan, "Türkiye'de Kamu Politikası Disiplininin Tarihî İzleri", *Türkiye'de Kamu Yönetimi ve Kamu Politikaları* (Ed. Filiz Kartal), Ankara, TODAİE Yayınları, No: 357, 2011, s. 77.

⁷⁷ Durdane Küçükaycan, *a.g.m.*, 2022, s. 180-181.

aracılığıyla bütçe gelirlerine ve giderlerine ilişkin olarak bir belge düzeninin oluşturulması, kamu hizmeti maliyetlerinin belirlenmesi, kamusal faaliyetlerin uygulama sonuçlarına ve performansına ilişkin bilgilerin üretilmesi, bütçe gelirlerinin ve giderlerinin kontrolüne ve bu alanda geleceğe ilişkin tahminlerin oluşturulmasına yardımcı olması ve kamuoyunun devlet yönetimine ilişkin olarak düzenli ve anlaşılabilir bir şekilde bilgilendirilmesidir.⁷⁸

Tahakkuk esasının üretilen mali bilginin kapsamı bakımından sağladığı faydalar, devlet muhasebesinin kamu örgütleri için üslendiği işlevin önemini de artırmaktadır. Bununla birlikte, devlet muhasebesinde tahakkuk esasına geçişin henüz tam anlamıyla gerçekleşmediği söylenmelidir. Çünkü, tahakkuk esasının uygulanması, kamusal faaliyetler, varlıklar ve yükümlülüklerin, bunların muhasebeleştirilmesi için, kapsamlı ve sürekli olarak takip edilmesini gerektirmektedir. Bu gereklilik de kamu örgütleri için birtakım maliyetlerin ve zorlukların ortaya çıkması demektir. Dolayısıyla, devlet muhasebesinin bugün kendinden beklenen işlevleri tam olarak yerine getirebilmesi, Bandy'nin işaret ettiği gibi, bu maliyet ve zorlukların ne ölçüde aşılabildiği ile bağlantılıdır. Bunlar;⁷⁹

- Tahakkuk esasına geçişi gerçekleştirecek ve yeni muhasebe düzeninde görev alacak kişilerin eğitilmeleri ve çalıştırılmaları,
- Muhasebe bilişim sistemlerinin⁸⁰ kurulması ve işletilmesi,
- Tahakkuk esaslı muhasebenin konusuna giren kamusal faaliyetlere ve kamu varlık ve yükümlülüklerine ilişkin kapsamlı bilgilerin toplanması,

⁷⁸ Serkan Akçay, *a.g.m.*, s. 164.

⁷⁹ Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 295.

⁸⁰ *Bilişim sistemi*, bilginin elde edilmesi, kaydedilmesi, işlenmesi ve kullanıma sunulması işlerini yapmak için kullanılan bilgisayarları ve diğer cihazları ve bunların işletilmesi için kullanılan yazılımları ve tüm bunları kapsayan düzeni ifade eder. Bu yönüyle bilişim sistemi, bilginin elde edilmesini ve kullanılmasını sağlayan teknolojik altyapıyı içerir. Akbaş'ın tanımıyla kavram, uygulandığı alandaki (muhasebe, pazarlama ve insan kaynakları gibi) verileri toplayan, onları belirli süreçler dahilinde işleyen ve ilgilileri için faydalı çıktılar üreten bir yapıdır. Ömer Faruk Akbaş, "İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Denetimi", *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 1, 2021, s. 27-28.

- Siyasetçilerin ve üst düzey kamu yöneticilerinin yeni muhasebe düzenine ilişkin desteklerinin sağlanması,
- Tahakkuk esasına geçişi finanse edecek maddi kaynağın birden çok yılı kapsayacak şekilde temin edilmesi,
- Siyasetçilerin ve kamu yöneticilerinin yeni muhasebe düzeninde üretilen kapsamlı mali bilgiyi anlama, yorumlama ve kullanma yeteneklerinin artırılması,
- Tahakkuk esası ile kamusal faaliyetler ve kamu varlık ve yükümlülükleri arasındaki ilişkinin kurulması, açıklanması ve ilgililerce anlaşılması,

şeklindedir. Tüm bu maliyet ve zorluklar, devlet muhasebesinin yönetiminin önemli uğraş konuları arasında olduğundan, devlet muhasebesi yönetiminin performansının değerlendirilmesinde de birer ölçüt olarak dikkate alınabilir.

Nakit ve tahakkuk esaslarından söz edildikten sonra, 20. yy.’dan bu güne devlet muhasebesinin gelişiminde iki önemli aşamadan söz edilebilir: 1) Nakit esasından tahakkuk esasına tam olarak geçiş ve 2) faaliyetin bilişim sistemleri üzerinden yürütülmeye başlanması. Bu gelişmelerin altında, devlet faaliyetlerinin genişlemesi ve çeşitlenmesi, bilgi teknolojilerinde ortaya çıkan ilerlemeler ve 1980’lerden sonra tahakkuk esasını ön plana çıkaran kamu yönetimi reformları bulunmaktadır.

Devlet faaliyetleri, 20. yy.’a kadar, genel olarak, savunma, iç güvenlik ve maliye gibi belirli alanlar ile sınırlı iken, bu dönemde ortaya çıkan büyük çaplı siyasi ve ekonomik krizler, dünya savaşları, bilimsel ve teknolojik ilerlemeler vd. gelişmeler, devlet faaliyetlerindeki bu *klasik* sınırların aşılmasıyla sonuçlanmıştır. Özellikle 1929 Büyük Buhranı sonrasında, devletin toplam talebi artırmak için kamu harcamaları yoluyla ekonomiye müdahale etmesi gerektiği anlayışı ve Keynesyen politikalar genel kabul görmüş, dünya savaşları güvenliğe ilişkin kamu harcamalarında “sıçramaya” yol açmış, bilimsel ve teknolojik ilerlemeler de devlete yeni görev ve sorumluluklar yüklemiştir.⁸¹

⁸¹ Özellikle bu sonuncu neden, birçok yeni kamu hizmeti alanının ve bu alanda faaliyet yürütecek kamu örgütlerinin ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır. Örneğin, otomobilin icadı ve geniş çaplı olarak kullanılmaya başlanması, devlete karayolu inşası ve trafiğin düzenlenmesi gibi yeni görev ve sorumluluklar

Tüm bu nedenlerle, devlet muhasebesinin konusunu oluşturan kamu örgütlerinin sayısı ve türü ve kamusal faaliyetlerin hacmi ve çeşitliliği artmıştır. Bu doğrultuda, kamu örgütlerinin ve kamusal faaliyetlerin kapsamlı ve güvenilir mali bilgisine olan ihtiyaç da artmış, devlet muhasebesinin nakit hareketlerinin ötesinde daha kapsamlı mali bilgi üretmesi gereği kendini hissettirmeye başlamıştır. Devletin ekonomideki payının görece küçük olduğu zamanlarda, nakit esaslı muhasebenin ürettiği mali bilgi; kamu politikalarının oluşturulması ve yürütülmesi, kamu gelirlerinin toplanması, kamu giderlerinin yapılması ve kamu borçlanmasının ve kanuni sorumlulukların denetlenmesi için genellikle yeterli görülmekteydi. Devletin ekonomideki payının artmasıyla kamusal faaliyetlerin genişlemesi ve çeşitlenmesi, sözü edilen hususların etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi için daha kapsamlı ve ayrıntılı mali bilgi üretimini sağlayacak tahakkuk esasına geçilmesi gerektiği görüşünü güçlendirmiştir.⁸²

Devlet muhasebesinde tahakkuk esasına tam olarak geçiş, 1980'lerden itibaren etkili olan neoliberal politikalar çerçevesinde gerçekleştirilen kamu yönetimi reformlarıyla olmuştur. Bu politika ve reformlar kapsamında, devletin ekonomik ve toplumsal alandaki ağırlığının azaltılarak yapısal olarak küçültülmesi ve devlet yönetiminde etkinliğin ve verimliliğin sağlanması amaçlanmaktaydı. Bu amaç doğrultusunda kamu örgütleri özel işletme yönetimi çerçevesinde ele alınmış, bu da kamu örgütlerinin etkinlik ve verimliliğinin ölçülmesinde bir araç olarak kullanılması istenen devlet muhasebesinin içeriği ve yöntemlerinde bir değişime yol açmıştır. Bu değişim, devlet muhasebesinin, nakit hareketlerine bağlı olmaksızın, tüm kamusal faaliyetleri,

yüklemiştir. Ortaya çıkan bu türden yeni görev ve sorumlulukların bir kısmı, alanında uzmanlaşmış kamu örgütleri (kamu kurumları) tarafından yerine getirilmeye başlanmıştır. Türkiye'de 1950'de kurulan Karayolları Genel Müdürlüğü bunun bir örneğidir.

⁸² M. Kâmil Mutluer, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik, *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2013, s. 44.

varlıkları ve yükümlölükleri kaydedip raporlamasını sağlayan tahakkuk esasına geçişi yönündeki çabalara kaynaklık etmiştir.

Devlet muhasebesinde son dönemde yaşanan başlıca gelişme olan tahakkuk esasına geçişin gerekçesi, kamu kesiminin kapsamlı ve ayrıntılı mali bilgisinin üretiminin hedeflenmesidir. Çetinkaya'nın aktardığı üzere, 1980'lerden itibaren gerçekleştirilen reformlarda, kamu örgütlerinde etkinlik, ekonomiklik, verimlilik, kaliteli hizmet sunumu ve performans ölçümü gibi kavram ve uygulamaları içeren performans yönetimi anlayışı ağırlık kazanmış,⁸³ bu çerçevede, tüm kamusal faaliyetlerin ve kamu örgütlerinin muhasebe kapsamına alınması ve kamu hesaplarının hesap verebilirlik ilkesine uygun olarak kamuoyuna duyurulması önem kazanmıştır.⁸⁴ Dolayısıyla, kamu yönetiminin etkin, verimli ve ekonomik bir işleyişe kavuşturulması ve mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması hedefiyle girişilen reformlar, devlet muhasebesini de etkilemiştir.⁸⁵

Devlet muhasebesinde tahakkuk esasının rolü, kamusal faaliyetlerin mali sürdürülebilirliğinin değerlendirilmesi için, kamunun içinde ve dışında yer alan ilgililere kullanışlı ve uzun dönemli mali bilgi sağlanması, böylelikle, kamu örgütlerinde mali saydamlık, hesap verebilirlik ve performans yönetiminin geliştirilmesidir.⁸⁶ Yeni Kamu İşletmeciliği, muhasebede tahakkuk esasının uygulanmasını savunmakta, böylelikle, mali tabloların içerdiği bilgilerin gerçeğe uygun ve ihtiyaçları karşılayabilecek niteliğe

⁸³ Tolga Demirbaş, *Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması*, Ankara, Sayıştay Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi: 17, 2001, s. 137-148'den aktaran, Özhan Çetinkaya, *a.g.m.*, s. 90. Yeni Kamu İşletmeciliği ile ilişkili olan performans yönetimi ve toplam kalite yönetimi anlayışlarının, piyasayı önceleyen ve verimliliği piyasacı bir bakış açısıyla savunan hakim ekonomi görüşü ile bağlantılı olduğu ve bu çerçevede gerçekleştirilen kamu hizmeti üretiminin özellikle kamu çalışanları bakımından olumsuz sonuçlar (iş güvencesi kaybı, çalışma saatlerinin artması ve iş barışının bozulması gibi) doğurduğu görüşü için bkz. Ozan Zengin, *a.g.e.*, s. 223.

⁸⁴ Özhan Çetinkaya, *a.g.m.*, s. 90.

⁸⁵ *A.g.m.*, s. 95.

⁸⁶ Giuseppe Grossi ve Michela Soverchia, "European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting", *Abacus*, Volume: 47, Issue: 4, 2011, s. 528.

kavuşmasını hedeflemektedir.⁸⁷ Bu son dönemde, devlet muhasebesi, yurttaşların kamusal karar verme süreçlerine ve kamu politikalarının ve hizmetlerinin uygulanması ve uygulama sonuçlarının değerlendirilmesine ilişkin süreçlere katılmaları ile de ilişkili hale gelmiştir.⁸⁸

Tahakkuk esasına geçişi bütçe sistemindeki gelişmeler ile ilişkilendiren Coşkun’a göre, devlet muhasebesi, önceleri, kamu hizmetlerinin maliyet ve faydalarının parasal olarak ölçümü zor olduğundan, daha çok, hukuki denetim amacına yönelik olarak bütçe nakit hareketlerini konu edinmiştir. Zaman içerisinde, fayda-maliyet analizi gibi ölçüm ve değerlendirme tekniklerinin ve program bütçe uygulamasının gelişmesiyle, kamu hizmetlerinde etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik ölçümü ve değerlendirmesi imkanı ortaya çıktığından, bu ölçüm ve değerlendirmelerde kullanılacak kapsamlı mali bilgiye olan ihtiyaç artmış, bu da devlet muhasebesinde değişim çabalarını desteklemiştir.⁸⁹

Tahakkuk esasına geçiş, ulusal düzeyde duyulan birtakım ihtiyaçların yanı sıra, esasen, uluslararası düzeyde etkili olan gelişmelerden kaynaklanmaktadır. Gelişmiş ülkelerdeki kamu yönetimi reformları kapsamında devlet muhasebesinde tahakkuk esasına geçilerek daha ayrıntılı mali bilgi üretilmesinin amaçlandığını vurgulayan Küçükaycan, tahakkuk esasına geçişi uluslararası düzeyde kurulması istenen standart bir devlet muhasebesi düzeni ile ilişkilendirir.⁹⁰ Tahakkuk esasına geçişin uluslararası siyasi gerekçelerine dikkat çeken Yakupçebioğlu’na göre, 1990’da iki kutuplu dünyanın sona ermesi, devleti merkezine alan yönetim anlayışının güç kaybetmesine ve rekabetçi piyasa ekonomisi anlayışına olan ilginin artmasına neden olmuştur. Böylelikle, kamu

⁸⁷ Oğuz Kuyumcu ve Osman Bayrı, “Türkiye’de Devlet Muhasebesi Alanında 2000-2022 Yılları Arasında Yayınlanan Makalelerin Bibliyometrik Analizi”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Sayı: 71, Ocak 2024, s. 99.

⁸⁸ Ileana Steccolini, “Accounting and the Post-New Public Management: Re-considering Publicness in Accounting Research”, *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Volume: 32, Issue: 1, January 2019, s. 265.

⁸⁹ Gülay Coşkun, *a.g.e.*, s. 213.

⁹⁰ Durdane Küçükaycan, *a.g.m.*, 2022, s. 176.

örgütlerinde özel işletme yönetimi anlayış ve tekniklerinin uygulanması ve bu kapsamda devlet muhasebesinde tahakkuk esasına geçilmesi gerektiği görüşü güç kazanmıştır.⁹¹ Bandy, tahakkuk esasına geçiş konusunda 2008 Küresel Finans Krizi'nin sonuçlarından birine dikkat çeker. Finansal krizden sonra, bireylerin geri ödeyebilecekleri bir borçluluk düzeyine sahip olmaları gereğine benzer bir şekilde, devletlerin borçluluğunun geri çevrilebilecek bir düzeyde kalmasını sağlama çabaları önem kazanmış,⁹² bu da kamu kesiminin mali durumunu kapsamlı olarak gösteren mali bilginin önemini artırmıştır. Tahakkuk esasına geçişte uluslararası mali kuruluşların rolünden söz eden Çetinkaya'ya göre, bir yanda, 1980'lerden itibaren kamu yönetiminde benimsenmeye başlanan sonuçlara odaklı *stratejik yönetim anlayışı*⁹³ çerçevesinde kamu kaynağının kullanımını raporlama ve mali saydamlık ve hesap verebilirliği sağlama çabaları desteklenirken, diğer yanda, başta DB ve IMF olmak üzere, uluslararası kuruluşlar, uluslararası ekonomik bütünleşme hedefi çerçevesinde, ülkelerin muhasebe ve istatistik düzenlerini standartlaştırmak için çaba göstermiş ve bu alanda faaliyet yürüten IFAC (*Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, International Federation of Accountants*) bünyesindeki IPSASB'nin (*Uluslararası Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu, International Public Sector Accounting Standards Board*) çalışmalarını desteklemiştir.⁹⁴

⁹¹ Necdet Sıtkı Yakupçebioğlu, *a.g.m.*, s. 185.

⁹² Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 15.

⁹³ *Strateji*, “önceden belirlenen bir amaca ulaşmak için tutulan yol ve uygulamaların tümü, izlem” anlamına gelir. Dil Derneği Türkçe Sözlük, <http://www.dildernegi.org.tr/TR,274/turkce-sozluk-ara-bul.html> “Strateji” maddesi (18.09.2023). *Stratejik yönetim*, küreselleşme vd. etkenlerin ulusal ve uluslararası rekabet düzeyini yükseltmesi karşısında, işletmelerin daha esnek bir yönetim yapısı ve işleyişine kavuşması ve varlığını devam ettirmesi için, amaç ve hedefler ile bunları gerçekleştirmeyi sağlayacak yöntemleri belirleme yeteneğinin artırılmasını amaçlayan bir yönetim anlayışını ve bu kapsamda öne sürülen görüşleri içeren bir kavram olarak ifade edilebilir. Eyüp Kahveci, “Strateji, Stratejik Yönetim ve Stratejik Yönetim Modeli”, *Verimlilik Dergisi*, Sayı: 4, 2008, s. 8 vd. Stratejik yönetim anlayışına göre, kamu örgütleri, kendilerine tahsis edilecek kamu kaynağını hangi alanlarda ve nasıl kullanacağına kendileri karar vererek, stratejilerini, yani, belirledikleri hedeflere hangi yol ve yöntemlerle ulaşacaklarını belirler.

⁹⁴ Özhan Çetinkaya, *a.g.m.*, s. 90.

Sellami ve Gafsi, devlet muhasebesinde yaşanan değişimin başlıca nedenleri olarak, nakit esaslı düzenin eksikliklerine ilişkin farkındalığın artmasını, yolsuzlukla mücadelede mali raporlamanın ve hesap verebilirliğin kalitesinin yükseltilmesine ihtiyaç duyulmasını, kamu örgütlerinde özel işletme yönetimine ilişkin tekniklerin uygulanmaya başlamasını, GFSM ve IPSAS'ı (*Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebesi Standartları, International Public Sector Accounting Standards*) içeren uluslararası istatistiksel sınıflandırmaların ve tahakkuk esaslı uluslararası muhasebe standartlarının gelişmesini, uluslararası mali kuruluşların kamu kesiminde tahakkuk esaslı muhasebenin yaygınlaşması için önemli rol üstlenmesini ve tahakkuk esaslı mali bilginin üretilmesi ve bu bilginin birbiriyle birleştirilebilmesi için katlanılan maliyetlerin bilgisayarlı mali yönetim bilgi sistemlerinin gelişmesi sayesinde önemli ölçüde azaltılmasını sayar.⁹⁵

II. Kamu Maliyesinin Bir Aracı Olarak Devlet Muhasebesi

Devlet muhasebesi, kamu maliyesinin önemli bir bileşeni ve aracıdır. *Kamu maliyesi*, devletin mali işlemlerinin yönetimi ile ilgili süreç ve yapıları ifade eder. Kamu maliyesinin kapsamına, genel olarak, kamu gelirlerinin toplanması, kamu giderlerinin yapılması, bu gelirler ile giderler arasında denge sağlanması ve kamu varlık ve yükümlülüklerinin yönetilmesi girer. Mutluer, Öner ve Kesik'in belirttiği üzere, çağdaş kamu maliyesinin amaçları arasında, kamu kaynaklarının tahsisinde ve kullanımında etkinliğin, ekonomikliğin ve verimliliğin sağlanması yoluyla, ekonomik kalkınmanın

⁹⁵ Yosra Mnif Sellami ve Yosra Gafsi, "Evolution of Government Accounting", *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy and Governance* (Ed. Ali Farazmand), Switzerland, Springer International Publishing, 2022, s. 4544-4545. Bilişim sistemleri, tahakkuk esasına geçişi ve bu esasın uygulanmasını kolaylaştırmıştır. Zira, görece basit bir muhasebe düzeni olan nakit esasından, görece karmaşık bir muhasebe düzeni olan tahakkuk esasına geçişin önemli koşullarından biri, bu karmaşık düzenin etkili bir şekilde uygulanabilmesine imkan sağlayacak teknolojik araçların varlığıdır. Bu nedenle, devlet muhasebesinin son dönemde yaşadığı önemli değişimlerden biri olan tahakkuk esasına geçişin bilişim sistemlerindeki büyük ilerlemeler ile aynı döneme denk gelmesi, rastlantı değildir.

gerçekleştirilmesi, gelir dağılımının iyileştirilmesi ve ekonomik istikrarın temin edilmesi bulunmaktadır.⁹⁶

Türkiye’de kamu maliyesine ilişkin genel çerçeve, 5018 sayılı Kanun’da çizilmiştir. Kanun’un 4. maddesine göre, kamu maliyesi, “*gelirlerin toplanması, harcamaların yapılması, açıkların finansmanı ve kamunun varlıklarının, borçlarının ve diğer yükümlülüklerinin yönetimi*”ni ifade eder. Kanun’un 3. maddesinde, *kamu mali yönetimi, “kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçler”* olarak tanımlanır. Bu tanımda geçen *kamu kaynakları* ise aynı maddede, “*borçlanma suretiyle elde edilen imkânlar dahil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerler*” olarak ifade edilir. Bu hükümler çerçevesinde, kamu mali yönetimi kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili iken, kamu maliyesi kamu mali yönetimini de içerecek şekilde, kamu örgütlerinin mali nitelikli tüm faaliyetlerini içermektedir.⁹⁷

Devletin mali kayıtlarının tutulmasını ve raporlanmasını içeren devlet muhasebesi, kamu maliyesinden ayrı düşünülemez. Zira, Karaarslan’ın belirttiği gibi, kamu yönetiminin parayla ifade edilebilen faaliyetlerinin kaydedilmesi, raporlanması ve yorumlanmasına ilişkin faaliyetlerin tümünü kapsayan devlet muhasebesinin amacı, ulusal ekonominin planlanması ve yönetilmesi için bir mali yönetim ve kontrol aracı olarak, kamunun ekonomik faaliyetlerine ilişkin bilgileri üretmek üzere, bir mali yıldaki bütçe gelir ve giderlerinin yıl içindeki ve sonundaki gerçekleştirmelerini ve devletin ve diğer kamu idarelerinin varlık ve kaynaklarını izlemek ve idarelerin bütçe uygulama sonuçlarını ve faaliyet sonuçlarını belirli dönemler itibarıyla ilgililerine uygun bir şekilde

⁹⁶ M. Kâmil Mutluer, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik, *a.g.e.*, s. 28.

⁹⁷ Bu çalışmada, *kamu maliyesi* ve *kamu mali yönetimi* kavramları, aksi belirtilmedikçe, kamu kesiminin mali işlerinin yönetimi anlamında kullanılacaktır.

raporlamaktır.⁹⁸ Dolayısıyla, devlet muhasebesi, kamu örgütlerinin ekonomik faaliyetleri, varlıkları ve yükümlülüklerine ilişkin mali bilgiyi üreten bir bilgi sistemi olarak kamu maliyesinin bir aracıdır.

Devlet muhasebesi ile 5018 sayılı Kanun’da yer verilen “*kamu maliyesinin temel ilkeleri*” ve “*kamu kaynağının kullanımının genel esasları*” arasında bir bağlantı kurulabilir. Kamu maliyesi ile devlet muhasebesi arasındaki ilişkinin Kanun’da belirlenen temel ilkeler ve genel esaslar üzerinden incelenmesi, devlet muhasebesi faaliyetinin anlaşılmasına ve bu faaliyetin kamu maliyesindeki işlevinin ortaya konulmasına katkı sağlayacaktır. Bu doğrultuda, aşağıda, söz konusu temel ilkelerin ve genel esasların, Kanun’un genel sistematigi bakımından neyi ifade ettiği ana hatlarıyla ele alınacak ve devlet muhasebesi ile bağlantısı kurulmaya çalışılacaktır. Söz konusu ilke ve esasların her biri bütüncül bir inceleme, tartışma ve değerlendirmenin konusu olabileceğinden, bu çalışmada, çalışmanın amacını ve sınırlarını aşan böyle bir yola girilmeyecek, sadece, bunların Kanun’un genel bütünlüğü bakımından ne anlam ifade ettiğine ilişkin genel bir inceleme ve değerlendirme yapılacaktır.

A. Kamu Maliyesinin Temel İlkeleri

Köklü bir geçmişi bulunan kamu maliyesi alanında, uygulamalara esas olacak şekilde birtakım ilkeler geliştirilmiş, bu ilkeler, dönemin koşullarına ve ihtiyaçlarına göre zaman içerisinde değişmiş ve yeni anlam ve içerikler kazanmıştır. Tanzi’nin de değindiği gibi, kamu maliyesinin temelini oluşturan, devletin ekonomik alana müdahale etmesi ihtiyacının neden duyulduğu, devletin böyle bir role sahip olmasının gerekli olup olmadığı, eğer böyle bir rol olacaksa bunun niteliğinin nasıl olması gerektiği gibi konular üzerinde düşünürler, sosyal bilimciler, ekonomistler ve yurttaşlar yüzyıllar boyunca

⁹⁸ Erkan Karaarslan, *a.g.e.*, s. 80.

düşünmüşler ve bu sorulara teknik ve politik nitelikte birtakım yanıtlar aramışlardır.⁹⁹ Bu yanıt arayışları, vergileme, kamu harcamaları ve borçlanma gibi kamu maliyesinin temel alanlarında birtakım ilkelerin öne sürülmesine zemin oluşturmuştur.¹⁰⁰

1050 sayılı Kanun'da, kamu maliyesi alanına yön verebilecek ilke niteliğinde birtakım hükümler bulunmaktaydı; kanuni dayanağı olmadıkça hiçbir verginin tahsil edilemeyeceği (md. 39) gibi. Bununla birlikte, Kanun kamu maliyesine hakim olacak nitelikte ilkeleri bütüncül olarak içermediği gibi, içerdiği hükümler de daha çok teknik nitelikte (uygulamaya dönük) idi.

Kamu maliyesinin belirli ve hukuken tespit edilmiş ilkelere göre işlemesinin öngörülmesi, 5018 sayılı Kanun'un belirgin bir özelliğidir. Bu çerçevede, Kanun'da yedi temel ilkeye yer verilmiştir (md. 5):

- “Kamu malî yönetimi uyumlu bir bütün olarak oluşturulur ve yürütülür.”
- “Kamu maliyesi, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanır.”
- “Maliye politikası, makroekonomik ve sosyal hedefler ile uyumlu bir şekilde oluşturulur ve yürütülür.”
- “Kamu malî yönetimi Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe hakkına uygun şekilde yürütülür.”
- “Kamu malî yönetimi malî disiplini sağlar.”
- “Kamu malî yönetimi ekonomik, malî ve sosyal etkinliği birlikte sağlayacak şekilde kamusal tercihlerin oluşması için gerekli ortamı yaratır.”
- “Kamu idarelerinin mal ve hizmet üretimi ile ihtiyaçlarının karşılanmasında, ekonomik veya sosyal verimlilik ilkelerine uygun olarak maliyet-fayda veya maliyet-etkinlik ile gerekli görülen diğer ekonomik ve sosyal analizlerin yapılması esastır.”

⁹⁹ Vito Tanzi, *Advanced Introduction to Public Finance*, Cheltenham UK, Elgar, 2020, s. 11.

¹⁰⁰ Tanzi, *adı geçen eserinde*, kamu maliyesinin, esasen, vergileme ilkeleri üzerindeki çalışmalarla başladığından (s. 53) ve kamu maliyesi alanında çalışan ekonomistlerin, devletlerin gelir ve harcama alanlarındaki faaliyetlerine genel olarak da olsa rehberlik edecek tarafsızlık, etkililik (*efficiency*), eşitlik, sürdürülebilirlik ve dengelilik (*optimality*) gibi evrensel ve nesnel kural ve ilkeler geliştirmeye çalıştıklarından (s. 7) söz eder.

Bu başlık altında, temel ilkeler, genel olarak ifade ettiği anlam ve devlet muhasebesi ile ilişkisi bakımından incelenecektir.

1. Kamu Mali Yönetiminde Uyumlu Bir Bütünlüğün Sağlanması

Bütünlük, yönetim sürecinde sağlanması gereken önemli koşullardan biridir. Yönetim sürecinin aşamalarından biri olan koordinasyon da (eşgüdüm) bu bütünlüğün sağlanmasına yöneliktir. Fişek'in ifadesiyle;

“... Her işin en ussal biçimde görülmesi isteğinin doğal sonucu olarak ‘uzmanlık bilgisi’... üretime artan ölçüde girmekte, her işin en iyisinin ancak uzmanlarınca görülebilmesi yüzünden de değişik işlev, kişi ve eylemler giderek birbirlerinden soyutlanmak [ayrılmak, uzaklaşmak] eğilimi göstermektedirler... [Bu durum] örgüt yapısını önceden belirlenmiş kesin bir işbölümü planına göre uyum ve işlerlik içinde tutan özel bir çabaya, ‘eşgüdüm’ dediğimiz yaptırıma gerçeklik vermiştir.”¹⁰¹

Bu çerçevede hem kamu idarelerimde hem de bunların tümünün oluşturduğu genel yönetimde bütünlüğün sağlanmasına yönelik olarak *idarenin bütünlüğü* ve -ileride değinilecek olan- *hazine birliği* gibi kavramlar öne çıkmaktadır.

Kamu mali yönetimi, kamu kaynaklarının belirli standartlar çerçevesinde etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılmasını sağlamak üzere oluşturulan hukuki ve yönetsel sistem ve süreçleri ifade eder. Kavramı, *kamuya ait olan paranın, kamu hizmetlerinin yürütülmesi ve kalitesinin artırılması amacıyla yönetilmesi sanatı* olarak tanımlayan Bandy'ye göre, kamu mali yönetimi, bütçeyi, muhasebeyi, kontrolü, denetimi, harcama ve performans raporlamasını, politika yapımını ve iyi yönetişimi içerir. Kamu mali yönetiminin amacı, kamunun mali sürdürülebilirliğinin sağlanması, kamu kaynağının kamu örgütleri, kamu programları ve kamu projeleri temelinde etkili bir şekilde dağıtılması ve kamu hizmetlerinde verimliliğin sağlanmasıdır.¹⁰² Kamu mali yönetiminin

¹⁰¹ Kurthan Fişek, *a.g.e.*, s. 279.

¹⁰² Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 2 vd.

uyumlu bir bütün olarak oluşturulması ve yürütülmesi için, bütçe, muhasebe, kontrol, performans değerlendirmesi ve denetim gibi sistem ve süreçler ile bunları yürüten aktörlerin birbirlerinin işleyişini kolaylaştıracak ve tamamlayacak şekilde organize edilmesi gerekir.

Candan, kanunda “uyumluluk” ve “bütünlük” ifadelerini içeren bu temel ilkeye yer verilmesini, kamu mali yönetiminin örgütlenmesi ve aktörleri bakımından var olan çok başlılığa bağlar. Kamu mali yönetiminde rol alan kamu örgütlerinin sayıca fazla olması ve bunların mali görev ve yetkilerindeki çeşitlilik, bu konuda geniş kapsamlı yapısal bir düzenlemeyi gerektirmektedir. Bunun henüz başarılammış olması, bu niyeti ortaya koyan böyle bir temel ilkeye yer verilmesine neden olmuştur. Dolayısıyla, bu temel ilke, kamu mali yönetiminde yapısal ve işlevsel bakımdan var olan parçalı yapının uyumlu bir bütünlük içinde yönetilebilmesi arayışının bir yansıması olarak değerlendirilebilir.¹⁰³

Temel ilke, 5018 sayılı Kanun’da ifade edilen, kamu maliyesinin *merkezden ve yerinden yönetim* esaslarına göre yürütüleceği hükmü (md. 4) ile birlikte ele alınabilir. Buna göre, merkezden yönetim esasına göre faaliyet gösteren ve devlet tüzel kişiliğine dahil olan kamu idareleri ile yerinden yönetim esasına göre faaliyet gösteren ve ayrı kamu tüzel kişiliğine sahip olan mahalli idareler ve kamu kurumları arasında kamu kaynaklarının kullanımı bakımından uyumlu bir bütünlük olmalıdır.

Sözü edilen temel ilkenin hayata geçirilmesinde devlet muhasebesinin işlevi vardır. Kamu mali yönetiminin hukuki ve yönetsel sistem ve süreçlerinden biri olan devlet muhasebesi, kamu varlık ve yükümlülüklerine ve kamu kaynağının kullanımına ilişkin işlem ve eylemleri kaydedip raporlayarak mali bilgi üretir. Böylelikle, kamu

¹⁰³ Ekrem Candan, “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Kurumsal Aktörleri: İşlevsel ve Yapısal Bir Analiz (I)”, *Denetim*, Sayı: 9, 2012, s. 36.

kaynağının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması için kurulan hukuki ve yönetsel sistem ve süreçlerin uyumlu bir bütünlük içinde oluşturulması ve yürütülmesi için, karar vericilere ve bu süreçte rol alan aktörlere karar verme süreçlerinde ve faaliyetlerinde kullanacakları mali bilgiler sağlanır. Devlet muhasebesinde, ikinci bölümde ele alınacak olan, muhasebe birliğinin sağlanması, yani, tüm kamu idarelerinde standart bir muhasebe düzeninin uygulanması da kamu idarelerinin tümünü kapsayan bir standart mali bilgi üretimine imkan vererek sözü edilen temel ilkenin hayata geçirilmesinde önem taşır.

2. Kamu Maliyesinde Hesap Verebilirliğin Sağlanması

Son dönemde kamu yönetimi alanında en çok kullanılan kavramlardan biri olan hesap verebilirlik,¹⁰⁴ bu yönüyle, yönetim alanının güncel ve anahtar kavramları arasındadır ve kamu gücünü elinde bulunduranların bu güçten kaynaklanan yetkilerinin denetim altında tutulmasını ve bu kişilerin topluma karşı sorumlu olmalarını sağlaması bakımından demokratik düzenin önemli bir aracıdır.¹⁰⁵ Kavram, asiller (yurttaşlar) adına kamusal yetki kullanan vekillerin (siyasetçiler ve kamu yöneticileri), bu yetki kullanımları kapsamında verdikleri kararlar ve giriştikleri eylemler için açıklama yapma zorunluluğu olarak ele alınırsa, kavramın kamu yönetiminde önem kazanmasının demokratik gelişmeler ile ilişkisi açıklanmış olur.¹⁰⁶ Zira, siyasi iktidarın demokratik seçimlerle belirlenmesi ona bir meşruiyet kazandırmakla birlikte, seçim gibi siyasi meşruiyet araçları, yurttaşların devlet yönetimine katılmalarında ve onu denetlemelerinde yetersiz kalabilmektedir. Bu nedenle, devlet yönetiminin kullandığı yetki ve

¹⁰⁴ Bilal Eryılmaz ve Hale Biricikoğlu, “Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik ve Etik”, *İş Ahlakı Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 7, Mayıs 2011, s. 21.

¹⁰⁵ Ahmet Taner, “Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Arayışları ve Hesap Verme Sorumluluğuna Etkileri”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 85, Nisan-Haziran 2012, s. 31.

¹⁰⁶ Allan D. Barton, “Public Sector Accountability and Commercial-in-Confidence Outsourcing Contracts”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Volume: 19, Issue: 2, s. 257’den aktaran, Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 281.

kaynaklardan sorumlu tutulabilmesi için çağdaş demokrasilerde hesap verebilirlik gibi yeni araçlara gerek duyulmaktadır.¹⁰⁷

Kamu görevlilerinin hesap verebilirlikleri, 5018 sayılı Kanun'da;

“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır”

şeklinde tanımlanmıştır (md. 8). Anlaşılabacağı üzere, hesap verebilirlik, karar verme ve emretme gücünü ifade eden otorite ve bir kişi ya da şey üzerinde kontrol sahibi olmayı ifade eden sorumluluk ile ilişkilidir. Bu doğrultuda, hesap verebilirlik, otoriteyi sağlayan yetkiler ve sorumluluğa kaynaklık eden görevler çerçevesinde verilen kararların ve gerçekleştirilen eylemlerin değerlendirilmesine ve yargılanmasına ilişkin beklentiyi içerir.¹⁰⁸ Bu bakımdan, hesap verebilirlik için, kamuoyunun kamusal faaliyetler hakkında bilgilendirilmesi ve bu faaliyetler üzerinde kontrol sahibi olması gerekir.¹⁰⁹ Sonuç olarak, hesap verebilirlik, sorumluluk, saydamlık ve denetim kavramlarının birbirleri ile ilişkileri sonucunda ortaya çıkar.¹¹⁰

¹⁰⁷ Ahmet Taner, *a.g.m.*, s. 35-36. Hesap verebilirlik, *yönetişim* ile de ilişkili görülmektedir. Yönetişimin çıkış noktası, devlet yönetimine katılımın artırılması yoluyla, yurttaşların, seçimlere ek olarak, siyasi ve yönetsel karar verme süreçlerinde aktif olarak yer almalarını sağlayacak araçların geliştirilmesi düşüncesidir. Bu çerçevede, yönetsel hesap verebilirliğin uygulanması, aynı zamanda, yurttaşların yönetsel karar verme süreçlerine ilişkin bilgilenmelerinin ve etki ve kontrollerinin artırılmasında, bir başka deyişle, yönetişimin sağlanmasında bir araç niteliğindedir. *A.g.m.*, s. 42. *Yönetişim (governance)*, siyasi ve toplumsal bir sistemde yer alan tüm aktörlerin eylemleri ve katılımlarıyla ortaya çıkan yapıyı ya da düzeni ifade eder. Kavram, dinamik bir yönetim sürecine işaret eder. TODAİE, *Kamu Yönetimi Sözlüğü* (Ed. Ömer Bozkurt, Turgay Ergun ve Seriyi Sezen), Ankara, TODAİE Yayını No: 283, 1998, s. 274.

¹⁰⁸ Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 281.

¹⁰⁹ Richard Mulgan, *Holding Power to Account: Accountability in Modern Democracies*, London, Palgrave Macmillan, 2003, s. 1.

¹¹⁰ Bilal Eryılmaz ve Hale Biricikoğlu, *a.g.m.*, s. 23. Karasu, sağlık alanındaki kamu özel ortaklığına ilişkin makalesinde, *sorumluluk* ile *hesap verilebilirlik* arasında bir ayrım yapar ve son yıllarda sorumluluk yerine özellikle hesap verilebilirlik kavramının kullanıldığına dikkat çeker. Bunun sonucu olarak idare, kamu hizmetlerinin örgütlenmesinde yanlış bir yerde konumlanmakta, sözleşme ilişkisinin bir parçası olmakta ve sorumluluğunu, sadece, sözleşme ile belirlenen mali yükümlülükler ile sınırlamaktadır. Oysa, genel olarak kamu hizmetinde sürekliliğin sağlanması da kamu yönetiminin en temel sorumluluklarından biri olarak ortadan kalkmamaktadır. Koray Karasu, *a.g.m.*, 2011, s. 257.

Hesap verebilirlik, *mali, kanuni/bütçesel, siyasi, yönetsel* ve *hukuki* alanlarda uygulanabilir. Bu alanlar, kamu yönetiminde, sırasıyla, mali raporları, bütçe işlemleri, siyasi tercihleri, üst-ast ilişkilerini ve yönetsel eylem ve işlemlerden dolayı hesap verilmesini ve bunların kontrolünü kapsar.¹¹¹

Kamu maliyesinde kamu görevlilerinin hesap verebilirliklerinin sağlanmasının temel araçlarından biri, *mali raporlamadır*. Mali raporlama, hesap verebilirlik ile devlet muhasebesi arasındaki ilişkide önem taşır. Mali raporlama;

*“Kamu idarelerinin, kaynaklarının dağılımını ve kullanımını, faaliyetlerinin nasıl finanse edildiğini, nakit ihtiyaçlarının nasıl karşılandığını, faaliyetlerini finanse edebilme ve sorumlulukları kapsamındaki taahhütlerini yerine getirebilme yeteneklerini, mali durumlarını ve mali durumlarındaki değişiklikleri, kamu kaynaklarını bütçeye ve kanunlara uygun olarak kullanıp kullanmadıklarını, mali işlemlerinde saydam olup olmadıklarını ve hesap verebilirliklerini gösterir.”*¹¹²

Mali raporlama kapsamında, kamu idarelerinin mali durumu ve yürüttüğü kamusal faaliyetler, belirli bir düzende hazırlanan raporlarla kamuoyuna duyurulur. Mali raporlarda hesap verebilirliğin temel ölçütlerden biri olan kamu bütçelerine ilişkin uygulama sonuçları da yer alır ve kamuya vergi gibi yollarla kaynak sağlayan yurttaşlara bu kaynağın tahsis edildiği alanlara ve kullanımına ilişkin ayrıntılı bilgiler verilir.¹¹³

Mali raporlamanın en belirgin şekli olan mali tablolar, iki temel işlevi yerine getirir: 1) Kaynakların, kaynak tahsislerinin ve bunların kullanımının bilgisinin sunulması, 2) mali tablo kullanıcılarına halihazırda var olan ve gelecekte var olması muhtemel durumları değerlendirme imkanı sağlanması.¹¹⁴ Kamuoyunun ve yetkili mercilerin bilgilendirilmesinin ve kamusal faaliyetler üzerinde denetim sağlanmasının

¹¹¹ Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 283-284.

¹¹² Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, *Mali Tablo Hazırlama Rehberi*, Nisan 2019, s. 5.

¹¹³ Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 284.

¹¹⁴ Andreas Bergmann, *a.g.e.*, s. 72.

başlıca araçlarından biri olan mali raporlama, bu niteliğinden dolayı, hesap verebilirlik ile devlet muhasebesi arasındaki ilişkinin de temelinde yer alır. Dolayısıyla, hesap verebilirlik sürecinde, devlet muhasebesi tarafından üretilen kapsamlı ve ayrıntılı mali bilgiden geniş ölçüde faydalanılır.

Hesap verebilirlik ile devlet muhasebesi arasındaki ilişki, kamu örgütlerinin denetimi üzerinden de ele alınabilir. Bürokratik sistemin birtakım sorunlarının varlığı ve kamusal faaliyetlerin hacmen ve çeşit olarak artmasının yanı sıra teknik yönden de karmaşık bir nitelik kazanması, hesap verebilirliğin gerçekleştirilmesi bakımından denetimin önemini artırmaktadır. Yurttaşların kamu hizmetlerinden beklentilerinin, zaman içerisinde, bu hizmetlerin niceliğinden çok niteliğine yönelmesi, bir başka deyişle, kamu hizmetlerinin yapılmasının yanı sıra nasıl ve hangi kalitede yapıldığının da önem kazanması, hesap verebilirlik ile denetim arasındaki ilişkiyi etkilemiştir. Önceleri var olan, yönetsel işlem ve eylemlerin yönetsel hiyerarşi içinde hukuka/örgüt kurallarına uygunluğunun kontrolü ile sınırlı olan bir denetim anlayışının ötesinde, kamu örgütlerinin hizmet sunma yeteneğinin ve kamu hizmetlerinin niteliğinin değerlendirildiği performans denetimleri de artık bir ihtiyaç olarak görülmeye başlamıştır.¹¹⁵ Devlet muhasebesi, bu denetim süreçlerinde kullanılan mali bilgiyi üreterek, bu yeni denetim ihtiyacının karşılanmasına ve hesap verebilirliğin sağlanmasına katkıda bulunur.

Türk kamu mali yönetiminde hesap verebilirlik süreci, temel olarak, stratejik yönetim anlayışı kapsamında idarenin performansı çerçevesinde gerçekleşmekte, devlet muhasebesi de bu süreçte önemli bir bilgi kaynağı ve hesap sorma aracı olmaktadır. Süreç, kamu idarelerinin stratejik planlarını hazırlamasıyla başlar. İdareler, stratejik planlarına uygun olarak yıllık programlarını da hazırlayarak stratejik planlarında yer alan hedeflere ulaşmak için yapılacak işleri belirler. Programda, idarenin performansının

¹¹⁵ Ahmet Taner, *a.g.m.*, s. 43 vd.

(hedeflere ulaşma düzeyinin) ölçümünde kullanılacak performans göstergelerine de yer verilir. İdarenin yıllık bütçeleri de stratejik planları ve yıllık programları dikkate alınarak oluşturulur. Bütçe uygulamasının tamamlanmasından sonra, idare, yıl içerisinde gerçekleştirdiği faaliyetler ve mali durumu hakkındaki bilgileri içeren faaliyet raporunu hazırlar. Daha sonra, Sayıştay, idarelerde TBMM adına yaptığı denetimlerde ve performans değerlendirmelerinde idarenin stratejik planını, yıllık programlarını, faaliyet raporlarını ve bütçe uygulama sonuçlarını kullanır. Sayıştay denetiminin sonuçları TBMM'ye raporlanır ve bunlar, TBMM'de yapılan bütçe ve kesin hesap görüşmelerinde ve diğer görüşme ve komisyon çalışmalarında dikkate alınır. Bu sürecin sözü edilen tüm aşamalarında, stratejik planın, yıllık programların ve bütçenin hazırlanması, faaliyet raporunun oluşturulması, Sayıştay denetiminin yapılması ve TBMM'de görüşmelerin ve komisyon çalışmalarının gerçekleştirilmesinde, devlet muhasebesinin idareye ilişkin olarak ürettiği mali bilgi önemli bir dayanak olur.

3. Maliye Politikası ile Makroekonomik ve Sosyal Hedefler Arasında Uyum Sağlanması

Politika (politics), hükümet, yasama meclisi üyeleri ve ülke yönetimini etkilemeye çalışan halkın işlem ve eylemlerini,¹¹⁶ bir ülkeyi yönetmenin kuram ve uygulamasını ifade eder.¹¹⁷ Maliye politikası da kamu gelir ve giderleri ve bunları içeren bütçe yoluyla birtakım ekonomik ve toplumsal hedeflere ulaşılması için yapılan işlem ve eylemleri içerir.¹¹⁸ Maliye politikasının amacı, ekonominin düzenlenmesi, sürdürülebilir

¹¹⁶ Cambridge Dictionary, "Politics" maddesi, <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/politics> (07.01.2024).

¹¹⁷ P. H. Collin, *Dictionary of Politics and Government*, London, Bloomsbury Publishing, 2004, s. 183.

¹¹⁸ Gökmen Dökmen ve Tarık Vural, "Maliye Politikalarının Keynesyen Olmayan Etkileri: Türkiye Örneği", *Maliye Dergisi*, Sayı: 161, Temmuz-Aralık 2011, s. 120.

bir kalkınmanın sağlanması, istihdamın artırılması ve toplumsal adalet ve güvenliğin gerçekleştirilmesidir.¹¹⁹

Maliye politikası, siyasi iktidar ve yasama meclisi tarafından oluşturulur ve yürütülür. Maliye politikasının oluşturulması ve yürütülmesi, bir *mali karar verme süreci*dir. Bu süreçte, kamu kaynağının hangi kamu hizmetlerine ayrılacağı ve nasıl finanse edileceği belirlenir. Böylelikle, kamu hizmetlerinin sunulmasına ilişkin toplumsal tercihler, mali karar verme süreci üzerinden, siyasi kararlara dönüşür.¹²⁰ Mali karar verme sürecinin temel aracı, bütçedir. Bütçe, siyasi iktidarın tercihlerini ve kaynak dağıtımına ilişkin niyetini göstermesi bakımından *siyasi*, yönetsel karar verme süreçlerinin işleyişini yönlendirmesi bakımından *siyasi-yönetsel* ve ekonominin üretim-bölüşüm-dağıtım süreçlerine kaynak transferleri yoluyla yaptığı etkiler bakımından da *ekonomik* işlevlere sahiptir.¹²¹

Kamu kesiminin ulusal ekonomi içinde önemli bir payının olması nedeniyle, maliye politikası kapsamında gerçekleştirilen kamu gelir ve giderleri ve kamu borçlanmasının ekonomi ve toplum üzerinde ekonomik büyüme, enflasyon, gelir dağılımı, eğitim ve sağlık gibi değişkenler üzerinden çok çeşitli ve önemli etkileri bulunmaktadır.¹²² Bütçede yer verilen sosyal hedefler ile makroekonomik hedefler

¹¹⁹ Hayri Öncel, “Maliye Politikası”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı: 19, 1969, s. 107.

¹²⁰ Tülin Altun, “Mali Kurumlar: Mali Disiplin ve Bütçe Hakkı ile İlişkisi”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 33, Sayı: 4, Ekim 2019, s. 1056.

¹²¹ Ahmet Barbak, “Türkiye’de Kamu Mali Yönetiminin Yapısal Uyarlanması: Bütçe Reformu ve Kamu Örgütlenmesinde Dönüşüm”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 1, Ocak 2015, s. 23.

¹²² Murat Şeker, *Yerel Yönetimlerde Sosyal Bütçeyi İzleme Raporu*, İstanbul, TESEV Yayınları, Mart 2011, s. 22; Osman Geyik, “Mali ve Mali Olmayan Yönleriyle Sosyal Bütçe Uygulaması ve Türkiye Örneği”, *Mali ve Sosyal Yönleriyle Bütçe Üzerine Yazılar* (Ed. Osman Geyik ve S. Şehnaz Altunakar Mercan), Konya, Çizgi Kitabevi, 2020, s. 53; Selçuk İpek ve Benan Çıplak, “Türkiye’de Sosyal Belediyecilik ve Sosyal Bütçe Uygulamaları: Çanakkale Belediyesi Örneği”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 27, 2016, s. 205; Erkan Tokucu ve Ercan Sarıdoğan, “Kriz ve Maliye Politikalarının Geri Dönüşü Çerçevesinde Fonksiyonel Maliye: Bir Literatür Taraması”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: XXIX, Sayı: II, 2010, s. 79; Joshua E. Greene, *Public Finance An International Perspective*, Singapore, World Scientific Publishing, 2021, s. 37 vd.; Ufuk Bakkal ve Nazan Susam, “Küreselleşme Sürecinin Kamu Maliyesi Alanına Etkileri”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 61, Sayı: 2, 2011, s. 39; Osman Geyik ve Mehmet Sadık Aydın, “Maliye Politikası Olarak Kamu Harcamaları ile İnsani Gelişme Endeksi

arasında da ilişki bulunmaktadır.¹²³ Zira, sosyal hedefler için bütçede öngörülen kamu giderleri, toplam kamu giderleri içinde önemli bir paya sahip olduğundan, ekonomide birtakım etkiler meydana getirir.¹²⁴ Sonuç olarak, bütçenin ekonomi ve toplum üzerindeki etkileri bir arada ele alınıp tahmin edilerek, ekonomik, mali ve sosyal bakımdan uyumlu bir politikanın oluşturulması ve uygulanması önem taşır.

Kendi aralarında ve maliye politikası ile birtakım etkileşimleri olan makroekonomik ve sosyal hedefler, Türkiye’de siyasi süreçler içinde çeşitli şekillerde belirlenir. Hedeflerin belirlenme süreci, genel olarak, siyasi iktidarın ve TBMM’nin tercihleri doğrultusunda, kalkınma planları,¹²⁵ Cumhurbaşkanlığı programları ve orta vadeli program¹²⁶ üzerinden gerçekleşir. Bunların yanı sıra, bu hedeflerin belirlenmesinde, yurttaşların ve toplumsal baskı gruplarının da çeşitli katılım ve etkileme yollarıyla ve belirli ölçülerde rol sahibi oldukları söylenebilir. Kamu idarelerinin stratejik

Arasındaki İlişki: Türkiye Üzerine Bulgular (1990-2019)”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 3, 2021, s. 2082; Recep Yorulmaz ve Savaş Kaptan, “The Long-Run Relationship Between Fiscal Policy and Economic Growth in Turkey”, *Akademik Hassasiyetler*, Cilt: 8, Sayı: 17, Yıl: 2021, s. 65; Sevi Dokuzoğlu, “Kamu Borçlanmasının Politik İktisadi Temelleri”, *Journal of Politics, Economy and Management*, Volume: 2, Issue: 1, 2019, s. 20; Tahsin Avcı ve Eren Ergen, “Kalkınma Planlarının Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleriyle Araştırılması”, *Pamukkale Üniversitesi İşletme Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 9 Sayı: 1, 2022, s. 103; Dilan Arslanhan ve Funda Çondur, “Türkiye’de Dış Borç ve Ekonomik Büyüme İlişkisi”, *Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 2, 2022, s. 104-105; Sabri Demirci ve Hatice Dayar, “Economic and Social Impacts of Tax Restructuring in Turkey: After 2008”, *International Journal of Afro-Eurasian Research*, Volume: 8, Issue: 15, January 2023, s. 75.

¹²³ Osman Geyik, *a.g.m.*, s. 53.

¹²⁴ Selçuk İpek ve Benan Çıplak, *a.g.m.*, s. 205. Sosyal kamu harcamalarının milli gelire oranı, Türkiye’de %12,5, OECD ülkelerinin ortalamasında ise %20 civarındadır. Osman Geyik, *a.g.m.*, s. 61.

¹²⁵ Kalkınma planlarının, ne ölçüde uygulanabildikleri ayrı bir tartışma konusu olmakla birlikte, makroekonomik ve sosyal hedeflerin belirlenmesi bakımından özel bir yeri bulunmaktadır. Türkiye’de planlama deneyiminin tarihi sürecini inceleyen Ekiz ve Somel, 1960’tan sonra, sosyal hedeflere ağırlık vermeyen bir planlama anlayışından, ekonomik ve toplumsal sorunları birbirleri ile ilişkili olarak ele alan bir planlama anlayışına geçildiğinden söz eder. Cengiz Ekiz ve Ali Somel, “Türkiye’de Planlama ve Planlama Anlayışının Değişimi”, *Mülkiye Dergisi*, Cilt: XXXI, Sayı: 256, 2014, s. 98.

¹²⁶ 5018 sayılı Kanun’un 16. maddesinde düzenlenen ve ekonomik ve mali nitelikli bilgileri ve hedefleri içeren orta vadeli programın Resmî Gazete’de yayınlanması, merkezi yönetim bütçesi hazırlık sürecinin ilk aşamasını oluşturur.

planları da bu hedeflere uygun olarak hazırlandığından, ekonomik ve sosyal hedeflerin belirlenmesinde idarelerin de rolü bulunmaktadır.¹²⁷

Maliye politikasının tanımı ve makroekonomik ve sosyal hedeflerin belirlenme şekli dikkate alındığında, kamu kesiminin mali bilgisini üreten devlet muhasebesinin bu sürece belirli ölçülerde katkı sağladığı söylenebilir. Öncelikle, Karaarslan'ın ifade ettiği üzere, üretilen kapsamlı ve ayrıntılı mali bilgi, yürütülen maliye politikasının etkilerini ve sonuçlarını da içerir.¹²⁸ Üretilen mali bilginin yanında, bu üretimin yönetsel bir uzmanlık içerisinde gerçekleştirilmesi de sözü edilen temel ilkenin hayata geçirilmesinde önemlidir. Zira, temel ilkenin etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için bu süreçte rol alanların maliye politikasının araçlarına, yöntemlerine ve ekonomik ve toplumsal sonuçlarına ilişkin tahmin yeteneğine ve gerekli bilgilere sahip olmaları, bunun için de tecrübelerden, araştırmalardan, bilgi sistemlerinden ve geniş bir katılımdan faydalanılması önem taşır. Bu da siyasi iktidarın genelde kısa vadeli olan siyasi çıkar ve hedefleri ile bürokrasinin genelde orta ve uzun vadeli tecrübesi, uzmanlığı ve hedefleri arasında bir denge kurulmasını gerektirir.¹²⁹

Maliye politikasının oluşturulmasında ve yürütülmesinde ihtiyaç duyulan tahmin yeteneğinin somutlaştığı alanlardan biri, bütçe hazırlık sürecidir. Bütçe, kamu gelir ve gider tahminlerini ve kamu kaynağının tahsisine ilişkin tercihleri gösterdiğinden, makroekonomik ve sosyal hedeflerin gerçekleştirilmesi bakımından temel maliye

¹²⁷ Örneğin, Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı tarafından eğitim, sağlık, aile, yaşlı ve engelli alanlarında belirlenen sosyal yardım programları, bu hedeflerin birer yansımasıdır. Osman Geyik, *a.g.m.*, s. 66.

¹²⁸ Erkan Karaarslan, *a.g.e.*, s. 17-18.

¹²⁹ Ekonomik performans ile ekonomiyi yönetenlerin yetenekleri arasında ilişki olduğunu konu edinen çalışmalardan söz eden Özyaytürk'e göre, makroekonomik performans ile yönetim kalitesi arasında çift taraflı bir ilişki vardır. Buna göre, bir ülkede kanunların vd. düzenlemelerin iyi işlemesi, hukuk düzeninin açık ve uygulanabilir olması, yeterli kaynaklarla donatılmış uzman düzenleyici ve denetleyici görevlilerin varlığı ve yolsuzluk düzeyinin az olması gibi yönetim kalitesini belirleyen durumların varlığı için makroekonomik performansın da yüksek olması gerekir. Bunun tersi de geçerlidir. Yani, makroekonomik performansın yüksek olması, yönetim kalitesinin yüksek olmasıyla mümkündür. Gürçem Özyaytürk, "İyi Devlet Yönetimi Yüksek Makroekonomik Performansa Neden Olur Mu? OECD Ülkelerinden Bulgular", *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 1, 2022, s. 74.

politikası aracı niteliğindedir. Bu yüzden, bütçeyi oluşturan tahmin ve tercihler, ekonomik ve sosyal hayatın gerçekleri ve ekonomik aktörlerin ve yurttaşların beklentileri ile uyumlu olmalıdır. Aksi takdirde, yani, Kara'nın belirttiği üzere, bütçede sapmaların olması ve öngörülemez veya hatalı tahmin ve tercihlerin yapılması durumunda, bütçenin ekonomik ve sosyal alanda bir ölçüt ve dayanak olarak kabul edilmesi güçleşir.¹³⁰ Bütçe tahminlerinin iyi bir şekilde yapılabilmesi ise devlet muhasebesi tarafından kamu gelir, gider ve borçlanmasına ilişkin olarak üretilen kapsamlı ve ayrıntılı mali bilginin kullanılmasıyla mümkün olabilir. Zira, ileride değinileceği üzere, devlet muhasebesi, devlet yönetiminin mesleki bir uzmanlık ve tecrübe gerektiren alanlarından biri olduğundan, maliye politikasının oluşturulmasında ve yürütülmesinde ihtiyaç duyulan tahmin yeteneğinin, tecrübenin ve bilginin de önemli bir kaynağıdır.

4. Kamu Malî Yönetiminin Bütçe Hakkına Uygun Şekilde Yürütülmesi

Bütçe, belirli bir dönemde elde edilecek gelirlere ve yapılacak giderlere ilişkin tahminleri gösteren, bunların elde edilmesine ve gerçekleştirilmesine izin veren ve giderler ile gelirler arasında bir fark öngörülmekteyse bunun nasıl kullanılacağını ya da finanse edileceğini gösteren bir belgedir.¹³¹

Bütçe hakkı, yurttaşların, toplanacak kamu gelirlerinin ve yapılacak kamu hizmetlerinin belirlenmesinde temsilcileri aracılığıyla söz sahibi olmaları, yürütmenin gelir ve giderlerin gerçekleştirilmesine ilişkin olarak yetkilendirilmesi için bütçeyi onaylamaları ve bütçe uygulamasını denetlemeleri yetkisini ifade eder.¹³² Bütçe hakkının

¹³⁰ Berat Kara, “Türk Mali Sisteminde Tamamlayıcı Ödenek Uygulaması: 1985-2019 Verileri Örnekleminde Bir Değerlendirme”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 60, 2021, s. 75.

¹³¹ Bütçe kelimesinin kökenine bakıldığında, Latince “torba, bohça” anlamına gelen *bulga*, Fransızcaya *bouga* olarak geçmiş, bu kelime de zaman içerisinde, “gelir ve giderleri gösteren çizelge” anlamına gelen *budget* halini almıştır. *Budget* kelimesinin “devlet bütçesi” anlamını kazanması ise 17. yy.’ın sonlarında olmuştur. Etimoloji Türkçe, <https://www.etimolojiturkce.com/kelime/butce> (23.08.2023).

¹³² H. Hakan Yılmaz ve Mustafa Biçer, “Parlamentonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 158, Ocak-Haziran 2010, s. 202.

özünde, hangi kamu hizmetlerinin ne miktarda yürütüleceğine ve bunların finansmanı için hangi kamu gelirlerinin ne miktarda toplanacağına karar verme yetkisi bulunur.¹³³

Bütçe hakkı ile devlet muhasebesi arasındaki ilişki, bütçe hakkının birtakım nitelikleri üzerinden ele alınabilir. Bütçe hakkı, kamusal faaliyetlerin bütçe aracılığıyla denetlenmesini içerir ve bu yönüyle devlet muhasebesi tarafından üretilen mali bilginin geniş ölçüde kullanıldığı bir süreçtir. Bu süreç 1) meclisin *bütçe gözetimi*, 2) mali saydamlık ve 3) hesap verebilirlik ile ilişkilidir. Dikmen ve Çiçek'in ifadesiyle, bütçe hakkının uygulanması için kullanılan araçlardan biri olan bütçe gözetimi, *bütçenin hazırlanması, bütçenin uygulanması ve bütçenin uygulandıktan sonra değerlendirilmesi* aşamaları ve *bütçenin genel gözetimi* olarak dört bileşeni içerir. Yasamanın, vergiler başta olmak üzere kamu kaynaklarının usulüne uygun, etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını gözetlemesi anlamına gelen, bütçe hakkı çerçevesinde etkin bir bütçe gözetimi, yürütmenin mali saydamlığını ve hesap verebilirliğini sağlamak bakımından önem taşır.¹³⁴ Bütçe hakkı kapsamında yapılan gözetim, hesap verebilirlikte ve -ileride inceleneceği üzere- mali saydamlıkta önem taşıyan devlet muhasebesi olmadan tam olarak gerçekleştirilemez. Bunun yanı sıra, TBMM ve onun adına Sayıştay tarafından bütçe hakkı çerçevesinde gerçekleştirilen denetim; bütçe hazırlıkları ve bütçenin kanunlaştırılması sırasında görüşme ve değişikliklerin yapılması, bütçenin uygulanması sırasında ve sonrasında denetim yapılması ve kesin hesap aşamalarından oluşur.¹³⁵ Bu aşamaların tümünde, devlet muhasebesinin bütçe hareketlerine ve bu hareketlere yol açan kamusal faaliyetlere ilişkin olarak ürettiği mali bilgiler kullanılır ve değerlendirilir.

¹³³ Vuslat Güneş, "Türkiye'de Bütçe Hakkının Doğruluk İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 2, 2022, s. 96.

¹³⁴ Süleyman Dikmen ve Hüseyin Güçlü Çiçek, "Yasama Organının Bütçe Gözetim İşlevi ve Mali Saydamlık Arasındaki İlişkinin Ekonometrik Bir Analizi", *SIYASAL: Journal of Political Sciences*, Cilt: 28, Sayı: 2, 2019, s. 185.

¹³⁵ Ferhat Akbey, "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Bütçe Hakkı ve Kanunu", *International Journal of Public Finance*, Volume: 5, No: 1, 2020, s. 5.

Bütçe hakkı ile devlet muhasebesi arasındaki ilişki, bütçenin doğru bir şekilde tahmin edilmesi üzerinden de ele alınabilir. Bütçenin uygulanması sırasında, bütçe tahminlerinde önemli sapmaların ortaya çıkması, bir başka deyişle, bütçede öngörülen gelir ve gider tahminlerinin bütçe dönemi içerisinde belirli ölçülerde geçersiz kalması, bu yüzden de dönem içinde ek bütçe çıkarılması ya da gider tahminlerinin üzerinde yapılan harcamaların meclis tarafından dönem sonunda kesin hesapla onaylanması, bütçe hakkını olumsuz etkileyen ve bu yüzden yasamanın yürütme karşısındaki etkisini zayıflatan bir durumdur.¹³⁶ Bu nedenle, devlet muhasebesi tarafından üretilen ve geçmiş dönemlerin kapsamlı ve ayrıntılı mali durumunu gösteren bilginin bütçe hazırlık sürecinde kullanılması, gerçekçi bütçe tahminlerinin yapılmasına katkı sağlayacağından, bütçe hakkını da olumlu yönde etkiler.

Devlet muhasebesinin bütçe hakkı bakımından önemi, kamu hizmetlerinin niteliğinde 20. yy. boyunca görülen değişim üzerinden de ele alınabilir. Dikmen ve Çiçek'in belirttiği üzere, bu dönemde, devletin, görevlerinin ve buna bağlı olarak kamusal faaliyetlerin artmasıyla birlikte, ekonomiye daha fazla müdahil olması ve kamu hizmetlerinin kapsamında ve niteliğinde meydana gelen değişmelere bağlı olarak program bütçeyi ve kamu kesiminde performans değerlendirmesini içeren çağdaş bütçeleme anlayışlarının uygulanmaya başlaması, bütçe hazırlık ve uygulama sürecinin ayrıntılı ve uzmanlık gerektiren bir nitelik kazanmasına yol açmıştır.¹³⁷ Bütçe hakkını ilgilendiren kamu gelir ve giderleri ve kamu borçlanması yürütmenin ayrıntılı ve uzmanlık gerektiren işlem ve eylemlerinden oluştuğu için, bu işlem ve eylemlerin, insan kaynağı ve teknik imkanlar bakımından sınırlı bir kapasitesi olan TBMM tarafından kontrol

¹³⁶ Vuslat Güneş, *a.g.m.*, s. 100 vd.; Berat Kara, *a.g.m.*, s. 73. Uygulamada ödenek aktarma işlemlerinin 5018 sayılı Kanun'da belirlenen kurallara uygun olarak yapılmaması da bütçe hakkını olumsuz etkileyen hususlar arasında sayılabilir.

¹³⁷ Süleyman Dikmen ve Hüseyin Güçlü Çiçek, *a.g.m.*, s. 185.

edilmesi kolay değildir. Bu nedenle, devlet muhasebesi, bütçe hareketlerine ve kamusal faaliyetlere ilişkin olarak ürettiği kapsamlı ve ayrıntılı mali bilgiyle, TBMM’ye önemli bir gözetim ve denetim dayanağı sunmuş olur.¹³⁸

Devlet muhasebesinin bütçe hakkı ile ilişkisi, son dönemde gerçekleştirilen kamu mali yönetimi reformları üzerinden de incelenebilir. Aydın ve Şeker’in ifadesiyle, siyasetçilerin oy beklentileri ve yurttaşların kamu hizmeti taleplerindeki artış, devletin ekonomi içindeki payının azaltılmasını hedefleyen neoliberal politikaların bu hedefine ulaşmasını engelleyen nedenlerden biri olmaktadır. Devletin yeniden tanımlandığı neoliberal politikalar sürecinde, kamusal faaliyetler, bütçede ve muhasebe hesaplarında azaltılmış gibi gösterilse de bütçe dışı fon gibi uygulamalarla artmaya devam etmiştir.¹³⁹ Bunun sonucunda, kamusal faaliyetlerin önemli bir bölümü bütçenin dışında kaldığından mali saydamlık ve bütçe hakkı olumsuz etkilenmiştir. Bu süreç, bazı ülkelerde kamu borcunun önemli ölçüde artmasına da yol açmıştır. Bunun gibi nedenlerden dolayı, Türkiye’nin de içinde olduğu bazı ülkelerde yaşanan ekonomik ve mali krizler, bütçe hakkının, mali saydamlığın ve bunların gerçekleştirilmesinde önem taşıyan devlet muhasebesinin yeniden ele alınmasına ve bunların etkinliğinin sağlanması için yapılacak reformlara zemin hazırlamıştır.¹⁴⁰

¹³⁸ Bu hususta, Selimoğlu ve Yazıcı, devletin ekonomik ve toplumsal alandaki görev ve sorumluluklarının artışına bağlı olarak genişleyen faaliyet hacminin bir sonucunun, denk bütçeden açık bütçe anlayışına geçiş olduğunu, bu nedenle, açık bütçenin yol açtığı kamu borcu yükünün yönetiminin (borçların geri ödenebilirliğini sağlamanın) önem kazandığını ifade eder. Kamu borcunun hatalı şekillerde finanse edilmesiyle ortaya çıkacak faiz yükünün ekonomide olumsuz sonuçlara yol açabileceğinden ve bunun da “kurumsal yönetim ilkelerine uygun davranışların olmaması” nedeniyle olacağından söz eden yazar, bu istikrarsızlık sürecinin önlenmesi ve ekonomik anlamda sürdürülebilirliğin sağlanması için, saydamlık, hesap verebilirlik, bağımsızlık, sorumluluk ve eşitlik gibi değerleri destekleyen yapı ve süreçlerin devlet muhasebesinin desteğiyle kurulup işletilmesi gerektiğini ifade eder. Seval Kardeş Selimoğlu ve Resül Yazıcı, “Türkiye’de Kamuda Sürdürülebilirlik İçin Devlet Muhasebe Standartlarının Rolü”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı: 69, Mayıs 2023, s. 29.

¹³⁹ Türkiye Varlık Fonu, sözü edilen uygulamaların güncel bir örneği olarak gösterilebilir. Devlet muhasebesinin ve Sayıştay denetiminin kurumsal kapsamı dışında olan Fonun faaliyetleri ve özellikle de önemli miktarda yaptığı borçlanmalar, zaman zaman gündeme gelmektedir.

¹⁴⁰ Emrullah Aydın ve Murat Şeker, “Bütçe Şeffaflığı ve Türkiye”, *Maliye Çalışmaları Dergisi*, Sayı: 67, 2022, s. 63-64.

Bütçe hakkı ile devlet muhasebesi arasındaki ilişki konusu toparlanacak olursa, devlet muhasebesinin bütçe hakkının gerçekleştirilmesinde önemli işlevler üstlendiği söylenebilir. Bu işlevlerden biri, bütçenin hazırlanmasında ve mecliste görüşülmesinde, genellikle, geçmiş yılların mali bilgisinin dayanak olarak alınmasıdır. Bütçe gelir ve gider tahminleri, genellikle, geçmiş yılların mali sonuçları üzerinden yapıldığından, bu bilgiyi üreten devlet muhasebesinin bütçe sürecinde önemli bir rolü bulunmaktadır. Bütçe hareketleri ile uyumlu olarak yürütülen devlet muhasebesi, hesap düzeni bakımından bütçe ile benzerdir. Dolayısıyla, devlet muhasebesi, bütçe uygulamasının sayısal görünümünü ortaya koyar. Bütçenin hazırlanması ve uygulanması ile olan bu bağlantısı nedeniyle, bütçe hakkının devlet muhasebesi olmaksızın kullanılması uygulamada mümkün değildir. Devlet muhasebesi tarafından üretilen mali bilgi, Sayıştay başta olmak üzere, bütçe uygulaması üzerinde denetim yetkisi olan denetim mercilerinin başlıca dayanağıdır. Dolayısıyla, devlet muhasebesi yönetiminin etkinliği, bütçe hakkının etkinliğini doğrudan etkiler. Devlet muhasebesinde üretilen mali bilginin kapsamını artıran tahakkuk esasına geçiş ve bu esasın uygulanmasını kolaylaştıran bilişim sistemleri sayesinde mali bilgi kalitesinin artırılmasının bütçe hakkını olumlu etkilediği de ifade edilmelidir.

Bütçe hakkının demokratik düzen ile olan ilgisi ve devlet muhasebesinin sözü edilen temel ilkenin gerçekleştirilmesindeki rolü, yurttaşlık bilinci üzerinden de bir değerlendirmeye tabi tutulabilir. Zira, devlet muhasebesinin, yurttaşların kamusal faaliyetleri doğrudan ya da temsilcileri aracılığıyla dolaylı olarak denetlemelerine kolaylık sağlayan bir araç olması, yurttaşların bu konudaki bilinç düzeylerinin de dikkate alınmasını gerektirir. Türkiye’de kamu gelirlerinin, büyük oranda, fiyatların içinde gizlenmiş olan dolaylı vergiler (katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi) yoluyla

yurttaşların fazlaca hissetmedikleri bir şekilde, yani, bir *mali anestezi*yle¹⁴¹ toplanması, yurttaşların toplanan bu gelirlerin nasıl harcandığı konusundaki duyarlılıklarını da olumsuz etkilemektedir. Bu olumsuz etki büyüdükçe devlet muhasebesinin bütçe hakkının hayata geçirilmesinde üstlendiği işlev de tam olarak uygulanamamış olacaktır.

5. Kamu Mali Yönetiminin Mali Disiplini Sağlaması

Mali disiplin, genel olarak, kamu gelirleri ile kamu giderleri arasında denge sağlanmasıdır.¹⁴² Bu denge, gelir ve giderlerin, mutlak eşitliğinin sağlanmasından çok, dönemsel bazda uyumunun sağlanmasıdır. Bu dengenin kurulabilmesi için kamu gelir ve giderlerinde etkinlik, ekonomiklik ve verimliliğin sağlanması önem taşır.¹⁴³

Mali disiplin, neoliberal politikalar ile ilişkili olarak devletin küçültülmesi hedefi çerçevesinde ön plana çıkmıştır.¹⁴⁴ OECD üyesi birçok ülkede 1970’lerden itibaren görülen mali “disiplinsizliği” açıklamak üzere çeşitli görüşler ortaya atılmış, aralarında Kamu Tercihinin de olduğu bu görüşlerde mali disiplinsizlik, siyasi ve kurumsal birtakım etkenlere dayandırılmıştır.¹⁴⁵ Kavramı Türkiye özelinde Kamu Tercihi ve Anayasal

¹⁴¹ *Mali anestezi*, kamu maliyesi alanında, vergisel yükümlülüklerin farkına varılmadan yerine getirilmesi hususunu ifade etmektedir. Coşkun Karaca, *Kamu Maliyesi*, Bursa, Ekin Yayınevi, 2021, s. 279. Katma değer vergisi gibi dolaylı vergiler, mali anestezinin başlıca örneğidir. Katma değer vergisi fiyata dahil olduğundan, vergiyi fiyat mekanizması içinde ödeyen alıcılar bunun genellikle farkına varmazlar. Mali bakımdan ortaya çıkan bu “farkına varamama” durumu, tıptaki anestezinin etkisine benzer şekilde bir tür mali uyuşma (duyu kaybı) hali olarak ifade edilebilir.

¹⁴² Eda Dineri, “Mali Disiplinin Sağlanması ve Ekonomik İstikrar: Türkiye Örneği”, *Türk Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 6 Sayı: 1, Nisan 2021, s. 39.

¹⁴³ 5018 sayılı Kanun’un sistematığında önemli bir yeri olan etkililik, ekonomiklik ve verimlilik kavramlarının, kamu kaynağının kullanımı ve kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi bakımından ne anlama geldiğine ilişkin olarak bu Kanun’da herhangi bir tanımlama bulunmamaktadır. Ozan Zengin, *a.g.e.*, s. 32. *Ekonomiklik (economy)*, ihtiyaç duyulan ya da kullanılan kaynakların maliyetinin en aza indirilmesiyle, yani, daha az harcamayla, *verimlilik (efficiency)*, kullanılan kaynaklar ile bu kaynakların kullanımı sonucunda üretilen mal ve hizmetler veya diğer sonuçlar arasındaki ilişkiyle, yani, doğru harcamayla, *etkinlik (effectiveness)* ise kaynak kullanımı sonucunda ortaya çıkan sonuçların bir kamu programının veya kamusal amacın gerçekleştirilmesinde ne ölçüde başarı sağladığıyla, yani, doğru işleri yapmakla ilgilidir. Uğur Ömürgönülşen, “Achieving Three E’s in the Public Sector: Value For Money (VFM) Auditing”, *Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın’a Armağan*, Ankara, SBF Yayın No: 590, TÜRMOB Yayın No: 221, Siyasal Yayınevi, 2003, s. 321-322.

¹⁴⁴ Yılmaz Üstüner, “Kamu Yönetimi Kuramı ve Kamu İşletmeciliği Okulu”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 33, Sayı: 3, Eylül 2000, s. 25.

¹⁴⁵ Tülin Altun, *a.g.m.*, s. 1046.

İktisat Görüşü çerçevesinde ele alan Yıldırım ve Arslan'a göre, devletin ekonomideki payının Keynesyen politikalar doğrultusunda artması, siyasetçilerin ve kamu yöneticilerinin verimsiz ve popülist (seçmen beğenisine odaklı) harcama yapma yönündeki kararlarını zamanla öne çıkarmış, bu durumun ekonomiye yaptığı olumsuz etkilerin açıklanması ve bunların ortadan kaldırılması için ortaya atılan Anayasal İktisat Görüşü çerçevesinde mali disiplinin sağlanması ve mali kuralların uygulanması gibi öneriler getirilmiştir.¹⁴⁶ Bu doğrultuda, mali disiplin, DB ve IMF başta olmak üzere, uluslararası siyasi ve ekonomik kuruluşlar tarafından ülkelere tavsiye edilen siyasi ve ekonomik bir politika aracı olmuştur.

Mali disiplinin neoliberal politikalar ile olan ilişkisi, 1980'lerden itibaren Türkiye ekonomisi ve maliyesindeki gelişmeler özelinde ele alınabilir. Bu dönemde, sermaye hareketlerinin kademeli olarak serbestleştirilmesi, ülke ekonomisini küresel ekonomik düzene yakınlaştırmış, böylelikle, ekonomi, uluslararası etkilere daha duyarlı hale gelmiştir. Başlayan bu ekonomik yaklaşmanın bütçenin dış borçlanma yoluyla finanse edilmesi imkanını artırması, 1990'ların sonunda, biriken kamu borç yüküne dayalı bir kriz yaşanmasının nedenlerinden biri olmuştur. Brezilya, Arjantin ve Meksika gibi gelişmekte olan ülkelerde de görülen bu durumun küresel ekonomik düzeni olumsuz etkilememesi için, gelişmiş ülkeler ve uluslararası kuruluşlar tarafından, krize giren ülkelere mali disiplinin sağlanması yönünde tavsiyelerde bulunulmuş ve mali disiplin, bu ülkeler ve kuruluşlar tarafından sağlanacak çeşitli faydaların (kredi gibi) bir ön koşulu olmuştur.¹⁴⁷ Türkiye'de mali disiplinin sağlanması çabalarının bir parçası olarak çıkarılan

¹⁴⁶ Ergün Pirsefa Yıldırım ve Ahmet Arslan, "Kamu Tercih Teorisi'nin Felsefi ve Siyasi Temellerinin Günümüz Maliyesi Açısından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği", *Social Sciences Research Journal*, Volume: 10, Issue: 4, 2021, s. 895.

¹⁴⁷ Ufuk Bakkal ve Nazan Susam, *a.g.m.*, s. 31.

5018 sayılı Kanun'un da bu tavsiyelerin ya da koşullamaların bir sonucu olduğu söylenebilir.¹⁴⁸

Mali disiplinin sağlanması için ülkelere verilen tavsiyeler ya da uyulması zorunlu tutulan koşullar arasında, bütçenin hazırlık, uygulama ve denetim süreçlerine ilişkin birtakım düzenlemelerin yapılması, kamuda mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin gerçekleştirilmesi ve kamu kesiminin mali bilgisinin kamuoyuna açıklanması gibi hususlar bulunmaktadır.¹⁴⁹ Bu tavsiye ve koşullar, devlet muhasebesinde başta tahakkuk esasına geçiş ve bilişim sistemlerinin yoğun olarak kullanımı olmak üzere önemli dönüşümleri de içeren reformların gerekçelerinden biri olmuştur. Bu dönüşümler sonucunda devlet muhasebesinin, kamu gelir ve giderlerine ilişkin kapsamlı ve ayrıntılı mali bilgileri üretebilir hale geldiği, böylelikle, mali disiplinin sağlanmasına katkı sağladığı söylenebilir.

Mali disiplinin devlet muhasebesi ile ilişkisi, bütçe üzerinden kurulabilir. Zira, mali disiplinin sağlanmasının temel aracı, kamu gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunlara ilişkin uygulamayı yönlendiren bütçedir. Bakkal ve Susam'a göre, bütçe

¹⁴⁸ Konukman'a göre, Türkiye'de 2000'lerde gerçekleştirilen kamu yönetimi reformları çerçevesinde özellikle süreç düzenlemesi şeklinde birçok mali kural getirilmiştir. Bunun nedeni, DB ve IMF etkisinde yapılan kamu mali yönetimi reformlarının hedefleri arasında olan, devletin küçültülmesi, sosyal kamu harcamalarının azaltılması ve küresel ekonomik düzene uyumlu bir devlet yönetiminin oluşturulması isteğidir. 5018 sayılı Kanun'da öngörülen mali disiplin anlayışı da bu çerçevede değerlendirilebilir. Aziz Konukman, "Türkiye'de Bütçe Hakkının Kullanımı: Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Artvin Çoruh Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 1, 2015, s. 49. Çadırcı ve Siverekli de 5018 sayılı Kanun'un Türkiye'de mali disiplinin sağlanmasını amaçlayan ve mali kural niteliği taşıyan bir düzenleme olma niteliğine vurgu yapar. Çiğdem Çadırcı ve Esra Siverekli, "Türkiye'de Mali Disiplinin Sağlanması Çerçevesinde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Getirilen Yenilikler", *Econharran Harran Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 7, 2021, s. 144.

¹⁴⁹ Ufuk Bakkal ve Nazan Susam, *a.g.m.*, s. 35. Türkiye'de, mali disiplinin sağlanmasına yönelik tavsiye ve koşullar doğrultusunda, 1980'lerden bu yana gerçekleştirilen reformların istenen sonuçları vermediği, buna karşılık, kamu hizmetlerinin yurttaşlara sunulmasında ve bütçe hakkının kullanılmasında birtakım olumsuz etkilerin ortaya çıktığı yönünde görüşler bulunmaktadır. Konukman'a göre, 1980'den sonra uygulanmaya başlanan neoliberal politikalara uygun mali disiplin anlayışı, 1990'ların sonunda kamuda büyük bir borç krizi ve mali iflasla sonuçlanmış, bunun devamında, 2003 yılından itibaren yapılan kamu mali yönetimi reformları ise kağıt üstünde olumlu olmakla birlikte uygulamaya tam olarak yansıtılamamıştır. Yazar, tüm bu reformlar uygulamaya geçirilse ve mali disiplin sağlansa dahi, yurttaşların maliye politikasına katılımlarının, neoliberal politikaların devletin küçültülmesi hedefi çerçevesinde zaten sınırlanmış olduğunu, bunun da demokratik katılımı ve dolayısıyla bütçe hakkını olumsuz etkilediğini ifade eder. Aziz Konukman, *a.g.m.*, s. 32.

ödeneklerinin tahsisinin ve kullanımının etkin bir şekilde yapılmaması ve bütçe açıklarının ekonominin genel dengesini bozacak bir düzeye ulaşması, mali disiplinin sağlanması gereğinin ortaya çıktığına işaret eder.¹⁵⁰ Bütçe ödeneklerin tahsisinde ve kullanımındaysa devlet muhasebesi tarafından üretilen mali bilgiden geniş ölçüde faydalanılır. Bu bakımdan, mali disiplinin sağlanmasında devlet muhasebesi, bütçe süreçleri üzerinden önemli bir yönetim aracı taşır.

6. Kamu Malî Yönetiminin Kamusal Tercihler İçin Ekonomik, Mali ve Sosyal Etkinliği Gözetecek Şekilde Uygun Bir Ortam Sağlaması

Kamu mali yönetiminin, kamusal tercihlerin oluşması için, ekonomik, mali ve sosyal etkinliği birlikte sağlayacak şekilde gerekli ortamı hazırlamasının ne anlam ifade ettiğinin açıklığa kavuşturulabilmesi için *kamusal tercihler* ve *etkinlik* kavramlarının ele alınması gerekmektedir.

Kamusal tercihler, siyasi karar verme süreçleri ile ilişkilidir. Bu kapsamda, siyasi karar verme süreçleri, ekonomik aktörlerin ekonomideki kaynak dağılımını etkileyen kararları ve devletin ve yurttaşların karakter ve davranışları incelenerek, vergiler, kamu hizmetleri vb. hususlara ilişkin tercihlere açıklama getirilmeye çalışılır.¹⁵¹ Kavramın, esasen, siyasetin ve ekonominin neoliberal ekonomi anlayışına uygun olarak açıklanması ve düzenlenmesi işlevini üstlendiği söylenebilir.¹⁵²

Etkinlik (etkililik, effectiveness), amaçların ne ölçüde gerçekleştirildiği, hedeflere ne ölçüde ulaşılabildiği ile ilişkilidir. *Ekonomik etkinlik* ise ekonomide kaynak

¹⁵⁰ Ufuk Bakkal ve Nazan Susam, *a.g.m.*, s. 34.

¹⁵¹ Hülya Kirmanoğlu, “Maliye Teorisi İçinde Farklı Bir Yaklaşım Kamusal Tercihler Ekolü”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. M. Orhan Dikmen’e Armağan*, Sayı: 33, 1990, s. 106 vd.; Meltem Kayıran, “Kamu Malları: Piyasa Başarısızlığı mı Teorilerin Başarısızlığı mı?”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 68, Sayı: 4, 2011, s. 149 ve s. 180; Mehmet Saraçoğlu, “Kamusal Tercih Teorisi: Siyasetin Ekonomik Analizi”, *Kamu-İş Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 1, s. 82.

¹⁵² Meltem Kayıran, *a.g.m.*, s. 180; Erkan Karayılmazlar ve İsmail İşler, “Kamu Yatırım Projelerinde Fayda Maliyet Analizi”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 35, 2019, s. 72.

dağılımının etkinliği ile ilişkilendirilebilir. Üretici ekonomik aktörlerin her biri, tam rekabet koşulları altında ve kendisine tahsis edilen girdileri kullanarak en az maliyetle en çok çıktıyı elde ettiğinde ekonomik etkinlik sağlanmış olur.¹⁵³ Kamusal karar verme süreçlerinin ekonomik etkinlik, yani, optimum kaynak dağılımı ile ilişkisi buradan kaynaklanır. Zira, Demirci'nin dile getirdiği gibi, karar verme süreçleri genellikle kaynakların dağılımını etkileyen nitelikte oldukları için¹⁵⁴ kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin kamusal karar verme süreçleri ekonomideki kaynak dağılımı etkinliğine olumlu katkıda bulunduğu müddetçe, kamu kaynaklarının gereği gibi kullanıldığı ve kamusal amaçların istenilen şekilde gerçekleştirildiği söylenebilir.

Kamu kesiminde etkinliğin sağlanmasına yönelik arayışlar, tarihi bir süreç çerçevesinde ele alınabilir. 20. yy.'ın başlarında hakim ekonomi görüşü olan liberal anlayışta, ekonomik aktörlerin piyasa koşullarında yaptıkları tercihler ve bu tercihlerin sonucunda oluşan fiyatlar, kaynak dağılımında dengenin sağlanması için yeterli görülmektedir. Dengenin, piyasaya dışarıdan bir müdahale olmaksızın, kendiliğinden gerçekleştiği varsayımı, devletin ekonomiye aktif olarak müdahalesine gerek olmadığı,

¹⁵³ Taner Çetin, "İktisadi Etkinlik Üzerine Bir Deneme: X Etkinlik Yaklaşımı", *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 2, 2010, s. 183 vd. Bu etkinlik anlayışı, neoliberal ekonominin tam rekabetin varlığı ve ekonomik aktörlerin rasyonel hareket ettikleri gibi birtakım varsayımlarına dayanmaktadır. Marvin E. Rozen, "Maximizing behavior: Reconciling neoclassical and x-efficiency approaches", *Journal of Economic Issues*, Volume: 19, Issue: 3, 1985, s. 661-689'dan aktaran, *A.g.m.*, s. 185; Ozan Zengin, *a.g.e.*, s. 45. Bu varsayımların kusurlu olduğu ve gerçek yaşam koşulları ile uyuşmadığı hakkında bkz. Taner Çetin, *a.g.m.*, s. 196. Ekonomide kaynak dağılımı, İtalyan ekonomist Vilfredo Pareto tarafından ileri sürülen *Pareto optimumu* çerçevesinde ele alınabilir. Pareto optimumu, ekonomide kaynakların en uygun şekilde dağıtıldığı denge durumunu ifade eder. Bu denge durumunda, bir kişinin (üretici ve tüketici) elde ettiği faydanın artırılması, ancak başka bir kişinin elde ettiği faydanın azaltılmasıyla mümkün olabilir. Dolayısıyla, kişilerin faydaları, olabilecek en yüksek düzeydedir. Eğer ekonomide Pareto optimumu sağlanmamışsa, *piyasa başarısızlığı* söz konusudur ve kaynakların daha iyi dağılımı mümkündür. The Economist, <https://www.economist.com/economics-a-to-z#P> (12.01.2024). Etkinlik kavramı, üretimde ve bölüşümde etkinlik olmak üzere ikili bir şekilde ele alınır. Üretimde etkinlik, üretime koşulan kaynakların dağılımında, bölüşümde etkinlik ise üretilen ürünlerin tüketiciler arasındaki dağılımında etkinlik durumunu ifade eder. Refah iktisadi çerçevesinde, Pareto optimumu sağlandığında üretimde, tüketimde ve sosyal refahta etkinlik sağlanmış demektir. Ozan Zengin, *a.g.e.*, s. 15. Etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik kavramlarının tanımları üzerinde net bir kabul bulunmadığından söz eden Zengin, bu kavramların ekonomik, sosyal ve siyasi anlamları içeren çok çeşitli şekillerde tanımlandığına dikkat çeker. *A.g.e.*, s. 27 vd.

¹⁵⁴ Ayhan Demirci, "Ekonomik ve Sosyal Etkinlik Belirlemede Veri Zarflama Analizi: Arap Birliği Örneği", *Türk Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 1, Nisan 2019, s. 65.

dolayısıyla, kamusal faaliyetlerin savunma ve iç güvenlik gibi belirli alanlar ile sınırlı tutulması gerektiği düşüncesinin gerekçesi olmaktadır. 1929 Büyük Buhranı ve 2. Dünya Savaşı'ndan sonra etkili olmaya başlayan Keynesyen ekonomi anlayışında ise devletin kamu harcamalarını artırarak ekonomiye aktif olarak müdahale etmesi gerekli görülmüştür.¹⁵⁵ Bu çerçevede ortaya çıkan kamu harcamaları artışı, ilk başlarda, sadece miktar yönünden ele alınmış, 1950'lerden sonra ise kamu harcamalarında etkinliğin sağlanması gereği ön plana çıkmıştır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, özel sektörün ekonominin geleceği bakımından önem taşıyan altyapı ve ulaşım gibi alanlardaki birtakım projelere bunlar karlı olmadığı gerekçesiyle fazla ilgi göstermemesi, bu projelerin çoğu zaman büyük miktarda sermaye gerektirmesi ve özel sektörün fayda anlayışı (kar elde etme) ile kamu sektörünün fayda anlayışının (kamu yararı) birbirinden farklı olması gibi nedenlerden dolayı kamu harcamalarının miktar olarak artırılmasının yanı sıra, bunların etkinliğinin de olabildiğince yüksek olması hedeflenmiştir. Bu nedenlere ek olarak, teknolojik ilerlemeler, ülke savunması ve savaşlar ile ilgili gelişmeler ve yurttaşların kamu hizmetlerinden olan beklentilerinin nicelik ve nitelik yönünden artması da kamu harcamalarında artışı desteklemiş, kamu harcamalarının ekonominin bütünü üzerinde önemli etkiler yapan bir düzeye gelmesi de bu harcamalarda etkinliğin sağlanmasının önemini artırmıştır.¹⁵⁶ Bu arayışlara, 1980'lerden itibaren, Yeni Kamu İşletmeciliğinin kamu kesiminde etkinliğin sağlanmasını savunan yönetim anlayışı da eklenmiştir.¹⁵⁷

¹⁵⁵ Bu gereklilik, ekonomideki talep yetersizliğini telafi etmek ve birikmiş olan ürün stoklarını eritmek gibi hususlara dayandırılabilir.

¹⁵⁶ Burhan Şenatalar, "Fayda-Maliyet Analizinin Kapsamı, Fayda ve Maliyet Kavramları", *İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı: 22, 1972, s. 225-226.

¹⁵⁷ Volkan Göçoğlu ve Onur Gündüz, "Kamu Yönetimi Reformlarını Yeni Kamu İşletmeciliği Bağlamında Okumak", *Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 1, 2020, s. 4.

Etkinlik ve verimlilik gibi özel işletme yönetiminde yaygın olarak kullanılan yönetsel ölçütlerin kamu yararı için yürütülen kamu hizmetlerinde önceleri pek önemsenmediği ve kamu hizmetlerinde, etkinlik ve verimliliğin sağlanması gibi niteliksel ölçütlerden çok, hizmetin sunulmuş olmasının genellikle yeterli görüldüğü bir anlayış bulunmaktaydı.¹⁵⁸ Hayat şartlarında ve anlayışında zaman içerisinde meydana gelen değişimler yurttaşların kamu hizmetlerinin niteliğine ilişkin beklentilerini de yükseltmiş, kamu hizmetlerinin sadece sunulmasının ötesinde, bu hizmetlerin hangi kalitede, hızda ve kolaylıkta yerine getirildiği gibi niteliksel ölçütler önem kazanmıştır. Bu çerçevede, kamu hizmetlerinin sunulma yöntemi ve sürecinden çok, sonuçları ve getirileri ön plana çıkmıştır. Yurttaşların beklentilerinde ve kamu hizmetlerine ilişkin önem sıralamasında yaşanan bu değişim, idarenin yurttaşların taleplerine daha duyarlı olmasını ve bu talepleri kaliteli ve hızlı bir şekilde karşılamasını sağlayacak bir yapıya ve işleyiş esnekliğine kavuşturulması gerektiği yönündeki görüşleri güçlendirmiştir.¹⁵⁹

Mali etkinlik, etkinlik kavramının mali yönden (başta gelirler ve giderler olmak üzere birtakım mali değişkenler üzerinden) değerlendirilmesi ile ilişkilendirilebilir. Baharudin ve Hasan, kavramı, bir örgütün mali işlerini yürütmedeki etkinliğini gösteren önemli ölçütlerden biri olarak ele alır. Bu çerçevede örgütün mali etkinlik ve verimliliği, mali tablolarından elde edilen bilgilere birtakım mali ölçülerin/rasyoların uygulanıp analiz edilmesi yoluyla belirlenir.¹⁶⁰

¹⁵⁸ Ahmet Karaaslan, “Bütçeleme Sürecinin Rasyonelleştirilmesi: Kamu Harcamalarında Etkinlik Sağlama Yöntemi Olarak Fayda-Maliyet Analizi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 8, 2003, s. 252.

¹⁵⁹ Ahmet Taner, *a.g.m.*, s. 39.

¹⁶⁰ Nuzul Akhtar Baharudin ve Hazriah Hasan, “Measuring Financial Efficiency of Nonprofit Organisation: A Literature Review”, *FKP Postgraduate Research Colloquium*, 2021, s. 336. Mali etkinlik ile ekonomik etkinlik birbirleri ile bağlantılıdır; ekonomik etkinliğin sağlanması, mali etkinliği de olumlu etkiler. Ersan Özgür, “Katılım Bankalarının Finansal Etkinliği”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi* Cilt: X, Sayı: I, 2008.

Mali etkinliğin kamu yönetiminde ne anlam ifade ettiğinin ortaya konulması bakımından, Muhasebat Genel Müdürlüğünün (MGM) yayınladığı Mali Analiz Rehberi örnek gösterilebilir. Rehber'in amacı, kamu idarelerinin mali tablolarına uygulanacak birtakım ölçütler üzerinden mali analiz yapılmasıdır. Rehber'de, mali analizin amaçları arasında *“politika geliştirme sürecinde, devletin geçmiş ekonomik durumu ve mevcut mali potansiyeli hakkında karar alma mekanizmalarına ve idarecilere fayda sağlayacak bilgiler üretmek”* ve *“yönetmel sorunlar, planlama ve eşgüdüm eksiklikleri, mali sınırlılıklar ve benzeri devlet yönetiminde yaşanabilecek problemleri öngörerek, devletin kamusal hizmet üretimini yavaşlatmadan önlem almak”* sayılmaktadır.¹⁶¹ Sayılan bu hususlar, mali etkinliğin, yönetmel ve mali durumun analiz edilerek yönetmel karar verme süreçlerine destek sağlanması ile olan ilişkisini göstermektedir.

Sosyal etkinlik kavramı, etkinlik ile toplumsal amaçlar arasındaki ilişki çerçevesinde açıklanabilir. Terziev'in de değindiğı gibi, girdi-çıkktı ilişkisi gibi somut ve doğrudan ifade edilebilir olmayan bu kavramın tek bir boyutta açıklanması zordur. Henüz genel kabul görmüş bir tanımı bulunmamakla birlikte, sosyal etkinliğin gerçekleşmesi, en az maliyetle en fazla ekonomik, toplumsal ve çevresel olumlu sonucun elde edilmesi durumu olarak ifade edilebilir. Kavramın önem kazanması, ABD'deki ekonomik, bilimsel ve teknik projelerden kaynaklanmıştır. Bu projelerin, doğrudan ekonomik sonuçları yanında, dolaylı ekonomik sonuçlarının ve toplumsal ve çevresel etkilerinin araştırılması gereğı, sosyal etkinliğı ön plana çıkmıştır.¹⁶²

Sözü edilen temel ilkenin devlet muhasebesi ile ilişkisi, devlet muhasebesinin ürettiğı mali bilginin kamusal faaliyetlerin etkinliğinin değeriendirilmesinde ve kamusal

¹⁶¹ Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, *Kamu İdareleri İçin Mali Analiz Rehberi*, s. 2, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2019/02/Mali-Analiz-Rehberi.pdf> (13.01.2024).

¹⁶² Venelin Terziev, “The Problem of Social Efficiency. Indicators for Social Efficiency”, *International E-Journal of Advances in Social Sciences*, Volume: 5, Issue: 13, 2019.

tercih süreçlerinde kullanılmasından kaynaklanır. Elitaş, Üç ve Akyüz'ün aktardığı gibi, ekonomide kaynakların etkin bir şekilde dağılımı ve kullanımı, tek tek ekonomik aktörler için olduğu kadar, ulusal ekonominin bütünü için de önemlidir. Ekonomik etkinlik düzeyinin ölçülmesi ve kontrolü, ekonomik faaliyetlerin mali bilgisini üreten muhasebe sayesinde mümkün olur.¹⁶³ Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi de kamu kaynağının etkin kullanılıp kullanılmadığının değerlendirmesinin yapılmasına katkı sağlar.¹⁶⁴ Tahakkuk esaslı, bütçe programlarına ilişkin maliyetlerin tümünün mali bilgisi üretilebildiğinden, kamusal faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesi için önemli bir dayanaktır.¹⁶⁵ Sonuç olarak, kamu kesiminin kapsamlı ve ayrıntılı mali bilgisi, kamusal faaliyetlerin ekonomik, mali ve sosyal alanda ne gibi etkileri olduğuna ilişkin değerlendirmelerde kullanılabileceği gibi, kamusal karar verme süreçlerine de katkı sağlar.

7. Kamu Mal ve Hizmet Üretiminde ve Kamu Alımlarında Ekonomik veya Sosyal Verimlilik İlkeleri Çerçevesinde Ekonomik ve Sosyal Analizlerin Yapılması

Kamu hizmetlerinin sunulmasında ve kamu alımlarında, ekonomik veya sosyal verimliliğe katkı sağlanması bakımından birtakım analiz ve değerlendirmelerin yapılması gerekir. Zengin'in de değindiği üzere, devlet, özel işletmelerde olduğu gibi sadece ekonomik fayda ve maliyet ölçütlerine göre değil, toplumsal fayda ve maliyetleri de dikkate alacak şekilde faaliyette bulunmak durumundadır. Bu yüzden, özellikle fayda-maliyet analiziyle kamu hizmetlerine ilişkin tercihlerin oluşturulması ve bu hizmetlerden en az maliyetle en çok faydanın elde edilmesi önem taşır.¹⁶⁶

¹⁶³ Sven-Erik Johansson ve Lars Ostman, *Accounting Theory: Integrating Behaviour and Measurement*, London, Pitman Publishing, 1995, s. 9'dan aktaran, Cemal Elitaş, Mustafa Üç ve Yılmaz Akyüz, "Muhasebe Teorileri Üzerine Bir İnceleme", *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Sayı: 34, Nisan 2011, s. 48.

¹⁶⁴ Özhan Çetinkaya, *a.g.m.*, s. 88.

¹⁶⁵ Erkan Karaarslan, *a.g.m.*, 2004, s. 43.

¹⁶⁶ Ozan Zengin, *a.g.e.*, s. 24. Bu çalışmada, verimlilik gibi kavramlar hakkında yapılacak değerlendirmelerde, ağırlıklı olarak, 5018 sayılı Kanun'da etkileri bulunan neoliberal ekonomi anlayışı

Temel ilkede sözü edilen analiz ve değerlendirmeler, *düzenleyici etki analizi* kavramı çerçevesinde ele alınabilir. Düzenleyici etki analizi, önerilen ya da yapılması düşünülen düzenlemelerin ve politikaların maliyetinin, faydalarının ve bu maliyet ve faydalar nedeniyle ortaya çıkması muhtemel olumlu ya da olumsuz etkilerin belirlenmesi ve bu etkilerin ekonomik ve toplumsal sonuçları ile birlikte değerlendirilmesini sağlayan sistemli bir faaliyettir. Bu analiz sayesinde, çeşitli olasılıklar/alternatifler arasında tercih yapılabilmesi için karar vericilere destek sağlanmış olur.¹⁶⁷ Kamu hizmetlerinin her birine, az ya da çok değil, gerektiği kadar kamu kaynağı tahsis edilmelidir. Kamu kaynağının kamu hizmetlerine tahsisinin gereğinden az olması hizmetin gereken şekilde yürütülememesine, gereğinden çok olması ise kamu kaynağının israfına yol açabilir. Kamu mali yönetiminde etkinlik ve verimliliğe ilişkin analizlerin yapılması, bu nedenle önemli görülmüştür.¹⁶⁸

Kamusal faaliyetler, ekonomide dengesiz bir kaynak dağılımı ve kullanımı söz konusuysa, bunu belirli ölçülerde telafi edebilir ve böylece ekonominin etkinlik ve verimlilik düzeyi yükseltilebilir. Tekelci bir piyasada, fiyatların müdahale yoluyla maliyetler ile orantılı bir düzeye çekilmesi bunun bir örneğidir. Üretim ve tüketim maliyetlerinin düşürülmesine, toplumun en çok talep ettiği mal ve hizmetlerin üretiminin teşvikine ve üretimde yenilikçilik ve esnekliğin sağlanmasına yönelik olarak gerçekleştirilecek kamusal faaliyetlerin, ekonomik verimlilik ve refah düzeyi üzerinde

dikkate alınmaktadır. Zengin'in ifadesiyle, verimlilik üzerinden hedeflenen değer, nötr bir nitelik taşımaz, ekonomik ve sosyal düzen tarafından anlamlandırılır. Ozan Zengin, *a.g.e.*, s. 86. Dolayısıyla, bu çalışmada, bu türden kavramlar hakkındaki değerlendirmeler, gerçekliğin ifade edilmesi arayışından çok, Kanun'un geneline hakim olan anlayışın ortaya konulması çabası olarak görülmelidir.

¹⁶⁷ Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı, *Düzenleyici Etki Analizi Rehberi*, s. 2, https://www.tepav.org.tr/upload/files/haber/1255444679r8903.Duzenleyici_Etki_Analizi_Rehberi.pdf (14.01.2024); Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Ekonomik Modelleme ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, *Düzenleyici Etki Analizi Rehberi*, Şubat 2023, s. 1.

¹⁶⁸ Zeliha Kaygısız ve Nuray Girginer, “Maliyet Etkinlik Analizi: Türkiye’deki Büyükşehir Belediyelerinde Uygulama”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 2, Ekim 2011, s. 310.

olumlu etkileri olacağı söylenebilir. Dolayısıyla, kamu yönetiminde verimlilik, bu faaliyetlerde faydanın maliyeti aşması şeklindeki teknik anlamının ötesinde, kamusal faaliyetlerin ekonomideki kaynak dağılımına ve kullanımına olan etkisini ve gelecekte ortaya çıkaracağı maliyet ve faydaları da içerir.¹⁶⁹

Temel ilkede sözü edilen analizler, program bütçe kapsamında, kamu hizmetlerinin ekonomik ve sosyal etkinliği ve verimliliğine ilişkin ölçümlerin yapılması için kullanılır. Kamu kaynağı, bütçe programları temelinde dağıtılır ve programlara ilişkin uygulama sonuçlarından elde edilen bilgiler, sonraki kaynak dağıtım kararlarına ve girdi-çıkı ilişkisine dayanan analizlerin ve diğer değerlendirmelerin yapılmasına imkan sağlar.¹⁷⁰ Maliyet-fayda ve maliyet-etkinlik gibi analiz tekniklerinden, çeşitli kamu hizmetlerini içeren bütçe programları arasından uygun olanının tercih edilmesi için faydalanılır.¹⁷¹ Dolayısıyla, bu analizler aracılığıyla, kamusal faaliyetlerin teknik verimliliğinin yanı sıra ekonomik ve sosyal bakımdan verimliliği de değerlendirilmiş olur.

Ekonomik verimlilik, bir faaliyetin belirli bir maliyet düzeyinde sağladığı faydanın düzeyi ile ilişkilidir. Ekonomik verimlilik yükseldikçe, maliyete karşılık elde edilen fayda artar. Bu bakımdan kavram, ekonomik etkinlik ile bağlantılıdır. Ekonomik etkinlik ekonomideki kaynak dağılımında ve kullanımında dengenin sağlanması üzerinden ekonomik aktörlerin en yüksek düzeyde fayda elde etmesi olarak ele alındığında, ekonomik verimliliğin artmasıyla, yani, çeşitli kaynak dağılımı ve kullanımı alternatifleri arasından verimliliği en yüksek olanın seçilmesiyle, ekonomik etkinlik de olumlu etkilenecektir.¹⁷² Kamusal faaliyetlerde, girdi-çıkı ilişkisi üzerinden verimliliğin

¹⁶⁹ Australian Government Productivity Commission, *On Efficiency and Effectiveness: Some Definitions*, Melbourne, May 2013, s. 4 vd.

¹⁷⁰ Burhan Şenatalar, *a.g.m.*, s. 228.

¹⁷¹ Cihan Yüksel, *a.g.m.*, s. 44.

¹⁷² Australian Government Productivity Commission, *a.g.e.*, s. 13.

ölçülmesinde maliyet-fayda analizi kullanılarak, belirli bir maliyet düzeyinde en çok çıktının elde edilmesi ya da belirli bir düzeyde çıktı elde etmek için en az maliyet düzeyinin yakalanması hedeflenir. Maliyet ile fayda arasında, liberal ekonomi anlayışının *fayda kuramına* göre ve girdi-çıktı ilişkisi üzerinden yapılan bu analizde, bir mal veya hizmetin tüketimi artırılıp azaltıldıkça, diğer koşullar sabitken, bu tüketimden sağlanan faydanın artışı ve azalışını ifade eden *marjinal fayda* esas alınır. Marjinal fayda üzerinden de tüketim artış ve azalışı ile toplam faydadaki değişim arasındaki ilişki incelenir.¹⁷³ Kamusal faaliyetlerde marjinal fayda ile marjinal maliyetin denk hale geldiği nokta, kamu kaynağının ekonomik ve sosyal etkinliği sağlayacak bir verimlilikte kullanıldığı ve kamusal faaliyetlerin olması gereken ölçeğini gösterdiği şeklinde yorumlanabilir. Böylelikle, kamu kaynağının kamu hizmetleri arasında optimum dağılımı sağlanmış olur.¹⁷⁴ Kamuda verimliliğe ilişkin çalışmalarda da genellikle, aynı maliyet düzeyinde daha fazla kamu hizmeti üretilmesine vurgu yapılır.¹⁷⁵ Ekonomik verimlilik yükseldikçe, belirli kaynakların kullanımı karşılığında elde edilen faydaların toplamı da artacağından, toplumsal refah yükselir. Bu doğrultuda, kamusal bir faaliyetin ekonomik verimliliği düşükse ya maliyeti faydasından fazladır ya da o faaliyet için ayrılan kamu kaynağı başka bir faaliyette kullanılırsa daha fazla net fayda elde edilebilir.¹⁷⁶ Verimlilik, burada daha çok ekonomik/teknik anlamıyla ele alınmakla birlikte, bunun ötesinde, kavramın her türlü teknolojik ilerleme ve örgütlenme modelleri (katılımcı örgütler gibi)

¹⁷³ Ekrem Karayılmazlar ve İsmail İşler, *a.g.m.*, s. 73.

¹⁷⁴ Burhan Şenatalar, *a.g.m.*, s. 227.

¹⁷⁵ Joseph Propenko, *Verimlilik Yönetimi* (Çev. Olcay Baykal, Nevda Atalay ve Erdemir Fidan), Ankara, Milli Prodüktivite Merkezi, 2005, s. 44'ten aktaran, Ozan Zengin, *a.g.e.*, s. 23.

¹⁷⁶ Australian Government Productivity Commission, *a.g.e.*, s. 2 vd. *Maliyet*, bir mal veya hizmetin üretimi ya da satın alınması için katlanılan bedellerin toplamını ifade eder. Bu bedeller, üretimde kullanılan girdilerin bedelleri ve işçi ücretleri gibi çeşitli kalemlerden oluşur. Kavram, *alternatif maliyet* çerçevesinde, vazgeçilen diğer alternatif üretim ya da satın almaların toplamı olarak da ifade edilebilir. Ekrem Karayılmazlar ve İsmail İşler, *a.g.m.*, s. 75.

ve teknikleriyle (üst-ast ilişkileri, uzmanlaşma, rekabetçi anlayış ve ahlaki ilkeler gibi) somutlaşacağı ifade edilmelidir.¹⁷⁷

Verimlilik kavramının kamu yönetiminde son dönemdeki önemini kazanması, etkinlik kavramında olduğu gibi, daha çok, neoliberal kamu yönetimi reformlarına bağlanabilir. Bunun gerekçesi, Polat ve Akçakaya'nın ifade ettiği üzere, neoliberal ekonomi anlayışında kapsamlı, sürdürülebilir ve rasyonel bir ekonomik büyümenin üretkenlik ve verimlilik koşuluna bağlanmasıdır. Kamu yönetimi reformlarında verimliliğe yüklenen işlevlerden biri, devletin küçültülmesi ve etkinleştirilmesi hedefinin kavramsal araçlarından biri olmasıdır. Hatta, bu doğrultuda, verimliliğin, kamu yönetiminin diğer amaçlarının önüne dahi geçebildiğine ilişkin görüşler ileri sürülmüştür. Kavramın kamu yönetiminde öne çıkmasının başka gerekçeleri arasında, nüfus artışının kamu bütçeleri üzerinde oluşturduğu yükün gittikçe artması, gelişmekte olan ülkelerde gözlemlenen *orta gelir tuzağı*,¹⁷⁸ ekonomik faaliyetlerin çevreye olan olumsuz etkilerinin gündeme gelmesi ve büyümede sürdürülebilirliğin sağlanması gibi hususlar sayılabilir.¹⁷⁹

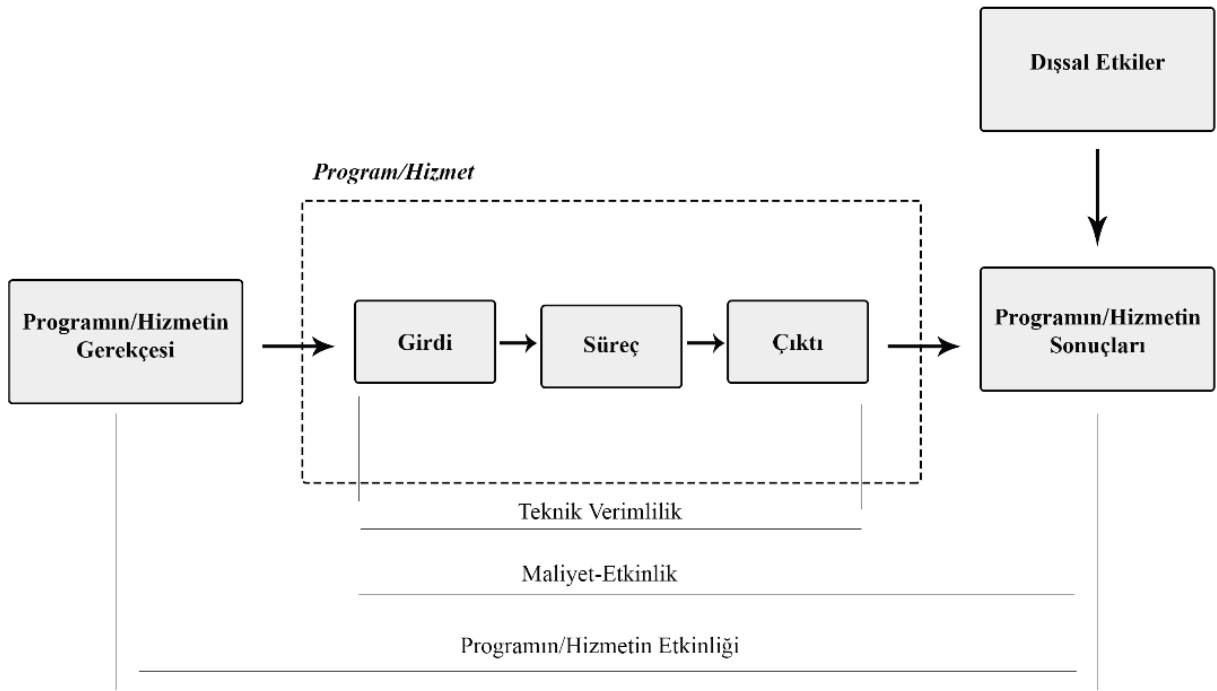
Temel ilkede geçen ekonomik analizler, kamusal faaliyetlerde verimliliğin etkinlik kavramı ile olan ilişkisi çerçevesinde ele alınabilir. Kamusal faaliyetlerin

¹⁷⁷ Ozan Zengin, *a.g.e.*, s. 110. Verimlilik, neoliberal iktisat anlayışı kapsamında, kaynak dağılımı, bölüşüm ve rasyonalite ile bağlantılı görülmesinin yanı sıra, makro ve mikro düzeylerde de değerlendirilir. Makro düzeyde, milli gelir, ekonomik büyüme, sosyal refah, gelir dağılımı, insan hakları ve demokrasi gibi hususlar ile ilişkilendirilen ve fakat tüm bu hususlarda genellikle ekonomik bir çerçevede ele alınan verimlilik, mikro düzeyde, özellikle, işletmelerin faaliyet hedeflerine ulaşma dereceleri ile ilgili görülmektedir. *A.g.e.*, s. 20-21.

¹⁷⁸ *Orta gelir tuzağı*, az gelişmiş ülkelerin, ekonomide tarımın payını azaltıp hızla sanayileşerek dünya gelir düzeyi ortalamasını yakalamasına rağmen, sanayileşmeye geçişte gösterdiği hızı sanayi ve teknoloji kapasitesini geliştirmekte gösteremediği için rekabet avantajlarını kaybetmesini ifade eder. Bu avantaj kaybıyla, bu ülkelerin dünya gelir düzeyi ortalamasını aşması zorlaşır. Erdal Alancıoğlu, İbrahim Arslan ve Yusuf Bayraktutan, “Orta Gelir Tuzağı, Nedenleri ve Çıkış Politikaları”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 21, 2019, s. 473.

¹⁷⁹ Gül Elçim Polat ve Murat Akçakaya, “Kamu Yönetiminde Verimlilik: Kavramsal Bir İnceleme”, *Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 2, 2022, s. 251. Sözü edilen analiz tekniklerinin kamu yönetiminde uygulanmasının bir gerekçesi olarak ileri sürülen, kamu örgütlerinin özel örgütlere göre daha düşük bir etkinlik ve verimlilik düzeyinde çalıştıkları eleştirisi, bu analiz tekniklerinde, kamu örgütlerinin üzerindeki siyasi, hukuki, ekonomik ve toplumsal etkilerin ve baskı gruplarının kamusal faaliyetler üzerindeki etkilerinin çoğu zaman dikkate alınmadığı gerçeği ile birlikte değerlendirilmelidir. Hal G. Rainey, *a.g.e.*, s. 18.

etkinliğinin ölçülmesinde, faaliyetin hedeflenen noktaya ne ölçüde ulaştığı belirlenir. Bu hedef, özgün (spesifik) ya da genel nitelikte olabilir. Örneğin, “evlerde kurulu güneş enerjisi panelinin sayısının artırılması” hedefi özgün, “yurttaşların genel refahının yükseltilmesi” hedefi ise genel niteliktedir. Etkinlik ölçümünde, hedeflere ulaşılma düzeyinin belirlenmesi için, öncelikle girdi-çıktı ilişkisi üzerinden yapılan ve belirli bir çıktı düzeyinin ne kadar maliyetle sağlandığını gösteren teknik verimlilik (*technical efficiency*) ölçülür. Ölçümde bakılan bir başka husus, faaliyetin genel etkinlik düzeyidir. Bu da “hizmetin ulaşılabilirlik derecesi” ve “hizmetin uygunluğu ve kalitesi” gibi değişkenler üzerinden yapılan değerlendirmelerle belirlenir. Tüm bu süreç, aşağıdaki şekilde örneklendirilmiştir:



Kaynak: SCRGSP (Steering Committee for the Review of Government Service Provision) 2006, *Report on Government Services 2006*, Canberra, Productivity Commission'dan aktaran, Australian Government Productivity Commission, *a.g.e.*, s. 7.

Şekil 2. Bir Program/Hizmet Çerçevesinde Etkinlik ve Verimlilik İlişkisi

Şekilden görüleceği üzere, kamusal bir faaliyetin genel etkinliği, teknik verimliliği ve maliyet-etkinliği¹⁸⁰ arasında ilişki vardır. Kamusal bir faaliyetin etkinliği; faaliyetin hedefleri, faaliyetin teknik verimliliği ve maliyet-etkinlik düzeyi, dışsal etkiler (*external influences*) ve faaliyetin ortaya çıkardığı sonuçlar (*outcomes*) tarafından belirlenir. Örneğin, bir hastanede hastaların yatış sürelerine ilişkin bir hedef konulduğunda, hastane faaliyetlerinin bu hedef bakımından etkinliği ölçülürken, hastane içi etkenler (hasta sağlık hizmetlerinin etkinliği ve verimliliği) ve hastane dışı etkenler (hastaların sigara ve alkol bağımlılıkları gibi yatış süresini artıracı durumlar) hesaba katılır.¹⁸¹

Anlaşılabileceği üzere, verimlilik ve etkinlik bir arada ele alındığında, kamusal faaliyetlere ilişkin daha anlamlı değerlendirme sonuçları elde edilebilir. Verimliliğin - etkinlik gibi- temelde girdi-çıkıtı ilişkisine dayandığına değinen Polat ve Akçakaya'nın aktardığına göre, verimlilik, teknik niteliği nedeniyle, kamu yararını sağlama amacıyla faaliyet gösteren kamu örgütleri için tek başına yeterli bir değerlendirme aracı değildir. Bu yüzden, verimlilik ve etkinlik ölçümlerinin birlikte ele alınması daha isabetli olacaktır. Etkinlik ölçümü, kamusal faaliyetlerin ekonomik yönünün yanı sıra toplumsal ve soyut yönlerini de kavrayabilir. Dolayısıyla, bir kamu örgütünün ya da kamusal faaliyetin etkinlik düzeyi, kamu yararının kamusal faaliyetlerle ne ölçüde gerçekleştirildiğine ilişkin ekonomik, toplumsal ve soyut hususları içeren bir değerlendirmeye ortaya çıkarılabilir.

¹⁸⁰ *Maliyet-etkinlik*, faaliyet amaçlarının belirli bir maliyette gerçekleşme düzeyi ile ilişkilidir.

¹⁸¹ Australian Government Productivity Commission, *a.g.e.*, s. 6 vd. Girdi, süreç, çıktı ve sonuç değişkenleri çerçevesinde, *ekonomiklik* girdiler ile, *verimlilik* girdi ve çıktılar ile, *etkinlik* ise çıktılar ve sonuçlar ile ilgilidir. Bu kapsamda, ekonomiklik, girdilere ve üretim sürecine bakılarak değerlendirilir. Örneğin, üretim sürecinde gereğinden fazla kişinin istihdam edilmesi, ekonomikliği olumsuz etkiler. Ekonomiklik, genellikle, girdilerin olabildiğince düşük bir maliyetle temin edilmesi ile ölçülür. Verimlilik, çıktıların girdiler ile karşılaştırılması ile ilişkilidir. Verimliliğin bir ölçüsü, belirli bir girdi ile mümkün olan en çok çıktının elde edilmesi veya belirli bir çıktı düzeyinin en az girdi ile elde edilmesidir. Etkinlik, basit olarak, elde edilen çıktı ile hedeflenen çıktı arasındaki ilişkidir. Etkinlik, aynı zamanda, çıktılar ile sonuçlar arasındaki ilişki ile de ilgilidir. Bu da etkinliği, amaçlanan/politikanın elde edilen sonuçlarla istenilen şekilde gerçekleşip gerçekleşmediği ile ilişkilendirir. Uğur Ömürganülşen, *a.g.m.*, s. 331. Kamu yönetiminde tüm bu kavramların ve şekilde gösterilen değişkenlerin belirlenmesi ve bir performans ölçümüne dayanak yapılması hususunda var olan zorluklar için bkz. *A.g.m.*, s. 335 vd.

Verimlilik ölçümünün işlevi de bu etkinlik değerlendirmesini ekonomik ve teknik verilerle destekleyerek kolaylaştırmaktır.¹⁸²

Sözü edilen analiz teknikleri kamusal faaliyetleri içeren program bütçe için yardımcı bir araç niteliğinde olduğundan ve program bütçe de analiz tekniklerinin uygulanması için bilgi sağladığından, bu ikisi arasında karşılıklı bir ilişki vardır. Polat ve Akçakaya'nın aktardığı üzere, bugün verimlilik, kamu hizmetlerinin daha az kamu harcamasıyla yapılması, hizmet sunumunda teknolojiye dayanma oranının ve hizmet sunma hızının yükseltilmesi ve kamu personelinin sayı ve çeşitliliğinde yaşanan değişimler gibi birtakım ölçütler üzerinden değerlendirilmektedir. Bunlara ek olarak, kamu örgütlerinde verimliliği artırmak için stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme ve toplam kalite gibi araçlara da başvurulmaktadır.¹⁸³

Genel olarak düzenleyici etki analizi de neoliberal anlayış ile ilişkilendirilebilir. Sağlık hizmetlerine ilişkin makalesinde bu konuya değinen ve kamu hizmetlerinin hangi yöntemle üretilip sunulacağına ilişkin tercihlerde, son zamanlarda, karşılaştırmalı analiz yöntemlerinin uygulandığını ifade eden Karasu'ya göre, bu yöntemler, temelde, neoliberal örgüt kuramlarından kaynaklanan maliyet-fayda analizine dayanır. Örneğin, bir kamu hizmetinin yürütülmesi ya da bir kamu örgütünün kurulması aşamasında verilecek karar şekillendirilirken, kapsamlı bir maliyet-fayda analizinin sonuçlarına dayalı olan düzenleyici etki analizi yapılır.¹⁸⁴ Bayramoğlu da kavramın, teknik niteliğinin ötesinde, neoliberal devlet anlayışına dayalı niteliğine dikkat çeker. Kavramı kanuni

¹⁸² Özlem Özdemir, *Kamu Personelinin Verimlilik Yaklaşımı*, Ankara, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, No: 715, 2010, s. 9-11'den aktaran, Gül Elçim Polat ve Murat Akçakaya, "Kamu Yönetiminde Verimlilik: Kavramsal Bir İnceleme", *Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 2, 2022, s. 260.

¹⁸³ Özlem Özdemir, *a.g.e.*, s. 2'den aktaran, Gül Elçim Polat ve Murat Akçakaya, *a.g.m.*, s. 261. Zengin de verimlilik kavramının İngilizcedeki karşılıkları olan *efficiency* ve *productivity* kavramlarının anlamının zaman içerisinde genişlediğinden, bu kapsamda, girdi-çıktı ilişkisinin ötesinde, üretimin kalite düzeyi, elde edilen performans düzeyi, çevresel etkiler, satış sonrasında sunulan hizmetler ve müşterilerin değerlendirmeleri gibi hususları da içerdiğinden söz eder. Ozan Zengin, *a.g.e.*, s. 7 vd.

¹⁸⁴ Koray Karasu, *a.g.m.*, 2011, s. 228-229.

düzenlemelerin yapılması ve yasamanın gücünün zayıflatılması bağlamında inceleyen yazara göre, ekonomik rasyonelliğin bir gereği olarak ileri sürülen bu yöntem, “vasıflı” kabul edilen küçük bir grubun (analizi yapan uzmanların), belirli bir toplumsal grubun çıkarlarını “bilimsellik” iddiası altında yasamaya dayatmasının bir aracı olmaktadır. Bu yüzden, yasama faaliyeti, kar elde etme amacını önceleyerek hesaplanan ve maliyetleri belirlenen metinleri kanun olarak onaylamak şekline indirgenmiş olur.¹⁸⁵

Temel ilkenin devlet muhasebesi ile olan ilişkisi, ilkede geçen analiz ve değerlendirmelerde devlet muhasebesi tarafından üretilen mali bilginin de kullanılmasından kaynaklanır. Maliyet-fayda, maliyet-etkinlik ve diğer analizlerin yapılması, öncelikle, maliyetlerin, faydaların ve diğer değişkenlerin parasal olarak ifade edilmesini gerektirir. Kamusal faaliyetlerin girdi ve çıktıların ve bütçe uygulama sonuçlarının parasal olarak, kapsamlı ve ayrıntılı bir şekilde ifadesi, devlet muhasebesinin ürettiği mali bilgidir.¹⁸⁶ Stratejik planlarda ve bütçe programlarında belirlenen amaçlar ve hedefler kapsamında, yukarıdaki 2 no.lu şekilde gösterilen kamu hizmeti süreci ve bu sürecin değişkenleri devlet muhasebesinin konusunu oluşturmaktadır. Dolayısıyla, kamusal faaliyetlerin girdi, süreç ve çıktıları (*outputs*), devlet muhasebesi tarafından mali bilgiye dönüştürülür. Bu bakımdan, bütçe programlarının ve kamusal faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğine ilişkin analiz ve değerlendirmelerin yapılmasında, üretilen bu mali bilgi önemli bir dayanak oluşturmaktadır.

Temel ilkede sözü edilen analizlerin kamusal faaliyetleri değerlendirmedeki elverişliliğinin ve devlet muhasebesinin de bu analizlere olan katkısının sınırsız olmadığı

¹⁸⁵ Sonay Bayramoğlu, “Düzenleyici Etki Analizi: Yasamayı Erksizleştirme Aracı”, *Memleket Siyaset Yönetim*, Cilt: 1, Sayı: 2, Eylül 2006, s. 102.

¹⁸⁶ Muhasebe faaliyetinin alt türleri olan *maliyet muhasebesi*, *sosyal muhasebe* ve *yeşil muhasebe* gibi uygulamaların devlet muhasebesinde de uygulanması halinde, üretilecek daha özel nitelikteki mali bilgiler, ekonomik ve sosyal alandaki değerlendirmeleri olumlu yönde etkileyebilir (Maliyet muhasebesi, mal ve hizmet üretiminde maliyetlerin belirlenmesi amacıyla yürütülen muhasebe faaliyetini ifade eder. Sosyal muhasebe, üretilen mali bilginin toplumsal hususları da içermesine ilişkin bir muhasebe anlayışıdır. Yeşil muhasebe ise örgüt faaliyetleri ile çevresel kaynaklar arasındaki ilişkiler hakkında mali bilgi üretir).

ifade edilmelidir. Karayılmazlar ve İşler'e göre, maliyet-fayda ve maliyet-etkinlik analizleri sayısal verilerle yapıldığından, bir kamusal karar veya faaliyetin maliyet ve faydası, ancak, piyasa fiyatı başta olmak üzere çeşitli parasal ölçütlere göre değerlendirilebilir. Piyasaya konu olabilen eğitim ve sağlık gibi *yarı kamusal mallar*¹⁸⁷ ve kamu yatırımları, bunların maliyet ve faydası piyasa fiyatlarıyla ifade edilebildiğinden, söz konusu analizlerin uygulanmasına daha elverişlidir. Buna karşılık, savunma ve iç güvenlik gibi, *tam kamusal mal* niteliğinde olan kamu hizmetleri piyasa koşulları dışında üretildiğinden, bunların maliyeti, faydası ve etkinliği ile ilgili ölçüm ve analizlerin yapılması zordur. Ayrıca, yurttaşların bu türden kamu hizmetlerine her zaman talepleri vardır ve bu hizmetlerde *bedavacılık sorunu*¹⁸⁸ da yaygındır.¹⁸⁹

Yarı kamusal mallarda, bunların çıktı ve sonuçları üzerinden, bir performans ölçümü yapılması kısmen mümkün olmakla birlikte, temel amacı kamu yararını gerçekleştirmek olan kamu örgütlerinde bu tür analizlerin yapılması zorlama bazı sonuçlar verebilir. Tam kamusal mal üreten bir kamu örgütü söz konusu olduğunda ise durum, yukarıda ifade edildiği gibi, tamamen bir çıkmaza girebilir. Genel olarak da kamu yararının bu türden analizlerle elverişli bir şekilde ölçülmesi imkansızdır.¹⁹⁰ Çünkü, maliyet-fayda analizi, genel olarak, bir etkinlik ölçüm aracıdır. Oysa, kamu hizmetlerinin -özellikle de kamu yatırımlarının- amacı sadece etkinliğin sağlanması değildir; siyasi, ekonomik ve toplumsal birçok amacı olabilir ve bunlar, teknik-sayısal analiz yöntemleriyle değerlendirilemeyecek kadar karmaşık bir nitelik taşıyabilir. Dolayısıyla,

¹⁸⁷ Birinci basamak eğitim ve sağlık hizmetlerinin tam kamusal nitelikte olduğu alanyazında yaygın bir kabul görür.

¹⁸⁸ *Bedavacılık sorunu (free rider problem)*, topluma bir bütün olarak sunulan ve bu nedenle sağladığı fayda kişilere bölünemeyen tam kamusal mallardan faydalanılmasından kimsenin engellenememesi durumudur. Böylelikle, bu malların finansmanına katkıda bulunmayan (örneğin, vergi ödemeyen) kişiler de bunlardan fayda elde etmeye devam edebilirler. Bedavacılık sorunu, ekonomik etkinliği bozan hususlar arasında ele alınmaktadır.

¹⁸⁹ Ekrem Karayılmazlar ve İsmail İşler, *a.g.m.*, s. 70-71; Ahmet Karaaslan, *a.g.m.*, s. 252.

¹⁹⁰ Cihan Yüksel, *a.g.m.*, s. 50.

kamu hizmetlerine ilişkin olarak ortaya konan sayısal veriler üzerinden sınırlı bir değerlendirme yapılabilir. Başka bir anlatımla, kamusal faaliyetlerin etkinliğine ilişkin birtakım ölçütler ve değişkenler, ölçülüp parasal olarak ifade edilmeye elverişli olmayabilir. Bu yüzden, örneğin, maliyet-fayda analizinin, kamusal karar verme sürecindeki işlevi sınırlıdır.¹⁹¹ Bu tür analizlerde ulaşılan sonuçlar, mutlak bir nitelikte görülmemelidir. Zira, maliyet-etkin bir faaliyet, genel ekonomik etkinliğe katkı sağlamayabilir ya da maliyet-etkin bir faaliyetin gerçekleştirilmesi yerine, yurttaşların çok daha fazla talep ettikleri ve ekonominin kaynak dağılımı üzerinde yine olumlu etki yapabilecek başka bir faaliyetin gerçekleştirilmesi daha uygun olabilir.¹⁹²

Sözü geçen analizlerin elverişliliği, özel örgüt ile kamu örgütü arasında performans ölçümü bakımından var olan ayrım ile de ilişkilidir. Örgütlerde performans ölçümü için dikkate alınan ve belirli bir miktar ve kalitede mal ve hizmetin olabilecek en düşük maliyetle üretilmesi ve sunulmasını ifade eden *ekonomiklik* ölçütünün bu iki örgüt türündeki önceliği farklıdır. Şöyle ki kamu örgütü, görev ve yetkileri çerçevesinde, kamu hizmetlerini yurttaşlara fayda sağlamak için yürütür. Bu hizmetlerin alıcısı olan yurttaşlar için öncelik, hizmetin yeterli bir miktar ve kalitede sunulmasıdır. Bu öncelik, kamu hizmetlerinde ekonomikliğin sağlanmasını çoğu zaman geri planda bırakabilir. Buna karşılık, bir ticari işletmede öncelik, kar elde etmektir. Ekonomiklik, bu karı sağlamak, sürdürmek ve işletme performansını bu çerçevede ölçmek için önemli bir ölçüttür. Ayrıca, kamu hizmetlerinde girdi-çıktı ilişkilerinin belirlenerek parasal olarak ifade edilmesi ve hizmet sonuçlarının değerlendirilmesi, bu hizmetler kısmen veya tamamen

¹⁹¹ Burhan Şenatalar, *a.g.m.*, s. 236. Verimliliğin, temelde, girdi-çıktı ilişkisi üzerinden sayısal olarak ele alınması, genellikle, kamu yönetimini örgüt ve örgüt kuramları merkezli düşünenler tarafından yapılmaktadır. Kamu yönetiminde, örgütün ötesinde, toplumsal hususları da dikkate almayı tercih edenler ise bu girdi-çıktı ilişkisini (oranlamasını) daha soyut ve toplumsal nitelikte ve sağlanan faydalar bakımından yapma çabasına girmektedirler. Ozan Zengin, *a.g.e.*, s. 215.

¹⁹² Australian Government Productivity Commission, *a.g.e.*, s. 9.

piyasa koşulları dışında yürütüldüğünden, özel hizmetlerdekine göre daha zordur.¹⁹³ Bu yüzden, Çığman'ın ifadesiyle, kamusal faaliyetlerin etkinliğinin değerlendirilmesinde, elde edilen çıktının teknik niteliğinin yanı sıra, kamusal amaçların (kamu yararının) ne ölçüde gerçekleştirildiği de hesaba katılmalıdır. Sadece çıktıya odaklanılıp kamu yararını geri planda bırakabilecek “işletmeci” ve “dar” bir tutum takınılması, kamu yönetimini özel yönetimden ayıran kamusalılık özelliğini devre dışı bırakabilir. Hatta bir kamu örgütünün, böyle bir tutum takınılarak, yüksek düzeyde etkin ve karlı bir şekilde yönetilmesi ve örgütün hizmetlerinden birinci derecede faydalananlara yüksek getiriler sunulması, eğer bu getiriler kamusal amaçların gerçekleştirilmesi için yeterli değilse, bu kamu örgütü ve yürüttüğü hizmetler kamusal bakımdan etkin sayılamaz. Bunun tersi durumda da başka bir dar anlayışa saplanılıp, kamu örgütünde işletmeci anlayışın belirli ölçülerde uygulanmaması halinde, yeterli bir performans düzeyinin elde edilememesi ve kamu yararının yeterince gerçekleştirilememesi ihtimali ortaya çıkabilir.¹⁹⁴

Kamusal faaliyetlerin değerlendirilmesinde yukarıda sözü edilen birtakım sınırlılıklara rağmen, bu türden analizlerin sağladığı faydalar da ayrıca dile getirilebilir. Karayılmazlar ve İşler, maliyet-fayda analizinin *-devlet başarısızlığının*¹⁹⁵ önemli bir nedeni olarak gösterdiği- *politik miyopluğu* bir ölçüde önleyebileceğini söyler.¹⁹⁶

¹⁹³ Hal G. Rainey, *a.g.e.*, s. 105.

¹⁹⁴ Yazar, kamu örgütlerinin “kamu değeri” çerçevesinde ve “kamusalılık” ile “yönetimsel etkinlik” arasında sağlanan bir dengede faaliyet göstermesi gerektiğini söyler. Bu denge bir tarafa doğru bozulup “dar” bir anlayış benimsenirse, yazarın söz ettiği olumsuzluklar ortaya çıkabilir. Muhammed Zahid Çığman, “Kamusal Stratejik Planlama Gerçekten Kamusal mı? Bakanlık Stratejik Planlarının Kamusalılık Yönelimi Üzerine Bir İnceleme”, *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 1, Haziran 2023, s. 103.

¹⁹⁵ *Devlet başarısızlığı*, devletin ekonomiye müdahalesinin, çeşitli nedenlerden dolayı, ekonomideki kaynak dağılımını, yani, ekonomik etkinliği bozucu etki yapması olarak ifade edilebilir. Haşim Akça, “Devlet Müdahalesinin Başarısızlığı Üzerine Bir Değerlendirme”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: 3, 2011, s. 182 vd. Kamu tercihi kuramcılarının ortaya attıkları *devlet başarısızlığı* (*governmental failure*), devletin ekonomiye müdahalesi çerçevesindeki işlem ve eylemlerinin olumsuz sonuçlarına ilişkin bir görüştür. Coşkun Can Aktan, “Devletin Başarısızlığının Anatomisi”, <http://www.canaktan.org/ekonomi/devlet-basarsiz/aktan-makale.htm> (08.05.2024).

¹⁹⁶ *Politik miyopluk*, kamusal karar verme süreçlerinde rol alan siyasetçiler, bürokratlar, seçmenler ve diğer aktörlerin bu süreçlerde kısa vadeli çıkarlarını öncelemeleri nedeniyle kaynak dağılımında etkinliğin bozulmasını, kaynak israfının ortaya çıkmasını ifade eder. Ekrem Karayılmazlar ve İsmail İşler, *a.g.m.*, s.

Karaaslan, kamu bütçeleriyle gerçekleştirilen kaynak tahsislerinde siyasi süreçlerin rol oynadığını kabul etmekle birlikte, bunun, kamu hizmetlerinin üretiminde ekonomik etkinlik ve verimliliğin gözetilmesi gerektiğini ortadan kaldırmadığını söyler.¹⁹⁷ Bir hizmetin etkin (amaçlarını gerçekleştirecek) bir şekilde yürütülmesi ile o hizmetin teknik maliyet-etkinlik düzeyi arasında güçlü bir ilişki olmayabilir. Başka bir anlatımla, bir hizmetin etkin bir şekilde yürütülüyor olması, onun olabilecek en az maliyetle yürütüldüğü anlamına gelmeyebilir. Maliyet-etkinlik analizi, bu ayrımı ortaya koyabilmekte,¹⁹⁸ böylelikle, kamu kaynaklarının farklı kamu hizmetleri arasında nasıl dağıtılacağı konusunda karar vericilere bir destek sağlamaktadır.

B. Kamu Kaynağının Kullanımının Genel Esasları

5018 sayılı Kanun'da (md. 7-9), kamu kaynağının şu genel esaslar çerçevesinde kullanılması öngörülmüştür:

- Mali saydamlık.
- Hesap verme sorumluluğu.
- Stratejik planlama ve performans esaslı program bütçe.

Kamu kaynağının kullanımının birtakım genel esaslara bağlanması, 2000'lerde gerçekleştirilen ve Yeni Kamu İşletmeciliğinin etkili olduğu kamu yönetimi reformlarının bir sonucu olarak görülebilir. Küçükaycan'ın belirttiği gibi, bu anlayışın etkisiyle birlikte, orta vadeli planlama, performansa dayalı bütçeleme ve yönetim, tahakkuk esaslı ve maliyeti de ölçebilen muhasebe düzeni gibi özel işletme yönetimine ilişkin kavram ve teknikler; kamuda stratejik planlamanın uygulanması, etkin denetimin gerçekleştirilmesi

67. Kamu giderlerinin toplum tarafından genellikle sevimsiz bulunan vergiler yerine, başka "kolay" kaynaklardan (kamu borçlanması gibi) karşılanması, bunun bir örneği olarak gösterilebilir. Ruveyda Kızılboga, "Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat Teorilerinin Değerlendirilmesi", *NEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 2, 2012, s. 100.

¹⁹⁷ Ahmet Karaaslan, *a.g.m.*, s. 252.

¹⁹⁸ Zeliha Kaygısız ve Nuray Girginer, *a.g.m.*, s. 324 vd.

ve verimliliğin artırılması hedeflerinin araçları olarak görülmeye başlamıştır.¹⁹⁹ Söz konusu kamu yönetimi reformları çerçevesinde, mali disiplinin, saydamlığın ve hesap verebilirliğin gerçekleştirilmesi, devlet tüzelkişiliği ile diğer kamu idarelerinin bütçeleri arasında birlik ve uyumun sağlanması, kamunun ekonomi üzerindeki etkilerinin olumlu yönde geliştirilmesi ve kamu hizmetlerinin maliyetinin düşürülmesi hedeflenmiştir.²⁰⁰ Genel esaslar, kamu sektörünün, ulusal ekonominin önemli bir bölümünü oluşturması, dolayısıyla, ekonomik kaynakların önemli bir bölümünü kullanması nedeniyle, kamunun kaynak kullanımında mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması ve demokratik düzenin sürdürülmesi için de önem taşır.²⁰¹

Bu başlık altında, genel esaslar, ifade ettikleri anlam ve devlet muhasebesi ile ilişkileri yönünden genel olarak incelenecektir.

1. Mali Saydamlığın Sağlanması

Mali saydamlık için, “*her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir*” (5018 sayılı Kanun, md. 7).²⁰² Mali saydamlığın özünde, kamusal karar verme süreçlerine ve kamusal

¹⁹⁹ Durdane Küçükaycan, *a.g.m.*, 2022, s. 192.

²⁰⁰ Ufuk Bakkal ve Nazan Susam, *a.g.m.*, s. 44.

²⁰¹ Durdane Küçükaycan, *a.g.m.*, 2022, s. 198-199. Kamu kaynağının kullanımının genel esaslara bağlanarak, kamu yönetiminde etkinliğin sağlanması çabasının demokratik düzen ile ilişkisi hususunda, Denhardt, Denhardt ve Blanc’ın, özellikle ABD etkisindeki kamu yönetimi disiplini, etkin işleyişi demokratik değerlere uyumlu bir şekilde gerçekleştirmek yönündeki çabanın geçmişte olduğu gibi bugün de devam ettiğini ifade etmesi dikkat çekicidir. Robert B. Denhardt, Janet V. Denhardt ve Tara A. Blanc, *a.g.e.*, s. 2.

²⁰² Aynı hükmün devamında şu ifadeler yer almaktadır:

“*Bu amaçla;*

a) *Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,*

b) *Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,*

c) *Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,*

d) *Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması,*

Zorunludur.”

faaliyetlere ilişkin bilgilerin erişilebilir olması ve bu süreçlerin görünürlüğünün sağlanması bulunur.²⁰³ Bu çerçevede, kamu kesimine ilişkin hedeflerin, bu hedeflere ulaşılması için uygulanan politika ve programların ve bunların sonuçlarının izlenip değerlendirilmesi için gereken bilgilerin düzenli, anlaşılır, tutarlı ve güvenilir olarak sunulmasıyla mali saydamlık sağlanmış olur.²⁰⁴ Kamu örgütleri, özel örgütlerdeki gönüllü finansmana karşılık, zorunlu olarak (vergi vb. yollarla) finanse edildiğinden, kamu kaynağının hangi alanlarda ve nasıl harcandığının saydam bir bilgilendirme süreciyle yurttaşlara gösterilmesi, bir zorunluluk ve demokrasinin bir gereği olarak görülmektedir.²⁰⁵

Kamu yönetiminde mali saydamlığın ön plana çıkması, 1990'lara tarihlenebilir. Devletin ekonomik ve toplumsal alandaki görev ve yetkilerinin 20. yy. boyunca artması ve buna bağlı olarak da kamusal faaliyetlerin hacminin genişlemesi, bu faaliyetleri yürütmek için ihtiyaç duyulan kaynağı da artırmıştır. Yeterli kamu kaynağı elde etmekte zorlanan -özellikle gelişmekte olan- birçok ülke, daha önce de ifade edildiği gibi, küresel ekonomik düzenin sağladığı dış borçlanma kolaylıklarından büyük ölçüde faydalanmış, ancak, 1990'lara gelindiğinde, bu borçlanma sürecinin sonucunda yüksek borç yükünü kaldıramayarak küresel ekonomiyi de etkileyen borç krizleri yaşamıştır. 1994 Meksika ve 1997 Asya mali krizleri, kamuda mali saydamlığın sağlanması gerektiği yönündeki görüşleri güçlendirmiştir. Bir devlette ve ekonomide yeterli düzeyde mali saydamlığın olmadığına ilişkin kaygılar; yurttaşların, ülke içi ve ülke dışı yatırımcıların, borç veren kuruluşların ve diğer devletlerin o devlet yönetimine ve ülke ekonomisine olan

²⁰³ Mutlu Yoruldu, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Getirilen Demokratik İlkeler ve Bütçe Anlayışındaki Değişimler", *Kamu Yönetimi Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 1, Kış/Aralık 2021, s. 67; Erkan Karaarslan, *a.g.e.*, s. 64.

²⁰⁴ Ahmet Özen, *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği*, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2008/382, 2008, s. 40.

²⁰⁵ Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 313.

güvenlerini olumsuz etkileyecek hususlardan sayılmıştır. Bu doğrultuda, devletlerde mali saydamlığın (ve hesap verebilirliğin) sağlanması, bunun için de yasamanın bütçe üzerindeki gözetiminin güçlenmesi gerektiği genel kabul görmüştür.²⁰⁶ Türkiye’de de kamuda mali saydamlığın sağlanması gerektiği görüşünün güçlenmesinde, 2001’de yaşanan ekonomik krizin etkili olduğu söylenebilir. Sonuç olarak, tüm bu nedenlerden dolayı, mali saydamlığın sağlanması amacıyla 5018 sayılı Kanun’la düzenleme yapılmıştır.

Mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasını kamu idarelerinin, bu hususların izlenmesini de Hazine ve Maliye Bakanlığının sorumluluğuna veren 5018 sayılı Kanun, belirli niteliklere sahip bir devlet muhasebesi düzenini de mali saydamlığın koşulları arasında saymıştır (md. 7). Mali saydamlığı sağlayacak bu muhasebe düzeninin, Kanun’da tanımlanan *genel yönetim* kapsamında standart bir şekilde ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yapılandırılması gerekmektedir. Bu çerçevede, tahakkuk esaslı muhasebe düzeni önemli bir mali saydamlık aracı olmaktadır. Koçdemir’in belirttiği üzere, kamu kaynağının kullanımı, sadece bütçe nakit hareketleriyle sınırlı olmayıp, bunun dışındaki kamu kaynağı hareketlerini de kapsar. Tahakkuk esaslı muhasebe düzeni sayesinde, bütçe nakit hareketlerinin yanı sıra, kamunun tüm mali varlıkları da kaydedilip raporlanır. Dolayısıyla, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi üzerinden kamunun tüm faaliyetlerinin mali bakımdan görünürlüğü, mali saydamlığı sağlanır.²⁰⁷

Görüldüğü üzere, mali saydamlık ile devlet muhasebesi arasındaki ilişki, esas olarak, kamu kesiminin kamuoyuna sunulan mali bilgisinin devlet muhasebesi tarafından üretilmesinden kaynaklanmaktadır. Kopits ve Craig’in ifade ettiği gibi, mali saydamlık,

²⁰⁶ Süleyman Dikmen ve Hüseyin Güçlü Çiçek, *a.g.m.*, s. 185.

²⁰⁷ Mehmet Koçdemir, *a.g.m.*, 2022, s. 352.

kamu sektörünün yapısı ve işlevleri, mali politika amaçları, muhasebe hesapları ve geleceğe ilişkin öngörülerinin kamuoyuna açık olmasını gerektirir. Bu çerçevede kamu sektörünün içinde ve dışında, bu sektöre ilişkin olarak gerçekleşen faaliyetlerin bilgisi sunulmalı, bu bilgi de güvenilir, kapsamlı, güncel, anlaşılabilir ve uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir nitelikte olmalıdır.²⁰⁸

Sözü edilen bilgi sunumunun başlıca yöntemlerinden biri, mali raporlamadır. Koçdemir'in de vurguladığı gibi, kamusal faaliyetlerin görünürlüğünün yeteri kadar araç ve yöntemle sağlanması anlamına gelen saydamlığın gerçekleştirilmesi için en önemli araç, güvenilir, erişilebilir ve anlaşılabilir raporlar üretilip yayınlanmasıdır.²⁰⁹ Mali yönetimde saydamlık, kamu kaynağının gerçek sahibi olan yurttaşlar için olması gereken bir zorunluluktur. Mali raporlamanın saydamlık bakımından taşıdığı önemden dolayı, birçok uluslararası kuruluş, saydamlığı gerçekleştirmeye yardımcı olması amacıyla, mali raporlamaya ilişkin çok sayıda standart ve kural geliştirmiştir.²¹⁰ İkinci bölümde inceleneceği üzere, Türkiye'de devlet muhasebesi alanındaki hukuki düzenlemelerde bu uluslararası standart ve kurallardan da faydalanılmaktadır. Bu kapsamda, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 309. maddesinde tanımlanan mali raporlama çerçevesinde, *“genel olarak kaynakların dağıtımı, uygulanan mali politikaların etkileri ile ileriye yönelik politika oluşturulması ve karar verilmesinde, kamu idaresinin mali durumu, performansı ve nakit akışları hakkında kullanıcılara kapsamlı bilgi”* sağlanması hedeflenmiş, 313. maddesinde de mali raporlamanın somut çıktısı olarak, idarelerin kamuoyunun bilgisine sunması gereken temel ve diğer mali tablolara yer verilmiştir. Kamu sektörünün mali bilgisinin istatistiksel yöntemlerle derlenerek sunulmasına ilişkin

²⁰⁸ George Kopits ve Jon Craig, *Transparency in Government Operations*, Washington DC, IMF, 1998, s. 1.

²⁰⁹ Mehmet Koçdemir, *a.g.m.*, 2022, s. 352.

²¹⁰ *A.g.m.*, s. 346.

hükümleri içeren Mali İstatistik Yönetmeliği'nin²¹¹ 10. maddesinde de benzer bir ifadeye yer verilmiştir.

Mali raporlamanın bir şekli olan mali tablolar, kamu sektörünün ve kamusal faaliyetlerin mali bilgisinin belirli amaçlar doğrultusunda düzenli ve ayrıntılı olarak gösterilmesi için tasarlanmıştır. Koçdemir'e göre, standartlara uygun olarak hazırlanan mali tabloların amacı, karar ve hesap verme süreçleri için faydalı olacak bilgilerin sunulmasıdır. İstatistiksel temelde hazırlanan mali tablolar sayesinde, kamu sektörünün performansının analiz edilmesine ve değerlendirilmesine destek sağlanır.²¹²

2. Hesap Verme Sorumluluğu

Devlet muhasebesinin hesap verme sorumluluğu bakımından önemi, kamu yönetiminin kapsamlı mali bilgisinin üretiminden kaynaklanır. Hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında bilginin varlığı ve tartışılması önem taşır. Bu yüzden, mali yönetim sisteminde üretilen mali bilgiler, mali alanda hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında büyük önem taşır. Mali bilgi üreten muhasebe sistemi de hesap verme sürecini destekleyen en önemli araçtır.²¹³ 5018 sayılı Kanun'da, *“muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür”* hükmüne yer verilmiştir (md. 49). Dolayısıyla, devlet muhasebesinin temel işlevlerinden biri, hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlamaktır. Aynı madde hükmünde, kamu hesaplarının, *“kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla”*

²¹¹ RG: 24.02.2018, 30342.

²¹² Mehmet Koçdemir, *a.g.m.*, 2022, s. 346.

²¹³ Mehmet Koçdemir, *a.g.m.*, 2022, s. 353.

tutulacağı da ifade edilmiştir. Bu, devlet muhasebesinde tahakkuk esasının uygulanması anlamına gelir.

Karaarslan'a göre, mali bilginin kapsamını ve kalitesini doğrudan etkileyen tahakkuk esası, hesap verme sorumluluğu bakımından önem taşır. Tahakkuk esasında, kamunun gelir ve giderlerini, mali, fiziksel ve sermaye nitelikli varlık ve yükümlülüklerini ve diğer ekonomik akımlarını içeren kapsamlı mali bilgi üretilir. Böylelikle, amortisman giderleri dahil olmak üzere, program maliyetlerinin tamamı hesaplanarak raporlanır. Bu da idarelerin ve kamu yöneticilerinin kamu kaynağının etkin, ekonomik ve verimli kullanılması ile ilgili performanslarının belirlenmesine yardımcı olur. Bu niteliği ile devlet muhasebesi, mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu ve kesin hesapla meclis denetimi gibi çağdaş kamu mali yönetimi ilkelerine temel oluşturur.²¹⁴

Hesap verme sorumluluğu, yukarıda kamu maliyesinin temel ilkeleri arasında incelenen hesap verebilirlik ile aynı bağlama sahiptir. Dolayısıyla, bu başlık altında, sadece, kamu kaynağının kullanımı çerçevesinde bir değerlendirme yapılacaktır. Karaarslan'a göre, hesap verme sorumluluğu, demokratik düzen çerçevesinde, yurttaşların, kendilerini yönetmeleri için seçtiği vekiller ve bu vekiller tarafından atanan kamu yöneticilerinden kamu görevlerinin yerine getirilmesi ve kamu kaynağının kullanılması konusunda bilgi isteme ve hesap sorma hakkıdır.²¹⁵ Kamu idareleri

²¹⁴ Erkan Karaarslan, *a.g.e.*, s. 69-70.

²¹⁵ Erkan Karaarslan, *a.g.e.*, s. 63. Bu bakımdan, daha önce bütçe hakkının gerçekleştirilmesindeki önemine de değinilen toplumsal bilinçlilik, hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesini etkiler. Bütçeye ilişkin belge ve bilgilerin, kamu kaynağının asli sahibi olan yurttaşlara ulaşılabilir bir şekilde açıklanması ve yurttaşların bu alana ilişkin işlem ve eylemlerin hesabını sorma eğiliminde olmaları, hesap verebilirliğin (ve mali saydamlığın) sağlanması için önem taşır. Cihan Yüksel, *a.g.m.*, s. 57.

tarafından bakıldığında kavram, kullanılan kamu kaynağına ilişkin olarak, yurttaşlara bilgi ve hesap verme yükümlülüğüdür.²¹⁶

Kamu örgütlerinde hesap verme sorumluluğunun öneminin özel örgütlerdekine göre daha yüksek olduğu söylenebilir. Özel örgütlerin, temel olarak, kar elde etme hedefine karşılık kamu örgütleri, kamu yararının sağlanmasını hedefler. Daha önce de değinildiği gibi, kamu örgütlerinde var olan kamu yararının sağlanması hedefi, bu hedefe ulaşılması için kamu kaynağının kullanılması ve bu örgütlerin siyasi amaçların gerçekleştirilmesi ile olan bağlantısı (bir başka deyişle, kamu örgütlerinin üzerindeki siyasi etkiler), Plesner, Justesen ve Glerup'un belirttiği gibi, bu örgütlerde ayrıntılı kurallar, iş süreçleri ve iş pozisyonları (makamlar) gibi alanları kapsayan biçimselleşmenin daha belirgin olmasıyla sonuçlanmaktadır. Kamu örgütlerinde biçimselleşme, hesap verebilirlik ile ilişkilidir. Çünkü, hesap verebilirliğin sağlanması, görev ve sorumlulukların önceden ve ayrıntılı olarak belirlenmiş olmasını gerektirir. Dolayısıyla, sayılan tüm bu hususların sonucunda, kamu örgütlerinde hesap verme sorumluluğu, kamu kaynağının kullanımı ve siyasi niteliği de bulunan kamusal hedeflere ulaşılması gibi oldukça geniş bir alan ile ilgilidir. Buna karşılık, görece daha belirgin bir hedefe (kar elde etmek) sahip olan özel örgütlerde, hedefin bu niteliğinden dolayı, hesap verebilirlik daha sınırlı bir alanı ilgilendirir.²¹⁷

5018 sayılı Kanun'un 8. maddesinde tanımlanan hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesi için, Kanun'da yer verilen üç temel araçtan söz edilebilir:

- Stratejik plan,
- Faaliyet raporu,

²¹⁶ Şerafettin Sevim, Tunga Bozdoğan ve Ali Topakkaya, "Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Düzenlenen Devlet Muhasebesi Standartları ve Standartların Uygulanmasına İlişkin Bazı Öneriler", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 42, Yıl: 2009, s. 48.

²¹⁷ Ursula Plesner, Lise Justesen ve Cecilie Glerup, *a.g.m.*, s. 1180.

- Kesin hesap kanunu.

Bunlardan ilk ikisi, Türk kamu mali yönetimine 5018 sayılı Kanun’la gelirken kesin hesap kanunu, TBMM’nin bütçe hakkı kapsamında geçmişten beri kullandığı araçlardan biridir. Bu üç araç, devlet muhasebesi ile ilişkileri çerçevesinde ele alınabilir.

5018 sayılı Kanun’a göre, *stratejik plan*, “*kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını*” içerir (md. 3). İdareler, stratejik planlamalarını beş yıl için yapar ve bu planlara uygun olarak yıllık performans programlarını²¹⁸ hazırlar. Bu programlarda, idare tarafından gerçekleştirilecek faaliyetler belirlenerek bütçe ile ilişkilendirilir. Devlet muhasebesi, stratejik planların ve yıllık programların hazırlanması sürecinde ortaya konulan hedeflere ulaşılması için gereken kamu kaynağının tespitinde ve bu plan ve programların uygulanması sürecinde kamu kaynağının kullanımının takibinde rol alır. Zira, devlet muhasebesi tarafından geçmiş dönemlerin mali bilgisi plan ve programların hazırlanmasında yol gösterici olduğu gibi, muhasebe tarafından bu plan ve programların uygulanması sürecinde gerçekleştirilen muhasebe kayıtları ve raporları da kamu kaynağının kullanımının anlık olarak takibine ve değerlendirilmesine destek verir. Plan ve programların uygulanmasından sonra, belirlenen hedeflere ne ölçüde ulaşıldığının belirlenmesinde, böylelikle, hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesinde muhasebe tarafından üretilen mali bilgi bir dayanak olarak alınır.

İdarelerin üst yöneticileri tarafından düzenlenen *faaliyet raporu*, “*kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini*,

²¹⁸ Performans programı, “*kamu idarelerinin performans esaslı program bütçeye uygun olarak yürütecekleri faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyacını, amaç, hedef ve performans göstergelerini*” içerir. Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md. 4, RG: 22.04.2021, 31462.

varlık ve yükümlölükler ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan malî bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütölen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir” (5018 sayılı Kanun, md. 41). Bu içeriğıyle faaliyet raporu, mali saydamlığın gerçekleştirilmesinde önemli bir araç olmasının yanı sıra, hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesinde kullanılan birçok bilgiyi de içerir. Cumhurbaşkanlığı tarafından, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları tarafından hazırlanan faaliyet raporları esas alınarak *genel faaliyet raporu*, Çevre, Şehircilik ve İklim Değışikliğı Bakanlığı tarafından da mahalli idareler tarafından hazırlanan faaliyet raporları esas alınarak *mahalli idareler genel faaliyet raporu* düzenlenir. İdare faaliyet raporları (mahalli idareler hariç) ve yukarıda ifade edilen iki genel faaliyet raporu, idarelerin yönetim ve hesap verme sorumluluklarının TBMM’de görüşölmesinde bir değerdendirme aracıdır. Faaliyet raporlarında yer alan bilgilerin bir kısmı, devlet muhasebesinin ürettiğı mali bilgiden derlenir. Bunun yanında, Yılmaz ve Biçer’in dile getirdiğı üzere, idare faaliyet raporu kamu kaynağının etkin, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının denetimi için de bir araç olduğundan²¹⁹ -devlet muhasebesinin etkinlik ve verimlilik değerdendirmelerindeki işlevi hatırlandığında- hesap verme sorumluluğunun, faaliyet raporu çerçevesinde gerçekleştirilen performans denetimi üzerinden de devlet muhasebesi ile ilişkili olduğu söylenebilir.

Kesin hesap kanunu, bütçe uygulama sonuçlarının TBMM tarafından onaylanmasını sağlar. Bu niteliğı ile Kanun, idarelerin faaliyetlerinin bütçe uygulaması çerçevesinde değerdendirilmesine ve hesap verme sürecinin gerçekleştirilmesine katkı sağlar. Çünkü, kesin hesap sürecinde, bütçe uygulama sonuçlarının meclis

²¹⁹ H. Hakan Yılmaz ve Mustafa Biçer, *a.g.m.*, s. 220.

komisyonlarında ve genel kurulunda görüşülmesi sırasında, bütçenin uygulanmasında görevli ve yetkili olanların iş ve işlemleri de belirli ölçülerde değerlendirilir.

Kesin hesap kanunu devlet muhasebesinin bütçe uygulama sonuçlarını gösteren raporları üzerinden hazırlandığından, TBMM'deki hesap verme sürecinde devlet muhasebesi önemli bir katkı sağlar. Tagesson'un değindiği gibi, bütçe maliye politikasının ve kamu mali yönetiminin temel aracı olduğundan, bütçenin uygulanmasına ve sonuçlarına ilişkin olarak devlet muhasebesinin ürettiği mali bilgi, kesin hesabın hazırlanmasına ve bu çerçevede kamu maliyesinde hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesine dayanak sağlar. Muhasebe, hesap verme sürecini destekleyen önemli bilgiler üreterek kamu örgütlerinin stratejik planları ve bütçelerinde yer alan mali hedeflere ne ölçüde ulaşabildiğinin izlenmesi ve değerlendirilmesine yardımcı olur. Dolayısıyla, bütçe ile devlet muhasebesi arasındaki bu ilişki, kamu yöneticilerinin ilgili mercilere ve yurttaşlara hesap verme sorumluluklarının gerçekleştirilmesine temel oluşturur.²²⁰

Hesap verme sorumluluğu ile devlet muhasebesi arasındaki ilişki, devlet muhasebesi alanında giderek daha yoğun bir şekilde kullanılan bilişim sistemleri üzerinden de ele alınabilir. Kamu yönetiminde kullanılan bilişim sistemlerinin hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesindeki önemli işlevlerine değinen Bandy'ye göre, teknolojideki gelişmeler, kamu örgütlerine faaliyetlerine ilişkin bilgileri açıklamak için yeni, ucuz ve etkili yollar sunar ve böylelikle hesap verebilirliğe katkı sağlar.²²¹ Hesap verebilirlik süreci ile ilişkili olan stratejik planların hazırlanması ve uygulanması, faaliyet raporlarının hazırlanması ve kamuoyuna duyurulması, kesin hesabın hazırlanması ve mali raporların açıklanması gibi birçok işlemin kısmen ya da tamamen

²²⁰ Torbjörn Tagesson, *a.g.m.*, s. 4.

²²¹ Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 325.

içinde devlet muhasebesi bilişim sistemlerinin de bulunduğu elektronik ortamlarda gerçekleştirilmesi nedeniyle, hesap verme sorumluluğu ile devlet muhasebesi arasında bilişim sistemlerinin güçlendirdiği bir bağlantı bulunur.

Devlet muhasebesi, hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesinde oynadığı “aracı, destekçi” rolünün yanı sıra, bizzat kendisi de hesap verme sorumluluğunun bir konusudur. 5018 sayılı Kanun’da, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, bu kapsamdaki işlem ve eylemlerin muhasebeleştirilmesinden ve raporlanmasından da hesap vermek zorunda oldukları hükme bağlandığından (md. 8), kamu görevlilerinin hesap verme sürecinde, gerçekleştirdikleri işlem ve eylemlerin muhasebe kayıtlarına doğru bir şekilde geçirilip geçirilmediği de değerlendirilecek hususlar arasındadır.²²²

3. Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Program Bütçe

Yönetimde *plan*; kaynakların belirli bir amaca yönlendirilmesi, kıt kaynakların bu amaç dışındaki alanlara kaymasını önleyecek bir denetimin sağlanması, yönetsel tercihler doğrultusunda, belirli kaynakların belirli karar vericilerin emrine verilmesi, işgücü verimliliğinin ve çalışma düzen ve disiplininin en yüksek düzeyde olmasını sağlayacak teşviklerin yönetsel yapı ile bütünleştirilmesi çabalarını düzenli ve örgütlü bir şekle sokan yazılı bir belge ve örgütü amaçlarına götüren bir kılavuzdur.²²³

Stratejik planlama, planlamanın özel bir türü olarak ele alınabilir. Baykal, stratejik planlama modellerinin birçoğunun temelinde, örgüt yönetimi sürecinde durum ve

²²² Kanun’daki bu hüküm, ikinci bölümde ayrıntılı olarak incelenecek olan, kamu idaresinin muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe yetkilisinin muhasebeleştirme sürecinde tek sorumlu olmadığını gösterir. Kanun, muhasebe kayıtlarının doğru bir şekilde tutulmasını idarenin muhasebe birimi dışındaki yetkilileri için de bir yükümlülük olarak düzenler.

²²³ Kurthan Fişek, *a.g.e.*, s. 258.

koşulların analiz edilmesi, fırsatların değerlendirilmesi ve tehditlerden kaçınılması anlayışının yattığını ifade eder.²²⁴

Stratejik planlama, bugün, her alanda çok hızlı gerçekleşen değişimlerin varlığı nedeniyle önemli bir yönetim aracı olarak değerlendirilebilir. Örgütün, faaliyetlerini sürdürmesinde, bu değişimlerin sonuçlarını öngörebilmesi, ortaya çıkabilecek fırsatları değerlendirebilmesi ve tehdit unsuru olabilecek hususları da bertaraf edebilmesi gerekir. Bu bakımdan, stratejik planlama, örgütün kaynakları ve hedefleri ile çevresel koşulları arasında uyum sağlar ve güçlü bir vizyon oluşturur. Bu yönüyle, stratejik planlama, örgütün bulunduğu nokta ile ulaşmak istediği nokta arasındaki yol ve yöntemlerin belirlenmesini ifade eder.²²⁵

5018 sayılı Kanun’a göre, “*kamu idareleri; kalkınma planları, Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenen politikalar, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlar*” (md. 9). Bu doğrultuda, idareler, stratejik planlarını beş yıllık dönemler itibarıyla ve “*orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans göstergelerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını*” içerecek şekilde hazırlar.²²⁶

²²⁴ Tan Baykal, “Örgütlerde Etkinlik ve Etkililik İçin Stratejik Yönetim ve Stratejik Planlama”, *Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 2, Haziran 2018, s. 158.

²²⁵ Cengiz Demir ve Mustafa Kemal Yılmaz, “Stratejik Planlama Süreci ve Örgütler Açısından Önemi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 1, 2010, s. 84.

²²⁶ Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md. 4. Stratejik planlamanın Türk kamu yönetimine girişi, 2000’lerdeki reformlarla olmuştur. Bu kapsamda, kamudaki planlama anlayışı önemli bir değişime uğramıştır. Cumhuriyet dönemi boyunca gerçekleştirilen kamusal planlamanın temel özelliklerinden biri, merkezden, ülke çapında ve bütüncül bir şekilde yapılması ve merkezi yönetim bütçesinin bu planlamaya uygun olarak hazırlanması iken, stratejik planlamayla birlikte, merkezi ve bütüncül planlamanın yanı sıra (ya da onun yerine), kamu idarelerinin kendi önceliklerini ve hedeflerini kendilerinin belirlemeleri ve bütçelerini bu doğrultuda hazırlamaları öngörülmüştür. Kamu yönetiminde stratejik yönetim anlayışının

Genel esasta adı geçen *program bütçe*, kamu kaynağının programlar çerçevesinde dağıtıldığı bir bütçe sistemini, bu sistemin *performans esaslı* olması da idarelerin kendilerine tahsis edilen kamu kaynağını kullanarak yürüttükleri faaliyetlerin birtakım performans ölçütlerine göre değerlendirilmesini ve gelecek dönem bütçe hazırlıklarında bu değerlendirmelerin de dikkate alınmasını ifade eder. Yüksel'e göre, performans esaslı bütçe, idarelerin belirledikleri hedeflere ve performans düzeyine ulaşmak için kullanacakları girdilerin belirlenmesi ve kamu harcamalarının buna göre ayarlanmasını esas alan bir sistemdir. Bu sistemde, bütçe uygulama sonuçları önceden belirlenmiş performans ölçütlerine göre değerlendirilerek, idarenin kamu kaynağı kullanımında ne düzeyde başarılı olduğu belirlenir. "Çıktı ve sonuca odaklı" olan bu bütçe anlayışı, kamu kaynağının verimli kullanımına ve hesap verebilirliğe olumlu katkıda bulunur.²²⁷ Bütçenin programlar temelinde oluşturulduğu performans esaslı program bütçede, programların çıktı ve sonuçları önem taşır. Bütçe kapsamında yürütülen kamusal faaliyetlerin miktarı, niteliği ve sonuçları, bu faaliyetleri anlamlı bir şekilde gruplayan programlar üzerinden değerlendirilir. Dolayısıyla, bütçe "belirlenen kamusal hedeflere programlar aracılığıyla ulaşılması için izlenen stratejiler bütünü" olarak ele alındığında,

1980'lerden itibaren belirli ölçülerde uygulanmaya başladığını söyleyen Çığman, bu dönemden önceki kalkınma planları ile bu dönemden sonraki stratejik planlama anlayışı arasındaki bazı farklılıklara dikkat çeker. Bunlardan biri, kalkınma planlarındaki "kalkınma" vurgusuna karşılık "strateji" vurgusunun öne çıkmasıdır. Bir diğeri, planlama devletin ekonomik ve toplumsal alana daha fazla müdahil olduğu bir anlayışı yansıtmaya karşılık, stratejik yönetimde bunun tersi yönde bir eğilimin ortaya çıkmasıdır. Muhammed Zahid Çığman, *a.g.m.*, s. 98. Övgün de iki planlama anlayışı arasındaki farklılığı "kalkınmacı devlet" ve "düzenleyici devlet" olguları çerçevesinde ele alır. Buna göre, kalkınmacı devletin planlama anlayışında, ekonomik ve toplumsal alan bütüncül olarak kavranır ve planlanır. Burada devletin gücü ve etkisi ile planlama arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Buna karşılık, stratejik planlamada ekonomik ve toplumsal yapı genel bir strateji konusu olarak ele alınır. Amaç, düzenleyici devletin altyapısını oluşturacak hukuki ve yönetsel düzenlemelerin gerçekleştirilmesidir. Asıl planlama, yönetsel birimler ölçeğinde parçalı bir görünümde, etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik ilkeleri temelinde gerçekleştirilir. Barış Övgün, *Devlet ve Planlama*, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2010, s. 209-210. Yazar, devletin küçültülmesi ve düzenleyici bir işlev ile sınırlandırılmasına ilişkin anlayışın hakim olduğu bugün geline nokta, merkezi yönetimin aşındığına, özellikle karar verme süreçlerinin yerelleştirilmesi anlayışının ön planda olduğuna değinir ve bu yüzden her yönetsel birimin kendi planlamasını kendisinin yapması, merkezi yönetimin ise sadece bu birimler üzerinde koordine edici bir rol üstlenmesi gerektiği yönündeki düşüncayı aktarır. Barış Övgün, *a.g.e.*, 2022, s. 58.

²²⁷ Cihan Yüksel, *a.g.m.*, s. 47.

stratejik yönetim ve bütçenin birbirleri ile ilişkili olduğu ve bu ilişkinin sözü edilen genel esasta ifadesini bulduğu söylenebilir.

Program bütçenin anlaşılması için *program*, *alt program* ve *faaliyet* kavramlarının incelenmesinde fayda vardır. Bu bütçe sisteminde kamu kaynağının tahsisi, programlara göre gerçekleştirilir. Program, “*kamu idarelerinin temel görev ve sorumlulukları esas alınarak kaynak tahsis edilen, birbiriyle uyumlu ve anlamlı şekilde bir araya getirilmiş faaliyetler grubudur.*” Programlar, bütçe ödenekleri ile üst politika belgeleri olan kalkınma planı, Cumhurbaşkanlığı yıllık programı, orta vadeli program, orta vadeli mali plan ve idarelerin stratejik planları ve performans programları arasında bağlantı kurar. Alt programlar, “*program kapsamındaki ürün ve hizmetlerin, nitelikleri itibarıyla alt gruplara ayrılımları*” ile oluşturulur. Programlar, daha genel düzeyde kamu hizmetlerini gösterirken, alt programlar, idarelere özgü hizmetleri içerir. Bu nedenle, program (örneğin, yüksek öğretim hizmetleri programı) birden çok idareyi kapsarken, alt program (örneğin, yükseköğretimde bilimsel araştırma ve geliştirme alt programı), idarelerin niteliklerine özgü bir şekilde oluşturulur. Alt programlar da “*kamu kaynağı kullanmak suretiyle belirli bir ürünün üretilmesi ya da hizmetin sunulması amacıyla, planlama aşamasından üretim ve hedef kitleye sunum aşamasına kadar gerçekleştirilen iş, işlem ve süreçler bütünü*” olarak tanımlanan faaliyetlerden oluşur (yükseköğretimde bilimsel araştırma ve geliştirme alt programı kapsamında yer alan yükseköğretim kurumlarının bilimsel araştırma projeleri gibi).²²⁸ Bu doğrultuda, program bütçede, maliyeti ve çıktıları belirlenebilen “program > alt program > faaliyet” şeklinde bir sıralama üzerinden kamu hizmetleri ile bütçe ödenekleri arasında ilişki kurulur.

Stratejik planlama ve performans esaslı program bütçenin amacı;

²²⁸ Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, *2021-2023 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi*, 2020, s. 16 vd.

“Malî saydamlığın, hesap verebilirliğin ve kaynak tahsisinde etkinliğin sağlanması ile harcama önceliği geliştirilmesine yönelik; hükümet harcama ve faaliyetlerinin program sınıflandırmasına göre tasnif edildiği, politika amaç ve hedefleriyle ilişkilendirildiği ve karar alıcılara bilgi sağlamak üzere kamu hizmet sunumu performansına ilişkin bilgilerin bütçeleme süreçlerinde sistematik olarak,”

kullanıldığı bir mali yönetim sürecinin oluşturulmasıdır.²²⁹ Bu amacın, idarelerin stratejik planları ve performans programlarıyla somutlaştırılması öngörülmüştür. Performans esaslı program bütçe uygulaması, stratejik plan, performans programı ve bunların bütçe aracılığıyla uygulanmasının sonuçlarını gösteren faaliyet raporunu içerir. Bu çerçevede, idareler, stratejik plan ve performans programlarında yer alan amaç ve hedefleri ile bütçeleri arasında ilişki kurar ve bütçe uygulaması sonrasında hazırladıkları faaliyet raporuyla bu ikisi arasındaki ilişkinin uygulama sonuçlarını, yani amaç ve hedefleri ile mali ve performans bilgilerini karşılaştırarak kamuoyuna açıklar.²³⁰ Bütçe hazırlıklarında ve bütçe uygulama sonuçlarının değerlendirilmesinde, bir başka deyişle, kamu kaynağının dağıtımı ve kullanımının değerlendirilmesinde idarelerin stratejik önceliklerinin ve performanslarının dikkate alınması, idareleri etkinliklerini ve verimliliklerini artırmaya teşvik etmesinin yanı sıra, kamu kaynağının ekonomi ve toplum için en iyi sonucu verecek şekilde kullanımı bakımından da önemli görülür.²³¹

Stratejik planlamanın kamu kesiminde uygulanmasının gerekçeleri arasında, Yeni Kamu İşletmeciliği anlayışının bu alana ilişkin birtakım değerlendirmeleri sayılabilir.²³²

²²⁹ Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md. 4.

²³⁰ Durdane Küçükaycan, “Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Mekanizması Olarak Performans Esaslı Bütçe Sistemi Unsurları”, *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Yıl: 8, Sayı: 15, 2019, s. 390.

²³¹ Zeliha Kaygısız ve Nuray Girginer, *a.g.m.*, s. 310.

²³² Mehmet Zahid Sobacı, “Stratejik Yönetim ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanabilirliği Üzerine Değerlendirmeler”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 1, 2008, s. 114. Yeni Kamu İşletmeciliği anlayışında, mali yönetim alanını da içeren birtakım merkezi yetkilerin mahalli birimlere aktarılması yönünde bir eğilim bulunmaktadır. Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 19. Türkiye’de stratejik planlamayı da içeren kamu yönetimi reformları kapsamında, adem-i merkezileşme (yerelleşme) hedefine uygun olarak, merkezi yönetimden diğer kamu idarelerine (özellikle mahalli idarelere) yönetsel ve mali birtakım yetkilerin devredilmesi öngörülmüştür. İdarelerin stratejik plan yapmasına ilişkin düzenlemeler, bu idarelerin

Bu anlayışta, stratejik planlama, genel olarak, bürokratik çerçeveden uzaklaşıp piyasaların öncelenmesi, idarenin yurttaşlara karşı sorumluluğunun “müşterilik” çerçevesinde yeniden düzenlenmesi, kamu yönetiminin işleyişinde önceliğin süreçlerden (girdilerden ve işlem kurallarından) çok sonuçlara (çıktılara) verilmesi, kamuda örgütsel kaçınma ve pasiflik yerine inisiyatif alınması, işletme yönetimi anlayış ve tekniklerinin uygulanması ve ekonomik, etkin ve verimli bir işleyişin sağlanması gibi hedeflerin gerçekleştirilmesinde bir araç olarak ele alınmaktadır.²³³ Bu kapsamda, kamu yönetiminde 1980’lerden sonra öne çıkan stratejik planlamaya yüklenen işlev, etkinlik ve verimliliğin sağlanması, kamu örgütlerinin, örgüt içinde ve dışında (çevresinde) ortaya çıkan değişmelere karşı esnek ve hızlı hareket etme yeteneği kazandırılarak, uyum kapasitesinin artırılmasıdır. Türk kamu yönetiminde stratejik planlamadan beklenen, kamu idarelerinin yönetsel kapasitesinin artırılması, kamusal faaliyetlerin belirli bir misyon ve vizyon çerçevesinde yürütülmesi, var olan koşulların incelenip değerlendirilerek uzun vadeli öngörüler oluşturulması, katılımcılık ve yönetim kalitesinin artırılması gibi işlevlerle merkezi planlamaya ek bir yönetim aracı olmasıdır.²³⁴ Sonuç olarak, Yeni Kamu İşletmeciliği anlayışı çerçevesinde, Sağlam’ın belirttiği gibi, stratejik yönetim anlayışı ve planlamanın etkin bir şekilde uygulanmasıyla kamu idareleri için şikayet konusu edilen verimsizlik, hantallık ve kaynak israfı gibi

yönetsel ve mali kapasitesinin artırılması hedefinin bir uzantısıdır. Genç’in ifadesiyle, “*Türkiye’de de küreselleşme ve özellikle AB’ne adaylık sürecinin etkisinin hissedildiği son dönem kamu yönetimi reformlarında stratejik planlama kavramı, yönetimde etkinlik ve verimliliği sağlama, planların isabetlilik ve amaca uygunluk derecesini artırma, kurumsal kapasitenin artırılması, planların bütçe temeline oturtulması amaçlarıyla; katılım, şeffaflık ve hesap verebilirlik ile birlikte reformun dayandığı temel kavramlardan biri haline gelmiştir. Kamu reformlarının ifadesi olan politika belgeleriyle özellikle yeni yerel yönetim yasalarında diğer kamu kurumları yanında, büyükşehir belediyeleri, belediyeler ve il özel idarelerine stratejik plan yapma zorunluluğu getirilmiştir.*” F. Neval Genç, “Türk Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 23, 2009, s. 204. Her bir idarenin stratejik planını kendisinin hazırlaması, kamu yönetiminde karar verme süreçlerinin belirli ölçülerde adem-i merkezileştirilmesi anlamına gelmekte ve bu süreçler, performans esaslı bütçeleme üzerinden bütçe ile ilişkilendirilmiş olmaktadır. Ahmet Barbak, *a.g.m.*, s. 21.

²³³ A. Tayfur Küçüktığı ve Vahdettin Aydın, “Yeni Kamu Yönetimi Bağlamında Stratejik Planlama Anlayışı”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 28, 2017/3, s. 475.

²³⁴ F. Neval Genç, *a.g.m.*, s. 209.

olumsuzlukların ortadan kaldırılmasının mümkün olacağı ve idarelerin gelecek odaklı bir bakış açısı kazanacağı ileri sürülür.²³⁵

Türkiye’de stratejik planlama ve performans esaslı program bütçenin geçmiş 1990’lara, Yeni Kamu İşletmeciliğinin belirli ölçülerde etkili olduğu ve 5018 sayılı Kanun’u içeren kamu yönetimi reformlarına dayandırılabilir.²³⁶ Konukman’ın dile getirdiği gibi, 5018 sayılı Kanun, ulusal düzeyden çok, uluslararası düzeyde hazırlanmıştır. 1995’te DB ile birlikte başlatılan -ve ileride değinilecek olan- kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasına yönelik çalışmalar stratejik planlama konusunda etkili olurken, IMF ile olan mali ilişkiler de performans bütçe konusunda etkili olmuştur. Bu çerçevede, IMF, 5018 sayılı Kanun’un çıkarılmasını vereceği kredinin ön koşulu olarak belirlemiştir.²³⁷ Bu dönemde, 1994’te IMF ile birlikte girilen mali istikrarı sağlama çabalarının yanı sıra, AB ile de gümrük birliği anlaşması hazırlıkları yapılmaktaydı. Kamu mali yönetiminde reform yapılmasına yönelik olarak DB ile imzalanan anlaşmanın, kamu mali yönetimindeki çalışmalarda başarının artırılması, yönetsel kapasitenin güçlendirilmesi ve ülkeye yapılacak yatırımlar için elverişli bir ortamın sağlanmasına destek olması beklenmekteydi. Anlaşma kapsamında, kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasında, maliye, hazine ve planlama işlevlerini üstlenen

²³⁵ Metin Sağlam, “Türkiye’de Kamu İdarelerinde Stratejik Planlama: Yasal Çerçeve ve Stratejik Planlama Süreci”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, Cilt: 49, Sayı: 565, 2012, s. 94.

²³⁶ Program bütçe, 5018 sayılı Kanun’dan önce, 1973-2006 döneminde de uygulanmış, ancak, aralarında sistemin gerektirdiği teknik imkanların ve nitelikli personelin yeterli olmamasının da bulunduğu çeşitli nedenlerden dolayı kendisinden beklenen faydayı sağlayamamıştır. 2006’dan sonra başlayan performans esaslı program bütçe uygulaması ise ödenek ve harcamaların analitik (kurumsal, ekonomik, fonksiyonel ve finansal) sınıflandırma ve faaliyet raporları aracılığıyla değerlendirilmesine imkan sağlanması, idarelerin bütçeleri ile stratejik plan ve programları arasında ilişki kurulması ve orta vadeli program, orta vadeli mali plan ve çok yıllık bütçeleme aracılığıyla geleceğe yönelik bütçeleme anlayışı oluşturulması gibi yeniliklerine rağmen, yine, kurumsal kapasitenin ve personel niteliğinin genellikle yetersiz olması gibi nedenlerden ötürü tam olarak kendisinden beklenen faydayı sağlayamamıştır. Ezgim Yavuz, Hüseyin Burak Özgül ve Nazan Susam, “Türk Bütçe Sistemindeki Değişimler ve Performans Esaslı Program Bütçe Sistemine Geçiş”, *Maliye Çalışmaları Dergisi*, Sayı: 65, 2021, s. 134 vd. Sözü edilen kurumsal kapasite ve personel niteliği yetersizliğinin nedenleri arasında, devlet muhasebesi alanındaki eksiklerin olduğu da söylenebilir. 2021’de geçilen performans esaslı program bütçenin kendisinden beklenenleri verebilmesinde de devlet muhasebesi yönetiminin göstereceği performans önem taşıyacaktır.

²³⁷ Aziz Konukman, *a.g.m.*, s. 37.

merkezi birimlerin bütünleştirilmesi ve kamu idarelerinin bütçe süreçlerindeki yetkilerinin artırılması hedeflenmekteydi. Bu hedefler, kamu mali yönetiminin başlıca aracı olan bütçede esnekliğin, verimliliğin ve mali adem-i merkezileşmenin gerçekleştirilmesi niyetinin bir ifadesi olarak yorumlanabilir.²³⁸

Konuya devlet muhasebesi açısından bakılacak olursa, devlet muhasebesinin ürettiği mali bilgidен hem stratejik planlamada hem program bütçenin hazırlanmasında hem de performans değerlendirmesinde önemli ölçüde faydalanılır. Stratejik planlamada, öncelikle, stratejik planda belirlenecek amaç ve hedeflerin gerektirdiği, halihazırda var olan ve ileride elde edilecek kamu kaynağının miktar ve niteliğinin bilinmesi gerekir. Muhasebede üretilen kapsamlı ve ayrıntılı mali bilgi, bu konuda önemli bir destek sağlar. Örneğin, ülkenin toplam alanı içindeki orman varlığını %30'a çıkarmayı stratejik bir hedef olarak belirleyen Orman Genel Müdürlüğü,²³⁹ bu hedefe ulaşmak için gereken kamu kaynağını hesaplamak ve bütçesini buna göre hazırlamak durumundadır. Bu kapsamda, “orman işçilerinin sayısı”, “işçilerin maliyeti”, “ekilecek fidanların ve kullanılacak araç-gereçlerin türü ve miktarı”, “fidanların ve araç-gereçlerin maliyeti” ve “önceki ağaçlandırma çalışmalarının kaç paraya mal olduğu” gibi birçok hususun bilinmesi ve değerlendirilmesi gerekir. Bu hususların bir kısmı da muhasebe tarafından sunulan bilgilerle açıklığa kavuşturulur.

İdarelerin bütçe ödeneklerinin belirlenmesinde de muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyulur. Çünkü, bütçe gelir ve gider tahminlerinin belirlenmesinde, genellikle, geçmiş bütçe döneminin muhasebe kayıtlarında yer alan uygulama sonuçlarından hareket edilir.

Devlet muhasebesi, daha önce belirtildiği gibi, stratejik planların, yıllık programların ve bütçelerin uygulanmasında ve uygulamanın tamamlanmasından sonraki

²³⁸ Ahmet Barbak, *a.g.m.*, s. 8-9.

²³⁹ Orman Genel Müdürlüğü, *Orman Genel Müdürlüğü Stratejik Plan 2019-2023*, Aralık 2018, s. 46.

değerlendirmelerde de sıklıkla kendisine başvurulanan bir alandır. Bu kapsamda, muhasebe hesaplarının durumunun anlık olarak görülebilmesi, bütçe uygulamasının izlenmesine ve yönlendirilmesine destek olur. Söz gelimi, imalat sanayiindeki işletmelere yapılan destek ödemelerinin toplam destek ödemeleri içindeki payını %75'e çıkarmayı hedefleyen Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi,²⁴⁰ bu hedefi ne ölçüde tutturabildiğini muhasebe hesaplarındaki kayıtlardan anlık olarak görebilir ve buradan hareketle uygulamanın yönlendirilmesine ilişkin birtakım kararlar alabilir. Bütçe uygulaması tamamlandıktan sonra, uygulama sonuçlarının raporlanması idare faaliyet raporlarının ve bütçe kesin hesabının çıkarılmasına dayanak oluşturduğundan, devlet muhasebesinin bu aşamadaki rolü de önemlidir. Daha önce değinildiği üzere, tahakkuk esas, performans esaslı program bütçenin uygulanması için önem taşıyan, program maliyetlerinin belirlenmesi ve program performansının ölçülmesi için gerekli mali bilgiyi üretmeye elverişlidir.²⁴¹

Genel esaslar hakkında yapılan incelemenin ardından, son olarak, kamu kaynağının genel esaslarının devlet muhasebesi ile ilişkisi ve daha geniş bir çerçevede devlet muhasebesinin kamu maliyesindeki işlevsel konumu, 5018 sayılı Kanun'la birlikte gelen mali yönetim anlayışına yöneltilen eleştiriler çerçevesinde değerlendirilebilir. Kanun'da -ikinci bölümde incelenecek olan- kamu idarelerine ilişkin bütçe sınıflandırmasının önemli ölçüde değiştirildiğine dikkat çeken Barbak, “devletin

²⁴⁰ Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı, *Stratejik Plan 2019-2023*, s. 46.

²⁴¹ Türkiye'de 2004'ten itibaren uygulanan tahakkuk esasının temel özelliği, taşınır ve taşınmaz mallar ve iç ve dış borçlar dahil olmak üzere kamu hizmeti üretiminde girdi olarak kullanılan kaynakların tümünü kapsamayı, mali tabloları, gelir-gider karşılaştırmaları ve analizlerini de içeren ve yönetsel karar verme süreçlerinde kullanılan mali bilgiyi belirli dönemler itibarıyla üretebilmesi, vergi harcamalarının ve kamu hizmetlerinin maliyetinin hesaplanabilmesine elverişli olmasıdır. Devlet muhasebesi, tüm bunları, ayrıntılı hesap planı sayesinde ayrıntılı bilgiler üretecek şekilde yapabilmektedir. Şerafettin Sevim, Tunga Bozdoğan ve Ali Topakkaya, *a.g.m.*, s. 51. Örgütte maliyetlerin muhasebe yoluyla hesaplanmasına değinen Fişek'e göre, etkin bir örgütlenmenin koşulları arasında, kaynak kullanımının rasyonel bir şekilde düzenlenip kontrol edilmesine imkan sağlayan maliyet muhasebesi sisteminin geliştirilmesi de bulunur. Yazar, teknolojik gelişmelerin üretim sürecinde hızla uygulanarak verimliliğin artırılmasını da etkinlik bakımından önemli görür. Kurthan Fişek, *a.g.e.*, s. 270-271.

dönüşümü” çerçevesinde ele aldığı bu yeni sınıflandırmayı, “*analitik bir yaklaşım ile yönetim yapısının dönüştürülmesi çabası*” olarak yorumlar. Yazarın “*analitik yaklaşım*” ifadesiyle kastettiği, bakanlıkların ayrılması, bütçelerin “*yatay*” (merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçesi ve mahalli idareler bütçesi olarak) ve “*dikey*” (merkezi yönetim bütçesi kapsamında genel bütçe, özel bütçe ve düzenleyici ve denetleyici kurumlar bütçesi olarak) boyutlarda sınıflandırılması ve bakanın siyasi sorumluluğu ile üst yöneticilerin ve harcama yetkililerinin yönetsel ve mali sorumluluklarının birbirinden ayrılmasıdır. Kamu yönetiminde bütçe türlerinin çoğaltılmasıyla yatay bir hiyerarşi öngörülmesine karşılık, yoğun olarak kullanılan bilişim sistemleri üzerinden merkezi kontrol artırılmaktadır. Sonuçta, tüm bunlar, stratejik plan ve performans esaslı bütçe ve bilişim sistemleri üzerinden, kendine yeterli ancak merkezi kontrole tabi ağ ilişkileriyle işleyen bir kamu yönetimi yapısına, bir başka deyişle, “*işletmeci-analitik*” bir devlet anlayışına temel oluşturmaktadır.²⁴² Bu değerlendirme çerçevesinde, yoğun olarak bilişim sistemleri üzerinden yürütülen devlet muhasebesinin, bu yeni yönetim yapısı ve devlet anlayışı ile ilişkilendirilmesi mümkündür.

Yüksel, 5018 sayılı Kanun’da, kamu yararını ve adaleti esas alan ifadeler yerine, sıklıkla, “mali saydamlık”, “hesap verebilirlik” ve “kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması” ifadelerine yer verildiğini, ancak, bunların da -izlenen bütçe politikaları ve elde edilen makroekonomik sonuçlara bakılacak olursa- gereği gibi hayata geçirilemediğini söyler.²⁴³ Bunun yanı sıra, Yeni Kamu İşletmeciliği anlayışı doğrultusunda, kamu hizmetlerine ilişkin açık, sınırları belirli, özgülenmiş ve istikrarlı hedefler konulmasının, kamu hizmetlerinde performans ölçümü yapılmasının ve kamu

²⁴² Yazar, sözünü ettiği yönetim yapısını ve devlet anlayışını, bu çalışmanın sınırlarını aşan bir konu olan *post-fordist yönetim anlayışı* ile ilişkilendirir. Ahmet Barbak, *a.g.m.*, s. 23.

²⁴³ Cihan Yüksel, *a.g.m.*, s. 50.

yönetiminde karlılık anlayışının yerleştirilmesinin zor olması, eleştirilere konu olmuştur.²⁴⁴

5018 sayılı Kanun'un bir bileşeni olduğu kamu yönetimi reformları kapsamında saydamlık, kamusal süreçler üzerinde siyasi denetimin artırılması, hizmet kalitesinin yükseltilmesi, kamu politikalarının geliştirilmesi ve performans yönetimi gibi alanlarda kamu görevlilerinin daha fazla yetki ve sorumluluk üstlenmeleri gerektiği gibi söylemlerin, aslında, kamu kaynaklarının dağıtım sürecinin piyasaya açılması niyetini ifade ettiği de ileri sürülür.²⁴⁵ Güler de kamu mali yönetimi reformlarının bir sonucu olan, kamu harcaması sürecini ve kamu yönetiminin hiyerarşik yapısını adem-i merkezileştirmeyi, yani, merkezi yetkileri belirli ölçülerde alt kademe yöneticiliklere ve diğer kamu örgütlerine devretmeyi esas alan 5018 sayılı Kanun'un sorumluluğu ve saydamlığı geliştirme hedefini, kamu hizmetlerini ticarileştirme ve kamu idarelerini piyasaya açma amacı ile ilişkilendirir.²⁴⁶ Yayman'a göre de 1980'lerden itibaren, özellikle gelişmekte olan ülkelerde, uluslararası mali kuruluşların etkili olduğu “*yapısal uyum politikaları*” çerçevesinde, sadece kamu yönetiminin işlerliğinin artırılması değil, devlet anlayışının dönüştürülmesi ve devletin yerel ve küresel piyasa düzeni ile uyumunun artırılması hedeflenmiştir.²⁴⁷

Geleneksel bürokratik devlet yönetiminin küreselleşmenin ortaya çıkardığı siyasi, ekonomik ve toplumsal değişim ihtiyacını ve toplumların sürekli olarak artan ve çeşitlenen taleplerini karşılamakta yetersiz kaldığı yönündeki görüş, birçok ülkede,

²⁴⁴ Adnan Karataş, “Post-New Public Management Paradigm and Its Effects on Public Administration”, *International Social Mentality and Researcher Thinkers Journal*, Volume: 5, Issue: 26, 2019, s. 1798.

²⁴⁵ Selime Güzelsarı, *Küresel Kapitalizm ve Devletin Dönüşümü Türkiye’de Mali İdarede Yeniden Yapılanma*, İstanbul, SAV Sosyal Araştırmalar Vakfı, 2008, s. 187-188.

²⁴⁶ Birgül Ayman Güler, *Türkiye’nin Yönetimi: Yapı*, Ankara, İmge Kitabevi, 2021, s. 270.

²⁴⁷ Hüseyin Yayman, *Türkiye’nin İdari Reform Tarihi*, Ankara, Turhan Kitabevi, 2008, s. 323. Övgün de özellikle 1990’lardan itibaren gerçekleştirilen kamu yönetimi reformlarını önceki dönemdeki reformlardan ayırır. Bu döneme kadar daha çok yönetsel kapasitenin artırılması ve ekonomik birtakım hususların gerçekleştirilmesi amacıyla yönelen reformlar, bu dönemden sonra, bütün devlet anlayışını ve örgütlenmesini konu edinen bir “devlet reformu” niteliği kazanmıştır. Barış Övgün, *a.g.e.*, 2022, s. 15-16.

devletin küçültülmesini ve yeniden yapılandırılmasını, kamuda işletmecilik tekniklerinin uygulanmasını, devlet ile sivil toplum arasındaki bağlantının güçlendirilmesini, yönetişimi ve yerinden yönetime yetki devrini başlıca gündem konuları haline getirmiştir.²⁴⁸ Bu doğrultuda, kamusal faaliyetlerin yürütülmesinde taşeronluk (dışarıdan hizmet alma, *contracting out*) yöntemi yaygınlaşmış, geçmişte kamu örgütleri ve kamu görevlileri tarafından yürütülen birçok kamu hizmeti sözleşme yoluyla özel kişilere gördürülmeye başlanmıştır. Bunun sonucunda kamu hizmetleriyle kamu yararının sağlanması süreci, bir yanda yurttaşlar ile diğer yanda yerel, ulusal ve uluslararası düzeyde kamusal, özel ve kar amacı taşımayan hizmet sağlayıcıları arasında oluşan karmaşık bir ilişkiye dönüşmüştür.²⁴⁹ Sonuçta tüm bu görüşlerin, aynı zamanda, bu hususlar ile belirli ölçülerde ilişkisi bulunan devlet muhasebesini de -özellikle hangi amaçla yürütüldüğü ve hangi hedeflere hizmet ettiği yönünden- ilgilendirdiği söylenebilir.²⁵⁰

III. Modern Devlet Muhasebesinin Özellikleri

Devlet muhasebesinin yönetiminin anlaşılabilmesi bakımından, bu faaliyetin birtakım özelliklerinin ele alınması gerekmektedir. Devlet muhasebesi faaliyeti; başta *muhasebe hizmetlerinin*²⁵¹ yürütülmesi olmak üzere, devlet muhasebesi standartlarının belirlenmesi ve kurallarının konulması,²⁵² uygulamanın izlenmesi ve yönlendirilmesi, muhasebe bilişim sistemlerinin işletilmesi ve tüm bu süreçlerin denetlenmesi gibi çeşitli

²⁴⁸ Ahmet Taner, *a.g.m.*, s. 28.

²⁴⁹ Ileana Steccolini, *a.g.m.*, s. 265.

²⁵⁰ Devlet muhasebesinin bu görüşler çerçevesinde değerlendirilmesi, bu çalışmanın amacı ve sınırlarını aştığından, başka bir inceleme konusu olarak ele alınabilir.

²⁵¹ 5018 sayılı Kanun'da muhasebe hizmeti, "*gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleri*" olarak tanımlanmıştır (md. 61). Muhasebe hizmetinin özünde, kayıt ve raporlama işleri bulunur.

²⁵² Çalışma boyunca, devlet muhasebesi standartları için "belirleme" fiili, devlet muhasebesi kuralları için ise "konulma" fiili kullanılmış, böylelikle, bu iki tür yönetsel düzenlemenin -ileride incelenecek olan- düzenlenme süreçlerindeki farklılığa vurgu yapılmıştır.

işleri kapsar. Bu başlık altında, daha çok muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi çerçevesinde kendini gösteren şu özellikler incelenecektir:

- Standardizasyon,
- Tekrarlılık ve ayrıntınlık,
- Geniş kapsamlılık,
- Mesleki faaliyet,
- Bilgi sistemi,
- Yönetim danışmanlığı.

Devlet muhasebesinin bu özellikleri, ikinci bölümde yeri geldikçe değinileceği gibi, devlet muhasebesinin yönetimini etkilemekte ve şekillendirmektedir. Bu hususların devlet muhasebesinin özellikleri olarak bir arada ele alınması ise alanyazında bir ilk olma niteliği taşımaktadır.

A. Standardizasyon

Şeyleri belirli bir ölçüye göre tekdüze hale getirmek ve birbirine benzeştirmek anlamına gelen *standardizasyon*, muhasebenin en temel özelliği olarak kabul edilebilir. Muhasebe, çok sayıda ve çeşitte ekonomik faaliyetin belirli kurallar çerçevesinde para birimi cinsinden ifade edilmesini sağlar. Böylelikle, birbirinin aynı, benzeri ya da birbirinden az veya çok farklılaşan ekonomik faaliyetlerin parasal sonuçları, yani, mali bilgisi ortak bir çerçevede üretilmiş olur. Başka bir anlatımla, niteliklerini (özlerini) temsil eden muhasebe hesaplarına belirli kayıt kurallarına göre para birimi cinsinden kaydedilen ekonomik faaliyetler, belirli kalıplar içinde bir mali bilgi olarak ifade edilmiş olur. Dolayısıyla, devlet muhasebesinin temel amacı olan, kamusal faaliyetlerin, varlıkların ve yükümlülüklerin kapsamlı, ayrıntılı ve karşılaştırılabilir mali bilgisinin üretimi, standardizasyon sayesinde mümkün olur.

Devlet muhasebesinde standardizasyonun sağlanması, temelde, muhasebeye ilişkin standartlar ve muhasebe hesaplarına ilişkin kurallar sayesinde gerçekleştirilir.

Devlet muhasebesi standartları, devlet muhasebesine ilişkin kuralların konulmasında ve muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinde örnek veya temel olarak alınacak genel nitelikteki kuralları ifade eder. Devlet muhasebesinin kurallarının konulması da devlet muhasebesinin belirlenen standartlara uygun olarak çıkarılan ayrıntılı kurallar çerçevesinde düzenlenmesi demektir.

Standart ve kurallar, yönetim faaliyetinin vazgeçilmez bileşenlerinden biridir. Özellikle, örgüt faaliyetlerinin basit, öngörülebilir, tekrarlı ve rutin işlerden oluşması durumunda kurallar vb. düzenlemeler oldukça faydalıdır. Kural ve düzenlemeler, yönetim faaliyeti kapsamındaki sorunların tam olarak tanımlanamadığı veya anlaşılamadığı durumlarda da fayda sağlar. Kuralların önemli işlevlerinden biri; çok sayıda insanın, onlara tek tek emir verilmek zorunda kalmadan ya da onların tek tek yönetilmeksizin çalıştırılabilmesini kolaylaştırması ve bunun yanı sıra, uygulatıcı niteliği sayesinde, örgüt faaliyetlerini standardize ederek uygulama birliğini sağlamasıdır.²⁵³

Kuralların muhasebe yönetimindeki faydaları; bu faaliyetin standart ve kurallar çerçevesinde yürütülmesinin üç önemli gerekçesi üzerinden açıklanabilir. Selimoğlu ve Kont'a göre, bu gerekçelerden biri, belirsizliğin engellenmesidir. Bu sayede, muhasebeci, karşılaştığı olayları muhasebe kaydına nasıl yansıtacağını bilebilir. Bir diğer gerekçe, karşılaştırılabilirliğin sağlanmasıdır. İşletmelerde ortaklar veya devletlerde yurttaşlar gibi ilgililer, örgütün mali tablolarını, örgütün farklı faaliyet dönemleri ile ya da diğer örgütler ile karşılaştırmak isteyebilirler. Mali tabloların belirli standart ve kurallara uygun olarak üretilmemiş olması halinde, bunların karşılaştırılabilmesi zorlaşacak ya da imkansız hale gelecektir. Son bir gerekçe ise gerçekleştirilen ekonomik faaliyetler hakkında açıklama yapma ihtiyacı ya da zorunluluğudur. Zira, bir örgütün gerçekleştirdiği faaliyetlerin

²⁵³ Koray Karasu, *a.g.e.*, 2001, s. 158.

bilgisini içeren mali tablolar hakkında ilgililere çeşitli açıklamalarda bulunulması gerekebilir.²⁵⁴ Bu açıklamaların da belirli kurallar çerçevesinde yapılması gerekir.

Muhasebe standartları, muhasebenin, uluslararası ölçekte önem kazanan standart mali bilgi üretme işlevi/gereği ile yakından ilişkilidir. Bu standartların temel amacının, mali tablolar arasındaki farklılıkları en aza indirmek olduğunu belirten Bandy, standartların içeriğinde yer alan hususlar arasında; mali tabloların şekli ve kapsamı, tablolarda yer verilen mali kalemlerin (varlık, yükümlülük, gelir ve giderler) tanımları ve muhasebeleştirilecek işlemlerin ve mali verilerin açıklamalarını sayar. Yazar, bu çerçevede, muhasebe standartları ile tahakkuk esaslı muhasebe düzeni arasında ilişki kurar. Buna göre, muhasebe standartlarının temel işlevi, mali tablo kullanıcılarının bir örgütün farklı dönemlerinin mali bilgisini ya da iki farklı örgütün mali bilgisini karşılaştırabilmelerine imkan sağlanması, bir başka deyişle, üretilen mali bilginin faaliyet dönemleri ve örgütler bazında standardize edilmesidir. Bu noktada, nakit esaslı düzen ile bir karşılaştırma yapan yazar, nakit esasında, muhasebeye konu olayların yorumlanmasına gerek olmadığını, çünkü, bir nakit hareketinin, yorumlama gerektirecek herhangi bir durum ortaya çıkmadan, geçerli para birimi cinsinden değeriyle kaydedilmesinin yeterli olduğunu, oysa, tahakkuk esasında, muhasebeye konu olayın niteliğinin ve hangi değerle kaydedileceğinin bir yorumlamayı gerektirdiğini dile getirir. Bu nedenle, örgütler arasında ya da bir örgütün faaliyet dönemleri arasında bu tür yorumlama farklılıklarından dolayı ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların engellenmesi ve böylelikle söz konusu mali bilgiler arasında uyum sağlanması için muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmaktadır.²⁵⁵ Bunun yanı sıra, küreselleşmenin ilerlemesi ve

²⁵⁴ Seval Kardeş Selimoğlu ve Nazire Kont, “Uluslararası Özel Sektör Muhasebe Standartlarına Genel Bakış (UFRS/UMS)”, *Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (Ulusal ve Uluslararası Boyutlarıyla Genel Bakış)* (Ed. Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Koçdemir ve Harun Yalçın Mengüloğlu), Ankara, Nobel Yayınevi, Kasım 2020, s. 69.

²⁵⁵ Standartların yorumlama farklılıklarını önlemesi işlevi ile ilgili olarak, Devlet Muhasebesi Standardı 5’ten (RG: 08.02.2009, 27135) örnek verilebilir. Standardın 6. maddesine göre, “*borçlanma maliyetlerinin*

uluslararası ölçekli işletme faaliyetlerinin artması, muhasebe faaliyetinin standartlar aracılığıyla küresel düzeyde uyumlu hale getirilmesinin bir başka gerekçesi olmuştur.²⁵⁶

Örgütler üstü bir niteliğe sahip olan standartların amacı, geniş bir ölçekte faaliyet gösteren çok sayıda örgütün mali raporlama kalitesini ve uyumunu artırmaktır. Dolayısıyla standartlar, sadece belirli örgütler ile veya belirli muhasebe süreçleri ve yapıları ile ilgili değildir,²⁵⁷ bunların tümünü ilgilendiren ortak ilkeleri ve kuralları içerir.

Standartlara uygun olarak konulan muhasebe kurallarına örnek olarak, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin²⁵⁸ 49. maddesine göre, 100-Kasa hesabı, mahalli idarelerin muhasebe birimlerinin vezneleri tarafından “*kanuni dolaşım niteliğine sahip ulusal paraların alınması, verilmesi ve saklanması ile ilişkin işlemlerin izlenmesi için kullanılır.*” Söz gelimi, belediye veznesine 1.275 TL tutarında emlak vergisi borcu, 12.980 TL tutarında belediyede çalışan bir memura ödenen fazla maaşa ilişkin kişi borcu ve 50.000 TL tutarında bir hayırsever tarafından yapılan bağış gibi üç farklı para yatırma işleminin ortak noktası, belediye veznesi tarafından nakit tahsilat yapılmasıdır. Dolayısıyla, tüm bu işlemler, vezne tarafından nakit olarak tahsil edilen tutarların izlendiği 100-Kasa hesabına kaydedilir. Görüldüğü üzere, niceliği (tutarı) ve niteliği (hukuki ve ekonomik özellikleri) farklı olan bu işlemler, muhasebe süreçleri içinde, para birimi cinsinden, standart ve düzenli bir şekilde, “kasa tahsilatı” olarak kaydedilip raporlanır ve dönem sonunda, başka bir kasa tahsilatı yapılmadığı varsayımıyla, toplam 64.255 TL nakit tahsilat yapıldığı mali bilgisi elde edilir. 100-Kasa hesabı gibi diğer çok sayıda muhasebe hesabına benzer yöntemle yapılan kayıtlar da dikkate alınırsa, kamu

muhasebeleştirilmesinde temel yöntem, maliyetlerin oluştuğu dönemde gider kaydedilmesidir.” Görüldüğü üzere, hükümde, yoruma açık bir konuda kesin bir kural (yöntem) ortaya konulmaktadır.

²⁵⁶ Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 306.

²⁵⁷ Andreas Bergmann, *a.g.e.*, s. 80.

²⁵⁸ RG: 27.05.2016, 29724 Mük.

idarelerinin tüm ekonomik faaliyetlerinin ortak bir muhasebe diliyle ifade edilmesi, bir başka deyişle, standardizasyonun sağlanması daha iyi anlaşılabilir.

Standardizasyon, kamusal faaliyetler çerçevesinde olduğu gibi, idareler ve dönemler çerçevesinde de gerçekleştirilir. Örneğin, AB tarafından finanse edilen bir proje kapsamında kamu idaresinin banka hesabından hak sahibi kişiye ödenen 100 Euro, idarenin muhasebe birimi tarafından işlem günündeki Euro/TL kuruna göre TL'ye çevrilir ve 102-Banka hesabına (1 Euro = 30 TL olduğu kabulüyle) 3.000 TL olarak kaydedilir. Aynı nitelikteki olay başka bir kamu idaresinde ve/veya aynı idarenin başka bir muhasebe döneminde yine aynı şekilde muhasebeleştirileceği için, tüm kamu idareleri ölçeğinde ve idarelerin kendi içinde muhasebe dönemleri bakımından standardizasyon sağlanmış olur. Bu sayede hem farklı idarelere hem de aynı idarenin farklı dönemlerine ait mali bilginin birbiri ile karşılaştırılması ve birleştirilmesi mümkün hale gelir. Sonuç olarak, kamu kesiminin mali bilgisi, standardizasyon sayesinde, üst üste yığılmış veri yığınlarının anlamlı ve kullanışlı bilgilere dönüştürülmesi suretiyle üretilmiş olur.

Devlet muhasebesinde standardizasyonun sağlanmasında, muhasebe işlemlerinin tüm idareler ve muhasebe dönemleri bakımından aynı şekilde yapılmasının yanı sıra, ikinci bölümde görüleceği üzere, muhasebe yetkililerinin hukuki ve mesleki bakımdan tüm idarelerde aynı statüde olmaları ve muhasebe birimlerinin örgütlenmesinin aynı ya da benzer şekilde yapılması da etkilidir. Bir başka anlatımla, standardizasyon, devlet muhasebesi faaliyetinin teknik (muhasebe) kurallarının yanı sıra, bu faaliyetin ortak/benzer bir şekilde yönetimiyle de (personel ve örgütlenme) gerçekleştirilmektedir.

Yukarıda verilen örneklerden anlaşılacağı üzere, standardizasyon, muhasebe hesaplarının kurala bağlanmasından beri geçerli bir özelliktir. Bu da standardizasyonun tarihi geçmişinin muhasebe kadar eski olduğu anlamına gelir. Zira, tarih boyunca, muhasebenin temelinde, ekonomik olayların belirli kurallar çerçevesinde kayda

geçirilmesi bulunmaktadır. Bu kuralların kökeni, çok eski zamanlara kadar geri götürülebilir. Kaya'nın dile getirdiği gibi, yazının icadından önceki bir dönemde, Mezopotamya'da ürünlerin sayımı ve hesabı için birtakım şekiller geliştirilmiş, bir başka deyişle, sembollerle muhasebe kuralları oluşturulmuştur:²⁵⁹

“Sembolün şekli, o dönemde üretilen farklı türdeki tarım ürünlerini temsil etmekteydi. Örneğin, koni şeklindeki bir sembol az miktarda arpayı temsil etmekte, küre benzeri bir sembol daha büyük bir arpa kütesini temsil etmekte, disk şeklindeki bir sembol koyunu temsil etmekteydi. Yük birimlerinin sayısı ‘bire bir’ sembollerinin sayısı ile ifade edilmiştir (örneğin, üç küçük arpa ölçüsü üç koni ile gösterildi).”

Standardizasyon, kategorize etme işlemiyle de açıklanabilir. Kategori, *“aralarında herhangi bir bakımdan ilgi veya benzerlik bulunan şeylerin tamamı; grup...”* anlamına gelir.²⁶⁰ Kategorize etme işlemiyle, aralarında ilgi veya benzerlik bulunan şeyler gruplandırılmış olmaktadır. Bunun muhasebe bakımından anlamı, ekonomik faaliyetler, varlıklar ve yükümlülüklerin özlerine uygun muhasebe hesaplarına kaydedilmesidir. Daha açık bir anlatımla, birbirinin aynı, birbiri ile benzer veya ilişkili faaliyetler, varlıklar ve yükümlülükler, aynı muhasebe hesabında (ve dolayısıyla aynı *hesap grubu* ve *ana hesap grubunda*) bir araya getirilerek mali bilgiye dönüştürülür.²⁶¹ Yukarıdaki örnekte, belediye veznesine yatırılan tutarlar, üç farklı işlemten kaynaklanmakla birlikte “kasaya yatırılan para” olmaları yönünden ortak bir niteliğe sahip olduğundan, 100-Kasa hesabına kaydedilir. Böylelikle, bu işlemlerin ortak bir çerçevede mali bilgisi (“kasaya yatırılan

²⁵⁹ Nurullah Kaya, *Muhasebe Tarihi*, Ankara, İKSAD, 2021, s. 16

²⁶⁰ TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*, “Kategori” maddesi, <https://sozluk.gov.tr/> (23.01.2024).

²⁶¹ 5018 sayılı Kanun’a göre, *kamu hesapları*, “kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur” (md. 49). *Hesap grubu*, birbiri ile yakın ortak niteliklere sahip olan birden çok muhasebe hesabını içerir. Örneğin, idarenin bir yıldan kısa süre içinde kullanabileceği nakit varlığı, kasasında (100-Kasa hesabı) ve banka hesabında (102-Banka hesabı) bulunan nakit paraları içerir. Bu ortak yönlerinden dolayı, söz konusu iki muhasebe hesabı, 1-Dönen Varlıklar Ana Hesap Grubu içinde yer alan 10-Hazır Değerler Hesap Grubunda sınıflandırılmıştır. Burada, *dönen varlıklar*, nakit ve bir yıldan kısa süre içinde nakde çevrilebilecek varlıkları, *hazır değerler* ise nakde çevrilmesi için ayrıca bir işlem yapılmasına ve maliyete katlanılmasına gerek olmayan nakit varlıkları ifade eder.

nakit para”) üretilmiş olur. İşlemlerin muhasebe hesapları aracılığıyla kategorize edilmesi sayesinde, idarenin faaliyetleri, varlıkları ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesine imkan sağlanır. Söz gelimi, idarenin belirli bir tarih itibarıyla kullanıma hazır nakdinin ne kadar olduğu, devletin son bir yıllık dönemde ne kadar sağlık hizmeti sunduğu veya üniversitelerde yükseköğretim programı kapsamında ne kadar harcama yapıldığı, kategorize edilmiş bilgiler sayesinde kolaylıkla öğrenilebilir.²⁶²

Standardizasyonun sağlanması, kamusal karar verme süreçleri bakımından önem taşır. Ulusal ekonominin önemli bir bölümünü oluşturan, çok sayıda faaliyeti ve kamu idaresini içeren kamu kesiminin mali bilgisinin hem kamu kesimi genelinde hem de ayrı ayrı kamu idareleri bazında standart bir şekilde üretilmesi ve üretilen bilgilerin idareler ve faaliyet dönemleri itibarıyla birbirleri ile birleştirilebilmesi, kamu kesiminin ulusal ekonomi içindeki yerinin ve etkilerinin belirlenmesinde ve kamusal karar verme süreçlerinde hayati öneme sahiptir. Kamu idarelerinin standart bir şekilde üretilen mali bilgisi, kamu kesiminin bütününden kolayca ayrıştırılabilir ve diğer idarelerin veya aynı idarenin farklı dönemlerinin mali bilgisi ile karşılaştırılabilir. Bilginin karşılaştırılabilirlik özelliği, bu bilgiye dayanılarak yapılacak ekonomik değerlendirmelerin kalitesini de artıracaktır. Bunun yanı sıra, standart mali bilgi, ulusal ve uluslararası düzeydeki siyasi ve ekonomik aktörlerin (kamu yöneticileri, yurttaşlar, devletler ve siyasi ve ekonomik kuruluşlar gibi) karar verme süreçlerine destek sağlar.²⁶³

²⁶² Bu şekilde sunulan bilginin karar vericiler ve diğer ilgililer için önemi, faaliyet alanı sınırlı ve faaliyetlerinin çeşitliliği az olan küçük ve orta ölçekli örgütler bakımından tam olarak anlaşılamayabilir. Buna karşılık, Bandy’nin ifade ettiği üzere, geniş bir alanda çok sayıda faaliyet yürüten büyük örgütlerde (devlet gibi) kategorize edilerek sunulan mali bilginin önemi hemen anlaşılabilir. Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 290.

²⁶³ Standardizasyonun tam olarak sağlanamadığı durumlarda ise kamu kesiminin bütüncül bir resminin ortaya konması zorlaşacak, karar ve değerlendirme süreçleri bundan olumsuz etkilenecektir. Karaarslan’ın aktardığı üzere, örneğin, merkezi yönetim ile yerinden yönetim idareleri arasında bir muhasebe birliği yoksa, yani, bu idarelerin muhasebe kuralları ve hesapları standart bir çerçeve içinde değilse, bu idarelerin bütününe kapsayan mali istatistiklerin üretimi imkansız hale gelir. Baki Kerimoğlu, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, *Mali Kılavuz*, No: 17, Temmuz 2002, 91’den aktaran, Erkan Karaarslan, *a.g.e.*, s. 18.

Devlet muhasebesinde standardizasyonun uluslararası bir boyutu bulunmaktadır.

Devletlerin muhasebe düzenleri arasında uluslararası düzeyde bir ortaklığın sağlanmasına yönelik çabalar, ekonomik küreselleşme çerçevesinde artan uluslararası sermaye hareketliliği ve uygulanan neoliberal politikalar ile ilişkilendirilebilir. Ulusal ekonomilerin, özellikle 1980'lerden sonra birbirleri ile daha sıkı bağlantılar kurması ve böylelikle de bu ekonomilerin uluslararası ekonomik düzen ile bütünleşmesinin artması, tüm bunların mali bilgisini üreten ulusal muhasebe düzenlerinin de uluslararası düzeyde ortaklaştırılmasına zemin hazırlamıştır. Bu doğrultuda, devlet muhasebesinin yeniden düzenlenmesi, neoliberal kamu yönetimi reformlarının önemli başlıklarından biri olmuştur. Uluslararası sermaye piyasası aktörlerinin ülke ekonomileri hakkında kapsamlı ve karşılaştırılabilir bilgi talep etmesi, bu bilgiyi sağlayacak muhasebe sistemlerinin küresel düzeyde standardize edilmesinin ve ülkelerin de uluslararası geçerliliği olan standart muhasebe sistemlerini benimsemelerinin bir gerekçesi olmuştur.²⁶⁴ AB, DB, IMF ve OECD gibi uluslararası kuruluşlar tarafından devletlerin ve uluslararası siyasi ve ekonomik birliklerin muhasebe sistemlerinin standardizasyonu için gösterilen çabalar da devlet muhasebesindeki bu dönüşümü teşvik etmiştir. Zira, bu kuruluşlar da devletlerin ve uluslararası birliklerin karşılaştırılabilir ve birleştirilebilir mali bilgisine ihtiyaç duymaktadır.²⁶⁵

Standardizasyonun, idarede etkinliğin, mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanmasında önem taşıdığı söylenebilir. Devlet muhasebesinin ulusal ve uluslararası

²⁶⁴ Tuğba U. Uysal ve Nusret Yazıcı, “Karar-Fayda Teorisi Bağlamında Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 51, Sayı: 4, Aralık 2018, s. 146. Muhasebe alanında istenen bu dönüşüm, küresel sermaye hareketliliği bakımından önemli görülmekte, bir ekonomik sistemde üretilen mali bilginin kalitesi ve güvenilirliği ne kadar yüksekse sermayenin dolaşım maliyetinin de o kadar azaltılabileceği kabul edilmektedir. *A.g.m.*, s. 161.

²⁶⁵ Baki Kerimoğlu, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, *Mali Kılavuz*, No: 17, Temmuz-Eylül 2002, s. 91'den aktaran, Erkan Karaarslan, *a.g.e.*, s. 18. Uluslararası kuruluşların bu ihtiyaçları da aslında küresel sermaye hareketliliği ile ilişkilendirilebilir. Küresel düzeyde standart bir muhasebe düzeninin sağlanmasının bu kuruluşlar için önemli bir ihtiyaç haline gelmesinin bir nedeni, bunların uluslararası sermaye piyasaları ile yakın ilişki içinde olmalarıdır.

düzeyde standardizasyonu üretilen mali bilginin kapsamlılığını, güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini artıracığından, bu bilginin geniş ölçüde kullanıldığı etkinlik değerlendirmelerinde, mali saydamlıkta ve hesap verebilirlik süreçlerinde bir iyileşme olması beklenebilir. Karaarslan'ın dile getirdiği gibi, ekonomi ve maliye politikalarında karar verici konumda olanların ihtiyaç duydukları en önemli bilgi, kamu kesiminin bütününe ilişkin mali bilgidir. Bu bilginin üretimi ve kamusal faaliyetlerin mali yönden anlamlandırılması, böylelikle de kamunun tam bir mali resminin ortaya çıkarılması için tüm kamu idarelerini kapsayan ortak bir muhasebe düzeninin kurulması gerekir. Bu çerçevede, dünyada nakit esastan tahakkuk esasına doğru bir geçiş yaşanmaktadır. Zira, nakit esaslı muhasebenin karar verme süreçlerine ve gelecek tahminlerine gereken katkıyı sağlayacak kadar yeterli bilgi üretememesi, kamu kaynağının yönetiminde saydamlığı ve geniş bir ekonomik kesimi etkileyebilen mali kararları veren kamu görevlilerinin hesap verebilirliğini olumsuz etkileyebilir. Sonuçta, birçok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de devlet muhasebesinde standardizasyonun sağlanması; kamunun mali bilgisini kullananlar için politika oluşturmada, geleceğe yönelik tahminde bulunmada ve karar vermede kapsamlı ve güvenilir bir veri tabanı oluşturulmasına imkan verir. Bunun da idarede gelişmeye, saydamlığa ve hesap verebilirliğe olumlu katkı yapması beklenebilir.²⁶⁶

Türk devlet muhasebesinde standardizasyonun sağlanması -ikinci bölümde ayrıntılı olarak incelenecek- devlet muhasebesinin yönetim aşamaları olan devlet muhasebesi standartlarının belirlenmesi ve kurallarının konulması, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi ve devlet muhasebesinin denetimi çerçevesinde ele alınabilir. Standart belirleme ve kural koyma aşamasında, kanuni ve yönetsel düzenlemeler aracılığıyla tüm kamu idareleri için ortak bir çerçeve oluşturulur. Bu çerçevede,

²⁶⁶ Erkan Karaarslan, *a.g.e.*, s. 31-32.

muhasebe standartları ve kuralları, hesap düzeni ve mali rapor türleri gibi hususlar belirlenir. Muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi aşamasında, bu hizmetleri yürüten muhasebe birimleri, kayıt ve raporlama işlemlerini standartlara ve kurallara uygun bir şekilde yaparak kamusal faaliyetler, varlıklar ve yükümlülüklerin mali bilgisini üretir. Denetim aşamasında, muhasebe hizmetleri, temelde, muhasebe standartlarına ve kurallarına uygunluk yönünden kontrol edilir. Tüm bu aşamalarda standardizasyon temelinde gerçekleştirilen işlem ve eylemler sayesinde, kamu kesiminin mali bilgisinin tüm kamu idareleri ve kamusal faaliyetler çerçevesinde standart bir şekilde üretilmesi için çalışılır.

B. Tekrarlılık ve Ayrıntılılık

Devlet muhasebesi faaliyetinin bir başka özelliği, aynı veya benzer nitelikteki muhasebe işlemlerinin belirli bir dönem içerisinde tekrarlanmasıdır. Bu bakımdan muhasebe faaliyetinin, tekrarlı (*routine*) bir işleyişe sahip olduğu söylenebilir. Tekrarlılık özelliğinin yanı sıra, muhasebe işlemlerinin konusu kamusal faaliyetler olduğundan, biçimselleşmenin, yani kamusal faaliyetlerin ayrıntılı kurallara tabi tutulmasının bir sonucu olarak, muhasebe işlem süreçleri ayrıntılı kurallara bağlanmıştır. Bu da faaliyetin ayrıntılılık özelliğidir.

Devlet muhasebesinde tekrarlılığın nedeni, muhasebeye konu kamusal faaliyetlerin belirli bir dönem içerisinde genellikle birbirinin aynı veya benzeri olarak tekrarlanmasıdır. Örneğin, memur maaşlarının her ayın 15'inde ödenmesi, belediye asfalt dökme faaliyetlerinin düzenli olarak yapılması, üniversite öğrenim harçlarının belirli zamanlarda tahsil edilmesi ve idareler tarafından kullanılan demirbaş niteliğindeki taşınırın muhasebe dönemi sonunda amortisman (aşınma payı) hesaplamasına tabi tutulması gibi işlem ve eylemler, sürekli ve düzenli olarak ve genellikle aynı kural ve iş

süreçleri çerçevesinde gerçekleşir. Kamusal faaliyetlerdeki bu tekrarlılık, bunların konu edildiği muhasebe işlem süreçlerini de tekrarlı hale getirir.

Kamusal faaliyetlerin temel amacının kamu yararının sağlanması olması ve bu faaliyetlerde kamusal yetkiler ve kamu kaynağı kullanılması, bunların ayrıntılı kurallara (mevzuat hükümlerine) tabi tutulmasını (yüksek biçimselleşme düzeyi) gerektirmektedir. Konusunun (kamusal faaliyetlerin) ayrıntılı kurallara tabi olmasının yanı sıra, devlet muhasebesinin kendisi de bir kamusal faaliyet olarak ayrıntılı işleyiş kurallarına (muhasebe kurallarına) tabidir. Dolayısıyla, devlet muhasebesinde hem ayrıntılı muhasebe kuralları hem de kamusal faaliyetlerin tabi olduğu kurallar dikkate alınarak işlem yapılır. Bu doğrultuda, muhasebe yönetmeliklerinde ve diğer yönetsel düzenlemelerde, aşağı yukarı her kamusal faaliyeti karşılayacak şekilde muhasebe kuralları bulunur. Söz gelimi, emlak vergisi borcunun belediye veznesine nakit olarak yatırılması ve il özel idaresi tarafından bir hizmet binası satın alınması gibi muhasebeye konu kamusal işlem ve eylemler ve bunların yanı sıra, bakanlık muhasebe birimi tarafından kasasında toplanan nakdin gün sonunda banka hesabına yatırılması ve ilçe malmüdürlüğünün gün içinde yapacağı ödemeler için Hazineden (Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak bütçe nakit yönetimini gerçekleştiren yönetsel birim) nakit talebinde bulunması gibi muhasebe işlemleri, tüm bunların nasıl yapılacağını ve muhasebeleştirileceğini gösteren ayrıntılı kurallara tabidir. Yabancı para cinsinden alınan bir ihale teminatının nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin şu muhasebe kuralı, bunun bir örneğidir:²⁶⁷

“Muhasebe birimlerince, mevzuatı gereği ihale teminatı olarak kabul edilen konvertibl yabancı paralar alındığı tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden bu hesaba kaydedilerek emanete alınır. Teminat olarak teslim edilen kişi malı dövizlerden herhangi bir nedenle gelir kaydedilmesi gerekenler kayıtlı değerleri üzerinden Bakanlık bünyesinde

²⁶⁷ Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, md. 27/3-c.

faaliyetini sürdüren muhasebe birimlerinde işlem tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden hesaplardan çıkarılır ve işlem tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden bu hesaba alınarak bütçeye gelir kaydedilir.”

Kamusal faaliyetlerin ayrıntılı kurallar çerçevesinde muhasebeleştirilmesi, standardizasyonun yanı sıra *muhasebe yetkilisinin*²⁶⁸ takdir alanı ile de yakından ilişkilidir. Muhasebe kurallarının sayısı arttıkça, standardizasyonun sağlanma düzeyi de artacaktır. Bununla birlikte, kuralların sayısının artması, muhasebe yetkilisinin takdir alanını daraltır. Zira, kuralların artması, aynı veya benzer işlemin tüm idarelerde aynı şekilde muhasebeleştirilmesini sağlayıp idare muhasebe birimleri arasında yorumlama farklılığından dolayı ortaya çıkabilecek ayrışmaları en aza indirirken, bu işlemlerin kaydedilmesine ilişkin takdir/yorumlama imkanını azaltır. Bir başka anlatımla, kamusal faaliyetlerin nasıl yürütüleceği, kamu varlık ve yükümlülüklerinin nasıl yönetileceği ve tüm bunların nasıl muhasebeleştirileceği ayrıntılı kurallar ile belirlendiğinden, muhasebe yetkilisinin muhasebe işlemine konu durumu nasıl değerlendireceği, hangi muhasebe işlemlerini yapacağı ve hangi muhasebe hesaplarını kullanacağı büyük ölçüde önceden tespit edilmiş olur. Bu durum, devlet muhasebesinde standardizasyonun sağlanmasını olumlu etkilerken, muhasebe yetkilisinin gerçekleştireceği işleme ilişkin takdir alanını daraltır. Bunun bir sonucu olarak, muhasebe yetkilisinin muhasebeleştirme sürecindeki işlevi, çoğu zaman, muhasebe kuralları çerçevesinde, muhasebe bilişim sistemi üzerinden giriş ve onay işlemlerini yaparak muhasebe kaydını gerçekleştirmek olmaktadır.²⁶⁹

²⁶⁸ İdarede muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden ve muhasebe biriminin yönetiminden sorumlu kişi.

²⁶⁹ Bu hususta özel muhasebe, devlet muhasebesinden belirli ölçülerde farklılaşmaktadır. Özel muhasebe de birtakım kurallar çerçevesinde işlemekle birlikte, özel faaliyetler, kamusal faaliyetlere göre, daha esnek kurallara tabi ve görece özgür bir şekilde (işletmenin serbestçe aldığı kararlar doğrultusunda) gerçekleştirilir. Bunun yanı sıra, ileride değinileceği üzere, özel muhasebe kuralları, devlet muhasebesi kuralları kadar ayrıntılı değildir (özel muhasebe alanındaki başlıca düzenleme olan ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ndeki (RG: 26.12.1992, 21447 Mük.) muhasebe kuralları, devlet muhasebesi yönetmeliklerindeki göre daha az sayıda ve ayrıntıdardır). Özel muhasebenin konusu olan faaliyetler, başta vergi ve sosyal güvenlik alanında çeşitli mevzuat hükümlerine tabi olmakla birlikte, bu hükümlerin, kamusal faaliyetlere ilişkin hükümler kadar sınırlayıcı nitelikte olmadığı, daha çok usule ve vergi vb. yükümlülüklerin yerine getirilmesine ilişkin olduğu söylenebilir. Dolayısıyla, bu kurallar, özel ekonomik faaliyetleri fazlaca sınırlamaz. Bunun yanı sıra, kamu

C. Geniş Kapsamlılık

Devlet muhasebesi, genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerini ve bu idarelerin gerçekleştirdiği tüm kamusal faaliyetleri konu edindiğinden hem coğrafi hem de kurumsal (örgütler) bakımından geniş bir kapsama sahiptir. Örneğin, ülkenin en doğusunda yer alan Iğdır'ın Aralık ilçesi nüfus müdürlüğünün nüfus hizmetleri ve en batısında yer alan Çanakkale'nin Gökçeada ilçesi belediyesinin yürüttüğü belediye hizmetleri, devlet muhasebesinin konusuna girer.

Bu noktada, Türkiye'de devlet muhasebesinin konusunun genel yönetim kapsamındaki idareler olması, kamu kesimi içinde olup da *genel yönetim* dışında olan, dolayısıyla, bu çalışmadaki kapsamıyla devlet muhasebesinin konusu dışında kalan kamu örgütlerinin neler olduğunun açıklanmasını gerektirmektedir. 5018 sayılı Kanun'un genel yönetim tanımlamasına göre, köyler, döner sermayeli işletmeler, fonlar, kamu iktisadi teşebbüsleri, kamu şirketleri vd. yönetsel yapılar, kamu kesimi içinde olmakla birlikte, genel yönetimin dışında kalmaktadır. Dolayısıyla, bu çalışmadaki kapsamıyla devlet muhasebesi, bu yönetsel yapıları içermemektedir. Zaten, bunlarda uygulanan muhasebe düzeni de genel yönetim kapsamındaki idarelerde uygulanan muhasebe düzeninden farklıdır. Bu çerçevede, devlet muhasebesinin kurumsal kapsamını 5018 sayılı Kanun'un eki (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetvellerinde yer alan (genel yönetim kapsamındaki) idareler oluşturmaktadır.

Geniş kapsamlılık, devlet muhasebesinin tüm kamu idarelerinde yerine getirilen bir faaliyet olması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, devlet muhasebesi, yönetsel bir işlev olarak, tüm kamu idarelerinin örgütlenmesini ve tüm kamusal faaliyetleri yatay bir

idarelerinin görev ve sorumlulukları, bazen belirsiz ve geniş bir alana yayılabilir de özel örgütler, kar elde etme gibi görece daha net ve sınırlı bir amaca yönelir. Bu da özel örgütlerin faaliyetlerinde görece daha esnek ve özgür bir şekilde hareket edebilmesini sağlar. Tüm bu hususların, özel muhasebecilerin, muhasebeye konu işlem ve eylemlerin muhasebeleştirilmesi konusundaki takdir alanını da belirli bir ölçüde genişlettiği söylenebilir.

şekilde “kesmekte”, onların ortak bir bileşeni olmaktadır. Devlet muhasebesinin bu özelliği, onu birçok kamu hizmetinden farklılaştırır. Zira, kamu hizmetlerinin çoğu, coğrafi ve/veya kurumsal bakımdan sınırlı bir kapsamda yürütülür. Örneğin, Balıkesir il sınırı içinde yaşayanların mahalli ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik kamu hizmetlerinden bir kısmı, o ilin mahalli idareleri tarafından sadece il sınırları içinde yürütülür. Dolayısıyla, mahalli hizmetlerin coğrafi ve kurumsal bir sınırı bulunur. Benzer durum, ülkenin orman varlığına ilişkin kamu hizmetleri için de geçerlidir. Bu hizmetler, coğrafi bakımdan ülkenin tamamında yürütülmekle birlikte, sadece, belirli idareler (Orman Genel Müdürlüğü gibi) tarafından yürütülür. Yükseköğretim hizmetleri de ülkenin tamamına hitap etmesine karşılık, bu hizmetleri genellikle belirli bir ilin sınırları dahilinde ve belirli idareler (Ankara Üniversitesi gibi) tarafından yürütülür. Sonuçta, mahalli hizmetler, orman varlığına ilişkin hizmetler ve yükseköğretim hizmetleri gibi birçok kamu hizmeti, coğrafi ve/veya kurumsal bakımdan sınırlı bir kapsama sahiptir. Buna karşılık, devlet muhasebesi, ülkenin bütününde, tüm kamu idarelerinde ve tüm kamu hizmetlerini kapsayacak şekilde yürütülmektedir. Bir başka deyişle, devlet muhasebesi, tüm kamu idareleri ve tüm kamu hizmetleri ile ilişkili bir yönetsel işlev niteliğindedir.

D. Mesleki Faaliyet

Devlet muhasebesinin, belirli özellikleri itibarıyla mesleki faaliyet niteliği taşıdığı söylenebilir. Karasu'ya göre, *meslek (profession)*, avukatlık ve doktorluk gibi hem özel bir bilgi ve yetenek gerektiren hem de süreklilik içinde, bilinçli ve örgütlü olarak yapılan işleri ifade eder.²⁷⁰ Mesleğin özellikleri arasında, belirli bir alanda uzmanlığı gösteren teknik bilgi ve üniversite eğitimi gibi biçimsel bir eğitim, mesleğe giriş kuralları, mesleki

²⁷⁰ Yazar, meslek kavramını, *iş ve uğraş (occupation)* kavramlarından ayırır. Buna göre, iş, en basit eylemlilik durumunu, uğraş ise özel bir bilgi ve yetenek gerektirmeyen işleri (vida sıkma gibi) ve kütüphanecilik ve marangozluk gibi özel bir bilgi ve yetenek gerektiren işleri ifade eder. Koray Karasu, *a.g.e.*, 2001, s. 37.

örgütlenme, kanunla belirlenen mesleki sorumluluklar, mesleğe ilişkin kurallar, mesleğin icrasında toplumsal çıkarların önemszenmesi ve mesleğin toplum nezdinde kabul görmesi sayılabilir.

Muhasebe mesleği, 18. yy.'ın ortalarında, sanayileşmeyle birlikte başlayan ekonomik hareketliliğin bir sonucu olarak İngiltere'de şekillenmeye başlamıştır. Meslek, 20. yy.'ın başlarından itibaren, ABD, Almanya ve Fransa gibi ülkelerde de görünürlük kazanmış, meslek mensupları ve profesyonel kurumlar tarafından mesleki bir örgütlenme çerçevesinde yürütölmeye başlanmıştır.²⁷¹

Muhasebecilik mesleğinin Türkiye'deki gelişimi, yukarıda sayılan ölkelerdekine göre, zaman bakımından daha sonra gerçekleşmiş, Cumhuriyet öncesi dönemde sanayi ve ticaret alanında ortaya çıkan değişimler, muhasebeciliği de etkilemiştir. Güvemli, 1879-1922 dönemini modern muhasebenin temel uygulaması olan çift taraflı kayıt yönteminin benimsendiği ve işletmecilik temelli muhasebe mesleğinin oluşmaya başladığı bir süreç olarak ele alır. Bu dönemde özel muhasebecilik, Fransız ve Alman muhasebe anlayışlarının etkisinde sınırlı da olsa gelişme imkanı bulmuştur. Cumhuriyetten sonraki ilk dönemde, devlet, özel ekonomik girişimlerin yetersizliği gerekçesiyle ve ekonomik girişimler yoluyla, ekonomiye aktif olarak katılmıştır. Bu doğrultuda, muhasebecilik, genel olarak, kamu işletmelerinde çalışan devlet görevlileri eliyle yürütölmüş ve devlet tarafından şekillendirilmiştir. Bunun yanı sıra, Türk Ticaret (1926), Kazanç Vergisi (1926), Muamele Vergisi (1927) ve İstihlak Vergisi (1930) kanunları, özel muhasebeciliği, daha çok, vergilerin doğru olarak hesaplanmasının bir aracı olarak ele almış, dolayısıyla, meslekte, işletme sahiplerine ve diğer ilgililere bilgi sağlama anlayışı ikinci planda kalmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının görece küçük

²⁷¹ Hüseyin Özgen, "Çağdaş Muhasebe Anlayışı ve Gelişmiş Ölkelerdeki Muhasebe Uygulamaları", *Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: IX, Sayı: 1-2, 1991, s. 66-67.

ölçekli özel işletmelerin muhasebecilerinden ve devlet işletmelerinin muhasebe hizmetlerini yürüten kamu görevlilerinden oluştuğu bu dönemde hem kayıt ve raporlama hem de muhasebe denetimi, devlet öncülüğünde yürütülen ve yönlendirilen vergi odaklı yapıları ve süreçleri içermiş, meslek mensuplarının dağılımında devlet görevlilerinden ve bu kökenden gelenler ağırlıkta olmuştur.²⁷² Sonuç olarak, Cumhuriyet döneminde mesleğin gelişimi, önemli ölçüde, devlet tarafından şekillendirilmiştir.

Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişiminde 1940’lardan itibaren yeni bir dönemin açıldığı söylenebilir. Bu dönemde, devletin ekonomik girişimleri büyük ölçekte devam ederken, özel sektör şirketleri de belirli bir sayı ve faaliyet hacmine ulaşmıştır. Buna bağlı olarak, muhasebe meslek mensuplarının sayısı ve niteliğinde bir artış yaşanmış ve meslek kurumsallaşmaya başlamıştır. 1942’de kurulan Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği), belirli ölçülerde, meslek örgütü işlevini yerine getirmiştir.²⁷³ Bu derneğin yanı sıra, 1974’te Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu ve 1976’da Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği kurulmuştur.

Türkiye’de muhasebeciliğin gelişiminde bir başka aşama, 1980’lerden itibaren başlatılabilir. Özel işletmelerin ekonomideki ağırlığının 1950’lerden itibaren artmaya başlaması ve ülke ekonomisiyle birlikte, özellikle 1980’lerden itibaren uluslararası piyasalara açılması, muhasebe mesleğini de etkilemiştir. Bu dönemde, muhasebe

²⁷² Oktay Güvemli, “Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi Üzerine”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 4, 2013, s. 138 vd. 1933’te kurulan Sümerbank için hazırlanan muhasebe sistemi ve bu sistem çerçevesinde getirilen muhasebe kavram ve uygulamaları, ülkede muhasebe alanının sistematik gelişimine önemli bir katkı sağlamıştır. Mehmet Bükey ve Nazif Demir, “Cumhuriyet Dönemi Muhasebe Sistemindeki Gelişmeler ve Türkiye Muhasebe Standartlarının Muhasebe Sistemi Üzerindeki Etkisi”, *Lectio Socialis*, Cilt: 5, Sayı: 1, 2021, s. 37.

²⁷³ Muhsin Aslan vd., “Türk Muhasebe Mesleği Üzerine Kronolojik Bir İnceleme (1839-2020)”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 24, Ocak 2023, s. 1. Dernek, ülkede muhasebe mesleğinin tanıtılmasına, başka ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının ülkeye getirilmesine, mesleğin uluslararası alanda temsiline ve ülkede bir muhasebe meslek örgütünün oluşturulmasına önemli katkılar sağlamış ve 1974’te Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun üyesi olmuştur. Yaşar Güner, “Cumhuriyet Dönemi Muhasebe”, <http://muhasebemeslegigenel.blogspot.com/2011/05/cumhuriyet-donemi-muhasebe.html> (31.10.2023).

faaliyeti, vergi ve sigorta gibi kamusal yükümlülöklere ilişkin işlemlerin kolaylaştırılması amacının yanı sıra, işletme sahipleri, yatırımcılar, iç ve dış kredi sağlayıcılar, devlet, yurttaşlar vd. ilgililere mali raporlama yapılması amacıyla da yürütölmüştür. Dönemin devamında, özel muhasebe, uluslararası muhasebe ilkeleri ve standartlarına uygun olarak, daha sistemli bir muhasebe düzenine göre yürütölmeye başlanmıştır. Bu kapsamda, yeni Türk Ticaret Kanunu'nda (2011), özel muhasebenin, devlete odaklılıktan çok, piyasaya odaklı olarak yürütölmesine ilişkin bir anlayış benimsenmiştir. Bu anlayışla birlikte, uluslararası muhasebe standartlarına uyumluluk önem kazanmış, 2011'de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurularak,²⁷⁴ muhasebe standartlarının belirlenmesi ve muhasebe denetiminin belirli bir düzende yapılmasının sağlanması amaçlanmıştır.²⁷⁵ Bu dönemde, muhasebecilik mesleğinin örgütlenmesi bakımından da önemli gelişmeler olmuştur. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'yla²⁷⁶ mesleğin kanuni dayanağı oluşturulmuş ve mesleki örgütlenmenin çerçevesi belirlenmiştir. Bunun da etkisiyle, devletin, devlet görevlilerinin ve devlet görevlisi kökenlilerin etkin olduğı meslekte, devlet kökenli olmayan meslek mensuplarının etkinliğı artmaya başlamıştır.²⁷⁷

Göröldüğü üzere, Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişimi, Batıdaki ölkelere göre geç bir dönemde başlamış, zaman içinde hem anlayış hem de kurumsallaşma bakımından birtakım değışimleri içermiştir. Güvemli ve Aslan'a göre, Cumhuriyetin ilk

²⁷⁴ 610 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, RG: 02.11.2011, 28103.

²⁷⁵ Muhsin Aslan vd., *a.g.m.*, s. 10 vd.

²⁷⁶ RG: 13.06.1989, 20194.

²⁷⁷ Muhasebe denetimi alanında devletten bağımsız ilk örgütlenme, devletin muhasebe denetimi yapan birimlerinden ayrılarak serbest çalışmaya başlayan mali müşavirler eliyle gerçekleşmiştir. Bu kişiler, başlarda, danışmanlık büroları kurarak işletmelerde etkili konumlara gelmişlerdir. 3568 sayılı Kanun'da muhasebe danışmanlığı ve muhasebe denetimi temelinde düzenlenen *yeminli mali müşavirlik* mesleğı, bu kişilerin ve danışmanlık bürolarının kanuni statüye kavuşturulmalarıyla kurumsallaşmıştır. Bu kuruluş şekli, muhasebe mesleğinin bugünkü örgütlenme durumunun muhasebe mesleğı mensupları yerine devlet tarafından şekillendirildiğini göstermektedir. Oktay Güvemli, *a.g.m.*, s. 149-150.

yüzyılında, muhasebecilik düşüncesi, dünyadaki aksine, vergicilik temelinde gelişmiştir.²⁷⁸ Mesleki kurumsallaşmanın Batılı ülkelere göre oldukça geç bir dönemde tamamlanmasının önemli nedenlerinden biri, siyasi sistemin bazı özellikleri olabilir. Yurttaşların yönetime katılımlarının, düşünce ve ifade özgürlüğü ve adil yargılama gibi değerlerin güçlü olduğu demokratik düzen ile muhasebe arasında önemli bir etkileşim olduğu düşünülürse, böyle bir düzenin tam olarak hayata geçirilemediği bir ortamda, “gerçeği tam olarak açıklama” şeklindeki temel muhasebe işlevlerinden birinin gerçekleştirilmesi, bunun için de muhasebe meslek mensuplarının mesleki bir örgütlenmeye gitmeleri veya böyle bir örgütlenme olsa dahi, bunun ülkedeki muhasebe anlayışını ve sistemini şekillendirecek kadar güçlü olması zor olacaktır.²⁷⁹

Türkiye’de özel muhasebeciliğin gelişimi ele alındıktan sonra, bu alan ile devlet muhasebeciliği alanı şu boyutlar üzerinden karşılaştırılıp benzerlik ve farklılıkları ortaya konularak, devlet muhasebesinin mesleki nitelikleri hakkında bir değerlendirme yapılabilir:²⁸⁰

- Faaliyetin gerçekleştirilmesinde mesleki bilgi ve yeteneğin rolü,
- Mesleğe ilişkin kanuni düzenlemeler,
- Sertifikalandırma,
- Mesleki statü ve örgütlenme,
- Mesleki çalışma ve takdir alanı,

²⁷⁸ Bununla birlikte, Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda (2011) benimsenen anlayış çerçevesinde, muhasebeye ilişkin küresel gelişmelerin ulusal muhasebe anlayışını daha güçlü bir şekilde etkilemesi beklenebilir. Oktay Güvemli ve Muhsin Aslan, “Cumhuriyet’in Muhasebesi”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 17, Temmuz 2019, s. 71.

²⁷⁹ Ahmed Riahi Belkaoui, *International and Multinational Accounting*, London, Dryden Press, 1994, s. 55-56’dan aktaran, Cemal Elitaş, Feyyaz Yıldız ve Mustafa Üç, “Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglo Sakson ve Kıta Avrupası Karşılaştırması”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 2, 2011, s. 7.

²⁸⁰ Bu karşılaştırmada, devlet muhasebeciliği, muhasebe yetkililiği özelinde ele alınacaktır. Devlet muhasebesi alanında, muhasebe yetkililiğinin dışında, standartların belirlenmesi ve kuralların konulması, uygulamanın izlenmesi, yönlendirilmesi ve denetlenmesinde görev yapan kişiler de belirli ölçülerde devlet muhasebeciliği yapmaktadırlar.

- Mesleğe bağlılık, mesleki birlik ve dayanışma duygusu ve yapılan işin toplumdaki algısı.

İki tür muhasebecilik arasında, mesleki bakımdan birtakım benzerliklerden sözedilebilir. Bunlardan biri, *faaliyetin gerçekleştirilmesinde mesleki bilgi ve yeteneğin rolü* ile ilgilidir. Devlet muhasebeciliği, devlet muhasebesine ve onun konusu olan kamusal faaliyetlere ilişkin belirli düzeyde bilgi ve yorumlama yeteneğine sahip olunmasını gerektirir. Bu bilgi ve yorumlama yeteneği, mesleki faaliyetin tanımında geçen “özel bir bilgi ve yetenek”tir. Devlet muhasebeciliği bilgi ve yeteneği, biçimsel bir eğitim (hizmete giriş öncesi bir eğitim kurumundan ve hizmete girdikten sonra hizmet içi eğitim yoluyla edinilen) ve belirli bir iş tecrübesiyle sağlanabilir.²⁸¹

Özel muhasebecilik ile devlet muhasebeciliği arasındaki benzerliklerden bir diğeri, her ikisinin de *kanuni düzenlemelere* ve *sertifikalandırma* müessesesine sahip olmasıdır. Özel muhasebe alanındaki 3568 sayılı Kanun’a karşılık, 5018 sayılı Kanun’un muhasebe hizmetlerine ve muhasebe yetkililiğine ilişkin hükümleri (md. 49, 61, 62), devlet muhasebeciliğinin temel dayanağıdır. Belirli koşulları yerine getirerek mesleğe giren kişilerin mesleği yapmaya yeterli ve yetkili olduklarının onaylanmasını ifade eden sertifikalandırma, özel muhasebe alanında TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği), devlet muhasebesi alanında ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılmaktadır.²⁸²

²⁸¹ Muhasebe mesleği, ekonomik faaliyetleri kaydetmek, raporlamak ve denetlemek gibi işleri içerir. Muhasebe eğitimi, kişilere, mesleğin içerdiği bu işleri etkili ve doğru bir şekilde yerine getirebilmeleri için gereken niteliklerin kazandırılması amacıyla, akademik nitelikte, araştırmaya ve uygulamaya dönük olarak yapılır. Ergün Kaya, “Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 23, Özel Sayı, 2023, s. 305.

²⁸² Özel muhasebecilik alanında, “Serbest Muhasebeci (SM)”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)” ve “Yeminli Mali Müşavir (YMM)” ruhsatları, devlet muhasebeciliğinde ise “Muhasebe Yetkilisi Sertifikası” verilir. Sözü edilen ruhsatlar olmadan özel muhasebecilik faaliyeti yapılması mümkün değildir. Buna karşılık, kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri, uygulamada, muhasebe yetkilisi sertifikasına sahip olunmadan da yürütülebilmektedir. TÜRMOB verilerine göre, 2024 Mayıs ayı itibarıyla, SM-SMMM-YMM ruhsatı sahiplerinin toplam sayısı, 130.999’dur. <https://www.turmob.org.tr/istatistikler> (21.05.2024). Hazine ve Maliye Bakanlığı Stratejik Planı’na göre, 2023 sonu itibarıyla, muhasebe yetkilisi sertifikası verilenlerin toplam sayısı 8.456’dır. Hazine ve Maliye Bakanlığı, *Hazine ve Maliye Bakanlığı*

İki tür muhasebecilik arasında, mesleki bakımdan birtakım farklılıklardan da söz edilebilir. Bunlardan biri, *mesleki statü ve örgütlenme* ile ilgilidir. Bu bakımdan, özel muhasebeciliğin devlet muhasebeciliğine göre çok daha ileride olduğu görülmektedir. Özel muhasebecilik, mesleği düzenleyen özel bir kanun (3568 sayılı Kanun) kapsamında kurulan bir meslek örgütlenmesine sahiptir. 5018 sayılı Kanun'da düzenlenen devlet muhasebeciliğinde ise mesleki bir örgütlenme bulunmamaktadır. Zaten, muhasebe yetkililiğinin Kanun'daki düzenlenme şekli de onun bir meslek olmaktan çok bir “görev” olarak ele alındığını göstermektedir.²⁸³ Bunun yanı sıra, devlet muhasebeciliği, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda²⁸⁴ avukatlık ve sağlık hizmetlerinde olduğu gibi özel bir memuriyet sınıfı kapsamında tanımlanmamıştır.²⁸⁵

İki muhasebecilik türü arasındaki diğer bir farklılık, *mesleki çalışma ve takdir alanında* ortaya çıkmaktadır. Özel muhasebecilik, söz gelimi, bir işletme, vakıf ya da uluslararası kuruluş bünyesinde yürütülebileceği gibi, piyasa koşullarında herhangi bir örgüte bağlı olmaksızın da yürütülebilir. Dolayısıyla, özel muhasebe mesleği mensubu, çalışma koşullarını seçmekte önemli ölçüde serbesttir. Bir kamu idaresine bağlı olarak ve bir kamu görevi şeklinde yapılan devlet muhasebeciliğinde ise çalışma serbestliği oldukça kısıtlıdır. Bu alanda çalışma serbestliği, sadece, kişinin Muhasebe Yetkilisi Sertifikası alıp almamak ya da muhasebe yetkililiği görevini, idarenin uygun görmesi koşuluyla,

2024-2028 Stratejik Planı, s. 15, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2024/02/2024-2028-Stratejik-Plani.pdf> (22.02.2024).

²⁸³ “Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir. Memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisi yoktur” (5018 sayılı Kanun, md. 61/1). Görüleceği üzere, muhasebe yetkililiği, herhangi bir memuriyet kadrosu ve unvanı ile ilişkilendirilmemiş, sadece, muhasebe hizmetinin yürütülmesine bağlanmıştır. Bu bakımdan, muhasebe yetkilisinin, “devlet muhasebesi meslek mensubu olan bir kamu görevlisi” değil, kendisine “muhasebe hizmetini yürütme görevi verilmiş bir kamu görevlisi” olduğu söylenebilir.

²⁸⁴ RG: 23.07.1965, 12056.

²⁸⁵ Bir faaliyetin 657 sayılı Kanun'da ayrı bir hizmet sınıfı olarak tanımlanması, o faaliyetin mesleki niteliği bakımından önem taşır. Karasu'nun ifade ettiği üzere, birçok meslek için en büyük işveren kamu kesimi olduğundan, kamu personel sistemindeki sınıflandırma düzeninin profesyonelleşme üzerinde olumlu ya da olumsuz etkileri bulunur. Koray Karasu, *a.g.e.*, 2001, s. 268.

birakmak veya görevin verilmesini en başta reddetmek olabilir. Takdir alanı konusunda ise, daha önce değinildiği gibi, özel muhasebe alanının, devlet muhasebesi alanına göre, muhasebeciye mesleğini icra ederken daha geniş bir takdir alanı tanıdığı ifade edilebilir.

İki muhasebe alanı arasındaki bir başka farklılık, *mesleğe bağlılık, mesleki birlik ve dayanışma duygusu ve yapılan işin toplumdaki algısı* ile ilgilidir. Bu hususta özel muhasebecilik, devlet muhasebeciliğine göre daha iyi durumdadır. Zira, meslek kanununun tanıdığı yetki ve imkanlar, meslek örgütleri tarafından gerçekleştirilen eğitim, sınav, seminer, yayıncılık vb. faaliyetler, meslek mensuplarının mesleğe bağlılıklarını, mesleki birliği ve dayanışma duygusunu güçlendirmektedir. Ayrıca, özel muhasebe mesleğinin ve meslek mensuplarının varlığı ve etkinliği konusunda, kamu kesimi ve toplum nezdinde köklü ve güçlü bir algı bulunduğu söylenebilir. Buna karşılık, bir kamu idaresine bağlı olarak ve kamu görevi şeklinde hizmet yürüten muhasebe yetkilisinin idaresine olan bağlılığı, genel yönetimin tamamına hitap eden devlet muhasebeciliğine olan bağlılığından daha önde gelebilmektedir. Bir başka anlatımla, farklı idarelerde görev yapan muhasebe yetkilileri arasında, devlet muhasebeciliğine bağlılık, birlik ve dayanışma duygusunun varlığı, özel muhasebecilikteki kadar güçlü değildir. Bununla birlikte, genel bütçeli idarelerin muhasebe yetkilileri Hazine ve Maliye Bakanlığının “saymanlık müdürü” ve “saymanlık müdür yardımcısı” unvanlarını taşıyan personeli olduğundan, bunlar arasında, aynı tek bir Bakanlığa bağlı olmaları, aynı unvana sahip olarak aynı işi yapmaları yönünden, yapılan işe bağlılık, birlik ve dayanışma duygusunun görece güçlü olduğu ileri sürülebilir. Daha çok, aynı idareye bağlılıktan kaynaklanan bu durumun varlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı dışında, bir idarenin (örneğin Vakıflar Genel Müdürlüğü) merkez ve taşra örgütlenmesindeki muhasebe yetkilileri için de öne sürülebilir. Bu kişiler arasında da aynı idareye bağlı olarak aynı işi yapmaları nedeniyle bir birlik ve dayanışma duygusunun oluştuğu söylenebilir. Bunun yanı sıra, devlet muhasebesi alanında görevli olanların, sosyal medya grupları gibi çeşitli dijital

platformlar üzerinden iletişim içinde bulunmalarının ve başta Hazine ve Maliye Bakanlığı olmak üzere kamu idareleri tarafından devlet muhasebesine ilişkin olarak düzenlenen eğitim, sınav ve seminer gibi etkinliklerin bu kişiler arasında bir devlet muhasebeciliği bilincinin ve dayanışma duygusunun oluşmasına katkı sağladığı söylenebilir. Devlet muhasebeciliği konusunda, kamu kesimi ve toplum nezdinde köklü ve güçlü bir algının bulunduğu ise söylenemez.

Toparlanacak olursa, devlet muhasebeciliğinin biçimsel bir eğitimi, özel bir bilgiyi ve yeteneği gerektirmesi ve sertifikalandırmaya tabi olması, onun mesleki nitelikleridir. Buna karşılık, devlet muhasebeciliğinde bir meslek kanunu ve örgütlenmesinin olmaması, personel rejiminde özel bir hizmet sınıfı olarak tanımlanmaması, genel bütçeli idarelerin muhasebe yetkilileri hariç olmak üzere özel bir memuriyet unvanı çerçevesinde yürütülmemesi nedenleriyle ve mesleğe bağlılık, mesleki birlik ve dayanışma duygusu ve meslek algısı bakımından mesleki niteliğin zayıf olduğu sonucuna varılabilir.

Mesleki yönden devlet muhasebesine göre daha önde olan özel muhasebe alanında var olan kurumsallaşmaya, bu alana etki eden büyük sermaye örgütlerine, muhasebe hizmeti ve denetimi alanında faaliyet gösteren danışmanlık firmalarına ve alanda etkili olan uluslararası örgütlere -tüm bunlar çeşitli şekillerde (neoliberal anlayış gibi) devlet muhasebesini de etkilediğinden- ileride yeri geldikçe değinilecektir.

E. Bilgi Sistemi

Devlet muhasebesi, bir *bilgi sistemidir*. Bilgi, “*öğrenme, araştırma veya gözlem yolu ile elde edilen gerçek; malumat*” anlamına gelirken,²⁸⁶ sistem, “*karmaşık veya tekdüze bir bütün oluşturan şeylerin veya parçaların birbirlerine eklenmiş hali veya*

²⁸⁶ TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*, “Bilgi” maddesi, <https://sozluk.gov.tr/> (28.09.2023).

bileşimi” olarak tanımlanabilir.²⁸⁷ Bir sistemde, *girdiler*, girdilerin işlendiği *süreçler* ve bu süreçlerin sonunda elde edilen *çıktılar* bulunur. Birbirleri ile uyumlu bir bütünlük gösteren bileşenlerden oluşan dinamik bir yapı olan sistemde, girdiler, belirli bir amaç doğrultusunda ve çeşitli süreçlerde işlenerek, çıktılara dönüştürülür. Bu çerçevede, *bilgi sistemi*, bütünlüklü bir şekilde bir araya getirilen parçalardan oluşan, öğrenme, araştırma veya gözlem yoluyla ulaşılan verilerin birtakım süreçler dahilinde işlenip bilgileri üretildiği yapı olarak tanımlanabilir. Muhasebe, ekonomik faaliyetlerin bilgisinin muhasebe işlem süreçlerinde işlenerek, bunların mali bilgisinin üretildiği bir bilgi sistemidir. Daha önce de ifade edildiği gibi, bu bilgi sisteminin girdisi, ekonomik faaliyetler, süreci, muhasebe işlemleri ve çıktısı, mali bilgidir. Bu sistemde, çalışanlar, bilgisayarlar, yazılımlar, internet, kırtasiye malzemeleri ve binalar gibi fiziki bileşenlerin yanı sıra, standartlar ve kurallar gibi fiziki olmayan bileşenler bulunur.

Muhasebenin zaman içerisinde bir bilgi sistemi olarak ön plana çıkması, öncelikle, bilginin öneminin artması ile ilişkilendirilebilir. Karagül’ün dile getirdiği gibi, sanayi ve teknolojiadaki gelişmelerin hızlandığı son birkaç yüzyılda bilginin ekonomik ve toplumsal hayata olan etkisi giderek arttığından, kişiler ve örgütler, varlıklarını sürdürebilmek için, giderek daha fazla şekilde, çeşitli bilgilere sahip olmak ve bunları doğru bir şekilde kullanmak durumunda kalmışlardır. Bu bilgiler, hazır bir şekilde temin edilemediğine göre, bir şekilde üretilip kullanışlı hale getirilmelidir. Bu da bilgi sistemleri sayesinde olur.²⁸⁸ Muhasebe de buna benzer bir şekilde, zaman içerisinde, örgütlerde, sadece kayıt ve defter tutmaktan sayıyla ifade edilebilen tüm olayları tespit eden bir bilgi sistemi olmaya doğru gelişerek yönetimin en önemli araçlarından biri haline gelmiştir.²⁸⁹ Batı

²⁸⁷ Dictionary.com, “System” maddesi, <https://www.dictionary.com/browse/system> (28.09.2023).

²⁸⁸ Arman Aziz Karagül, *a.g.e.*, s. 1-2.

²⁸⁹ Fahir Bilginoğlu, *Muhasebe Organizasyonu*, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, Yayın No: 54, 1988, s. 16.

ülkelerinde, muhasebenin ilk çıkış şekli olayların kaydedilip raporlanması ve vergi yükümlülüğünün yerine getirilmesi için gereken bilgilerin üretilmesi iken, zaman içerisinde meydana gelen ekonomik gelişmelerin bir gereği olarak, *maliyet muhasebesi* ve *yönetim muhasebesi* gibi mali bilgiyi belirli konulara (üretim maliyetlerinin hesaplanmasına ve yönetsel birtakım hususlara) özgü olarak üretebilen muhasebe türleri ortaya çıkmış ve muhasebe, kayıt ve raporlamanın yanı sıra, yönetimin planlama ve kontrol süreçlerinde de işlevler üstlenmiştir.²⁹⁰ Bir başka anlatımla, muhasebe, sadece mali faaliyet sonuçlarını gösteren bir uğraş olmanın ötesine geçerek, yönetim ve karar verme süreçleri için temel bir bilgi sistemi haline gelmiştir.²⁹¹ Bu yeni işlevleriyle muhasebe, mali yönetim bilgi sistemlerinin merkezinde yer alır; çünkü, tüm ekonomik faaliyetleri konu edindiğinden, mali yönetimin de konusu olan bu faaliyetlerin bilgiye dönüştürüldüğü temel araçtır.²⁹²

Muhasebenin bilgi sistemi niteliğini kazanmasında, örgütleri içten ve dıştan etkileyen ulusal ve uluslararası birtakım nedenler sayılabilir. Bunlar arasında, küreselleşme çerçevesinde ulusal ekonomiler arasındaki ilişkilerin yoğunlaşması, uluslararası şirket birleşmeleri, bilgi, iletişim vd. alanlardaki teknolojilerde hızlı ilerlemelerin kaydedilmesi ve demokrasi anlayışının yaygınlaşması bulunmaktadır. Muhasebenin işlevinin, kayıt ve raporlamanın ötesine geçerek, yönetimin örgüt içine ve dışına ilişkin olarak ihtiyaç duyduğu bilgileri derleyip, yorumlayıp, anlaşılabilir raporlara çevirmek ve bunları yöneticilere vd. ilgililere sunmak şeklinde daha geniş kapsamlı bir nitelik kazanması, onun ulusal ve uluslararası ekonomik faaliyetlerin sürdürülmesinde önem taşıyan bir sistem olarak tanımlanmasını mümkün kılmıştır.²⁹³

²⁹⁰ Hüseyin Özgen, *a.g.m.*, s. 65.

²⁹¹ Aysel Güney, “Performans Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi”, *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 2, 2012, s. 12.

²⁹² Mehmet Koçdemir, *a.g.m.*, 2022, s. 339.

²⁹³ Hüseyin Özgen, *a.g.m.*, s. 63 vd.

Muhasebenin bilgi sistemi niteliği kazanmasıyla sonuçlanan gelişim süreci, devlet muhasebesini de benzer yönde etkilemiştir. 1980’lerden sonra gerçekleştirilen kamu yönetimi reformları kapsamında tahakkuk esaslı düzene doğru geçiş yapan devlet muhasebesi, nakit esasına göre çok daha kapsamlı ve ayrıntılı mali bilgi üretebilecek bir nitelik kazanmıştır. Kamu örgütlerinde, Yeni Kamu İşletmeciliği anlayışı çerçevesinde, ölçülebilirlik, performans, verimlilik, ekonomiklik ve rekabetçilik gibi özel işletme yönetimine ait kavram ve ölçütlerin uygulanmasının hedeflenmesi, bunların hayata geçirilmesinde önemli bir dayanak olan ve devlet muhasebesi tarafından üretilen mali bilginin önemini artırmıştır. Çünkü, Koçdemir’in vurguladığı gibi, bu kavram ve ölçütler, ölçüme dayalı bir yönetim anlayışının varlığını göstermekte, bunun gerektirdiği ölçümler de kamuda etkili bir ölçme aracı olan muhasebeyle yapılabilmektedir.²⁹⁴

Devlet muhasebesi, bir bilgi sistemi olarak, ulusal ve uluslararası düzeyde önemli işlevler üstlenmiştir. Daha önce de ifade edildiği gibi, devlet muhasebesinin temel işlevi, kamu örgütlerinin mali bilgisinin üretilmesi ve ilgililere raporlanmasıdır. Yapılan bu raporlamayla, ilgililere, kamu kesiminin mali durumu hakkında bir güvence sağlanmış olur. Bu güvencenin önemi, devletin ekonomik ve toplumsal hayattaki rolünün zaman içerisinde değişmesiyle (artmasıyla) ilişkilidir. Zaman içerisinde meydana gelen bu değişim nedeniyle, yönetim bilgi sistemlerinin kullanımı, bir zorunluluk haline gelmiştir.²⁹⁵

Küreselleşme çerçevesinde uluslararası düzeyde devlet muhasebesine yüklenen işlevlerden biri, devletin ulusal ekonomideki hacminin belirlenerek kapsamlı ve karşılaştırılabilir mali bilgisinin üretilmesidir. Böylelikle, devlet muhasebesinin, ulusal ekonomilerin uluslararası düzeyde bütünleştirilmesine ve birbirleri ile ilişkilerinin

²⁹⁴ Mehmet Koçdemir, *a.g.m.*, 2022, s. 336-337.

²⁹⁵ Erkan Kılıçer ve İmren Peker, “Devlet Bütçesinin Yönetiminde Devlet Muhasebesinin Rolü: Türkiye Değerlendirmesi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 1, Mart 2018, s. 88.

anlaşıp yönlendirilmesine katkı sağlayan bir bilgi sistemi olması beklenmektedir. Bir başka anlatımla, bir bilgi sistemi olarak devlet muhasebesinin, ulusal ekonominin uluslararası ekonomik düzen ile bütünleştirilmesi amacına yönelik olarak, devletin mali durumunun ortaya konmasını ve bu alanda geliştirmeler yapılmasını başarabilecek bir kamu mali yönetimine yardım etmesi hedeflenmektedir.²⁹⁶

Muhasebenin bilgi sistemi olma özelliğinin önemi, bu sistemin hatalı ya da usulsüz bilgi üretmesi durumunda ortaya çıkabilecek olumsuz sonuçlar üzerinden değerlendirilebilir. Örneğin, 2001’de, ABD’de enerji sektöründe faaliyet gösteren ENRON firmasının muhasebe bilgilerinin gerçeği yansıtmadığı anlaşıldıktan sonra, firmanın devlet ve yatırımcılar nezdindeki itibarı kayba uğramış, firmanın ve ona muhasebe hizmeti veren danışmanlık-denetim firmasının faaliyetleri son bulmuştur.²⁹⁷ Bir başka örnek olarak, 2009’da Yunanistan’da ortaya çıkan kamu borç krizinin önemli nedenlerinden biri, kamu borcunun ve bütçe açığının gerçeğinden daha az gösterilmesi olmuştur. 2008 Küresel Finans Krizi de bir örnek olarak ele alınabilir. Gökgöz’e göre, bu krizin olumsuz etkilerinin küresel ölçekte hissedilmesinin nedenleri arasında, bu ölçekte faaliyet gösteren işletmelerin yayınladığı yanıltıcı mali raporlardan dolayı ilgililerin aldatılmış olması da gösterilmektedir.²⁹⁸

Bir bilgi sistemi olarak muhasebenin sadece muhasebe birimi ve muhasebe hizmetleri ile sınırlı olduğu düşünülmemelidir. Karagül’e göre, bir bilgi sistemi, örgütün tek bir biriminin işleyişi ile ilgili olmasının ötesinde, örgüt faaliyetlerinin başından

²⁹⁶ Şerafettin Sevim, Tunga Bozdoğan ve Ali Topakkaya, *a.g.m.*, s. 44.

²⁹⁷ Bu gibi *muhasebe yolsuzluklarında*, muhasebe kayıtlarında birtakım oynamalar yapılarak, gerçek durumun olduğundan farklı gösterilmesi, böylelikle, yatırımcıların, kamuoyunun vd. ilgililerin yanıltılması amacı güdülür. Ömer Faruk Akbaş, *a.g.m.*, s. 26.

²⁹⁸ Yazar, bu konuda asıl şüphelilerin, muhasebe kurallarını kötüye kullanan işletme üst yöneticileri ve muhasebe etiğine aykırı hareket ederek bu yöneticilerin kötü amaçlarına alet olan muhasebeciler olabileceğini söyler. Ahmet Gökgöz, “Küresel Finansal Krizin Muhasebe Temelli Nedenleri Bağlamında Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 26, Sayı: 3-4, 2012, s. 328.

sonuna kadar yapılan tüm işlemlere odaklanmalı ve ilgililere sunulacak mali bilginin bu *bütünleşik* süreç içinde üretimi esas alınmalıdır.²⁹⁹ Bu çerçevede, muhasebe, örgütün yapısal ve işlevsel bakımdan tamamını kapsayan bütünleşik bir bilgi sistemi olarak ya da böyle bir sistemin zorunlu bir bileşeni olarak kurulmalı ve işletilmelidir.³⁰⁰ Bu doğrultuda, devlet muhasebesi de idarenin tüm faaliyetleri ve bu faaliyetleri yürüten tüm birimleri ile ilişkili olmak durumundadır. Söz gelimi, il özel idaresinin gerçekleştirdiği yol yapımı işine ilişkin mali bilginin üretilmesi için, işe başlanmasına dair ilk kararın alınmasından kesin kabule kadar yapılan tüm işlemlerin ve bu süreçte rol alan tüm birimlerin muhasebe hizmeti ve muhasebe birimi ile ilişkisi kurulmalıdır. Bunun sonucu, bir örgütte muhasebe işlevinin örgütlenmeyi yatay olarak *kesmesidir*; yani, diğer yönetsel işlevlerle de (üretim, hizmet, personel, idari ve mali işler gibi) bağlantılı olmasıdır.

Sonuç olarak, muhasebenin bütünleşik bir bilgi sistemi ya da böyle bir sistemin zorunlu bir bileşeni olması, onun örgütteki önemini artırır. Zira, Karagül'ün belirttiği gibi, örgütlerde bilgi sistemlerinin öneminin artması, bu sistemleri kullanan örgüt birimlerinin ve bu birimlerin sunduğu hizmetlerin de önemini artırmaktadır.³⁰¹ Bundan dolayı, devlet muhasebesinin bilgi sistemi olma özelliğini pekiştiren tahakkuk esaslı muhasebe düzeni yaygınlaştıkça ve -ikinci bölümde incelenecek olan- devlet muhasebesi bilişim sistemlerinin idarelerin işleyişindeki önemi arttıkça, bu sistemleri kullanan muhasebe birimlerinin ve bu birimlerin sunduğu muhasebe hizmetlerinin öneminin de artması beklenebilir.

²⁹⁹ Arman Aziz Karagül, *a.g.e.*, s. 8.

³⁰⁰ Bütünleşik bilgi sisteminin özelliği, örgüt faaliyetleri hakkında elde edilen verilerin, sistemin veri tabanında, bu verilere ihtiyacı olan tüm kullanıcıların ve birimlerin erişimine açık olarak kaydedilmesidir. Bu sayede, veri girişi bir kez yapılır ve örgüt birimlerinin kendilerine özgü bir veri tabanına ve yazılıma ihtiyaçları olmaz. Bütünleşik sistem, mali bilginin üretiminde ve kullanımında hızı ve doğruluğu artırır. *A.g.e.*, s. 16-17.

³⁰¹ *A.g.e.*, s. 11.

Devlet muhasebesinin bir bilgi sistemi olma özelliğinin ve bu çerçevede üstlendiği işlevin öneminin anlaşılması bakımından, üretilen mali bilginin nitelikleri, *muhasebenin temel kavramları* çerçevesinde ele alınabilir. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre (md. 5), bu kavramlar şunlardır:

- Belgelendirme,
- Dönemsellik,
- İhtiyatlılık,
- Maliyet esası,
- Sosyal sorumluluk,
- Süreklilik,
- Parayla ölçülme,
- Tam açıklama,
- Tarafsızlık,
- Tutarlılık,
- Önemlilik,
- Özün önceliği.

Belgelendirme, muhasebe kayıtlarının, gerçek durumu gösteren ve usulüne uygun olarak düzenlenen belgelere dayandırılması gereğini, *dönemsellik*, kamu idarelerinin faaliyetlerinin belirli dönemler itibarıyla raporlanmasını ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak belirlenmesini, *ihtiyatlılık*, olası risklere ve olaylara karşı belirli kurallar çerçevesinde karşılık ayrılması gereğini ve fakat bunun faaliyet sonuçlarını değiştirmek amacıyla yapılamayacağını, *maliyet esası*, kamu idareleri tarafından edinilen varlık hizmetlerin, birtakım istisnalar dışında, maliyet bedeli üzerinden muhasebe kayıtlarına yansıtılmasını, *sosyal sorumluluk*, muhasebe sisteminde ve muhasebe uygulamasında ve mali tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında toplumsal çıkarların gözetilmesi gereğini ve mali bilginin üretilmesinde gerçeğe uygun, dürüst ve tarafsız hareket edilmesinin esas olduğunu, *süreklilik*, kamu idarelerinin

faaliyetlerinin sürekli olduğunu, herhangi bir zaman sınırlamasına tabi olmadığını, *parayla ölçülme*, parayla ölçülebilen ekonomik faaliyetlerin ortak bir ölçü olarak ulusal para birimi cinsinden kaydedileceğini, *tam açıklama*, mali tabloların, bunlardan faydalanacak olanların doğru kararlar vermelerine yardımcı olacak nitelikte yeterli, açık ve anlaşılır şekilde düzenlenmesini, *tarafsızlık*, muhasebe kayıtlarında uygulanacak yöntemlerin tarafsız ve ön yargısız olarak seçilmesi gereğini, *tutarlılık*, muhasebe uygulamaları ile faaliyet ve bütçe uygulama sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların birbirini izleyen dönemler arasında tutarlı karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını ve uygulanan muhasebe politikalarının değiştirilmesi durumunda bu değişikliklerin ve bunların mali etkilerinin mali dipnotlarda açıklanması gereğini, *önemlilik*, bir muhasebe hesabı kaleminin veya mali bir olayın göreceli ağırlığının ve değerinin mali tablolardan faydalanılarak yapılacak değerlendirmeleri veya verilecek kararları etkileyebilecek bir düzeyde olmasını, dolayısıyla, önemli hesap kalemlerinin, mali olayların vd. hususların mali tablolarda yer alması gereğini, *özün önceliği* ise işlemlerin muhasebe kayıtlarına yansıtılmasında ve değerlendirilmesinde, şekil özelliklerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder.³⁰²

F. Yönetim Danışmanlığı

Devlet muhasebesi, idareye verilen danışmanlık hizmetlerinde önem taşır. *Danışman*, “kurum ve kuruluşlarda danışmanlık yapmak üzere görevlendirilen, alanında uzman kimse” anlamına gelirken, *danışmanlık* da danışmanın yaptığı faaliyeti ifade eder.³⁰³ Bu çerçevede, *yönetim danışmanlığı* (*management consulting*), işletmelerin ve

³⁰² Bu kavramlar, işletme yönetimi anlayışı çerçevesinde şekillenmiştir. Paul J. Graber, *Accounting Theory*, New York, Prentice-Hall, 1952, s. 77’den aktaran, Özgül Cemalcılar, “Muhasebenin Temel Kavramları”, *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 1, 1972, s. 127. Bunların devlet muhasebesinde de benimsenmesi, devlet muhasebesinin zaman içerisinde özel muhasebe ile yakınsamasının ve bilgi sistemi olma özelliğini kazanmasının bir sonucu olarak görülebilir.

³⁰³ TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*, “Danışman” ve “Danışmanlık” maddeleri, <https://sozluk.gov.tr/> (29.09.2023).

diğer örgütlerin yöneticilerine verilen profesyonel destek olarak tanımlanabilir.³⁰⁴ Bu destek, “özel sektörde ya da kamu sektöründe faaliyet gösteren örgütlerin, kuruluş amaçlarını yerine getirirken, örgütün karar vericilerinin ihtiyaç duydukları ya da ihtiyaçlarının bulunduğu **iknâ oldukları** ve örgütün kadrolarının sahip olmadığı ya da **sahip olmadığını düşündükleri** güncel yönetim bilgisini, **modasını** ya da teknolojisini örgüte kazandırmak üzere, danışmanlık sektöründe yer alan şirketlerden sözleşme karşılığında satın aldıkları hizmet” niteliğindedir.³⁰⁵ Denetim olgusu çerçevesinde bir tanımlama yapılacak olursa, yönetim danışmanlığı, müşterinin yeteneklerini ve/veya kaynaklarını geliştirmek amacıyla gerçekleştirilir ve en basit haliyle, “bağımsız dış denetçinin, müşterisinin amaçlarını gerçekleştirmesine yardım etmesi” anlamına gelir.³⁰⁶

Yönetim danışmanlığı, üretim, pazarlama ve satış, insan kaynakları, büro düzeni, mali yönetim, genel yönetim ve örgütlenme gibi çeşitli alanlarda ve belirli ölçüde mesleki nitelikler çerçevesinde yürütülür. Danışmanlık hizmeti veren firmalar ya da bireyler, bu alanların birinde uzmanlaşabildikleri gibi birden çok alanı kapsayan bütüncül bir danışmanlık hizmeti de verebilirler.³⁰⁷ Danışmanlığın gerektirdiği mesleki nitelikler; müşterinin amaçlarının belirlenmesi, sorunlu alanların tanımlanması, var olan duruma ilişkin bilgi ve belgelerin toplanması, çözüm yollarının geliştirilmesi ve yapılan çalışmanın sonuçlarının ve önerilerin müşteriye bildirilmesini içerir. Bu kapsamda, örgüt planlarının, bilişim sistemlerinin, yönetim bilgi sistemlerinin, muhasebe sistemlerinin ve raporlama sistemlerinin geliştirilmesine yönelik hizmetler verilir.³⁰⁸

³⁰⁴ İnan Kaynak, “Yönetim Bilimi Perspektifinden Yönetim Danışmanlığına Genel Bir Bakış”, *İçtimaiyat Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 3, Sayı: 1, 2019, s. 80.

³⁰⁵ Ahmet Oğuz Aslan, *Yönetim Danışmanlığı ve Türk Kamu Yönetimi: Tarihsel Bir Analiz*, Ankara, TİAV, 2022, s. 15.

³⁰⁶ Münevver Yılandı, “Yönetim Danışmanlığı ve 3568 Sayılı Kanunun İrdelenmesi”, *Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fak. Dergisi*, Cilt: IX, Sayı: 1-2, 1991, s. 165.

³⁰⁷ Hayat Ebru Erdost, “Tarihsel Perspektifte Yönetim Danışmanlığı Hizmeti”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 59, Sayı: 1, 2004, s. 143.

³⁰⁸ Münevver Yılandı, *a.g.m.*, s. 166.

Yönetim danışmanlığının ortaya çıkışı, yönetim olgusunun ortaya çıkışı ile bağlantılı olarak, uzak bir geçmişe tarihlenebilir. Kavramın bugünkü anlamını kazanması ise yönetim biliminin ortaya çıkışı ile ilişkilendirilebilir. 19. yy.'ın sonlarına doğru yaygınlaşan fabrika tipi geniş ölçekli örgütlenme ve üretim şekli sistemli olarak ele alınmaya başlanmıştır. Bu dönemde, *bilimsel yönetim yaklaşımı*³⁰⁹ çerçevesinde yapılan çalışmalar, aynı zamanda, yönetim danışmanlığı faaliyetleri olarak kabul edilebilir. Bu çalışmaları yapan araştırmacılar ve girişimciler, elde ettikleri bilgi ve tecrübeyi diğer girişimcilere, işletmelere ve örgütlere aktarmışlardır. 20. yy.'ın ilk çeyreğine kadar bu çerçevede gelişen yönetim danışmanlığında, 1. Dünya Savaşı sonrasında, yönetim ve örgütlenme konularına ağırlık verilmiştir. 2. Dünya Savaşı sonrasında, özellikle, savaşın yıkımını yaşamış olan Avrupa'nın üretim verimliliğinin artırılması için gösterilen çabalar, yönetim danışmanlığına olan talebi de artırmış, bu doğrultuda, 1950'lerden itibaren, işletme örgütlenmesi ve strateji konuları ön plana çıkmaya başlamıştır.³¹⁰ 1960'lardan itibaren, büyük muhasebe firmaları, geliştirmekte olan bu faaliyet alanına girmeye başlamış ve sundukları muhasebe hizmetlerine yönetim danışmanlığı işlerini de eklemiştir.³¹¹

1980'lere gelindiğinde, ekonomik rekabetin küreselleşmeyle uluslararası düzeyde artması ve teknolojiye hızlı ilerlemeler kaydedilmesi gibi etkenler, işletmelerin ve diğer örgütlerin çeşitli alanlarda yönetim danışmanlığına olan ihtiyacını artırmış, bu da alanın

³⁰⁹ Frederick Taylor'ın görüşleri çerçevesinde ortaya çıkan yaklaşım, üretim sürecinin aşamalarına ayrılarak incelenmesi, işçi verimliliğinin artırılması, iş bölümü, uzmanlaşma ve denetim gibi konulara ilişkin çeşitli görüşleri kapsar. TODAİE, *a.g.e.*, s. 37-38.

³¹⁰ Hayat Ebru Erdost, *a.g.m.*, s. 145 vd.

³¹¹ Staffan Canback, "The Logic of Management Consulting", *Journal of Management Consulting*, Volume: 10, No: 2, November 1998, s. 3-4. Bu hususta, "the Big Eight" olarak anılan muhasebe firmalarının 1980'lerden itibaren yönetim danışmanlığı alanında etkili birer aktör olmalarından söz edilebilir. Bu gelişmenin kolaylaştırıcı nedeni, söz konusu firmaların muhasebe hizmetleri ve denetimi alanındaki tecrübelerinin ve müşterileriyle olan iş bağlantılarının, muhasebeye ek olarak, danışmanlık, eğitim, hukuk, bilgi teknolojileri, e-iş, değerlendirme, küçük ölçekli işletmeler için iş geliştirme, şirket birleşmeleri ve satın almaları gibi çeşitli alanlarda faaliyet göstermeleri için de bir temel oluşturması ve birçok müşterinin de bunu, muhasebe hesaplarına ve mali durumlarına vakıf olan bu firmaların şirketin diğer durumlarına, sorunlarına ve risklerine de vakıf oldukları gerekçesiyle olumlu karşılamasıdır. International Labour Office, *Management Consulting: A Guide to the Profession* (Ed. Milan Kubr), Geneva, International Labour Organization, 2002, s. 135.

farklı ölçeklerde firmaların bulunduğu, görece büyük bir ekonomik sektöre dönüşmesine yol açmıştır. Erdost'un belirttiği üzere, bu yeni dönemde geleneksel sınırlarını aşan yönetim danışmanlığı, müşterilerin ihtiyaç ve istekleri doğrultusunda, bilgi teknolojilerinin yönetim ve muhasebe alanlarında yoğun olarak kullanılması, iletişim teknolojilerinden yaygın olarak faydalanılması, kalite anlayışında değişimler yaşanması ve çevresel değerlerin ön plana çıkması gibi nedenlerle ve hem danışmanlık hizmeti alan müşterilerin hem de danışmanlık firmalarının kendi alanlarındaki rekabetleriyle yeniden şekillenmiştir.³¹² Yönetim danışmanlığının, aynı dönemde, Türkiye'de de profesyonel bir uğraş alanı olarak ortaya çıktığı ve bunun başlıca nedeninin ülkenin küresel ekonomi ile bütünleşme çabalarının artması olduğu söylenebilir. Ulusal işletmeleri dış dünyanın rekabetinden belirli ölçüde bağışık tutan gümrük korumasının ortadan kalkmasından sonra, bu işletmelerin örgütlenmesini ve iş süreçlerini yeniden düzenlemek ve geliştirmek yönünde duyduğu ihtiyaç, danışmanlık firmalarının bu alanda faaliyet yürütmesine zemin hazırlamıştır.³¹³

Yönetim danışmanlığına ilişkin olarak buraya kadar yapılan açıklamalar, bu faaliyet ile muhasebe arasında birtakım bağlantıların olduğunu göstermektedir. Bu bağlantıların temelinde, örgütün var olan durumunun değerlendirilmesine ve geliştirilmesine ilişkin olarak yapılacak danışmanlık faaliyeti için gereken birçok bilginin muhasebe tarafından üretilmesi yatar. Yönetim danışmanlığının, örgütün içeride ve dışarıda sahip olduğu kaynakların geliştirilmesi ve örgüt amaçlarının etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesine katkı sağlayan bir ihtiyaç olduğuna vurgu yapan Can ve Özdemirci'ye göre, bu faaliyetin temel işlevi, kurumsal ve mali sürdürülebilirliği

³¹² Hayat Ebru Erdost, *a.g.m.*, s. 148.

³¹³ *A.g.m.*, s. 153.

sağlamak ve ilgililer için bir katma değer oluşturmaktır.³¹⁴ Örgüt sahipleri, yöneticileri ve çalışanlarının örgütün iyi bir performans göstermesi ve faaliyetlerinin sürdürülebilirliğinin sağlanması konusunda yapabileceklerinin bir sınırı olduğundan, bu alanda destek sunacak bir danışmanlık hizmetinin alınmasına ihtiyaç duyulabilir. Bu ihtiyaç karşılanamazsa, özellikle, bir işletmenin yoğun rekabet ortamında ayakta kalması zorlaşabilir. Yönetim zafiyeti nedeniyle uğranabilecek ve faaliyetlerin sonlandırılmasına neden olabilecek bir mali zarar, sadece bunu finanse edecek bir kaynak bularak değil, aynı zamanda, bu zarara neden olan yönetim anlayışını düzeltmekle atlatılabilir. Bu noktada önem kazanan yönetim danışmanlığı, bu türden olumsuz sonuçların öngörülüp gerekli tedbirlerin alınmasına imkan sağlayarak örgütün sürdürülebilirliğini olumlu etkiler. Bu olumlu etki, işletmelerin faaliyetlerinin devamının sağlanmasıyla, bu faaliyetlerden alınan vergiler üzerinden kamu gelirlerine de yayılır. Dolayısıyla, yönetim danışmanlığının katkıda bulunduğu etkin bir işletme yönetimi sayesinde, finans piyasalarının işleyişi ve ekonomik ve toplumsal büyüme olumlu etkilenir.³¹⁵ Yönetim danışmanlığı çerçevesinde, mali zarara ya da başka bir soruna yol açabilecek yönetim kusurlarının belirlenebilmesi için, öncelikle, örgütün var olan durumunun -ve bu sırada mali bilgilerinin- değerlendirilmesi gerekir. Bu da etkin olarak işleyen ve örgütün mali durumu hakkında kapsamlı, ayrıntılı ve güvenilir bilgi üretebilen bir muhasebe sisteminin yardımıyla mümkündür.

Muhasebenin yönetim danışmanlığı ile ilişkisi, yönetim danışmanları ve yönetim danışmanlığı firmaları çerçevesinde de ele alınabilir. Erdost'un aktardığı üzere, bunların uzmanlık alanları, şu sınıflara ayrılmıştır: “*Genel yönetim*”, “*mali ve finansal sistemler yönetimi*”, “*insan kaynakları yönetimi*”, “*pazarlama yönetimi*”, “*üretim yönetimi*”, “*bilgi*

³¹⁴ İbrahim Can ve Ata Özdemirci, “Yönetim Danışmanı Nasıl Kazandırır?”, *International Journal of Management and Administration*, Cilt: 7, Sayı: 13, 2023, s. 38.

³¹⁵ A.g.m., s. 50-51.

teknolojisi yönetimi”, “*eğitim-öğretim*” ve “*özel uzmanlıklar*”.³¹⁶ Bunlardan özellikle mali ve finansal sistemler yönetimi ve bilgi teknolojisi yönetimi alanları muhasebeyi de içerir. Bunun yanı sıra, Aslan’ın dile getirdiği gibi, muhasebecilik, yönetim danışmanlığının ortaya çıkmasında etkili olan meslek gruplarından biri olmuş³¹⁷ ve yönetim danışmanlığı ile muhasebe denetimi arasında giderek güçlenen bir bağ oluşmuştur. Bu bağın güçlenmesinde, muhasebe denetiminin -ve daha geniş bir çerçevede- mali denetimin bilgisayar teknolojileri aracılığıyla yürütülmesi de etkili olmuş ve daha önce de ifade edildiği gibi, 1980’lerde, büyük muhasebe denetim firmaları, danışmanlık sektöründe hakim duruma gelmiştir.³¹⁸

Yönetim danışmanlığı ile muhasebe arasındaki ilişkiye Türkiye özelinde de bakılabilir ve bu ilişki, öncelikle, Cumhuriyet döneminde var olan muhasebe anlayışları çerçevesinde incelenebilir. Hatırlanacağı üzere, bu dönemde muhasebe anlayışı, ağırlıklı olarak devlet merkezli ve vergicilik temelinde gelişmiş, son dönemde ise uluslararası muhasebe alanındaki gelişmelerin de etkisiyle gerçeğe uygun durumun ortaya konularak ilgililere bilgi sağlanması yönünde bir gelişme çizgisi ortaya çıkmıştır. Bu gelişmeler çerçevesinde, muhasebenin hangi konularda ve hangi ilkeye göre mali bilgi ürettiği ve danışmanlık bakımından işlevinin ne olduğu değerlendirilebilir.

Cumhuriyet döneminde, muhasebe faaliyetine, sırasıyla, *vergi temelli* anlayış ve *gerçeğe uygun değer (fair value)* anlayışı hakim olmuştur.³¹⁹ Muhasebe anlayışı, dönemin

³¹⁶ *Türkiye Yönetim Danışmanları Kataloğu* 98-99, Hürriyet Yayıncılık, 1999’dan aktaran, Hayat Ebru Erdost, *Danışmanlık Hizmeti ve Ülkemizde Yönetim Danışmanlığı Firmaları* (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002, s. 44-46.

³¹⁷ Ahmet Oğuz Aslan, *a.g.e.*, s. 37.

³¹⁸ ENRON olayından sonra, ABD’de, muhasebe firmalarının, muhasebe hizmeti verdikleri firmalara ayrıca denetim hizmetleri vermelerini yasaklayan bir kanunun çıkarılmasıyla birlikte, muhasebe denetimi üzerinden kurulan bu bağ, eski şeklini kaybetmiştir. *A.g.e.*

³¹⁹ Engin Dinç ve Oğuz Yusuf Atasel, “Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi”, *KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 5, Sayı: 12, Aralık 2016, s. 281. *Gerçeğe uygun değer*, muhasebe tarafından üretilen mali bilginin gerçeğe uygunluğu ile ilgilidir. Bu anlayışın özünde, muhasebenin, sadece vergiyi ilgilendiren konularda değil, örgütün tüm faaliyetlerini içeren geniş bir kapsamda doğru bilgi üretmesi amacı ön plana çıkar. Güvemli’nin *işletmecilik*

başlarından itibaren uzun bir süre devletin düzenlemeleri çerçevesinde ve vergi temelli olarak şekillenmiş, muhasebe faaliyetinin başlıca işlevi de ödenecek vergilerin doğru olarak hesaplanmasına yönelik mali bilgi üretimi olmuştur. Bu dönemde, ekonomide güçlü bir özel sektörün bulunmaması nedeniyle, özel muhasebe alanında vergi konularının, ticari hayatta da devlet işletmelerinin belirleyiciliği dışında önemli bir gelişme olmamış, bu da alanın ağırlıklı olarak devlet tarafından düzenlenmesi sonucunu doğurmuştur. Bu, aynı zamanda, alanda bağımsız ve güçlü bir mesleki kurumsallaşmanın olmamasına da yol açmıştır. Alanda vergi temelli anlayışın hakim olması; yeni Türk Ticaret Kanunu'na (2011) kadar, mevzuatta, gerçeğe uygun mali bilgi üretimine ilişkin güçlü bir vurgunun yapılmamış olmasının bir nedenidir. Buna karşılık, mali bilginin gerçeğe uygun üretilmemesinin vergilemeyi etkilemesi durumunda ağır yaptırımlar öngörülmüştür. Tüm bu nedenlerle, özel muhasebecilik, gerçeğe uygun değer anlayışından çok, vergi temelli bir anlayışa göre yürütülmüştür.

Zaman içerisinde, özellikle 1980'lerden itibaren, özel sektörün ekonomik yönden güçlenmesi ve yeni Türk Ticaret Kanunu'nun (2011) hükümlerinin desteğiyle, muhasebe faaliyetinin, vergi uygulaması ve denetiminde bir araç olmasının yanı sıra, dünyadaki gelişmelere uygun olarak, gerçeğe uygun değer anlayışına göre yürütülmesi için de bir zemin oluşmuştur.³²⁰

anlayışı olarak ifade ettiği bu anlayışa göre kurulan muhasebe düzeninde, işletme sahibine ve üçüncü kişilere bilgi verilmesi önem taşır. Oktay Güvemli, *a.g.m.*, s. 150. Muhasebe faaliyetinin gerçeğe uygun değere ulaşmak amacıyla yürütülmesi; ticari işletmelerde aile şirketine çok ortaklılığa geçiş, yöneticiliğin profesyonelleşmesi (asil-vekil ayrımı) ve işletme sahiplerinin işletmeyi yönetmekten çok denetlemeye yönelmeleriyle gerçekleşebilir. Bu üç koşulun sağlanması durumunda, işletme sahipleri ve diğer ilgililer, mali tabloların doğruluğunun sağlanması konusunda daha istekli olacaklardır. Bu da muhasebe faaliyetinin vergi temelli olarak (beyannamelerin doğruluğunu önceleyerek) yürütülmesinden çok, gerçeğe uygun değer anlayışı çerçevesinde (mali tabloların doğruluğunu önceleyerek) yürütülmesini teşvik edecektir. Engin Dinç ve Oğuz Yusuf Atasel, *a.g.m.*, s. 268. Bu hususta, vergi hukuku ve ticaret hukukunun iki farklı muhasebe anlayışını içerdiğinden söz eden Güner'e göre, vergi hukukunun temel amacı devletin hakkını savunmak iken, ticaret hukukunun temel amacı ekonomik faaliyetlerin düzenli bir şekilde yürütülmesini sağlamak ve üçüncü kişilerin haklarını korumaktır. Dolayısıyla, sözü edilen hukuk alanlarının öngördüğü muhasebe anlayışları da farklı amaçların gerçekleştirilmesine yöneliktir. Yaşar Güner, *a.g.m.*

³²⁰ Engin Dinç ve Oğuz Yusuf Atasel, *a.g.m.*, s. 280-281.

Özetle, Cumhuriyet döneminde uzunca bir süre, özel muhasebe, ekonomi içindeki ağırlığını etki ve sayı bakımından zamanla artıran ticari işletmelerin vergi yönünden kontrolünün sağlanması amacıyla vergi hukuku temelinde gelişmiştir.³²¹ Aynı dönemde, devlet muhasebesi de idare bütçesinin nakit hareketlerinin izlenmesine ve kontrolüne odaklı olarak bütçe hukuku temelinde gelişmiştir. Özel muhasebede 1980'lerin sonlarına, devlet muhasebesinde ise 1990'ların sonlarına kadar, bu alanlara hakim olan anlayışların etkisi sürmüştür.

1980'lerin sonundan itibaren, özel muhasebenin kanuni bir dayanağa (3568 sayılı Kanun) kavuşturulması, izleyen süreçte, geniş çaplı olarak tekdüzen (standart) muhasebeye geçilmesi ve yeni Türk Ticaret Kanunu'yla (2011) birlikte uluslararası gelişmelere uygun yeni bir muhasebe anlayışının benimsenmesi, bu alanda bugüne kadar başlayan değişimlerin temel dayanak noktaları olmuştur. Devlet muhasebesinde ise 1990'ların sonundan itibaren bilişim sistemlerinin devreye sokulması ve izleyen süreçte uluslararası gelişmelere uygun yeni bir muhasebe düzenine (tahakkuk esası) geçilmesi, bu alanın bugünkü durumunu şekillendiren iki önemli gelişme olmuştur.

Tüm bu gelişmelerin sonucunda, muhasebe ile danışmanlık arasındaki ilişki de etkilenmiştir. Özel muhasebenin danışmanlık niteliğindeki hizmetleri ve bu faaliyete sağladığı katkı, vergi temelli bir niteliğin ötesine geçerek, asil-vekil ayrımı çerçevesinde gerçeğe uygun değer anlayışına doğru bir nitelik kazanmıştır. Devlet muhasebesinin özellikle kamu yöneticilerine sağladığı danışmanlık niteliğindeki hizmetleri ve bu faaliyete sağladığı katkı ise bütçe temelli olmanın ötesine geçerek, devlet-yurttaş ayrımını, mali saydamlığı ve hesap verebilirliği içeren çağdaş bir mali yönetim anlayışına doğru dönüşmeye başlamıştır.

³²¹ Fahir Bilginoğlu, *a.g.e.*, s. 16.

Türkiye’de özel muhasebecilik ile yönetim danışmanlığı arasındaki ilişki, 3568 sayılı Kanun’dan izlenebilir. Buna göre, muhasebe meslek mensupları (serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler), “*gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik*” yapmakla görevlidirler (md. 2/b). Kanun’un meslek mensupları için yönetim danışmanlığı anlamına gelen görevleri içerdiğine dikkat çeken Yılcı, bu doğrultuda, danışmanlık görevinin en az denetim görevi kadar önemli görüldüğünü, dolayısıyla Kanun’un alt düzenlemelerinin meslek mensuplarının gerçekleştirdikleri danışmanlık faaliyetleri için de geçerli olduğunu ifade eder.³²²

Kamu kesiminde danışmanlık, yerli ve yabancı danışmanlık firmaları, uluslararası kuruluşlar ve planlama, denetim, müşavirlik gibi işleri yapan kamu görevlileri veya kamu örgütleri tarafından gerçekleştirilir.³²³ Bu alandaki danışmanlık faaliyetinde, devlet muhasebesinin ürettiği, kamusal faaliyetler, varlıklar ve yükümlülüklerin kapsamlı ve ayrıntılı mali bilgisinden geniş ölçüde faydalanılır. Bu hususta, MGM’nin mali analiz rehberi örnek olarak gösterilebilir.³²⁴ Rehber’de, kamu idarelerinin mali durumunun değerlendirilmesi için gerçekleştirilecek analiz türlerine ve bu kapsamda kullanılacak çeşitli mali ölçütlere yer verilmiştir. Örneğin, bir idarenin bütçesinde gelir-gider denkliğinin ne ölçüde sağlandığı, *bütçe dengesi göstergesiyle* ölçülüp değerlendirilebilir.³²⁵ Rehber’in “*mali analizin amaçları*” arasında saydığı şu hususlar da

³²² Bu çerçevede, meslek mensupları için öngörülen, meslek unvanı ve yeterlilik, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık, sır saklama, sorumluluk, bağımsızlık ve haksız rekabete ilişkin genel mesleki standartlar, yönetim danışmanlığı faaliyetlerini de kapsar. Münevver Yılcı, *a.g.m.*, s. 173-174.

³²³ Kamu görevlileri tarafından yapılan yönetim danışmanlığının bir örneği, iç denetçilerin yaptıkları iç denetimdir. Zira, iç denetim, 5018 sayılı Kanun’da, “*kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti*” olarak tanımlanmıştır (md. 63).

³²⁴ Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, *a.g.e. (Kamu İdareleri İçin Mali...)*.

³²⁵ *A.g.e.*, s. 14.

yönetim danışmanlığı ile devlet muhasebesi arasındaki ilişkiyi açıklayabilecek niteliktedir.³²⁶

- “Politika geliştirme sürecinde, devletin geçmiş ekonomik durumu ve mevcut mali potansiyeli hakkında karar alma mekanizmalarına ve idarecilere fayda sağlayacak bilgiler üretmek,”
- “Denetim organlarına, risk ve mali denetim alanında daha sağlıklı ve güvenilir denetim yapılabilmesi için veri sağlamak,”
- “Yabancı yatırımcılar, kredi derecelendirme kurumları ve diğer ilgili uluslararası kurumlara, ülkenin mali durumu, riskleri ve güvenilirliği hakkında daha kaliteli ve anlamlı bilgi vermek,”
- “Yönetimsel sorunlar, planlama ve eşgüdüm eksiklikleri, mali sınırlılıklar ve benzeri devlet yönetiminde yaşanabilecek problemleri öngörerek, devletin kamusal hizmet üretimini yavaşlatmadan önlem almak.”

³²⁶ A.g.e., s. 2.

İKİNCİ BÖLÜM: DEVLET MUHASEBESİNİN YÖNETİMİ

Bu bölümde, devlet muhasebesi faaliyetinin Türkiye’de nasıl yönetildiği, muhasebe birimi ve muhasebe hizmetleri merkezinde ve ana hatlarıyla incelenecektir. Bu kapsamda, öncelikle, Türkiye’de benimsenen hukuk geleneğinin ve devlet anlayışının devlet muhasebesi alanını nasıl etkilediği tartışılacak, devamında, devlet muhasebesinin yönetimi;

- Devlet muhasebesi standartlarının belirlenmesi ve kurallarının konulması,
- Muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi,
- Devlet muhasebesinin denetimi,

aşamaları çerçevesinde incelenecek, bölümün sonunda, Charles Perrow’un ortaya koyduğu modelden faydalanılarak devlet muhasebesinin yönetimine ilişkin birtakım değerlendirmelerde bulunulacaktır.

İdare hukukunun kamu örgütlerinin çevre öğelerinden biri olması nedeniyle, yönetim bilimi ile hukuk arasında karşılıklı bir ilişki bulunmaktadır.³²⁷ Yapılacak incelemede, devlet muhasebesinin yönetiminde yer alan yapı ve süreçlere ilişkin temel hukuki düzenlemeler ortaya konularak, konu, yönetim bilimi çerçevesinde değerlendirilecektir. Yapılacak inceleme çalışmanın esas konusunu oluşturduğundan, çalışmanın bu ikinci bölümü, birinci bölüme göre daha kapsamlı ve ayrıntılı olacaktır.

Devlet muhasebesinin yönetimi incelenirken hali hazırda var olan durum esas alınacak olmakla birlikte, bu konuda Cumhuriyet dönemi boyunca yaşanan birtakım gelişmelere de yeri geldikçe değinilecektir. Bu dönemde devlet muhasebesinin yönetimi, iki alt döneme ayrılabilir: Bunların ilki, 1927’de 1050 sayılı Kanun’un yürürlüğe

³²⁷ Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, *İdare Hukuku: Cilt 1 Genel Esaslar*, Ankara, Turhan Kitabevi, 2001, s. 22.

girmesiyle başlar ve 2006’da 5018 sayılı Kanun’un uygulamaya girmesiyle sona erer (bu alt dönem, “1050 sayılı Kanun dönemi” olarak ifade edilecektir). 2006’da başlayan ikinci alt dönem ise halen devam etmektedir (bu alt dönem, “5018 sayılı Kanun dönemi” olarak ifade edilecektir). Devlet muhasebesinin yönetiminde bu alt dönemler içerisinde de birtakım değişiklikler gerçekleşmekle birlikte, söz konusu iki kanun, yürürlükte oldukları sürece kamu mali yönetiminin ve dolayısıyla devlet muhasebesinin yapısal ve işlevsel bakımdan çerçevesini belirlemiştir.

I. Hukuk Geleneği ve Devlet Anlayışı Çerçevesinde Devlet Muhasebesinin Yönetimi

Ülkelerin benimsediği hukuk gelenekleri ve devlet anlayışları, muhasebe alanını da etkiler. Bu nedenle, devlet muhasebesinin yönetiminin incelenmesine geçilmeden önce, Türkiye’de benimsenen hukuk geleneğinin ve devlet anlayışının devlet muhasebesini nasıl etkilediğinin tartışılmasında fayda vardır.

A. Hukuk Geleneklerinin Muhasebe Alanının Düzenlenmesine Olan Etkileri

Dünyada, muhasebe faaliyeti ve muhasebecilik mesleği üzerinde etkili olan iki temel hukuk sisteminden söz edilebilir: *Kıta Avrupası* ve *Anglosakson* hukuk sistemleri.

Türk idare hukuku, Kıta Avrupası hukuk sistemini önemli ölçüde etkileyen Fransız idare hukukuna dayanır.³²⁸ Türkiye’nin de etkisi altında bulunduğu Kıta Avrupası hukuk sisteminin yazılılık, kamu hukuku-özel hukuk ayrımı ve yargı kararlarının hukukun yardımcı kaynağı olarak görülmesi gibi özellikleri bulunmaktadır. İngiltere ve ABD’nin başını çektiği bazı ülkelerde etkili olan Anglosakson hukuk sisteminde ise hukuk, yazılı kaynakların ötesinde, geniş ölçüde, yargı kararları, içtihatlar ve

³²⁸ Esin Örüçü, “Kamu Hukuku - Özel Hukuk: Kavramı ve Ölçüt Karmaşası”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Cilt: 12, Sayı: 1-3, 1991, s. 304.

uygulamalarla şekillenmektedir ve bu sistemde özel hukuk-kamu hukuku ayrımı da bulunmamaktadır.³²⁹ Dolayısıyla, hukuk kuralları; Kıta Avrupası sisteminde, daha çok, yasama yoluyla, Anglosakson sisteminde ise, yasamanın yanı sıra, yargı kararları, uygulamalar ve örf ve adetler gibi yollarla belirlenmektedir.

Hukuk sistemleri arasındaki farklılıklar, muhasebe alanında da birtakım farklılıkları beraberinde getirmektedir. Kıta Avrupası sisteminde muhasebe alanı, büyük ölçüde devlet eliyle şekillenir; muhasebe mesleği mensupları ve muhasebe meslek örgütlerinin etkisi ikincil düzeydedir. Bu nedenle, Kıta Avrupası hukuk sistemini benimseyen ülkelerde, muhasebenin temel çıktısı olan mali raporların görece (Anglosakson sistemin etkili olduğu muhasebe anlayışına göre) daha az bilgi raporladığı söylenebilir. Anglosakson hukuk sisteminde ise muhasebe alanının şekillenmesinde, meslek mensuplarının ve meslek örgütlerinin devlete göre daha etkili bir konumda olduğu kabul edilebilir. Bu sisteme hakim olan anlayış gereğince, mali raporların da daha fazla mali bilgi içermesi beklenir.³³⁰

Kıta Avrupası ve Anglosakson sistemlerin etkisi altındaki muhasebe anlayışları arasında var olan bu farklılığın bir diğer nedeni, işletmelerin finansman yöntemlerindeki farklılıklardır. Bu durum, mali raporların hangi amaca hizmet ettiği konusunda bir ayrıma yol açabilmektedir. Özel örgütler ile kamu örgütleri arasındaki ayrım noktalarından biri,

³²⁹ Ömer Anayurt, *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2002, s. 52-57'den aktaran, Cemal Elitaş, Feyyaz Yıldız ve Mustafa Üç, *a.g.m. ("Muhasebe Biliminin...")*, s. 7. Örüçü, Fransız idare hukukunun görev ve yetki alanının belirlenmesinde "kamu hizmeti" ölçütünün (yargılamaya konu faaliyetin kamu hizmeti niteliğinde olması) öne çıktığından söz eder. Esin Örüçü, *a.g.m.*, s. 306. Yazar, ayrıca, Anglosakson hukuk sistemine sahip İngiliz ve İskoç hukukunda yeni bir gelişme olarak kamu hukuku ile özel hukuk ayrımının ortaya çıkmaya başladığına değinir. *A.g.m.*, s. 308.

³³⁰ Richard G. Schroeder, Myrtle W. Clark ve Jack M. Cathey, *Financial Accounting Theory and Analysis*, USA, Wiley, 2005, s. 72'den ve Tony Kang, "The Association Between Legal Regime and the Value-Relevance of Accounting Information: A Japan-U.K. Comparison", *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, Volume: 12, Issue: 2, 2003, s. 123'ten aktaran, Cemal Elitaş, Feyyaz Yıldız ve Mustafa Üç, *a.g.m. ("Muhasebe Biliminin...")*, s. 7-8. Anglosakson hukuk sisteminin etkisi altındaki muhasebe anlayışında mali raporların daha fazla bilgi içermesi ile 2000'lerde Türkiye'de gerçekleştirilen ve bu anlayışın da etkisinin bulunduğu devlet muhasebesi reformları sonucunda uygulamaya konulan ve daha fazla mali bilgi üretimine imkan sağlayan tahakkuk esaslı düzen arasında bir ilişki kurulabilir.

finansman yöntemleridir. Bu çerçevede, işletmelerin finansmanı, işletme sahipleri, müşteriler ve borç verenler tarafından yapılır. Bir işletme, sahiplerinden ayrı bir kişiliğe sahip olduğundan, kendi adına varlık edinebilir ve yükümlülük altına girebilir. Kıta Avrupası muhasebe anlayışının etkili olduğu ülkelerde küçük ve orta ölçekli işletmelerin ekonomi içindeki payı daha fazla olduğundan, bunların finansmanında, daha çok, bankalar vb. finansman kuruluşları ve banka kredileri ağırlık taşır. Anglosakson muhasebe anlayışının etkili olduğu ülkelerde ise genellikle büyük ölçekli anonim şirket statüsünde olan işletmelerin sahipliği, hisse senetleri aracılığıyla daha çok kişiye aittir. Bu nedenle, işletme finansmanında hisse sahiplerinin ve hisse senetlerinin işlem gördüğü menkul kıymet piyasalarının ağırlıklı olduğu söylenebilir. İşletme ölçeği ve pay sahipliği bakımından ortaya çıkan bu farklılık sonucunda, mali tabloların temel işlevi; Anglosakson anlayışta, işletmenin karlılığı, risk durumu ve yönetim performansına ilişkin olarak hisse yatırımcılarına bilgi vermek iken,³³¹ Kıta Avrupası anlayışında ise daha çok, kredi verenleri korumaya yönelik bilgi vermektir. Zira, muhasebenin temel kavramlarından biri olan *ihtiyatlılık* gereği, ortaya çıkması muhtemel zararlar için karşılık ayrılması, borç verenlere öncelik veren Kıta Avrupası anlayışı etkisindeki mali tablolarda önemli görülen hususlardan biridir. Bu anlayışta muhasebe politikaları, karlılık ve performans gibi hususlardan daha çok, borç ödeme gücünün ortaya konulması amacını öne çıkarır.³³² Dolayısıyla, Anglosakson anlayışta özkaynakların,³³³ Kıta Avrupası

³³¹ Cemal Elitaş, Feyyaz Yıldız ve Mustafa Üç, *a.g.m.* (“*Muhasebe Biliminin...*”), s. 8-9.

³³² Frederick D. Choi ve Gary K. Meek, *International Accounting*, USA, Pearson Prentice Hall, 2005, s. 49’dan aktaran, *A.g.m.*, s. 9.

³³³ Bir işletmenin mali yapısı, muhasebede üç ana bileşenle ifade edilir: Bir tarafta *varlıklar* (borç tarafı) ile diğer tarafta *yabancı kaynaklar* ve *öz kaynaklar* (alacak tarafı). Muhasebe, “varlıklar = yabancı kaynaklar + öz kaynaklar” eşitliği üzerinden çift taraflı bir şekilde yürütülür. Bu eşitlik, işletmenin sahip olduğu varlıkların yabancı kaynaklar (banka kredisi gibi) ve öz kaynaklarla (sermaye sahiplerinin katkıları gibi) finanse edildiği anlamına gelir.

anlayışında ise yabancı kaynakların işletme finansmanında ağırlıklı olması, üretilen mali bilginin amacını etkilemektedir.³³⁴

Türkiye, genel olarak, Kıta Avrupası hukuk anlayışının etkisinde bulunmaktadır. Bu durumun devlet muhasebesi alanını etkilediği söylenebilir. Devlet muhasebesinde, 1050 sayılı Kanun döneminde bütçe işlemlerinin hukuka uygunluğunun kontrolü amacı öne çıkmıştır. Bu nedenle, mali raporlamada öncelik, idarede hukuki yönden hesap verebilirliğin sağlanması olmuştur. Bununla birlikte, Anglosakson hukuk (ve maliye) anlayışının etkili olduğu 5018 sayılı Kanun'da, başta tahakkuk esası olmak üzere çeşitli araçlar ve uygulamalar üzerinden ve uluslararası devlet muhasebesi gelişmelerine uygun olarak, mali raporlamada, hukuka uygunluğun sağlanmasının yanı sıra, kamu kesiminin mali bilgisinin kamuoyu ve diğer ilgililere kapsamlı ve ayrıntılı bir şekilde sunulması ve performansının değerlendirilmesi amacı da ön plana çıkmıştır.³³⁵ Dolayısıyla, devlet muhasebesinin uluslararası uyumluluğu bulunan standartlar ve kurallar çerçevesinde işlemesi ve kapsamlı bir şekilde yapılan mali raporlamada idarenin iç işleyişini ilgilendiren hukuki yönden hesap verebilirliğin sağlanmasının ötesinde, mali saydamlığın ve performans değerlendirmesinin gerçekleştirilmesi de önem kazanmıştır.

B. 1050 ile 5018 sayılı Kanun Dönemlerinde Devlet ve Kamu Mali Yönetimi

Anlayışı Arasındaki Farklılıkların Devlet Muhasebesine Etkileri

Türkiye'de devlet muhasebesi, hukuk sisteminin yanı sıra, devlet anlayışı ile de ilişkilidir. Kıta Avrupası ve Anglosakson sistemler arasında daha çok merkezîyetçilik-

³³⁴ A.g.m., s. 10. Kıta Avrupası ve Anglosakson muhasebe anlayışları şeklinde keskin bir ayrım bulunmadığı yönünde de görüşler vardır. Bunlardan biri için bkz. David Alexander ve Simon Archer, "On the Myth of 'Anglo-Saxon' Financial Accounting", *The International Journal of Accounting*, Volume: 35, No: 4, 2000, s. 539-557.

³³⁵ Benzer dönemde, özel muhasebe alanında da tekdüzen hesap sistemine geçilmesi, özel muhasebe ve muhasebe denetimi standartlarının belirlenmesi ve yeni Türk Ticaret Kanunu'nda (2011) getirilen birtakım hükümlerle devlet muhasebesine benzer bir anlayış değişimi yaşanmıştır.

adem-i merkeziyetçilik çerçevesinde ele alınabilecek bu anlayış farkı, 5018 sayılı Kanun dönemine geçişle birlikte mali yönetim alanında kendini hissettirmiştir.

Türkiye’de 2000’lerde gerçekleştirilen ve devlet muhasebesinde de önemli dönüşümleri içeren kamu mali yönetimi reformlarında Anglosakson anlayışın etkileri bulunmaktadır. Buna karşılık, 1050 sayılı Kanun’da Kıta Avrupası anlayışının çok daha belirgin olduğu söylenebilir. Konukman’ın ifade ettiği üzere, 1050 sayılı Kanun’da, yürürlüğe girdiği dönemin koşulları gereğince Kıta Avrupası hukuk geleneğinin etkilerini taşıyan merkeziyetçi bir devlet anlayışı benimsenmiştir. Buna karşılık, neoliberal kamu yönetimi reformları çerçevesinde yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun’da adem-i merkeziyetçiliğin ön planda olduğu neoliberal devlet anlayışının belirli ölçüde izleri bulunmaktadır. 5018 sayılı Kanun’a geçişi olumlu yönde değerlendiren görüşler, genellikle, bu yeni dönemde; devlet yönetiminin merkezinden çevreye (özellikle mahalli idarelere) birtakım mali yetkilerin aktarılması, idarelerin stratejik planlarını kendilerinin yapması ve yönetsel ve mali kapasitelerinin artırılması ve idarenin etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik gibi yeni kavramlar temelinde daha iyi işler hale getirilmesinin amaçlanması gibi hususlara dikkat çeker. Olumsuz yöndeki görüşler ise Kanun’un Türk kamu yönetimi geleneği ile uyuşmaması, getirilen kavramların kamu kesiminde uygulanmasının zorluğu, merkezden çevreye yetki aktarımının mali işlemlerin kontrolünü zayıflatması ve kamu kesiminin piyasaya göre şekillendirilmesinin amaçlanması gibi hususları öne çıkarır. Türkiye’nin devlet anlayışı ve hukuk sistemi bakımından Osmanlı döneminden beri Kıta Avrupası geleneğinin etkisinde olduğuna değinen Konukman, 1050 sayılı Kanun’un yerine Anglosakson geleneğin etkilerini taşıyan 5018 sayılı Kanun’un getirilmesinin çeşitli sakıncalara yol açtığından söz eder. Zira, 1050 sayılı Kanun’da, kamu hukuku/idari yargı-özel hukuk/adli yargı ayrımı, kamu yararının önceliği, mali yönetimde merkezi yönetimin üstünlüğü ve Sayıştay denetiminde kesin hükme bağlama (yargı) işlevinin ön planda olması gibi hususlar benimsenmiş iken, 5018 sayılı Kanun’da, yargı birliği, adem-

i merkeziyetçilik ve Sayıştay denetiminde raporlama işlevinin ön planda olması gibi hususlar benimsenmiştir.³³⁶

5018 sayılı Kanun’a hakim olan yaklaşımın, her şeyin parasal, ölçülebilir ve maliyet esaslı olarak görülmesi olduğu söylenebilir. 5018 sayılı Kanun’da, 1050 sayılı Kanun’da görülmeyen bir şekilde, özel işletme yönetimi kaynaklı çeşitli kavramlara ve ilkelere yer verilmesi, bunun bir göstergesidir. 5018 sayılı Kanun’da, kamu yararı ve kamu hizmeti gibi kavramlardan çok maliyet esasının ve ölçümünün öne çıkarılması, kamusalılık yönünden eleştirilere neden olmaktadır. Bu dönemde devlet muhasebesinde faaliyetlerin maliyetinin hesaplanması bakımından çok daha elverişli olan tahakkuk esasına geçilmiş olması da 5018 sayılı Kanun’un getirdiği anlayışı yansıtır.

1050 sayılı Kanun döneminde, devlet muhasebesi, daha çok, devlet tüzelkişiliği merkezli gelişmiştir. Kanun’un kapsamına ilişkin hüküm, devlet muhasebesinin kapsamını ve işleyişini etkilemiştir. Kanun, devletin bütçe emvalinin³³⁷ idare ve muhasebesini kapsamaktaydı (md. 1). Dolayısıyla, devlet muhasebesinin başlıca konusu, *devlet tüzelkişiliğinin para ve malları* olmuştur. Kanun’un yürürlüğe girdiği dönemde geçerli olan 1924 Anayasası’nda yer alan “*devlet, vilâyet idarei hususiyeleri ve belediyeler...*” ifadesi (md. 85), devletin örgütlenme bakımından mahalli idareleri kapsamadığını göstermektedir. Kanun’da geçen “*her mali yılda devletçe toplanacak gelirler ile ödenecek giderler bütçe kanununda belli edilir*” (md. 28) ifadesi de devletin, bütçe kanununda yer alan gelirler ve giderler ile ilişkilendirilen kamu idarelerini (devlet tüzel kişiliğine dahil *daiireleri*) içerdiğini göstermektedir. Ayrıca, Kanun’da *genel, katma ve özel* olmak üzere üç tür bütçe sayılması ve özel bütçenin mahalli idareleri, katma

³³⁶ Aziz Konukman, *a.g.m.*, s. 47-48.

³³⁷ *Emval*, “*mallar, para ile alınan şeyler*” demektir. TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*, “Emval” maddesi, <https://sozluk.gov.tr/> (15.10.2023). Bu bakımdan kelime, 5018 sayılı Kanun’daki *kamu kaynakları* ifadesi ile benzer bir anlama sahiptir.

bütçenin devlet tüzel kişiliği dışında ayrı kamu tüzel kişiliğine sahip kamu kurumlarını ve genel bütçenin de devlet tüzel kişiliğine dahil daireleri kapsamı, dönemin kamu mali yönetiminin örgütlenme bakımından durumunu ortaya koymaktadır. Sonuç olarak, 1050 sayılı Kanun döneminde devlet, bütçe kanununda yer alan ve devlet tüzel kişiliğine dahil kamu idarelerini (daireleri; bakanlıklar gibi) içermektedir.³³⁸ Bu tanımlama, dönemin devlet muhasebesinin genel bütçeli idareler temelinde gelişmesinin ve bunun dışındaki idareleri kapsayan muhasebe birliğinin sağlanamamasının önemli nedenlerinden biri olmuştur.

1050 sayılı Kanun döneminde, zaman içerisinde, Kanun'da sayılanlar dışında çeşitli bütçelerin ve yönetsel yapıların oluştuğu ve bunların her birinde kendine özgü muhasebe düzenlerinin uygulandığı görülmektedir. Dönemin başında, kamu kesimi çoğunlukla, devlet tüzel kişiliğine dahil dairelerden (genel bütçeli idarelerden) oluşmaktayken, katma ve özel bütçeli idareler ve diğer kamu örgütlerinin yönetsel ve mali bakımından olan ağırlık ve etkisi, görece düşük düzeyde kalmaktaydı. İlerleyen zamanda hem devlet dairelerinde hem de diğer kamu idarelerinde sayı, çeşit ve faaliyet hacmi bakımından bir artış yaşanmıştır.³³⁹ 1050 sayılı Kanun'da üç bütçe türüne yer verilmeyle birlikte, 1994 yılı itibarıyla, uygulamada bini aşan kamu örgütünde ellileri bulan bütçe

³³⁸ 1050 sayılı Kanun döneminde çıkarılan bütçe kanunları, dönemin başlarında, kamu iktisadi teşebbüslerini de içermektedir. Nitekim, Kanun'da bu teşebbüslerden, “*muavazenei umumiye* [bütçe kanunu] *dahilinde idare edilmekte olan sanayi ve ticari müessese ve idareler...*” olarak söz edilmekteydi (md. 49). 1932 yılı bütçe kanununda yer alan Posta, Telgraf ve Telefon Genel Müdürlüğü, bunun bir örneğidir. Bu teşebbüsler, 3460 sayılı Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretile Kurulan İktisadî Teşekküllerin Teşkilâtı İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanun'la (RG: 04.07.1938, 3950) ayrı bir statüye kavuşturulmuş ve genel bütçenin dışına çıkarılmıştır.

³³⁹ Öner, genel ve katma bütçeleri içeren *konsolide bütçe* kapsamındaki kamu idarelerinin sayısında, 1924-1994 döneminde yaşanan önemli değişikliklere dikkat çeker. Bu idarelerin hemen hemen tamamı, dönemin başlarında genel bütçede yer almakta iken, zamanla, bir kısmı katma bütçeli idare statüsüne geçirilmiş, bir kısmı ise kamu iktisadi teşebbüsü ya da özel bütçeli idare statüsüne geçirilerek konsolide bütçe kapsamından çıkarılmıştır. Bunun yanı sıra, genel ve katma bütçeli idarelerin sayısı, 34'ten (1924) 102'ye (1994) yükselmiştir. Erdoğan Öner, “Cumhuriyet Dönemi Türk Bütçeleri (1924-1993)”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı: 36, 1994, s. 10-11.

türü ortaya çıkmıştır.³⁴⁰ Ortaya çıkan bu dağınıklık, kamu idarelerinde yürütülen muhasebe faaliyetlerinin uyumlu bir şekilde yönlendirilmesini zorlaştırmış, bunun da ötesinde, muhasebe birliğinin kurulmasını engellemiştir. Sonuç olarak da kamunun bütünlüklü ve düzenli mali bilgisi üretilememiştir.³⁴¹ Özetle, 1050 sayılı Kanun'da, devlet muhasebesinin kapsamını belirleyen devlet kavramı genel bütçe (devlet tüzel kişiliği) kapsamındaki idareleri kapsadığından, dönemin devlet muhasebesi de bu temelde gelişmiş, diğer kamu idarelerinin muhasebesi ise bu idarelere özgü olarak, genellikle, birbirlerinden bağımsız bir şekilde ve fakat belirli ölçülerde genel bütçe muhasebe düzeni örnek alınarak yürütülmüştür.

1050 sayılı Kanun döneminde devlet muhasebesinde sözü edilen dağınık durumun ortaya çıkmasında, merkezi yönetimin bu alana ilişkin kuralları koymakta yetersiz kalmasının ve konulan kuralların esnetilmesinin de rolü vardır. Bu dönemde kamu idarelerindeki muhasebeye ilişkin olarak başta muhasebe yönetmelikleri olmak üzere temel yönetsel düzenlemeler merkezi yönetim tarafından yapılmış olsa da genel bütçe dışındaki kurumsal çeşitliliğin ve faaliyet hacminin giderek artması karşısında, genel bütçe merkezli düzenlenen devlet muhasebesi kapsam ve işleyiş bakımından yetersiz

³⁴⁰ Bekir Baykara, “Devlet, Kamu İdare ve Kurumları ve Mali Sistemleri”, *Maliye Bakanlığı Maliye Dergisi*, Sayı: 117, 1994. http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Devlet_Kamu_idare_ve_Kurumlari_ve_Mali_Sistemleri_1102.pdf (01.11.2023).

³⁴¹ Sevimli, belediye bütçe ve muhasebe sisteminin 1990'daki durumuna ilişkin yaptığı bir değerlendirmede, merkezi idare ile mahalli idareler arasındaki farklılıktan söz ederek, belediye muhasebe düzenindeki hesap kod sisteminin belediye faaliyetlerini düzenli olarak gösterecek nitelikte olmadığını ve hesap planının, devlet muhasebesinden [yazar, burada genel bütçede uygulanan muhasebeyi kast ediyor olmalı] alındığından dolayı, belediye faaliyetlerinin niteliklerine tam uymadığını ifade eder. Dolayısıyla, belediyelerde uygulanan muhasebe sistemi, bu idarelerin kapsamlı ve güvenilir mali bilgisini üretmekten uzak iken, üretilen mali bilgi de diğer kamu idareleri ile karşılaştırılabilir nitelikte değildir. Abdullah Sevimli, “Belediye Bütçe ve Muhasebe Sisteminden Kaynaklanan Sorunlar”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 38, 2000, s. 63 vd. 2000'deki duruma ilişkin benzer bir değerlendirme yapan Güngörmüş'e göre, belediyelerdeki muhasebe faaliyeti, ağırlıklı olarak, hukuka uygunluğun takip edildiği, bir başka deyişle, belediye mali işlemlerinin bütçe mevzuatına ve diğer mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığının kontrolüne odaklı nakit esaslı bir düzen içinde yürütülmektedir. Böyle bir düzende, çağdaş muhasebenin planlama ve karar verme süreçlerine ve denetim ve faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesine ilişkin işlevleri yerine getirilememektedir. Belediyelerdeki muhasebenin bu durumu, onun yönetsel süreçlerde ihtiyaç duyulan özelliklerden yoksun olduğunu göstermektedir. Ali Haydar Güngörmüş, “Belediyelerde Muhasebe Sisteminin İşleyişi ve Çağdaş Muhasebe Anlayışı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Ocak 2000, https://www.geocities.ws/ceteris_tr2/ah_gungormus2.pdf (01.01.2024).

kalmıştır. Genel bütçede uygulanan devlet muhasebesinin dışında, katma ve özel bütçeli idareler ve fonlar gibi kamu kaynağı kullanan birçok kamu idaresi kendi muhasebe düzenini kurmuş, bu düzenler arasında da genel bir uyumsuzluk olmuştur. Bu durumun hem bir nedeni hem de bir sonucu olarak, devlet muhasebesi alanında, tüm kamu idarelerini kapsayacak şekilde kural koyacak merkezi bir merci olmamıştır.³⁴² Sonuçta, devlet muhasebesinin örgütlenme bakımından kapsamı devlet tüzeliği ile sınırlı kalırken, bunun dışındaki kamu idarelerinde uygulanan muhasebe düzenlerinde bir uyum sağlanamamıştır.³⁴³

II. Devlet Muhasebesi Standartlarının Belirlenmesi ve Kurallarının Konulması

Devlet muhasebesi standartlarının belirlenmesi ve kurallarının konulması aşaması, yönetim sürecinin ilk aşaması olarak kabul edilen *planlamanın* kapsamına girmektedir. Planlama, önceden belirlenmiş amaçları yine önceden belirlenmiş sürede gerçekleştirmek için tutulacak yolu ve kullanılacak yöntemleri belirleme faaliyetidir.³⁴⁴ Bu yol ve yöntemlerin belirlenmesi, örgüt faaliyetleri sırasında uyulacak kuralların konulmasını da kapsar. Dolayısıyla, devlet muhasebesinin standartlarının belirlenmesi ve kurallarının konulması bir yönetsel planlama faaliyetidir.

5018 sayılı Kanun döneminde, muhasebe kuralları ve uygulamaları, genel yönetim kapsamındaki idarelerde ortak bir çerçeveye alınarak muhasebe birliği sağlanmıştır. Muhasebe birliğinin sağlanması konusunda, Kanun’da çeşitli hükümlere yer verilmiştir: Kamu hesaplarının “*standart bir muhasebe sistemi*” çerçevesinde tutulması (md. 7), bütçelerin “*uluslararası standartlara*” uygun olarak belirlenen bir

³⁴² Baki Kerimoğlu, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, *Mali Kılavuz*, Yıl: 5, Sayı: 17, Temmuz-Eylül 2002, s. 97.

³⁴³ Erkan Karaarslan, *a.g.e.*, s. 82.

³⁴⁴ TODAİE, *a.g.e.*, s. 206.

sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanması (md. 13), genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebe ve raporlama “*standartlarının*” uygulanması ve bu idarelerce uygulanacak çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerine ilişkin hususların belirlenmesi (md. 49) ve mali istatistiklerin “*uluslararası standartlara*” uygun ve muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak hazırlanması (md. 52), bu hükümlerdendir. Kanun’da yer alan *genel yönetim* kavramı, devlet muhasebesinde muhasebe birliğinin sağlanmasının temelinde bulunan bir kavram olmasının yanı sıra, Türk kamu yönetiminin, mali bakımdan, uluslararası mali sisteme uygun bir şekilde sınıflandırılmasını³⁴⁵ ve böylelikle, ulusal ekonominin, istatistiksel bakımdan, uluslararası ekonomi ile bütünleşmesini de temsil etmektedir.³⁴⁶

Devlet muhasebesi standartları ve kuralları, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nde “*muhasebe işlemlerinin kaydedilmesi, mali tabloların hazırlanması ve sunulmasında kabul edilen ilke, kural, standart ve uygulamalar*” olarak tanımlanan (md. 4) *muhasebe politikalarının* bir parçasıdır. Dolayısıyla, bu alanda belirlenen standartlar ve konulan kurallar, aynı zamanda, muhasebe politikalarının oluşturulması anlamına gelmektedir. Aşağıda yapılacak incelemede, bu işlerin 1050 ve 5018 sayılı Kanun dönemlerinde nasıl ve hangi aktörler tarafından yapıldığı ele alınarak, bu alandaki tarihi gelişim süreci de ortaya konmaya çalışılacaktır. Bu, aynı zamanda, Türk devlet muhasebesinde muhasebe birliğinin adım adım sağlanması sürecidir.

³⁴⁵ Bu sınıflandırma, daha önce değinildiği üzere, IMF’nin *GFSM*’indeki istatistiksel sınıflandırmaya uyumlu olarak yapılmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, *Genel Yönetim Sektörü Mali İstatistikleri Kılavuzu*, s. 7. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2023/09/Genel-Yonetim-Mali-Istatistikleri-Kilavuzu.pdf> (13.02.2024).

³⁴⁶ 5018 sayılı Kanun’da, istatistiksel amaçlar doğrultusunda, *genel yönetim sektörü* şeklinde bir sınıflandırmanın yapılabileceği hükmü de yer almaktadır: “*Bu Kanunda yer alan genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tanımına bağlı kalmaksızın; mali istatistiklerin derlenmesi amacıyla, uluslararası sınıflandırmalara uygun olarak, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası ve Türkiye İstatistik Kurumunun da görüşünü almak suretiyle, ayrıca genel yönetim sektörü adıyla bir kapsam belirlemeye ve bu kapsamdaki kamu idarelerinin mali verilerini almaya Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir*” (md. 52/4). Bakanlığın belirlediği bu sektörün kurumsal içeriğine değinilecektir.

Cumhuriyet döneminde, devlet muhasebesi konusunda ve bu konuyu ilgilendiren diğer konularda çıkarılan mevzuattan bu çalışmada sözü edilenler, çalışmanın başında verilen mevzuat listesinden toplu bir şekilde görülebilir.

A. Standartların Belirlenmesi: Muhasebe Birliğinin ve Uluslararası Muhasebe Düzeni ile Uyumun Sağlanması

Bu başlık altında, devlet muhasebesinin yönetsel düzenlemeleri arasında en üst konumda yer alan, muhasebe birliğinin ve uluslararası devlet muhasebesi ile uyumun sağlanmasının temel aracı olan devlet muhasebesi standartlarının tanımı, kapsamı, işlevleri ve bu standartların hangi yönetsel yapı çerçevesinde belirlendiği incelenecektir.

1. Muhasebe Standartlarının Tanımı ve İşlevleri

Kayıt ve raporlamaya ilişkin temel ilkeleri ve genel kuralları içeren standartlar, daha alt konumdaki yönetsel düzenlemelerin çerçevesini belirler. Standartlar sayesinde, kamu idarelerinin mali bilgisinin düzenli bir şekilde üretimi, üretilen bilginin tüm idareler ve tüm faaliyet dönemleri bazında birbirleri ile uyumlu, karşılaştırılabilir ve birleştirilebilir olması sağlanır. Standartlar uluslararası düzeyde kabul gören devlet muhasebesi standartları örnek alınarak belirlendiğinden, ulusal devlet muhasebesi ile uluslararası devlet muhasebesi arasında köprü görevi görür. Böylelikle, standartlar sayesinde ulusal düzeyde sağlanan muhasebe birliği, bu standartların diğer ülkeler tarafından benimsenmesi koşuluyla, uluslararası düzeyde de sağlanmış olur ve devletlerin mali bilgisi, uluslararası düzeyde birbirleri ile uyumlu ve karşılaştırılabilir hale gelir.

2. Dünyada ve Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Süreci

Tarihi süreçte muhasebe standartları, önce özel muhasebe alanında ortaya çıkmış, daha sonra devlet muhasebesi alanında da benimsenmiştir. ABD’de, Büyük Buhran

sonrasında, 1930’larda, özel muhasebe alanında ortaya çıkan³⁴⁷ standartların devlet muhasebesi alanında önem kazanması, kamu mali yönetiminde ve kamusal hesap verebilirlik anlayışında 1980’lerden itibaren meydana gelen anlayış değişiminin bir sonucudur. Bu dönemde özel muhasebe ile devlet muhasebesi arasında yaşanan yakınsama, devlet muhasebesi standartlarının belirlenmesinin hem bir nedeni hem de bir sonucu olmuştur. Bu yakınsamada da daha önce değinildiği üzere neoliberal kamu yönetimi reformlarının ve bu reformlar çerçevesinde devlet muhasebesinin ulusal ve uluslararası düzeyleri arasında uyum sağlanması hedefinin etkisi vardır. Devlet muhasebesinin, uluslararası ölçekte kabul edilen standartlar çerçevesinde tahakkuk esasına geçirilmesi ve böylelikle, devlet muhasebesi ile özel muhasebe arasında bir yakınsamanın ve uyumun sağlanmasını amaçlayan devlet muhasebesi reformlarıyla³⁴⁸ ulusal ekonomilere ilişkin mali bilgilerin daha kaliteli ve karşılaştırılabilir olarak üretimi ve bu bilgiler sayesinde geliştirilen hesap verebilirlik sayesinde kamu kesiminde denetimin kolaylaştırılması ve yolsuzlukla mücadelede ilerleme sağlanması hedeflenmiştir.³⁴⁹

Devlet muhasebesi alanında gerçekleştirilen ve standartların uygulanmasını da içeren reformlar kapsamında oluşturulması hedeflenen uluslararası düzeydeki çerçeve, uluslararası mali istatistik sınıflandırmaları ile ilişkilidir. Aralarında benzerlik taşıyan bu sınıflandırmalar, BM’nin Ulusal Hesaplar Sistemi (*System of National Accounts, SNA93*),

³⁴⁷ Corporate Finance Institute, “Accounting Standard”, <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/accounting/accounting-standard/> (13.02.2024)

³⁴⁸ Francesca M. Rossi vd., “Harmonizing Public Sector Accounting in Europe: Thinking Out of the Box”, *Public Money & Management*, Volume: 36, Issue: 3, April 2016, s. 189.

³⁴⁹ A.g.m., s. 189; Tuğba U. Uysal ve Nusret Yazıcı, a.g.m., s. 154. Devlet muhasebesinde yaşanan bu dönüşüm, Övgün’ün benzer dönemdeki kamu yönetimi reformları için sözünü ettiği topyekun devlet reformu ile ilişkilendirilebilir. Yazara göre, küresel düzeyde gerçekleştirilmesi hedeflenen neoliberal ekonomik düzenin sağlanması için, 1990’ların sonunda, devletin reforme edilmesi düşüncesi ön plana çıkmıştır. Dolayısıyla, ekonomik yönden sağlanan liberalleşme kurumsal reformlarla desteklenmiş, bu da 2000’lerde büyük bir reform dalgası ortaya çıkarmıştır. Yazar, başlangıcını 1995 olarak ifade ettiği bu reformları, OECD’nin piyasalaşmayı hedef alan bir raporuyla örnekendirir. Barış Övgün, a.g.e., 2022, s. 18.

AB'nin Avrupa Hesaplar Sistemi (*European System of Accounts, ESA 95*) ve IMF'nin *GFSM*'sidir. Bunların amacı, ekonominin iki ana bileşeni olan özel sektörün ve kamu sektörünün ekonomik değerlerinin belirlenip standardize edilmesi ve milli gelir hesaplarının (milli geliri oluşturan kalemlerin) bu değerler üzerinden yayınlanmasıdır. Bunu sağlamak için, ulusal ekonomi hesapları (ulusal ekonomiyi oluşturan kalemler) ile muhasebe arasındaki bağın güçlendirilmesi ve bu hesapların istatistiksel yöntemlerin ötesinde doğrudan muhasebe kayıtlarından elde edilmesi istenmektedir.³⁵⁰ Bu sınıflandırmalar ile devlet muhasebesi arasında güçlendirilmek istenen bağ, devlet muhasebesi standartları üzerinden kurulmaktadır. Bu standartlar da uluslararası düzeyde standart bir devlet muhasebesi düzeninin oluşturulması işlevini yerine getiren IPSAS'ta somutlaşmaktadır.³⁵¹ Bu standartların ülkeler tarafından uygulanmasıyla, kamu kesiminin mali bilgisinin kalitesi ve karşılaştırılabilirliğinin dünya genelinde iyileştirileceği savunulmaktadır.³⁵² DB, IMF ve OECD gibi uluslararası kuruluşların devlet muhasebesi standartlarının uluslararası düzeyde yaygınlaştırılarak ülkeler tarafından kabul edilmesini desteklemesinin³⁵³ gerekçeleri arasında da bu beklenti bulunmaktadır.

Muhasebe standartlarının gelişimine Türkiye özelinde bakılacak olursa, dünyadaki eğilime uygun olarak, önce özel muhasebe standartlarının ortaya çıktığı görülmektedir. Bu husustaki temel gelişme -daha öncesinde çeşitli merciler tarafından

³⁵⁰ Şerafettin Sevim, Tunga Bozdoğan ve Ali Topakkaya, *a.g.m.*, s. 45.

³⁵¹ Tuğba U. Uysal ve Nusret Yazıcı, *a.g.m.*, s. 155. IPSAS'ı belirleyen Kurulun (IPSASB) amacı, kamu sektörü birimlerinin genel amaçlı mali raporlamalarında kullanılmak üzere dünya genelinde geliştirilen yüksek kaliteli standartlar ve diğer materyaller aracılığıyla kamu yararına hizmet etmek olarak ifade edilmektedir. IPSASB, <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb> (14.02.2024). Muhasebecilik mesleğinin, dünya genelinde yüksek standartlar ve ortak kurallar çerçevesinde birliğini sağlamayı ve mesleğin geliştirilmesini amaçlayan IFAC'nin bünyesinde görev yapan IPSASB tarafından 2022 itibarıyla 43 adet IPSAS belirlenmiştir. IPSASB, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, Volume III, New York, IFAC, 2022, s. 1586.

³⁵² Thomas Müller ve Marquês Berger, "Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Uluslararası Boyutu ve Tarihsel Gelişimi", *Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (Ulusal ve Uluslararası Boyutlarıyla Genel Bakış)* (Ed. Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Koçdemir ve Harun Yalçın Mengüloğlu), Ankara, Nobel Yayıncılık, 2020, s. 2-3.

³⁵³ Yosra Mnif Sellami ve Yosra Gafsi, *a.g.m.*, s. 4547.

belirli muhasebe alanlarında yapılan çalışmalar bulunmakla birlikte- 1994'te TÜRMOB bünyesinde oluşturulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun (TMUDESK) muhasebe standartları belirlemesidir.³⁵⁴ Bugün, özel muhasebe alanındaki standartlar, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından belirlenmektedir.³⁵⁵ KGK; muhasebe ve raporlama standartlarını belirlerken Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurumunun (*International Financial Reporting Standards Foundation, IFRS*) bünyesinde görev yapan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (*International Accounting Standards Board, IASB*) belirlediği standartlardan,³⁵⁶ denetim standartlarını belirlerken de IFAC tarafından yayınlanan standartlardan faydalanmaktadır.³⁵⁷ Dolayısıyla, bu standartlar aracılığıyla, ulusal ve uluslararası düzeydeki özel muhasebe alanları arasında uyum sağlanmaktadır.³⁵⁸

Kamu kesiminde muhasebe standartları ise görece yeni bir gelişme olup, 5018 sayılı Kanun'la birlikte kurulan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu (DMSK) tarafından belirlenmeye başlamıştır.

³⁵⁴ Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı:146, Mayıs-Ağustos 2004, s. 46 vd.

³⁵⁵ Bu standartlar, şu adları taşımaktadır: “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)”, “Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)”, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)”, “Faizsiz Finans Muhasebe Standardı (FFMS)”, “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)” ve “Türkiye Denetim Standartları (TDS)”, <https://www.kgk.gov.tr> (18.10.2023).

³⁵⁶ <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6651/TMS/TFRS-ve-TMS/TFRS-Yorumlar%C4%B1-nedir> (18.10.2023).

³⁵⁷

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Turkiye_denetim_standartlarına_iliskin_bilgi_notu_.pdf (18.10.2023).

³⁵⁸ Türk devlet muhasebesi standartlarına örnek oluşturan IPSAS'ların belirlenmesinde özel muhasebe alanına ilişkin olarak belirlenen IFRS'den faydalanılır. Dolayısıyla, özel muhasebe ile devlet muhasebesi arasında, uluslararası standartlar yönünden de bir bağlantı bulunmaktadır. Bazı ülkelerde özel muhasebe ile devlet muhasebesi için ortak standartlar belirlenmekteyken, Türkiye dahil bazı ülkelerde her iki alanda ayrı ayrı standartlar belirlenmektedir. Bu konuda, Bergmann, iki muhasebe türü arasındaki farklılıklardan dolayı muhasebe standartlarının ayrı ayrı belirlenmesini savunur. Andreas Bergmann, *a.g.e.*, s. 81-82.

3. 5018 Sayılı Kanun Dönemi Öncesi: Devlet Muhasebesinde Çok Parçalılık

Türkiye’de devlet muhasebesi standartlarının belirlenmesi ve uluslararası devlet muhasebesi düzeni ile uyumlu, ortak kurallara dayanan muhasebe birliğinin sağlanması, 5018 sayılı Kanun’un öne çıkan özelliklerinden biridir. Bir başka anlatımla, devlet muhasebesi alanında standart ve kuralların ortak bir çerçeve içinde ve kamu idarelerinin tümünü kapsaması, 5018 sayılı Kanun döneminde gerçekleşmiştir.

1050 sayılı Kanun döneminde, devlet muhasebesi alanında tam bir birlik sağlanamadığından devlet muhasebesi düzeni ve uygulamaları bakımından çok parçalı, dağınık bir görünüm ortaya çıkmış, Karaarslan’ın vurguladığı üzere, kamu idarelerinin muhasebe düzeni ve mali raporlama uygulamaları birbirinden farklı şekil ve içeriklerde olmuştur.³⁵⁹ Kerimoğlu, 1050 sayılı Kanun döneminde devlet muhasebesinin önemli eksiklerinden biri olarak değindiği uygulamadaki dağınıklığın nedenlerinden birinin, tüm kamu idarelerini kapsayacak standartları belirleyen bir merci bulunmaması olduğunu söyler. Bunun en önemli nedeni de kamu kesiminin bütüncül resmini görmek için güçlü bir isteğin olmamasıydı. Uluslararası mali kuruluşların Türkiye’ye yönelttiği eleştiriler arasında da kamu kesimi mali istatistiklerinin üretilmemesi bulunmaktaydı.³⁶⁰ Bu dönemde, idareler arasında muhasebe birliğinin bulunmamasının yanı sıra, kamusal faaliyetler, varlıklar ve yükümlülüklerin bir kısmı devlet muhasebesinin kapsamı dışındaydı. Dönemin muhasebe düzeninin özellikleri; muhasebe hesaplarının sınıflandırılmamış olması, idarelerin mali bilgisinin üretiminde zorluklar yaşanması ve bu bilginin uluslararası standartlara uygun olarak üretimini sağlayacak bir veri tabanının oluşturulamamasıydı. Dolayısıyla, devlet muhasebesi, muhasebe faaliyetinin en temel özelliği olan standardizasyondan uzak bir durumdaydı.³⁶¹ 1989’da yapılan bir

³⁵⁹ Erkan Karaarslan, *a.g.e.*, s. 22 vd.

³⁶⁰ Baki Kerimoğlu, *a.g.m.*, s. 97.

³⁶¹ Erkan Karaarslan, *a.g.e.*, s. 32-33.

değerlendirmede, genel ve katma bütçeli idareler ile mahalli idarelerde uygulanan muhasebe düzenleri arasında bir bütünlük olmadığı, muhasebe hesapları, hesap kodlaması ve hesaplar arasındaki ilişkiler ile ilgili tutarsızlıklar bulunduğu ve muhasebe kavramlarına ilişkin bir birlik olmadığı, bunlardan dolayı da mahalli idarelerde uygulanan muhasebenin yetersiz kaldığı dile getirilir.³⁶²

Sonuçta, kamu kesiminin bütününe kapsayan standart bir muhasebe düzeninin olmaması, bu bütüne ilişkin mali bilginin üretilmemesine neden olmaktaydı.³⁶³ 5018 sayılı Kanun’la birlikte, devlet muhasebesinde, bütçe işlemlerinin hukuka uygunluğunun kontrolünün öncelendiği görece dar kapsamlı bir anlayıştan ilgililere kapsamlı ve karşılaştırılabilir mali raporların sunulmasına önem verilen geniş kapsamlı bir anlayışa geçilmiştir. Devlet muhasebesinin, kamu idarelerinin kapsamlı ve karşılaştırılabilir mali bilgisini üretmesi, genel yönetim ölçeğinde muhasebe birliğinin sağlanmasıyla mümkün olmuştur.³⁶⁴

4. Devlet Muhasebesi Alanının Ulusal Düzeyde En Üst Yönetsel Düzenleyicisi: Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu

5018 sayılı Kanun döneminde, devlet muhasebesi alanındaki yönetsel düzenlemelere çerçeve oluşturan ve uluslararası devlet muhasebesi düzeni ile uyumu sağlayan genel ve soyut nitelikli kuralları içeren standartlar belirlenmektedir. Uluslararası kuruluşların taleplerine de uygun olarak, kamu idarelerinde uluslararası devlet muhasebesi düzeni ile uyumlu muhasebe birliğinin ve standardizasyonun sağlanması,

³⁶² Gülay Coşkun, *a.g.e.*, s. 221.

³⁶³ Kadir Kartalcı, “Türkiye’de Devlet Muhasebesi Reformunda Güncel Gelişmeler”, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 29, Sayı: 1, Ocak 2019, s. 269.

³⁶⁴ Devlet muhasebesinde sözü edilen dönüşüm, 1050 sayılı Kanun döneminin sonlarında, 1990’ların ortalarından itibaren ortaya çıkmış ve 5018 sayılı Kanun’la birlikte kanuni bir çerçeveye oturtularak tam olarak uygulamaya geçirilmiştir. Bu konudaki önemli gelişmeler arasında, 5018 sayılı Kanun’un kabulünün yanı sıra, 2002’de genel bütçeli idarelerin muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinde say2000i bilişim sisteminin kullanılmaya başlaması, 2006’dan sonra DMSK tarafından devlet muhasebesi standartlarının belirlenmeye başlaması ve muhasebe birliğine uygun muhasebe yönetmeliklerinin çıkarılması bulunmaktadır.

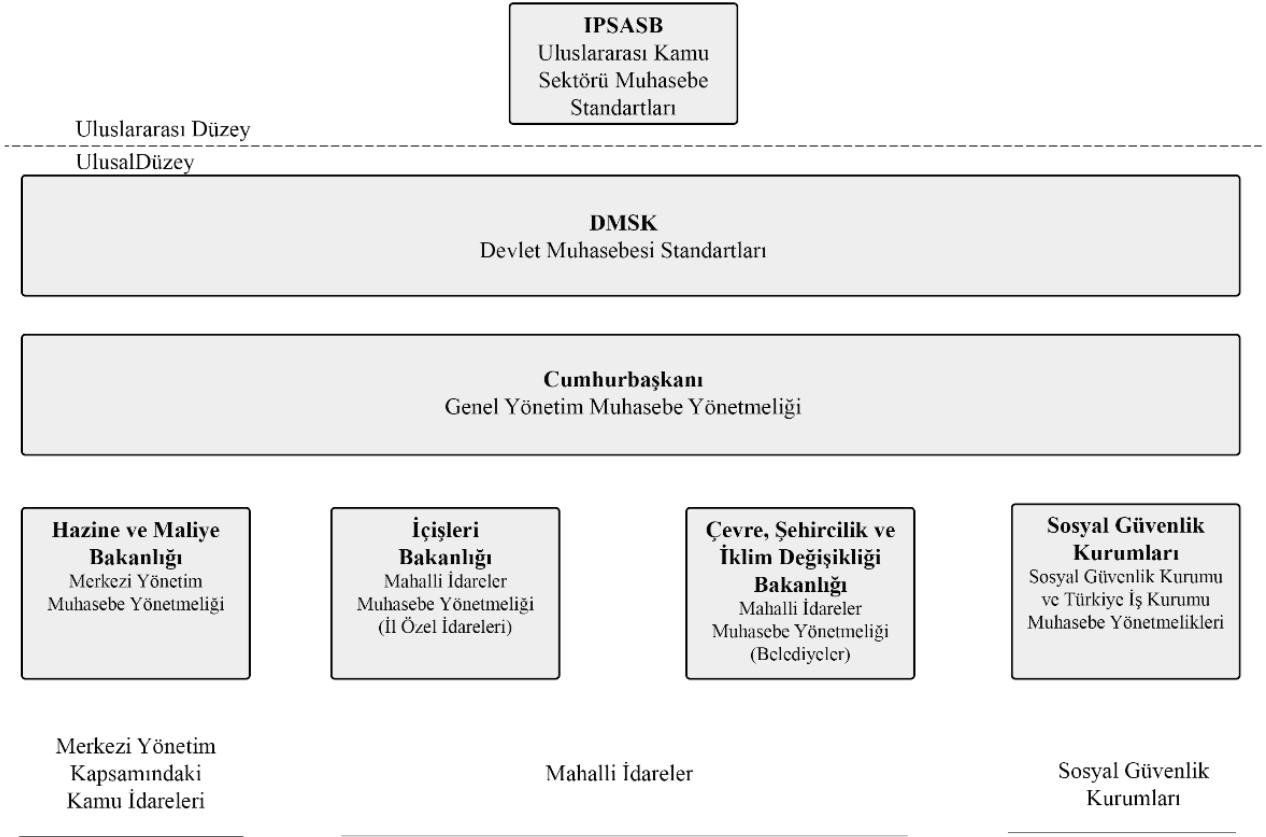
devlet muhasebesinin coğrafi ve kurumsal geniş kapsamlılığını kavrayabilecek ve ayrıntılı ve kapsamlı mali bilgi üretimine imkan verecek bir muhasebe düzeninin kurulması bu dönemin bir özelliğidir.

Devlet muhasebesinde, yönetsel düzenlemelere örnek olan ve onlar için genel bir çerçeve belirleyen soyut nitelikte kuralların (standartların) belirlenmesinin gerekçeleri arasında, uluslararası devlet muhasebesi alanında ve birçok ülkede benzer yönde bir gelişmenin olması ve Türkiye’de devlet muhasebesi alanının bu standartlar yoluyla uluslararası devlet muhasebe düzeni ile ilişkilendirilmesi hedefi bulunmaktadır.

Türkiye’de devlet muhasebesi standartları, Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde görev yapan DMSK tarafından belirlenmektedir. Standartların devlet muhasebesi alanında en üst yönetsel düzenleme olmasından dolayı, DMSK, devlet muhasebesinin en üst yönetsel düzenleyicisi konumundadır. Devlet muhasebesi alanında çıkarılacak yönetmeliklerin ve diğer yönetsel düzenlemelerin standartlardaki genel (ilke niteliğinde) kurallara uygun olması gerekir. DMSK, genel yönetim kapsamındaki idarelerde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartlarını “uluslararası standartlara uygun olarak” (5018 sayılı Kanun, md. 49) belirlediğinden, ulusal devlet muhasebesi ile uluslararası devlet muhasebesi arasındaki bağlantıyı sağlar.³⁶⁵ Tüm bu bağlantılar, yazar tarafından hazırlanan **Şekil 3**’te gösterilmektedir:³⁶⁶

³⁶⁵ DMSK’nın bu görevi, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’te (RG: 13.05.2005, 25814; bundan sonra “DMSK Yönetmeliği” olarak ifade edilecektir) “uluslararası standartlar çerçevesinde ve ilgili idarelerin görüşlerini almak suretiyle, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe sistemi ile ilgili olarak muhasebe ve raporlama standartlarını tespit etmek” olarak ifade edilmiştir (md. 9). DMSK tarafından IPSAS’tan faydalanılarak belirlenen ve 2024 Şubat itibarıyla yürürlükte olan devlet muhasebesi standartlarının sayısı 30’dur. <https://www.hmb.gov.tr/devlet-muhasebesi-standartlari> (14.02.2024).

³⁶⁶ Şekilde gösterilen yönetsel düzenlemeler arasındaki ilişki; uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarına uygun olarak belirlenen devlet muhasebesi standartlarının şekilde yer alan yönetmeliklere yol gösterici genel ve soyut nitelikte kurallar içermesi, bu standartlara uygun olarak çıkarılan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin ise idareler tarafından çıkarılan yönetmeliklerin ortak kurallar çerçevesini çizmesidir.



Şekil 3. Devlet Muhasebesinin Yönetmelik Düzenlemeleri ve Düzenleyici Mercileri

Devlet muhasebesi standartları, DMSK Yönetmeliği'nde belirlenen birtakım niteliklere sahiptir (md. 15). Buna göre, standartlar; güvenilir, anlaşılabilir, tutarlı, ilgililerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayan, ilgili olduğu konunun özünü açıklayan, alternatif uygulamaları boşluk bırakmadan en aza indiren, sorunları çözmeye yönelik nitelikte ve uluslararası gelişmelere uygun olmalı ve bunların sürekli gözden geçirme yoluyla değişmelere ve gelişmelere uyumluluğu sağlanmalıdır.³⁶⁷ Standartların bu nitelikleri,

³⁶⁷ Selimoğlu ve Yazıcı, devlet muhasebesinin güncelliğinin korunmasında ve uluslararası muhasebe düzeni ile uyumunda, IPSAS'ların devlet muhasebesi standartlarına çevrilmesine devam edilmesi gereğine dikkat çeker. Bunun yanı sıra, özellikle küresel ölçekte kendini gösteren doğa sorunlarına yönelik olarak gündeme gelen ve yönetim ve muhasebe uygulamalarında doğanın da dikkate alınmasını savunan yeni muhasebe uygulamalarının ve yaklaşımlarının faydalı olacağını kabulü halinde, bunların devlet muhasebesinde uygulanması için çaba gösterilmesi gerektiğini savunur. Seval Kardeş Selimoğlu ve Resül Yazıcı, *a.g.m.*, s. 40.

devlet muhasebesinin standardizasyon, ayrıntıllık, geniş kapsamlılık, bilgi sistemi ve yönetim danışmanlığı özelliklerinin uygulamaya geçirilmesinde önem taşır. Zira, kayıt ve raporlama işlerinde ve ayrıntılı muhasebe kurallarında standart bir çerçevenin belirlenmesi, muhasebenin tüm kamusal faaliyetleri ve idareleri kapsamı, idarelerin kapsamlı ve güvenilir mali bilgisinin üretimi ve idarelerde var olan durumunun belirlenmesine ve gerekli geliştirmelerin yapılmasına katkı sağlanması, öncelikle, belirlenen standartlar aracılığıyla olmaktadır.

DMSK Yönetmeliği'nde (md. 9), DMSK'nın, standart belirlemenin dışında da birtakım görevleri bulunmaktadır. Bunlar arasında, *“kamu idarelerinde muhasebe bilincinin oluşturulmasını sağlamak üzere, toplantı, konferans, sempozyum ve seminerler düzenlemek, yayınlar hazırlamak”* ve *“standartları uygulayacak olan kamu idarelerini bilgilendirmek ve yönlendirmek amacıyla düzenleyici işlemleri hazırlamak”* görevleri dikkat çekicidir. Dolayısıyla, DMSK'nın devlet muhasebesi bilincinin oluşturulması ve kamu idarelerinin muhasebe uygulamalarının yönlendirilmesi konusunda genel bir yetkisi olduğu söylenebilir.³⁶⁸

DMSK'nın üye yapısı ve üyelerinde aranan nitelikler, onun devlet muhasebesinin yönetimindeki yerine ilişkin birtakım değerlendirmeler yapılmasına imkan vermektedir. DMSK'nın 9 üyeden oluşması ve bunlardan 4'ünün Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan, diğerlerinin ise Sayıştay, Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, İçişleri Bakanlığı, Yükseköğretim Kurulu ve Sosyal Güvenlik Kurumundan seçilmesi öngörülmüştür (DMSK Yönetmeliği, md. 6). Böylelikle, genel yönetim kapsamındaki idarelerin tümünün temsil edilmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır. Bunlardan Hazine ve

³⁶⁸ DMSK'nın 2023 yılında yayınlanan faaliyet raporuna göre, standart belirleme dışında başka bir faaliyette bulunulmadığı anlaşılmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu, *2022 Yıllık Rapor*, Mart 2023, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2023/03/DMSK-2022-yillik-raporu.pdf> (18.10.2023). Kamu idarelerinde devlet muhasebesi bilincinin oluşturulmasına ilişkin bir görevin başka bir yönetsel birim için tanımlanmamış olduğuna da dikkat çekilmelidir.

Maliye Bakanlığı, devlet muhasebesine ilişkin kuralların konulmasında, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinde ve devlet muhasebesinin denetiminde merkezi konumda yer almaktadır.³⁶⁹ Sayıştayın kamu dış denetimi çerçevesinde devlet muhasebesinin denetimini de gerçekleştirmesi, Strateji ve Bütçe Başkanlığının kamu mali yönetiminde - bütçe başta olmak üzere- çeşitli yetkilere sahip olması, İçişleri Bakanlığının mahalli idareler muhasebesinin kurallarını belirlemesi ve denetimini gerçekleştirmesi, DMSK'nın temsil yeteneğini artırmaktadır.³⁷⁰ Özel bütçeli idarelerin önemli bir bölümünü oluşturan yüksek öğretim kurumlarının üstünde bir yönetsel konuma sahip olan Yükseköğretim Kurumu hem bu yönüyle hem de DMSK'ya gönderdiği üyenin akademik unvana sahip olması yönüyle onun temsil ve karar verme yeteneğini olumlu etkilemektedir. DMSK'da üyesi bulunan Sosyal Güvenlik Kurumu da sosyal güvenlik alanını temsil etmiş olmaktadır.³⁷¹

Üyelerinde aranan nitelikler de DMSK'nın üstlendiği işlevi yerine getirebilmesi için gereken yönetim bilgi ve tecrübesinin ve akademik bakış açısının sağlanmasına yöneliktir. Bu doğrultuda, üyelerin yönetim, işletme ve hukuk alanında eğitim görmüş olmaları ve muhasebe ve mali raporlama konularında mesleki veya akademik nitelikte bilgi ve tecrübe sahibi olmaları, idarelerinde muhasebe, raporlama ve mali istatistiklerin oluşturulması alanlarında fiilen uygulama, araştırma, inceleme veya denetim yapmış olmaları koşulu bulunmaktadır (DMSK Yönetmeliği, md. 6).

³⁶⁹ Kurulun sekreteryasının Bakanlığın devlet muhasebesi alanındaki ana hizmet birimi olan MGM tarafından yürütülmesi ve Muhasebat Genel Müdürünün Kurulun doğal üyesi ve başkanı olması da Bakanlığın devlet muhasebesi alanındaki merkezi konumunun bir sonucudur.

³⁷⁰ Kurula mahalli idarelerden doğrudan üye seçilmesi yerine, bunlar adına İçişleri Bakanlığından üye seçilmesi öngörülmüştür. Bu nedenle, devlet muhasebesi standartlarının belirlenmesinde merkeziyetçi bir yaklaşımın benimsendiği söylenmelidir. Ayrıca, DMSK Yönetmeliği'nin yürürlüğe girmesinden daha sonraki bir tarihte belediyelerin muhasebesine ilişkin kural koyma vd. birtakım yetkilerin kendisine verildiği Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, Kurula üye göndermemektedir. Bu durum Kurulun temsil yeteneği bakımından bir eksiklik olarak görülebilir.

³⁷¹ Kurulun üye listesine göre, Sosyal Güvenlik Kurumundan seçilmesi öngörülen üyenin Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığından seçildiği görülmektedir. <https://www.hmb.gov.tr/kurul-uyeleri> (02.02.2024).

Devlet muhasebesi standartlarının genel müdürlük veya başkanlık gibi yapılar eliyle ya da yasama faaliyetleri çerçevesinde TBMM tarafından kanunla belirlenmesi yerine, farklı kamu idarelerinden seçilen ve belirli niteliklere sahip üyelerden oluşan bir *kurul* eliyle belirlenmesinin birtakım gerekçelerinden söz edilebilir.

Türk kamu yönetiminde sayı ve işlevleri giderek artan kurul tipi yapıların³⁷² birtakım varlık gerekçeleri bulunmaktadır. Ergun’a göre bu gerekçeler, grup halinde bir araya gelmiş kişilerin ortak kanaatinden faydalanmak, bu kişiler ve temsil ettikleri kurumlar arasında koordinasyonu ve iş birliğini gerçekleştirmek ve kurul üyelerinin kurulun görev alanına ilişkin olarak uzmanlaşmalarını ve daha da yetkin hale gelmelerini sağlayan bir tür eğitimden geçmelerini sağlamaktır. Kurullar; makul bir sonuca varılabilmesi için çeşitli bilgilere ihtiyaç duyulduğu, güvenilir bir kanaat oluşturulması için belirli nitelikleri taşıyan kişilerin görüşlerine ihtiyaç duyulacak kadar önemli bir karar verme sürecinin söz konusu olduğu, verilecek kararlarda isabet sağlanması için bunların muhtemel sonuçlarının iyice anlaşılması gerektiği ve birden çok birimin faaliyetlerinin koordine edilmesi için sıklıkla gözden geçirmeye ihtiyaç duyulduğu durumlarda faydalıdır.³⁷³ Sezen de “... *birden fazla kuruluşu ilgilendiren konularda karar almak, öneri getirmek veya görüş bildirmek üzere oluşturulan kurulların bileşimleri de işlevlerine koşut biçimde ilgili kuruluş temsilcilerini içerecek bir yapıda oluşturulmaktadır*” diyerek kurulların birden çok kamu idaresini ilgilendiren konularda bu idareler arasındaki iletişimi ve uyumu sağlamanın bir yolu olduğunu vurgular.³⁷⁴

³⁷² “1980 sonrasında ise kurulların, merkezi yönetim içindeki yerini ve eski işlevlerini korumakla birlikte, sayılarındaki artış ve edindikleri yeni işlevlerle ortaya çıkan değişme dikkat çekicidir. Kurulların 1980’li yıllarda gösterdiği ivme, 1990’lı yıllarda da devam etmiş ve 2000’li yıllara gelindiğinde neredeyse kurulsuz bir örgütlenme düşünülemez hale gelmiştir.” Seriy Sezen, *Türk Kamu Yönetiminde Kurullar: Geleneksel Yapılanmadan Kopuş*, Ankara, TODAİE, 2003, s. 30. Kurul tipi yapılar, Cumhuriyet dönemi boyunca yönetime yardımcı bir işlev üstlenmiştir. Koray Karasu, *a.g.e.*, 2004, s. 253.

³⁷³ Turgay Ergun, *Kamu Yönetimi / Kuram Siyasa Uygulama*, Ankara, TODAİE, 2015, s. 82-83.

³⁷⁴ Seriy Sezen, *a.g.e.*, s. 22.

Devlet muhasebesi standardı belirleme ve değiştirme konusunda, kurul tipi yapılar ve bu yapılarda alınan kararlar; çalışma esneklikleri ve farklı kurumlar ve uzmanlık alanlarından gelen üyeleri arasında oluşturduğu tartışma ortamı ve hızlı karar alma imkanı sayesinde, çıkarılması görece ve değiştirilmesi belirli süreçlere tabi olan ve uzun zaman alabilen kanun yerine, devlet muhasebesinin yönetiminde daha avantajlı bir yöntem olarak değerlendirilebilir.

Kurul tipi yapıların işlevi, *örgüt çevresi*³⁷⁵ kavramı çerçevesinde ele alınabilir. Ulusal düzeyde devlet muhasebesi standartlarını belirleyen bir örgütün çevresi, kamu idarelerini, bu idarelerde uygulanan devlet muhasebesini, ulusal ve uluslararası mali kuruluşları (devlet muhasebesi alanında faaliyet gösteren IPSASB gibi), bunların yanı sıra, kamu yönetimine ve devlet muhasebesine ilişkin çeşitli faaliyetleri ve gelişmeleri içerir. Sözü edilen çevre öğelerinin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve bunlar ile uyumlu olacak bir hareket tarzının benimsenmesinde kurul tipi bir yapının fayda sağlayabileceği söylenebilir. Zira, tüm bu belirleme, değerlendirme ve bunlara karşılık olacak bir hareket tarzının benimsenmesi işi, çeşitli niteliklere sahip insanların bir araya gelip tartışmalarıyla daha başarılı bir şekilde yapılabilir. Daft'ın da ifade ettiği gibi, kurullar, çalışmalarında çok sayıda farklı düşünce dikkate alındığından, genellikle daha iyi kararlar verir. Bunun yanı sıra, karmaşık ve belirsiz bir durumun varlığında kararlar ne kadar çok kişiyle verilirse sonuç da o kadar iyi olacaktır.³⁷⁶

³⁷⁵ Örgüt çevresi, bir örgütün yapısal sınırları dışında kalmakla birlikte onu etkileyen durumları ve değişkenleri ifade eder; siyasi etkiler, hukuki düzenlemeler, iklim değişiklikleri ve rekabet koşulları gibi.

³⁷⁶ Richard L. Daft, *a.g.e.*, s. 325. Devlet muhasebesi standartlarının belirlenmesinde, ulusal düzeyde birçok ülkede ve uluslararası düzeyde genellikle kurul tipi yapıların tercih edildiği görülmektedir. Uluslararası düzeyde, IPSASB, kamu sektörü muhasebe standartlarını belirlemektedir. Ulusal düzeyde bakıldığında, standartlar; ABD'de, federal devlet için Mali Muhasebe Standartları Kurulu (*Financial Accounting Standards Board, FASB*), federe devletler (eyaletler) ve yerel idareler için Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu (*Governmental Accounting Standards Board, GASB*), Kanada'da, Kamu Sektörü Muhasebesi Kurulu (*Public Sector Accounting Board, PSAB*), Yeni Zelanda'da, özel muhasebe ve devlet muhasebesi alanında ortak olarak, Muhasebe Standartları Kurulu (*Accounting Standards Board, NZASB*), Fransa'da, Kamu Hesapları Standardizasyon Konseyi (*Conseil de Normalisation des Comptes Publics, CNOCP*), İspanya'da, Maliye Bakanlığının bir birimi olan Devlet Kontrolörlük Ofisi (*Intervención General de la Administración del Estado, IGAE*) ve İsveç'te, merkezi yönetim için Maliye Bakanlığının bir birimi olan

B. Muhasebe Kurallarının Konulması: Kamu İdarelerinde Ulusal Düzeyde

Muhasebe Birliğinin Sağlanması

Bu başlık altında, muhasebe kurallarının yer aldığı başlıca yönetsel düzenlemeler ve bu düzenlemeleri yapan aktörler, 1050 ve 5018 sayılı Kanun dönemleri itibarıyla ele alınacaktır.

Devlet muhasebesinin kuralları, standartlara uygun olarak, başta muhasebe yönetmelikleri olmak üzere çeşitli yönetsel düzenlemelerle konulur. Bu kuralların muhasebe standartlarından farkı, standartların daha genel/soyut nitelikte olmasına karşılık, idarenin türüne ve muhasebeye konu olayın özellikleri çerçevesinde daha özel/somut nitelikte olmasıdır. Bir başka anlatımla, muhasebe kuralları, standartlar ile aynı konuları düzenlemekle birlikte, onlara göre daha ayrıntılı ve uygulamaya dönüktür.

Devlet muhasebesinin kurallarının konulmasına ilişkin olarak 1050 ile 5018 sayılı Kanun dönemleri arasındaki önemli farklardan biri, kamu kesiminde muhasebe birliğinin ne ölçüde sağlanabildiği ile ilgilidir. 1050 sayılı Kanun döneminde, tüm kamu idarelerini kapsayan ortak bir kural çerçevesi oluşturulamadığından, idareler, kendi muhasebe düzenlerini uygulamıştır. Dönem içerisinde, belirli idareler temelinde (genel ve katma bütçeli idareler gibi) belirli ölçülerde muhasebe birliği sağlanmış olmakla birlikte, bu birlik, kamu kesiminin bütününe kapsayacak bir ölçeğe ulaşmamıştır. 5018 sayılı Kanun

Ulusal Mali Yönetim İdaresi (*National Financial Management Authority, SNFMA*), mahalli idareler için Belediye Muhasebe Konseyi (*Council for Municipal Accounting, SCMA*) tarafından belirlenmektedir. Örneğin, SCMA, İsveç merkezi yönetimi ve İsveç Yerel Yönetimler Birliği tarafından yönetilir ve faaliyetlerinde kar amacı gütmaz. Konsey, İsveç'in özel muhasebe standartlarını belirleyen İsveç Muhasebe Standartları Kurulundan (*Swedish Accounting Standards Board, SASB*) ve SFNMA'dan gelen üyelerden oluşur. Konseyin planlama biriminde, belediyelerden, ilçe meclislerinden ve akademik camiadan gelen temsilcilerin yanı sıra, muhasebe denetim mesleği mensupları da yer alır. Dolayısıyla, Konseyin hem üye gönderen idareler hem de üyelerin nitelikleri bakımından kapsayıcı bir nitelikte olmasının hedeflendiği anlaşılmaktadır. Birleşik Krallık'ta ise standartlar, muhasebe politikaları kapsamında, genel olarak, Hazine (*Treasury*) tarafından belirlenmektedir. Bu konuda, Hazineye, kendi birimi olan ve görev ve sorumlulukları merkezi yönetim, mahalli idareler ve sağlık hizmetlerini içeren Mali Raporlama Danışmanlık Kurulu (*Financial Reporting Advisory Board, FRAB*) danışmanlık sağlamaktadır. Isabel Brusca vd., *Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization*, England, Palgrave Macmillan, 2015.

dönemine gelindiğinde genel yönetim kapsamındaki tüm idareler ortak bir kural çerçevesine tabi tutularak muhasebe birliği tam olarak sağlanmıştır.

1. 1050 Sayılı Kanun Döneminde

1050 sayılı Kanun döneminin devlet muhasebesi anlayışının ve buna bağlı olarak muhasebe kurallarının kökeni, Cumhuriyet öncesine uzanır. 2. Meşrutiyet'ten sonra, kamu mali yönetiminde, özellikle de bütçe alanında çeşitli düzenleme ve düzeltmeler yapılarak bir sistem kurulmaya çalışılmıştır. Bunun için, Fransa'dan getirilen maliyecilerden faydalanılmış ve bu ülkeye maliye alanında eğitim almak üzere maliye müfettişi adayları gönderilmiştir. Cumhuriyet'in ilanından sonra, 1927'de, kamu mali yönetiminin bütünüyle düzenlenmesi için çıkarılan 1050 sayılı Kanun'un hazırlık sürecinde Fransa ve Belçika'daki ilgili düzenlemeler örnek alınmıştır.³⁷⁷ Kanun'un yürürlüğe girmesinden sonra, devlet muhasebesi, yönetsel düzeyde, bir talimatnameye³⁷⁸ göre yürütülmeye başlamıştır.³⁷⁹

a. İdareler Bazında Muhasebe Kurallarının Konulması

Genel bütçeli idarelerin muhasebesinin 1928'de çıkarılan talimatnameye göre yürütülmesi, 1948'e kadar sürmüştür. Bu yılda, genel bütçeli idarelerin muhasebesini düzenlemek üzere Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ve Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği yürürlüğe konulmuştur. Kendinden önceki çeşitli muhasebe düzenlemelerini kaldıran ve muhasebede belirli bir kural çerçevesi oluşturan Genel Yönetmelik'in önemli bir özelliği, Tarhan'ın dile getirdiği gibi, 1953'te yapılan

³⁷⁷ S. Nihat, *Devlet Muhasebesi Usulü*, İstanbul, Arkadaş Matbaası, 1935, s. 7 vd. Feyzioğlu, 1050 sayılı Kanun'un, temel olarak Fransa, kısmen de Belçika ve İtalya'daki ilgili düzenlemeler örnek alınarak hazırlandığını ve 19. yy. klasik/liberal ekonomi ve maliye anlayışını yansıttığını söyler. Bedi N. Feyzioğlu, "Muhasebe Umumiye Kanunu Tasarısı Üzerinde Düşünceler", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı: 10, 1964, s. 163.

³⁷⁸ Hazine'nin Usul-i Hesabiyesine Dair Talimatname-i Umumi, 1928.

³⁷⁹ Görece basit bir hesap sisteminin ve işleyişinin getirildiği Talimatname'de, çift taraflı kayıt sistemi yerine, *tasnif yevmiyesi* denilen ve işlemlerin çapraz kontrolünde görece zayıf kalan bir muhasebe yöntemi benimsenmiştir. Gülay Coşkun, *a.g.e.*, s. 218.

değişikliklerle Türkiye’de devlet muhasebesinde tahakkuk esaslı düzene geçişin başlangıcını temsil etmesidir. Zira, bu yıla kadar bütçe nakit hareketlerine bağlı olarak yürütülen devlet muhasebesi, devlet alacak ve borçlarını da kapsayacak şekilde genişletilmiş, böylelikle, bütçe muhasebesi ile kamu varlık ve yükümlülüklerinin muhasebesi arasında bir ilişki kurulmuştur.³⁸⁰ Dolayısıyla, bu yıldan itibaren, devlet muhasebesinde nakit esasından tahakkuk esasına geçiş süreci başlamıştır.³⁸¹ Sözü edilen iki yönetmelik, daha önce bütçe işlemlerine odaklı olarak yürütülen muhasebede, kamu varlıklarına ilişkin bütçe dışı bazı hesapların tutulmasına imkan sağlamış ve yıllar içinde yapılan çeşitli düzenlemelerle bu sistem sürdürülmeye çalışılmıştır. Yine de 1990’a gelindiğinde, henüz bütçe işlemleri ile kamu varlıkları arasında güçlü bir ilişki kurulamamıştır.³⁸² 1990’da bunların yerine çıkarılan Devlet Muhasebesi Yönetmeliği,³⁸³ -özel mevzuat hükümleri saklı kalmak kaydıyla- katma bütçeli idarelerin muhasebesini de kapsamına almıştır. Dolayısıyla, yeni Yönetmelik (1990), kamuda muhasebe birliğinin sağlanması bakımından önemli bir adım olmuştur.³⁸⁴ Bu yıla kadar, katma bütçeli idarelerde muhasebe birliği bulunmamaktaydı. Bunların bir bölümü, özel kanun hükümleriyle 1050 sayılı Kanun’un dışında tutulmuş ve kendilerine özgü -ancak genel bütçe muhasebesi ile belirli ölçülerde benzer- bir muhasebe düzeni uygulanmıştır. 1050 sayılı Kanun döneminde devlet muhasebesinin temel yönetsel düzenlemeleri olarak kabul

³⁸⁰ Tayfur Tarhan, “Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Muzaaf Usul”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı: 8, 1962, s. 55.

³⁸¹ Hikmet Sağcı, *Devlet Muhasebe Sistemimizde Yapılan Reform*, Ankara, Başvekalet Devlet Matbaası, 1953, s. 6. Bu geçiş süreci, daha önce de değinildiği gibi, 2000’lerde tamamlanmıştır.

³⁸² Murat Serçemeli, *a.g.e.*, s. 8.

³⁸³ RG: 14.01.1990, 20402 Mük.

³⁸⁴ Genel ve katma bütçeli idarelerin örgütlenme, bütçe büyüklüğü ve dolayısıyla faaliyet hacmi bakımından kamu kesiminin büyük bir bölümünü oluşturmalarından dolayı, söz konusu Yönetmelik’in yürürlüğe girdiği 1990, muhasebe birliğinin sağlanması sürecinde önemli bir dönüm noktası olarak kabul edilebilir. Özel muhasebe alanında muhasebe birliğinin (tekdüzen), genel olarak, 1990’larda sağlanmış olduğu da hatırlanmalıdır. Buna karşılık, Yakupçebioğlu, genel ve katma bütçeli idareleri kapsayan Yönetmelik’in yeni bir nitelik taşımadığını, daha çok, niceliğe ilişkin birtakım değişiklikler getirdiğini söyler. Başka bir deyişle, Yönetmelik, var olan muhasebe düzenine yeni öğeler katmaktan çok, onu sadeleştirmiştir. Necdet Sıtkı Yakupçebioğlu, *a.g.m.*, s. 185.

edilebilecek tüm bu düzenlemeler, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmış ve Bakanlar Kurulu tarafından yürürlüğe konulmuştur.

1050 sayılı Kanun döneminde, mahalli idarelerin (belediye, il özel idaresi ve köyler) muhasebe kuralları, merkezi yönetim (İçişleri Bakanlığı ve Bakanlar Kurulu) tarafından konulmuştur. 1050 sayılı Kanun’da, özel bütçeli idarelerin (belediye ve il özel idaresi) muhasebe işlemlerinin tüzükle düzenleneceği hükmü yer almaktaydı (md. 129). Bu doğrultuda, 1931’de, Bakanlar Kurulu tarafından Belediye Muhasebe Usulü Tüzüğü³⁸⁵ ve buna uygun olarak, İçişleri Bakanlığı tarafından Belediyelerin Bütçe ve Muhasebe Usulü Talimatnamesi ve Belediye İdarelerinde Tutulacak Defatir Talimatnamesi çıkarılmıştır. Dolayısıyla, belediyelerde uygulanan devlet muhasebesinin çerçevesini Bakanlar Kurulu, ayrıntılı kurallarını ise İçişleri Bakanlığı belirlemiştir. 1990’a kadar yürürlükte kalan Tüzük, yerini, belediyelerde uygulanmak üzere çıkarılan Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Tüzüğü’ne³⁸⁶ bırakmıştır. Buna uygun olarak da aynı yıl, İçişleri Bakanlığı tarafından Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği³⁸⁷ çıkarılmıştır. 1990’daki düzenlemelerin özelliği, kurulan muhasebe sisteminin, Oluklulu’nun belirttiği üzere, genel ve katma bütçeli idarelerde uygulanan devlet muhasebesine ve program bütçe sistemine uygun olarak kurulmasıdır.³⁸⁸ Bu Yönetmelik, yerini, 1994’te aynı adla çıkarılan ve 2006’ya kadar yürürlükte kalan başka bir yönetmeliğe bırakmıştır. Sonuç olarak, 1990’dan itibaren, belediye muhasebesinin, genel ve katma bütçeli idareler muhasebesine yakınsadığı, böylelikle, kamuda muhasebe birliğinin sağlanması konusunda önemli bir adım atıldığı söylenebilir.

³⁸⁵ BKK: 11.03.1931, 10750.

³⁸⁶ RG: 24.09.1990, 20645.

³⁸⁷ RG: 02.05.1990, 20506 Mük.

³⁸⁸ Yılmaz Oluklulu, “Belediyelerde Uygulanan Muhasebe Sistemleri”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 6, 1991, s. 17. Yönetmelik, hüküm bulunmayan hallerde Devlet Muhasebesi Yönetmeliği hükümlerinin uygulanacağı hükmünü de içermekteydi.

1050 sayılı Kanun döneminde, il özel idarelerin muhasebesi de belediyelerdekine benzer şekilde düzenlenmiştir. Bu alandaki ilk düzenlemeler, 1927’de İçişleri Bakanlığı tarafından çıkarılan İdarei Hususiyei Vilâyet Usulü Muhasebe Talimatnamesi³⁸⁹ ve Vilayet Muhasebei Hususiyelerinde Tutulacak Kuyut ve Defatir Hesabiye Hakkında Tarifname’dir. Bunlar 1995’e kadar yürürlükte kaldıktan sonra, yerlerine, aynı bakanlık tarafından 2006’ya kadar yürürlükte kalacak olan İl Özel İdaresi Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği³⁹⁰ çıkarılmıştır. Hüküm bulunmayan hallerde Devlet Muhasebesi Yönetmeliği hükümlerinin uygulanacağını emreden bu Yönetmelik de 1990’larda muhasebe birliğinin sağlanması sürecinin bir parçası olmuştur.

1050 sayılı Kanun döneminde, köylerin bütçe ve muhasebe işleri, 1942’de İçişleri Bakanlığı tarafından çıkarılan Köy İdareleri Hesap Talimatnamesi’yle³⁹¹ düzenlenmiştir. Köylerin, yönetsel yapı ve faaliyet türleri ve hacmi bakımından diğer kamu idarelerinden farklı olması, bunların muhasebelerinin muhasebe birliği dışında olarak kendine özgü bir şekilde ele alınmasına gerekçe olmaktadır.

Sonuç olarak, 1050 sayılı Kanun döneminde devlet muhasebesinin kuralları, merkezi yönetim (Bakanlar Kurulu, Maliye Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığı) tarafından konulmuştur. Bu dönemde, kamu idarelerinde uygulanan muhasebe düzenleri arasında, birtakım benzerlikler olmakla birlikte güçlü bir bağlantı kurulamamış, 1050 sayılı Kanun’da tanımlanan üç bütçe türü dışındaki birçok idarede ve yönetsel yapıda (sosyal güvenlik kurumları ve fonlar gibi) kendine özgü muhasebe düzenleri uygulanmıştır. Dolayısıyla da kamuda bir muhasebe birliği sağlanmamıştır. Bu durum, üretilen mali bilginin karşılaştırılabilir ve birleştirilebilir olmasını zorlaştırmış, bunun yanı sıra, muhasebe hizmetleri bütçe nakit hareketlerine odaklı bir şekilde yürütüldüğünden, kamu

³⁸⁹ RG: 11.01.1927, 546.

³⁹⁰ RG: 01.10.1995, 22421 Mük.

³⁹¹ RG: 21.01.1942, 5012.

varlık ve yükümlölüklerine ve kamu idarelerinin performansına ilişkin kapsamlı ve düzenli mali bilgi üretilememiştir. Bu da dönemin devlet muhasebesinin kamu yönetimine katkısını idarelerin bütçe kurallarına uygun olarak faaliyet gösterip göstermediğinin (hukuka uygunluğun) kontrolü ile sınırlamış, çağdaş kamu yönetimi anlayışının gerektirdiği, kapsamlı ve ayrıntılı mali bilgiler üzerinden mali saydamlığa, hesap verebilirliğe ve performans değerlendirmesine katkı sağlayan bir muhasebe düzeni kurulamamıştır.

b. 1050 Sayılı Kanun Döneminin Sonuna Doğru Meydana Gelen ve Muhasebe Birliğinin Sağlanması Hazırlayan Gelişmeler

1050 sayılı Kanun döneminde, genel olarak, standart, kapsamlı ve ayrıntılı mali bilgi üreten bir devlet muhasebesi düzeni kurulamamakla birlikte, 1990’lardan itibaren, devlet muhasebesinin bu niteliklere kavuşmasını sağlayacak sürecin ilk adımları atılmıştır. Kamusal faaliyetler, varlıklar ve yükümlölüklerin kapsamlı ve ayrıntılı mali bilgisinin üretimi, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinde bilişim sistemlerinin kullanımı ve devlet muhasebesinin uluslararası devlet muhasebesi düzeni ile uyumunun sağlanmasına ilişkin çabalar bu dönemde ivme kazanmıştır.

1995’te DB ile imzalanan kredi anlaşması, devlet muhasebesindeki gelişmelerin önemli bir dönüm noktası olmuş,³⁹² bu anlaşma çerçevesinde gerçekleştirilen çalışmalar

³⁹² Söz konusu kredi anlaşması, DB ile 11.10.1995’te Kamu Mali Yönetimi Projesi’ni desteklemek üzere yapılmıştır. 1995-2002 dönemini kapsayan Projede, devlet muhasebesini ilgilendiren hususlar olarak, “ekonomik analiz için daha uygun bir bütçe kod yapısına” geçilmesi, “bütçeleme ve muhasebe işlevlerinin, ödeme süreçlerinin ve hazine yönetiminin modernize edilmesi”, “bilgi sistemlerini ve çalışanlarının beceri seviyelerini yükselterek, sistemleri işlevsel temelde yeniden kurarak ve bütçe muhasebesi ve ücret yönetimi için bütünsel bir mali yönetim sistemi oluşturarak çekirdek (temel) kuruluşların harcama yönetimi sorumluluklarını yerine getirme yeteneklerinin artırılması”ndan ve bu doğrultuda “kamu maliyesi üzerinde etkin ve verimli kontrolü engelleyen karmaşık ve zamanın gerisinde kalmış bütçe muhasebe prosedürlerinin modernize edilmesi” hedefinden söz edilebilir. Projenin yeniden yapılandırılması sonrasında, 1998’den itibaren, devlet muhasebesini ilgilendiren hususlar arasında, “Devlet Mali İstatistikleri (GFS) ile uyumlu yeni bir bütçe sınıflandırma yapısının tamamlanarak uygulanması”, “Maliye Bakanlığına zamanında ve doğru bilgi sağlayacak bir mali raporlama sisteminin tasarımı”, “pilot yerlerde bu faaliyetleri ve bunların uygulanmalarını destekleyecek bilgi sistemlerinin tasarımı”ndan ve bu doğrultuda “Devlet Mali İstatistikleri (GFS) ile uyumlu yeni bütçe sınıflandırma yapısı ve hesap planının uygulanması ve otomasyona dayalı sistemlerin kullanılması suretiyle bütçe hazırlama ve uygulama süreçlerinin güçlendirilmesi” hedefinden söz edilebilir. Ahmet Barbak, a.g.m., s. 11.

doğrultusunda 2000'lerin başında, genel bütçeli idarelerin muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinde Maliye Bakanlığının muhasebe bilişim sistemi olan say2000i kullanılmaya başlamıştır. Sürecin devamında, 5018 sayılı Kanun'la birlikte, kamu idarelerinin tamamını ortak muhasebe kuralları çerçevesinde kavrayan, mali saydamlık ve hesap verebilirliğin gerçekleştirilmesine katkı sağlaması hedeflenen ve uluslararası muhasebe düzeni ile uyumlu olan tahakkuk esaslı bir muhasebe düzenine geçilmiştir.³⁹³

Devlet muhasebesinde 1990'larda başlayan dönüşüm, daha geniş ölçekte, uluslararası niteliği bulunan kamu yönetimi reformlarının bir parçası olarak ele alınabilir.³⁹⁴ 1980'lerden itibaren, birçok ülkede, Yeni Kamu İşletmeciliğinin etkili olduğu kamu yönetimi reformları gerçekleştirilmiştir. Bunun yanı sıra, Denhardt, Denhardt ve Blanc'ın ifadesiyle, ekonomi ve teknoloji alandaki gelişmeler de kamu yönetiminin, onu ulusal düzeyde ve ulus-devlet çerçevesinde tanımlayan klasik görüşleri aşarak, ulusal düzeyin ötesine geçmesine yol açmış, kamu yönetiminin uluslararası boyutları, her zamankinden daha önemli hale gelmiştir.³⁹⁵ Bu dönemde ulusal devlet muhasebesi düzenlerinin uluslararası ölçekte ortak bir çerçevede birbirlerine yakınsaması söz konusu olmuş,³⁹⁶ bu kapsamda, Türkiye'de gerçekleştirilen reformlar ve uluslararası

³⁹³ Devlet muhasebesinde 5018 sayılı Kanun'la birlikte gerçekleştirilen yeniliklerin gerekçeleri, 1050 sayılı Kanun döneminin eksikleri üzerinden şöyle sıralanabilir: (1) Muhasebenin kapsamının dar olması ve kamuda muhasebe birliğinin bulunmaması, (2) muhasebenin konusunun ve çerçevesinin daha çok bütçe nakit hareketlerine odaklı olması; kamu varlık ve yükümlülüklerinin önemli ölçüde kapsam dışında kalması, (3) kullanılan muhasebe hesaplarının ayrıntılı mali bilgi üretimine elverişli olmaması, (4) muhasebenin, plan, bütçe ve kesin hesap süreçlerini etkin bir şekilde desteklememesi, (6) muhasebenin ürettiği bilginin mali tablolara dönüştürülmeye ve idareler ve dönemler itibarıyla karşılaştırmaya elverişli olmaması, (7) uluslararası standartlara uygun olmayan muhasebe düzeninin, ülkenin uluslararası ekonomi ile uyumunu sağlayacak ve ülkenin mali durumunu diğer ülkelerinki ile karşılaştırabilecek nitelikte mali bilgi üretememesi. Erkan Karaarslan, *a.g.e.*, s. 82. Tüm bu eksikliklerin giderilmesinin hedeflendiği 5018 sayılı Kanun'da, muhasebe sisteminin, "*karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve mali raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde*" kurulup yürütüleceği hükme (md. 49) bağlanmıştır.

³⁹⁴ Bu dönüşümün, benzer dönemdeki kamu yönetimi reformlarının bir parçası olarak, ülkenin iç dinamiklerinden çok dış dinamiklerle gerçekleştiği söylenebilir. Övgün'ün dile getirdiği üzere, söz konusu dönemdeki kamu yönetimi reformları, uluslararası kurumlardan "politika transferi" yoluyla gerçekleştirilmiştir. Barış Övgün, *a.g.e.*, 2022, s. 19.

³⁹⁵ Robert B. Denhardt, Janet V. Denhardt ve Tara A. Blanc, *a.g.e.*, s. 9.

³⁹⁶ Uluslararası nitelikte yeni bir çerçeveye kavuşan devlet muhasebesinde, Rossi vd.'nin ifadesiyle, Yeni Kamu Mali İşletmeciliği (*New Public Financial Management*) yaklaşımı [Yeni Kamu İşletmeciliğinin mali

düzeydeki gelişmelerin kamu yönetimi üzerindeki birtakım etkileri, devlet muhasebesi alanını, etkileri bugüne kadar ulaşacak şekilde dönüştürmüştür.

Türkiye’de devlet muhasebesinin 1990’lardan itibaren içine girdiği dönüşümün uluslararası boyutunda, uluslararası kuruluşların beklentileri etkili olmuştur. Övgün’ün belirttiği üzere, DB, IMF ve OECD, kamu yönetiminde daha çok ekonomik nitelikli reformlara ağırlık verirken, AB, kamu yönetiminde daha geniş çapta yapısal ve işlevsel bir dönüşüme önem vermiştir.³⁹⁷ Sözü edilen kuruluşların; uluslararası siyasi, ekonomik ve mali düzenin ihtiyaçlarını karşılayabilecek nitelikte mali bilgi üretemeyen devlet muhasebesinin, kamusal faaliyetler, varlıklar ve yükümlülüklerin mali bilgisini kapsamlı, ayrıntılı ve uluslararası standartlara uygun bir şekilde üretmesi gerektiği yönündeki beklentileri, devlet muhasebesindeki dönüşümün önemli gerekçelerinden biri olmuştur.³⁹⁸

2. 5018 Sayılı Kanun Döneminde

Kamu yönetimi reformlarının mali alandaki önemli sonuçlarından biri olan 5018 sayılı Kanun’la birlikte, devlet muhasebesi kuralları, kamu idarelerinin tümünü kapsayacak şekilde ortak bir çatı altında ve uluslararası muhasebe düzeni ile uyumlu tahakkuk esaslı düzen çerçevesinde konulmaya başlamıştır.

yönetim alanındaki ifadesi olarak ele alınabilir] tarafından desteklenen modernizasyon çabalarına dayalı olarak, tahakkuk esaslı muhasebe düzeninin uygulanması ve özel muhasebe düzeni ile bir benzeşme söz konusu olmuştur. Francesca M. Rossi vd., *a.g.m.*, s. 189.

³⁹⁷ Barış Övgün, *a.g.e.*, 2022, s. 11-12.

³⁹⁸ Muhasebe faaliyeti, uluslararası işletmeler ve siyasi ve ekonomik kuruluşlar üzerinden gerçekleşen uluslararası ticari ve mali ilişkilerden ve gelişmelerden etkilenen *açık sistem* niteliğindedir. Lee H. Radebaugh ve Sidney J. Gray, *International Accounting and Multinational Enterprises*, USA, John Wiley & Sons Inc., 2002, s. 22’den aktaran, Cemal Elitaş, Feyyaz Yıldız ve Mustafa Üç, *a.g.m.* (“*Muhasebe Biliminin...*”), s. 12. Türk devlet muhasebesi de bu yönüyle, uluslararası ilişkilerin ve gelişmelerin etkili olduğu bir dönüşüm yaşamıştır. Köse’nin ifadesiyle, bu dönemde, muhasebe standartlarının küresel düzeyde belirlenmesi; faaliyetlerini ekonomik ve mali bakımdan küreselleşen yeni dünya düzeninde ve uluslararası ölçekte gerçekleştiren büyük işletmelerin ve siyasi ve ekonomik birlik ve kuruluşların ihtiyaçları nedeniyle bir zorunluluk olarak kabul edilmekteydi. H. Ömer Köse, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, Ankara, Sayıştay Başkanlığı, 2007, s. 271.

a. İdareler Bazında Kuralların Konulması

Devlet muhasebesinin kurallarında bir hiyerarşi bulunur (**Şekil 4**). Hiyerarşinin en üstünde, devlet muhasebesi standartlarına uygun olarak devlet muhasebesi kurallarının çerçevesini çizen Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği vardır. Bu Yönetmelik'in altında, ona uygun olarak ve bütçe türlerine göre ayrı ayrı çıkarılan muhasebe yönetmelikleri (doğrudan muhasebe tekniğine ve hesapların işleyişine ilişkin kuralları içerir) ve muhasebeyi ilgilendiren diğer yönetmelikler bulunur. Bu düzeydeki düzenlemeler kuralların ortak bir çerçevede idareler bakımından farklılaştırılmasını ve konular bakımından somutlaştırılmasını sağlar.³⁹⁹ Bunların altında da özellikli konuları düzenlemeye yönelik tebliğ, genelge ve genel yazı gibi düzenlemeler yer alır. Devlet muhasebesi standartları aracılığıyla uluslararası devlet muhasebesi düzeni ile bağlantılı olan bu kurallar hiyerarşisi, genel yönetimin mali bilgisinin uluslararası sınıflandırmalara uygun, kapsamlı ve karşılaştırılabilir bir şekilde üretimine dayanak sağlamaktadır.



Şekil 4. Devlet Muhasebesinde Ulusal Düzeyde Yönetmelikler

³⁹⁹ İdareler bakımından farklılaştırma, aşağıda değinileceği gibi, merkezi yönetim, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumları çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Konular bakımından somutlaştırma ise bir örnekle açıklanabilir. Söz gelimi, muhasebe yönetmeliklerinde nasıl muhasebeleştirileceği kurala bağlanan hususlardan biri olan ön ödemelere ilişkin hukuki ve yönetsel hususlar, merkezi yönetim kapsamındaki idareler için Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te (RG: 21.01.2006, 26056) düzenlenmektedir.

Devlet muhasebesinin ortak çerçevesini çizen ve Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebenin temel kavram ve ilkelerini, hesap düzenini ve kurallarını ve mali tablolar ile ilgili genel hükümleri içermektedir.⁴⁰⁰ Böylelikle, “devlet organlarının düzenli ve uyumlu çalışmasını temin” etmekle görevli olan⁴⁰¹ Cumhurbaşkanı, devlet muhasebesi alanında düzen ve uyumu Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği aracılığıyla sağlamaktadır.

Kurallar hiyerarşisinde, Genel Yönetmelik’ten sonra bütçe türlerine göre çıkarılan muhasebe yönetmelikleri ve diğer yönetsel düzenlemeler gelir. Bu düzenlemeler, ayrıntılı muhasebe kurallarını ve diğer mali nitelikli kuralları içerir. Muhasebe yönetmelikleri, merkezi yönetim kapsamındaki idarelerde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından, mahalli idarelerde İçişleri ile Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlıkları tarafından,⁴⁰² sosyal güvenlik kurumlarında ise bu kurumların kendileri tarafından çıkarılır.⁴⁰³

Muhasebe yönetmelikleri; 1) merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 2) mahalli idareler için Mahalli İdareler Bütçe

⁴⁰⁰ “Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince uygulanacak çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerine ilişkin hususlar, Kurul [DMSK] tarafından belirlenen muhasebe ve raporlama standartları çerçevesinde, Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan yönetmelikle düzenlenir” (5018 sayılı Kanun, md. 49).

⁴⁰¹ 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, md. 1, RG: 10.07.2018, 30474 (bundan sonra “1-CBK” olarak ifade edilecektir).

⁴⁰² 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu’nun (RG: 04.03.2005, 25745) 48. maddesinde, “il özel idaresi bütçesi ile muhasebe işlemlerine ilişkin esas ve usuller Maliye Bakanlığının görüşü alınarak İçişleri Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir” hükmüne, 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun (RG: 13.07.2005, 25874) 65. maddesinde, “belediye bütçesi ile muhasebe işlemlerine ilişkin esas ve usuller Maliye Bakanlığının görüşü alınarak Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir” hükmüne yer verilmiştir.

⁴⁰³ “Muhasebe işlemlerine, hesap planlarına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin şekil ve türlerine ilişkin düzenleme, ... [Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’ne] uygun olarak, ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Hazine ve Maliye Bakanlığınca; sosyal güvenlik kurumları için ilgili idarelerce, mahalli idareler için ise İçişleri ile Çevre ve Şehircilik bakanlıklarınca Hazine ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle hazırlanır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin detaylı hesap planlarına ilişkin hususlar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir” (5018 sayılı Kanun, md. 49).

ve Muhasebe Yönetmeliği, 3) Sosyal Güvenlik Kurumu için Sosyal Güvenlik Kurumu Muhasebe Yönetmeliği⁴⁰⁴ ve 4) Türkiye İş Kurumu için Türkiye İş Kurumu Muhasebe Uygulama Yönetmeliği'dir.⁴⁰⁵

Devlet muhasebesini ilgilendiren özel konularda (harcama belgeleri, değerli kağıtlar, muhasebe yetkililiği, muhasebe yetkilisi mutemetliği, ön ödeme gibi) yönetmelik, genelge, genel yazı vd. yönetsel düzenlemeler, genel olarak, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ve bazı alanlarda (harcama belgeleri ve ön ödeme gibi) merkezi yönetim dışında kalan idarelerin kendileri tarafından çıkarılmaktadır. Sonuç olarak, Genel Yönetmelik'in çizdiği çerçeve içinde yer alan tüm bu yönetsel düzenlemeler, devlet muhasebesi kurallarını bütçe türlerine ve özel konulara göre belirli ölçülerde farklılaştırmakta, esnekleştirmekte ve açıklamaktadır.⁴⁰⁶

Tüm bu yönetsel düzenlemeler sayesinde, farklı alanlarda yürütülen kamusal faaliyetlerin ve farklı idarelerin varlık ve yükümlülüklerinin mali bilgisi ortak bir çerçevede birbirleri ile uyumlu ve karşılaştırılabilir olarak üretilmektedir. Devlet muhasebesinin coğrafi ve kurumsal bakımdan geniş kapsamlı olması, bu kapsam içerisinde tek bir kural setinin (düzenlemenin) uygulanması yerine, ortak bir çerçeve içinde farklılaştırılmış ve esnekleştirilmiş kural setlerinin uygulanmasını daha isabetli bir çözüm haline getirmektedir. Bir başka anlatımla, genel yönetimde muhasebe birliği ve kapsamlı ve ayrıntılı mali bilgi üretimi; tüm idarelerde tek bir kural setinin

⁴⁰⁴ RG: 25.06.2021, 31522.

⁴⁰⁵ RG: 23.12.2016, 29927 Mük.

⁴⁰⁶ Örneğin, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde, muhasebe kurallarının yanı sıra, mahalli idarelerin bütçe süreçlerine ilişkin düzenlemeler de yer almaktadır. Yine, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde yer alan ve merkezi yönetim kapsamındaki idareler ile Hazine arasındaki nakit hareketlerini konu edinen 135-Tek Hazine Kurumlar Hesabından Alacaklar Hesabı, mahalli idarelerde bu tür işlemler gerçekleştirilmediğinden, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde yer almamaktadır. Muhasebe yönetmelikleri, aralarında bu gibi farklılıklar olmakla birlikte, ortak bir çerçeve içinde, birbirinin aynı ya da benzeri hükümleri içermektedir.

uygulanmasıyla değil, ortak bir çerçevede idare türlerine göre belirli ölçülerde farklılaştırılan benzer kural setleriyle gerçekleştirilmektedir.

b. Kuralların Konulmasında Merkeziyetçilik

Devlet muhasebesinin kuralları, 1050 sayılı Kanun döneminde olduğu gibi, 5018 sayılı Kanun döneminde de merkezi yönetim tarafından konulmaktadır.

Kural koymada (ve aynı zamanda standart belirlemede) merkeziyetçiliğin gerekçesi, ülkenin siyasi sistemiyle açıklanabilir. Üniter (tekçi) siyasi sistem, idarenin bütünlüğünün sağlanması bakımından, merkezi yönetim⁴⁰⁷ dışındaki kamu idarelerinin (yerinden yönetim esasına göre faaliyet gösteren mahalli idarelerin ve kamu kurumlarının) işleyiş ve denetimi ile ilgili olarak merkezi yönetime önemli yetkiler verir.⁴⁰⁸ Yukarıda ele alındığı gibi, 1050 sayılı Kanun döneminde devlet muhasebesinde belirleyici taraf merkezi yönetim olmuş, genel, katma ve özel bütçeli idarelerde uygulanan devlet muhasebesinin kuralları, Bakanlar Kurulu, Maliye Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığı tarafından konulmuştur. 5018 sayılı Kanun döneminde de bu merkeziyetçi

⁴⁰⁷ Buradaki *merkezi yönetim* ifadesi, 5018 sayılı Kanun'daki anlamıyla (genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler ve düzenleyici ve denetleyici kurumlar) değil, *merkezden yönetim* esasına göre faaliyet gösteren *devlet tüzelkişiliği* anlamında kullanılmıştır.

⁴⁰⁸ Üniter sistemin kamu mali yönetimindeki etkilerine 1050 sayılı Kanun'dan örnekler verilebilir. Kanun'da, merkezi yönetime, katma ve özel bütçeli idareler (kamu kurumları ve mahalli idareler) üzerinde çeşitli yetkiler tanınmıştır: Katma bütçeli bir idarenin yöneticisinin, bu idarenin bağlı bulunduğu bakanlığa göre ikinci derece ita amiri (harcama yetkilisi) olarak tanımlanması ve birinci derece ita amirinin bakan olması (md. 117); il özel idaresi ve belediye saymanlarının (muhasebe yetkilisi) hesap ve işlemlerinin ikinci derecede Sayıştay denetimine tabi olması (md. 119) ve katma ve özel bütçeli idarelerin hesap ve işlemlerinin -özel kanun hükümleri saklı olmak üzere- 1050 sayılı Kanun'a tabi olması (md. 118) gibi. Bununla birlikte, 1050 sayılı Kanun döneminde, katma ve özel bütçeli idarelerden bazıları, özel kanun hükümleriyle 1050 sayılı Kanun'un ve Sayıştay denetiminin dışında tutulmuştu. Örneğin, İşçi Sigortaları Kurumunun 09.07.1945 tarih ve 4792 sayılı kuruluş kanununun 22. maddesine göre, Kurum, "*Muhasebei Umumiye, Artırma Eksiltme ve İhale kanunları hükümlerine ve Sayıştayın vize ve denetlerine bağlı değildir.*" Orta Doğu Teknik Üniversitesinin 27.05.1959 tarih ve 7307 sayılı kuruluş kanununun 12. maddesine göre, Üniversite, "*Muhasebei Umumiye, artırma, eksiltme ve ihale kanunları hükümlerine, Divanı Muhasebat vize ve murakabesine tâbi değildir.*" Dönem boyunca kamu idareleri ve fonlar gibi yönetsel birimlerden bazıları 1050 sayılı Kanun'un kapsamı dışında tutulduğundan, zaman içerisinde, kamu kaynağının kullanımında dağınık, disiplinsiz ve bütçe hakkına uygun olmayan bir durum ortaya çıkmış, bu da kamuda muhasebe birliğinin sağlanamamasının önemli nedenlerinden biri olmuştur. 5018 sayılı Kanun'un çıkarılmasını da içeren kamu mali yönetimi reformlarının hedefleri arasında; bu dağınık ve disiplinsiz durumun sona erdirilerek, kamu kaynağının kullanımında bütüncül bir yapının ve işleyişin sağlanması, bütçe hakkının güçlendirilmesi ve tüm bunların gerçekleştirilmesine katkı sağlayacak nitelikte, muhasebe birliği temelinde işleyen bir devlet muhasebesi düzeninin oluşturulması bulunmaktaydı.

durum devam etmektedir. Bunun tek istisnası, hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşu niteliğindeki sosyal güvenlik kurumlarının muhasebe kurallarını kendilerinin koymasıdır.⁴⁰⁹ Bununla birlikte, bu kurumların muhasebe yönetmelikleri de Hazine ve Maliye Bakanlığının uygun görüşüyle yürürlüğe girmektedir.

Devlet muhasebesi kurallarının konulmasındaki merkeziyetçilik, ülke genelinde örgütlenen ve her biri ayrı kamu tüzelkişiliğine sahip olduğundan parçalı bir yönetsel görünüm sergileyen mahalli idareler ve bunun tam aksi yönde bir örnek olarak yine ülke genelinde örgütlenen ancak tek bir kamu tüzelkişiliğine sahip olduğundan bütüncül bir yönetsel görünüm sergileyen özel bütçeli Orman Genel Müdürlüğü üzerinden bir değerlendirmeye tabi tutulabilir.

Mahalli idareler, coğrafi olarak ülkenin bütününe yayılmış olmakla birlikte, mahalli sınırlar içinde faaliyet gösteren birbirlerinden ayrı çok sayıda idareden oluşur ve bu yönüyle diğer kamu idarelerinden farklılaşır.⁴¹⁰ Mahalli idarelerin çok sayıda olması, çeşitli türlerinin bulunması ve her birinin ayrı bir kamu tüzel kişiliğine sahip olması, bu idarelerde muhasebe birliğinin sağlanmasını görece zorlaştırmaktadır. Orman Genel Müdürlüğü ise tek bir kamu tüzel kişiliğine sahip olduğundan, Genel Müdürlüğün ülke geneline yayılan faaliyetlerinin muhasebesini yürüten merkez ve taşra muhasebe birimleri aynı hiyerarşi zinciri içinde çalışır. Dolayısıyla, bu idarenin muhasebe birimlerinin ve

⁴⁰⁹ Sosyal güvenlik kurumları için böyle bir istisnanın bulunmasının nedeni, sosyal güvenlik faaliyetlerinin kendine özgü birtakım niteliklerinde aranabilir. Sayısal bakımdan yüksek bir tutara sahip olan bu faaliyetler, ekonomi ve toplum üzerinde önemli etkiler yapmaktadır. Nitekim, 2022’de, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin toplam bütçe gideri 3.964.597.514,74 TL olmuş, bunun yaklaşık %26’sına denk gelen 1.041.319.340,31 TL’si (bu tutarın yaklaşık yarısı, merkezi yönetim bütçesinden aktarılmıştır) sosyal güvenlik kurumları tarafından gerçekleştirilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri> (27.05.2024). Sosyal güvenlik faaliyetleri, uluslararası sınıflandırmalarda da kamu sektörünün, merkezi ve yerel bileşenlerinin yanında, ayrı bir bileşeni olarak gösterilir.

⁴¹⁰ 2022 itibarıyla, toplam 2.138 adet mahalli idare bulunmaktadır (30 büyükşehir belediyesi, 51 il belediyesi, 519 büyükşehir ilçe belediyesi, 403 ilçe belediyesi, 390 belde belediyesi, 51 il özel idaresi ve 694 mahalli idare birliği). Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü, *2022 Yılı Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu*, Ankara, Haziran 2023, s. 31-32. Mahalli idareler, 5018 sayılı Kanun’da belirlenen genel yönetim içerisinde sayıca en geniş kesimi oluşturmaktadır.

muhasabe hizmetlerinin koordine edilmesi, görece kolaylaşır. Aynı hiyerarşiye tabi olmaktan kaynaklanan bu kolaylık, idarede aynı muhasabe bilişim sisteminin kullanılmasıyla da desteklenmektedir.⁴¹¹

Her biri ayrı bir kamu idaresi olan mahalli idarelerde muhasabe birimleri, kendi idaresinin bünyesinde, diğer mahalli idarelerin muhasabe birimleri ile yönetsel bir bağıllık içinde olmadan hizmet yürütür. Mahalli idarelerde kullanılan muhasabe bilişim sistemleri de sadece o idareye mahsus olarak kullanılmaktadır.⁴¹² Bu nedenlerden dolayı, mahalli idarelerde muhasabe birliğinin sağlanması için, bunların tümünde uygulanacak kuralların konulmasında -ve ileride değinileceği üzere uygulamanın denetlenmesinde-merkezi yönetimin yetkili olmasının bir gereklilik olduğu söylenebilir. Bir başka anlatımla, yönetsel parçalılık durumunda muhasabe birliğinin sağlanması için merkezi bir müdahale gerekli hale gelmektedir.

Devlet muhasabesinin kurallarının konulmasında merkeziyetçiliğin nedenlerinden biri olarak, standardizasyondan da söz edilmelidir. Devlet muhasabesinin en önemli özelliklerinden biri olan standardizasyonun sağlanması, kuralların (ve standartların) merkezi bir şekilde, tek elden konulmasıyla mümkün olabilir. Aksi durumda, her idarenin kendi muhasabe kurallarını belirlediği bir ortamda, devlet muhasabesinin kamu yönetiminin bütününde standart bir mali bilgi üretmesi imkansız hale gelecektir.

⁴¹¹ Mali bilişim sistemlerinin örgüt birimlerinin ve örgüt faaliyetlerinin koordine edilmesinde önemli bir işlevi bulunmaktadır. Yusuf Demir ve Dilek Coşkun, “Finansal Bilgi Sisteminin İşletmelerin Yönetim Fonksiyonu Üzerindeki Etkisi: Aydın İli Örneği”, *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 2, 2009, s. 7.

⁴¹² Belediyelerde kullanılmak üzere ülke genelinde ortak bir muhasabe bilişim sistemi henüz tam olarak uygulamaya geçirilmemiştir. Belediyeler, eskiden beri, kullandığı muhasabe bilişim sistemini piyasadan kendisi temin etmektedir. Bu durum, mahalli idarelerde muhasabe birliğinin sağlanmasının önündeki önemli zorluklardan biridir. Bununla birlikte, bazı belediyeler, İçişleri Bakanlığının ileride değinilecek olan e-Belediye Sistemi çerçevesinde belediyelerin ortak bir muhasabe bilişim sistemine geçmiştir. Bu sistemin tüm belediyelere yayılmasına yönelik süreç devam etmektedir. İl özel idareleri ise aynı Bakanlığın işlettiği e-İçişleri sistemini kullanmaktadır.

Kuralların konulmasındaki merkeziyetçiliğe ilişkin olarak, Sayıştayın bu süreçteki rolüne de değinilebilir. Kurum, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanan muhasebe kurallarını içeren yönetmelikler ve devlet muhasebesine ilişkin diğer yönetsel düzenlemeler için görüş bildirmektedir.⁴¹³ Kurumun, DMSK'ya üye göndererek standartların belirlenmesindeki rolü de dikkate alındığında, devlet muhasebesinin düzenlenmesindeki merkeziyetçiliğin aktörlerinden biri olduğu söylenmelidir.

III. Muhasebe Hizmetlerinin Yürütülmesi

Muhasebe hizmetleri, belirlenen standartlar ve konulan kurallar çerçevesinde yürütülür. Yönetim süreci bakımından ele alındığında, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi, devlet muhasebesinin yönetiminin *örgütlenme, personel alma, yönlendirme ve koordinasyon* aşamalarını içerir.

Bu başlık altında, kamu idarelerinin faaliyetleri, varlıkları ve yükümlülüklerinin muhasebe birimleri tarafından muhasebe hesaplarına kaydedilip raporlanması işleri odağında bir inceleme yapılacaktır. Bunun yanı sıra, devlet muhasebesinin yönetiminde Cumhuriyet öncesinden beri merkezi bir rol üstlenen MGM de örgütlenmesi ve faaliyetleri yönünden ele alınacaktır. Son olarak, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi ile ilişkili iki hususa, ön mali kontrol (harcama öncesi kontrol) konusunda 5018 sayılı Kanun'la birlikte yaşanan değişime ve e-devlet olgusu çerçevesinde muhasebe bilişim sistemlerine değinilecektir.

⁴¹³ “Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler, Sayıştayın istişari görüşü alınarak yürürlüğe konulur” (6085 sayılı Sayıştay Kanunu, md. 27, RG: 19.12.2010, 27790).

A. Muhasebe Hizmetlerini Yürüten Temel Yönetsel Birim: Muhasebe Birimi

İdarelerin muhasebe hizmetleri, muhasebe yetkilisinin yöneticisi ve sorumlusu olduğu *muhasebe birimi* tarafından yürütülür.⁴¹⁴ 5018 sayılı Kanun’da, *muhasebe hizmeti*, “gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleri” olarak tanımlanır. Muhasebe yetkilisi de “muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden ve muhasebe biriminin yönetiminden sorumlu, usulüne göre atanmış sertifikalı yönetici”dir (md. 61).⁴¹⁵

1. Bir Örgüt Bileşeni Olarak Muhasebe Birimi

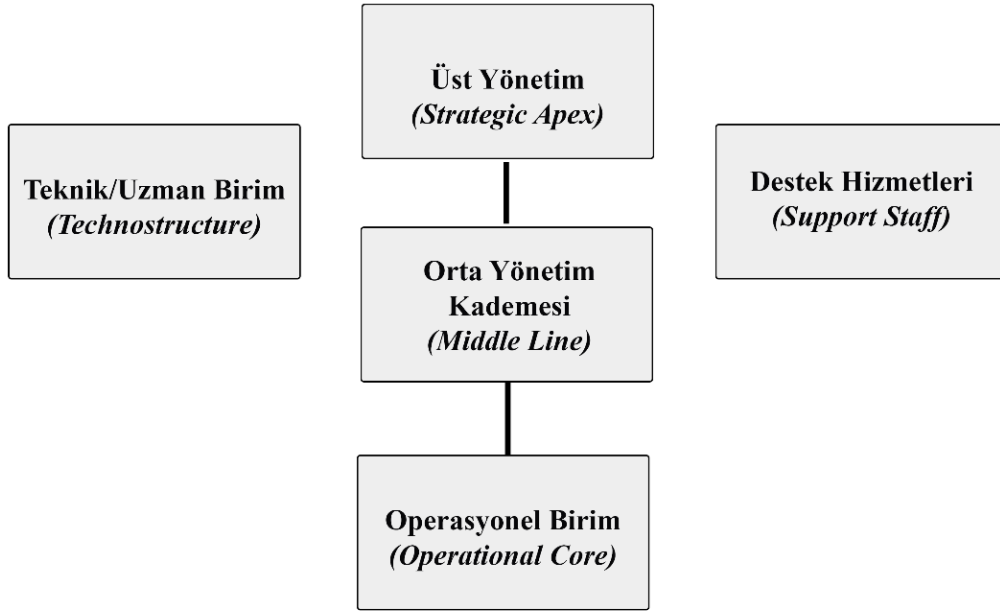
Muhasebe biriminin devlet muhasebesinin yönetimi ve örgütlenmesindeki yerini açıklamak için, Mintzberg’in örgüt bileşenlerine ilişkin açıklamalarından faydalanılabilir. Yazara göre, örgütlerin beş temel bileşeni bulunur (**Şekil 5**):⁴¹⁶

- Üst yönetim,
- Orta yönetim kademesi,
- Operasyonel birim (ana hizmet birimi),
- Teknik/uzman birim,
- Destek hizmetleri.

⁴¹⁴ İdarelerde muhasebe birimi, farklı adlar taşıyabilir; *muhasebe müdürlüğü*, *malmüdürlüğü*, *muhasebe şube müdürlüğü*, *saymanlık müdürlüğü* ve *mali hizmetler müdürlüğü* gibi.

⁴¹⁵ Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md. 4, RG: 21.01.2006, 26056. Muhasebe yetkilisi, 5018 sayılı Kanun’dan önce, *sayman*, *muhasip* gibi adlarla da ifade edilmekteydi.

⁴¹⁶ Henry Mintzberg, *The Structuring of Organizations*, Montreal, Prentice Hall, 1979, s. 18 vd.



Şekil 5. Mintzberg'e Göre Örgütün Temel Bileşenleri

Üst yönetim (*strategic apex*), örgütün stratejik kararlarını alan ve onun genel yönetiminden sorumlu en üst yönetim kademesidir. Üst yönetim tarafından belirlenen stratejiler ve verilen kararlar, örgüt hiyerarşisinde ondan sonra gelen *orta yönetim kademesi (middle line)* aracılığıyla uygulanır. Orta yönetim kademesinin de örgüt yönetimi ile ilgili belirli ölçülerde karar verme yetkisi bulunur. Üst ve orta yönetim, örgütün hiyerarşi zinciri içinde emir verme ve denetleme işlevlerini üstlenir.

Örgüt hiyerarşisinde en altta, Mintzberg'in “örgütün kalbi” olarak ifade ettiği *operasyonel birim (ana hizmet birimi, operational core)* bulunur. Örgüt amaçlarının gerçekleştirilmesi için gereken asıl faaliyetler, bu birim tarafından yürütülür. Bu faaliyetler, bir hastanenin tedavi hizmetleri, bir oto servisinin bakım ve tamir işleri ya da bir vergi dairesinin vergi toplama işleri olarak örneklendirilebilir. Örgütün mal ve hizmet üretimini doğrudan ilgilendiren işleri yapan görevlilerden (*operators*) oluşan bu birim, örgüt varlığının devamı için gereken asıl çıktıları üretir. Bundan dolayı, örgütün diğer bileşenlerinin nihai hedefi, operasyonel birimin faaliyetlerinin devamını sağlamaktır.

Operasyonel birimi standardizasyon kavramı bakımından değerlendiren Mintzberg, örgüt faaliyetlerinde belirli ölçülerde standardizasyon sağlanması gerektiğini ve bu gerekliliğin de asıl olarak operasyonel birimin yürüttüğü faaliyetler için geçerli olduğunu ifade eder. Bu kapsamda, örgüt amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için, operasyonel birimin iş süreçlerinin, faaliyetlerinin ve çalışanlarının davranışlarının belirli bir kalıba sokulması (standardizasyon) gerekir. Bu standardizasyon gereği gibi yapılmadığında, örgüt faaliyetlerinin örgüt amaçlarının gerçekleştirilmesini sağlayacak şekilde yürütülmesi ve belirli bir düzen içinde koordine edilmesi zorlaşacak ya da imkansız hale gelecektir.⁴¹⁷

Teknik/uzman birim (technostructure), örgüt faaliyetlerinin etkin, verimli ve düzenli bir şekilde yürütülmesi için mühendislik, danışmanlık, iş yönetimi, finans ve muhasebe gibi teknik nitelikte ve uzmanlık gerektiren hizmetleri yürütürken, *destek hizmetleri (support staff)* de sekreterlik, temizlik, kırtasiye, personel, kafeterya ve yemek gibi alanlarda hizmet yürütür. Bu iki bileşen, örgüt yönetiminin ve asıl faaliyetlerin sürdürülmesine ve geliştirilmesine yardımcı olur.

Türkiye’de kamu örgütlenmesine hakim sınıflandırmaya bakıldığında, *ana hizmet birimleri, danışma ve denetim birimleri ve yardımcı birimler* şeklinde üçlü bir ayırmadan söz edilebilir.⁴¹⁸ Bu birimlerin, sırasıyla, Mintzberg’in sınıflandırmasındaki operasyonel

⁴¹⁷ A.g.e., s. 24. Burada sözü geçen standardizasyon ile devlet muhasebesinin özelliklerinden biri olarak ele alınan standardizasyon, benzer anlamlardadır. Örgüt faaliyetlerinin standardizasyonu; iş süreçlerinin, faaliyetlerin, çıktıların ve çalışan davranışlarının belirli kalıplar içinde düzenlenmesini ifade eder. Bu durum, Mintzberg’in *adı geçen eserinde, iş süreçlerinin standardizasyonu (standardization of work processes), çıktıların standardizasyonu (standardization of outputs) ve çalışan yeteneklerinin standardizasyonu (standardization of skills)* olarak temel koordinasyon yöntemleri arasında sayılır. Devlet muhasebesinde standardizasyon da hatırlanacağı üzere, kamusal faaliyetler, varlık ve yükümlülüklerin ilgili muhasebe hesaplarına belirli kurallara göre kaydedilmesi ve raporlanmasını ifade eder. Bu, aslında, muhasebe biriminin iş süreçlerinin (kayıt işleri), çıktılarının (hesaplar ve mali raporlar) ve çalışan davranışlarının (muhasebe çalışanlarının kayıt ve raporlama işlerini yapma yöntemlerinin) belirli kalıplar içinde düzenlenmesi anlamına gelmektedir.

⁴¹⁸ 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 13/12/1983 Gün ve 174 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Kaldırılması ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun (RG: 09.10.1984, 18540). Esasen bakanlık teşkilatını düzenleyen bu Kanun’un sözü edilen sınıflandırmaya ilişkin hükümleri 703 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde

birime, teknik/uzman birime ve destek hizmetleri birimine karşılık geldiği söylenebilir. 3046 sayılı Kanun'un yürürlükte olmayan 6. maddesine göre, yardımcı birimler, “[ana hizmet ve danışma ve denetim birimlerine] *yardımcı olan ve her bakanlıkta zorunlu olarak yürütülmesi gereken idari, mali, güvenlik ve sivil savunma gibi hizmetleri yerine getirmekle görevli*” birimlerdir. Bu bakımdan, 3046 sayılı Kanun'daki yardımcı birim tanımlaması, Mintzberg'in sınıflandırmasındaki destek hizmetleri biriminden belirli ölçülerde ayrılmaktadır. Zira, 3046 sayılı Kanun'un sınıflandırmasında, muhasebe biriminin, bağlı olduğu mali hizmetler birimi ile birlikte, yardımcı birim olarak nitelendirilmesi mümkündür. Aşağıda, Mintzberg'in sınıflandırmasına göre bir değerlendirme yapılacaktır.

a. Teknik/Uzman Birim Olarak Muhasebe Birimi

Muhasebe birimi, idarelerde teknik/uzman birim niteliğindedir. Muhasebe hizmetleri, devlet muhasebesi alanında özel bir bilgiyi ve tecrübeyi gerektirir ve idarelerin asıl faaliyetleri arasında olmamakla birlikte, idarenin operasyonel birimleri tarafından yürütülen asıl faaliyetlerin etkin, verimli ve düzenli bir şekilde yürütülmesine ve bu faaliyetlerin geliştirilmesine yardımcı olur. Muhasebe hizmetleri, söz gelimi, üniversitelerde asıl faaliyetler olan yükseköğretim hizmetlerinin ya da hastanelerde asıl faaliyetler olan sağlık hizmetlerinin dahilinde değildir; bu hizmetlerin sürdürülmesini ve iyileştirilmesini mali bilgi üretimi yoluyla destekler. Bir başka anlatımla, muhasebe birimi, idarenin etkin, ekonomik, verimli ve düzenli bir şekilde faaliyet göstermesine yardım eder. Sağladığı bu yardımın özünde, üretilen kapsamlı ve ayrıntılı mali bilgi bulunur.

b. Operasyonel Birim Olarak Muhasebe Birimi

Muhasebe biriminin idarelerde teknik/uzman birim niteliğinde olmasının tek istisnası, Hazine ve Maliye Bakanlığına (MGM) bağlı olarak genel bütçeli idarelerin muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimleridir. Zira, bu idarelerin muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi, Bakanlığın asıl faaliyetlerindendir.⁴¹⁹ Dolayısıyla, bu muhasebe birimleri, Bakanlığın (MGM) operasyonel (ana hizmet) birimleri niteliğindedir. Ancak bu birimler, hizmet verdikleri idarede yine teknik/uzman birim niteliğini taşır.

2. Muhasebe Biriminin Kamu İdaresindeki İşlevsel ve Yapısal Konumu

Muhasebe birimlerinin idarelerdeki işlevsel konumu, bu idarelerin mali hizmetler işlevi dahilindedir; muhasebe birimi, idarenin mali hizmetler birimine bağlıdır. Mali hizmetler biriminin görevleri arasında, “*genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek*” de bulunmaktadır (5018 sayılı Kanun, md. 60). Mali hizmetler birimi, idarelerde *strateji geliştirme, idari ve mali işler ve mali hizmetler* gibi adlarla kurulur. İdarelerin birçoğunda, mali hizmetler işlevi, strateji geliştirme birimleri tarafından üstlenilmiştir.⁴²⁰ Dolayısıyla, bu idarelerde muhasebe birimi, strateji geliştirme birimine bağlıdır. Mali hizmetler biriminin, muhasebe dışında, bütçe ve *ön mali kontrol*⁴²¹

⁴¹⁹ 1-CBK’nın; 217. maddesine göre, Bakanlığın görevleri arasında “*devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak*” bulunmaktayken, 221. maddesinde de MGM’ye, genel bütçeli idarelerde muhasebe hizmetlerini yapmak amacıyla saymanlıkların kurulması görevi verilmiştir.

⁴²⁰ 5018 sayılı Kanun’da, mali hizmetler biriminin çalışma usul ve esaslarının; stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe-kesin hesap ve raporlama ve iç kontrol işlevlerinin ayrı alt birimler tarafından yürütülmesini sağlayacak şekilde düzenlenmesi öngörülmüştür (md. 60). Bunun yanı sıra, Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’te (RG: 18.02.2006, 26084) *strateji geliştirme birimi*, mali hizmetler işlevini kapsayacak şekilde tanımlanmıştır (md. 4). Buna göre, strateji geliştirme birimleri, stratejik yönetim ve planlama, performans ve kalite ölçütleri geliştirme, yönetim bilgi sistemi ve muhasebe alanlarını da içeren mali hizmetler işlevleri ile ilişkilendirilmiştir. İdarelerinin birçoğunda, strateji geliştirme işlevi ile mali hizmetler işlevi aynı birim tarafından yerine getirilmektedir.

⁴²¹ Ön mali kontrol, idarenin harcama süreçlerinde, muhasebe biriminden önce yapılan kontrolleri ifade eder: “*Ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar. Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur*” (5018 sayılı Kanun, md. 58).

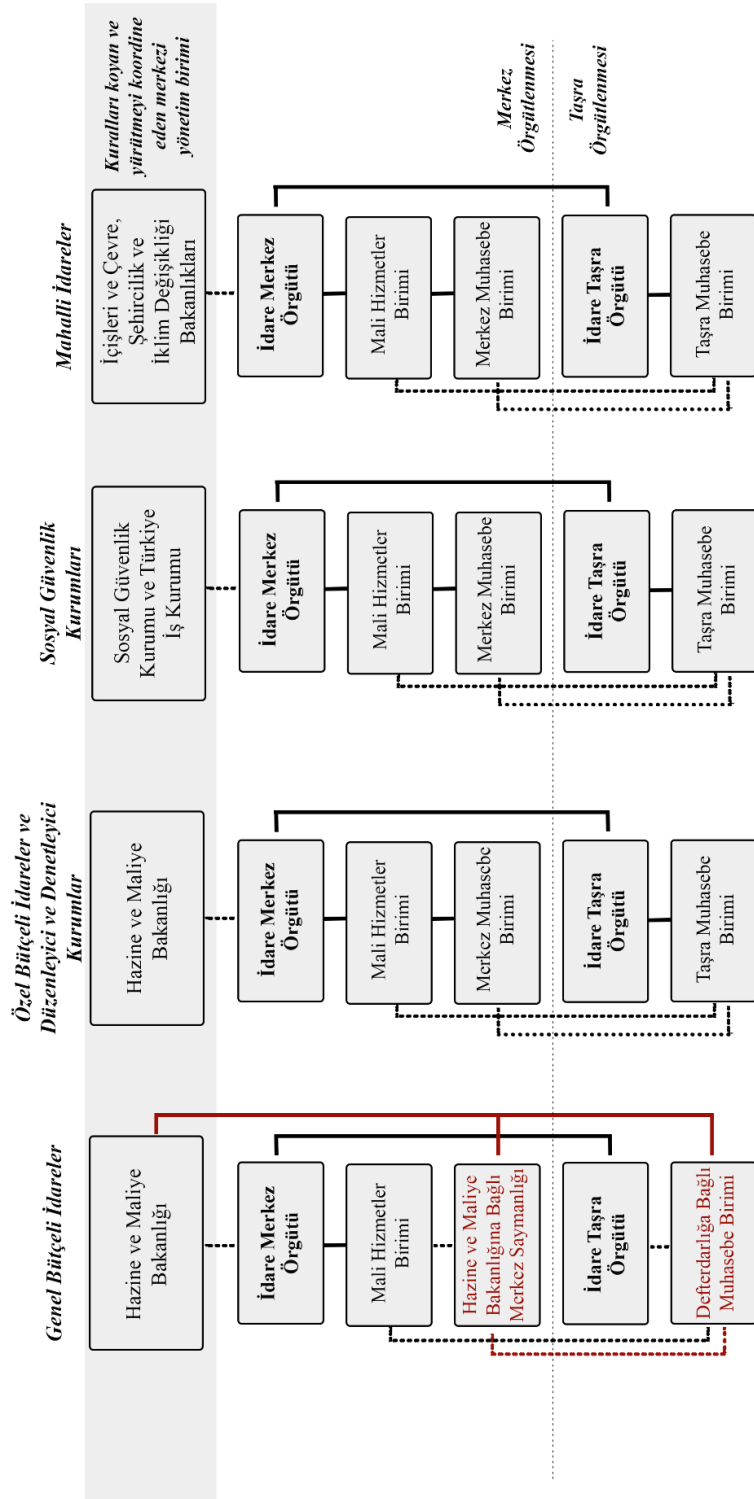
gibi işlevleri de üstlendiği dikkate alındığında, muhasebe işlevinin bunlar ile ilişkili olarak yürütüldüğü söylenmelidir.

Strateji geliştirme ve mali hizmetler, bazı idarelerde tek birimde, bazılarında ise ayrı ayrı birimlerde örgütlendirilmiştir. Genel ve özel bütçeli idarelerde ve sosyal güvenlik kurumlarında, her iki işlev de “strateji geliştirme” adını taşıyan birimler tarafından yürütülmektedir; bakanlıklarda strateji geliştirme başkanlıkları ve üniversitelerde strateji geliştirme daire başkanlıkları gibi. Bazı özel bütçeli idarelerde ise bu birimler, “idari ve mali işler” gibi başka adlar alabilmektedir. Mahalli idarelerde, mali hizmetler, “mali hizmetler” veya “idari ve mali işler” adını taşıyan birimler tarafından yürütülmekte, strateji geliştirme işlevi ise genellikle mali hizmetlerden ayrı bir birime verilmektedir. Düzenleyici ve denetleyici kurumlarda da strateji geliştirme ve mali hizmetler işlevleri genellikle ayrı birimler tarafından üstlenilmiştir. Bu kurumlarda muhasebe hizmetleri, *yönetim hizmetleri*, *idari ve mali işler*, *strateji geliştirme* ve *destek hizmetleri* gibi adlar taşıyan birimler tarafından yürütülmektedir.⁴²²

Genel bütçe kapsamı dışındaki idarelerde muhasebe birimi, mali hizmetler işlevini üstlenen birimin dahilinde olduğu gibi yapısal (hiyerarşik) bakımdan da bu idarelerin (mali hizmetler biriminin) bir parçasıdır. Genel bütçeli idarelerde ise muhasebe birimi, işlevsel bakımdan idarenin mali hizmetler işlevi dahilinde olmakla birlikte yapısal bakımdan MGM’ye bağlıdır. Dolayısıyla, genel bütçeli idarelerde, muhasebe birimi ile idare arasında sadece işlevsel bir bağlılık vardır. Türk kamu yönetiminde örneği az bulunan bu örgütlenme yönteminde, MGM’ye bağlı muhasebe birimleri, genel bütçeli idarelerin iş süreçlerine dışarıdan dahil olmakta, bir başka deyişle, onların

⁴²² Örneğin, Rekabet Kurumunda, strateji geliştirme işlevi Strateji Geliştirme Dairesi tarafından, idari ve mali işler, muhasebe ve bütçe işlevleri ise Yönetim Hizmetleri Dairesi tarafından yürütülmektedir. Buna karşılık, Sermaye Piyasası Kurulunda, strateji geliştirme işlevi Strateji Geliştirme Dairesi tarafından, idari ve mali işler, muhasebe, bütçe ve insan kaynakları işlevleri ise İdari ve Mali İşler Dairesi tarafından yürütülmektedir.

örgütlenmelerini işlevsel bakımdan kesmektedir.⁴²³ Bu durum, yazar tarafından ilgili düzenlemelerden hareketle oluşturulan **Şekil 6**'da görülebilir.



Kesikli çizgiler, işlevsel (iş süreçleri) bakımından bağlantıyı,
Düz çizgiler ise yapısal (hiyerarşik) bakımından bağlantıyı göstermektedir.

Şekil 6. Bütçe Türlerine Göre Muhasebe Biriminin İdare İçindeki Konumu

⁴²³ 1050 sayılı Kanun döneminde, katma bütçeli (bugünkü özel bütçeli) idarelerin muhasebe hizmetleri de Maliye Bakanlığına bağlı muhasebe birimleri tarafından yürütülmekteydi. Yeni dönemde, bu idarelerin muhasebe hizmetleri, hiyerarşik olarak kendilerine bağlı muhasebe birimleri tarafından yürütülmektedir.

Muhasebe biriminin kamu idarelerindeki işlevsel ve yapısal konumu muhasebe birimi odağı alınarak ifade edilecek olursa; onun hiyerarşik bakımından bir üstünde, genel bütçeli idareler dışındaki idarelerde mali hizmetler birimi, genel bütçeli idarelerde ise MGM bulunmaktadır. İşlevsel bakımından ise tüm bu idarelerde, muhasebe biriminin üstünde mali hizmetler birimi bulunur. Mali hizmetler biriminin hiyerarşik olarak üstünde idarenin orta veya üst yönetim kademesi (bakan yardımcısı, başkan yardımcısı, rektör yardımcısı, genel sekreter, genel sekreter yardımcısı gibi) bulunur. Bu yönetim kademesinin üzerinde ise muhasebe kurallarını koyan merkezi yönetim birimi (bütçenin ve idarenin türüne göre Hazine ve Maliye, İçişleri veya Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlıkları) vardır.

Sözü edilen yapısal ve işlevsel bağlantıları muhasebe birimi odağında gösteren **Şekil 6**'ya göre, muhasebe biriminin konumu, genel bütçeli idareler dışındaki tüm idarelerde benzerdir. Bunlarda muhasebe hizmetleri; merkezde yapısal ve işlevsel bakımından mali hizmetler birimine bağlı merkez muhasebe birimi tarafından yürütülürken, taşrada ise, taşra örgütüne yapısal, mali hizmetler birimine ise işlevsel bakımından bağlı olan taşra muhasebe birimi tarafından yürütülür. Genel bütçeli idarelerde ise muhasebe hizmetleri; bu idarelerin merkez ve taşrasında, yapısal bakımından MGM'nin merkez ve taşrasındaki muhasebe birimleri tarafından yürütülür. MGM'ye bağlı tüm bu birimler, işlevsel bakımından bu idarelerin mali hizmetler birimlerine bağlıdır. Bu birimler -ileride ayrıntılı olarak görüleceği gibi- hiyerarşik olarak merkezde MGM'nin, taşrada ise defterdarlıkların üst ve orta yönetim kademelerine bağlıdır.⁴²⁴

Muhasebe hizmetleri, genellikle, idarenin mali işlem süreçlerinin son aşamasını oluşturur; bu süreçler, muhasebe birimi tarafından yapılan muhasebeleştirme işlemi ile

⁴²⁴ MGM'nin üst ve orta kademe yönetimi, merkezde, genel müdürlük makamı, genel müdür yardımcıları ve daire başkanlarından, taşrada ise defterdarlık makamı, defterdar yardımcıları ve birim müdürlerinden oluşur.

tamamlanır. Örneğin, bir üniversite öğretim üyesinin maaşının ödenmesi süreci; bu ödemeye ilişkin belgelerin muhasebe birimine teslim edilmesi ve muhasebe biriminin ödeme belgelerini kontrol ettikten sonra muhasebe kayıtlarını yapması ve maaş tutarını öğretim üyesinin banka hesabına göndermesiyle son bulur.

Muhasebe biriminin kamu idaresinde ve genel olarak devlet muhasebesinin yönetiminde üstlendiği işlevler, devlet muhasebesinin özelliklerinin gerçekleştirilmesi bakımından büyük önem taşır. Bunların başında, standardizasyonun sağlanması gelir. Zira, standardizasyon, kamu idarelerinin faaliyetlerinin muhasebe kurallarına uygun bir şekilde kaydedilmesine bağlıdır. Bu işi de muhasebe birimi yapmaktadır. Bunun yanı sıra, muhasebe birimi, kamusal faaliyetlerin belirli dönemler itibarıyla sürekli olarak muhasebe hesaplarına kaydedildiği, böylelikle, devlet muhasebesi faaliyetinin tekrarlılık özelliğinin de somutlaştığı alandır. Muhasebe birimi, kamu idarelerinin tümünde ve ülkenin bütün coğrafyasında faaliyet yürüttüğünden, devlet muhasebesinin geniş kapsamlılık özelliğinin de görünür olduğu yönetsel yapıdır. Kamu personel rejiminde devlet muhasebesi ile doğrudan ilişkili tek kamu görevi olan muhasebe yetkililiğinin muhasebe biriminde gerçekleştirilmesi ve muhasebe yetkilisinin, mali konularda, muhasebe hizmeti verdiği idarenin yönetimi ile bilgi alışverişi içinde bulunması, bu birimlerin devlet muhasebeciliğinin mesleki faaliyet ve yönetim danışmanlığı özellikleri ile de yakından ilişkili olduğunu gösterir. Son olarak, devlet muhasebesi alanında bilişim sistemlerinin en yoğun kullanıldığı yer de muhasebe birimidir. Dolayısıyla, bu birimler, devlet muhasebesinin bilgi sistemi olma özelliği ile de güçlü bir bağlantıya sahiptir. Sonuç olarak, muhasebe birimi, devlet muhasebesinin özelliklerinin hayata geçirilmesinde etkili olan başlıca yönetsel birim olarak ele alınabilir ve bu birimin performansı ile devlet muhasebesinin yönetiminin genel performansı arasında güçlü bir ilişki olduğu söylenebilir.

3. Muhasebe Biriminde Çalışanların Mesleki Niteliği ve Birimin Temel Koordinasyon Yöntemi

Muhasebe birimi,

- Çalışanların devlet muhasebeciliği ile olan ilişkisi,
- Birimin temel koordinasyon yöntemi,

yönünden bir değerlendirmeye tabi tutulabilir.

Muhasebe biriminde *çalışanların devlet muhasebeciliği ile olan ilişkisi*, iki kariyer uzmanlık kadrosu ve muhasebe yetkililiği görevi üzerinden ele alınabilir. Mali hizmetler birimlerinde, *mali hizmetler uzmanı* çalıştırılabilir (5018 sayılı Kanun, 60. md). Bu kadroya özel giriş koşullarını taşıyan kişiler arasından yarışma sınavında başarılı olanlar atanabilirler. Mali hizmetler uzmanları, muhasebe birimlerinde de görevlendirilebilmektedirler. Diğer uzmanlık kadrosu, genel bütçeli muhasebe birimlerinde defterdarlık personeli olarak görev yapan *defterdarlık uzmanlığı*dır. Mali hizmetler ve defterdarlık uzmanlarının görev ve çalışma usul ve esaslarını düzenleyen yönetmeliklere⁴²⁵ bakıldığında, her iki uzmanlığın muhasebe hizmetleri ile bağı doğrudan değil dolaylı olarak kurulmuştur. Başka bir anlatımla, bu kadrolar, sadece muhasebe hizmetlerini yapmakla değil, bunun yanı sıra, personeli oldukları birimin (mali hizmetler birimi ve defterdarlık) görev alanına giren diğer alanlarda da görevlendirilebilmektedir. Dolayısıyla, bu uzmanlıklar, devlet muhasebeciliği ile doğrudan ilişkili değildir. Buna karşılık, muhasebe yetkilisi, daha önce de incelendiği üzere, devlet muhasebeciliği ile doğrudan ilişkilidir; bu faaliyeti yürütmek için var olan bir görevlendirme türüdür.

Muhasebe birimlerinde *şef, veri hazırlama ve kontrol işletmeni ve memur* gibi kadrolarda görev yapanlar da bulunmaktadır. Bunların da sözü geçen iki kariyer unvan

⁴²⁵ Mali Hizmetler Uzmanlığı Yönetmeliği, RG: 06.02.2013, 28551; Hazine ve Maliye Bakanlığı Defterdarlık Uzmanlığı Yönetmeliği, RG: 27.02.2020, 31287.

gibi devlet muhasebeciliği ile ilişkisi dolaylıdır; bu çalışanların muhasebe biriminde görevlendirilmeleri halinde devlet muhasebeciliği ile bir ilişki söz konusudur. Sonuç olarak, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi özelinde, devlet muhasebeciliği ile doğrudan ilişkili tek muhasebe çalışanı, muhasebe yetkilisidir.⁴²⁶

Muhasebe biriminin yönetiminde başvuru olan *temel koordinasyon yöntemi*, önemli ölçüde, yürütülen faaliyetin standardizasyon, tekrarlılık ve ayrıntılılık özellikleri tarafından belirlenir. Kayıt ve raporlama işleri, büyük oranda belirli bir dönem içinde tekrarlayan bir nitelikte olduğundan, muhasebe biriminin hiyerarşi özelliklerini de etkiler.⁴²⁷ İşlemlerin tekrar ettiği ve çalışanların takdir alanının standardizasyonu ve kamusal kontrolü sağlamak üzere konulan ayrıntılı kurallar nedeniyle sınırlı olduğu muhasebe işlem süreçlerinin gerçekleştirilmesinde, görece çok sayıda muhasebe çalışanına karşılık tek bir üstün bulunması, hatta bazı muhasebe birimlerinde, tek bir çalışanın (muhasebe yetkilisinin) varlığı yeterli olmaktadır. Muhasebe bilişim sistemlerinin muhasebe hizmetlerindeki yoğun kullanımı da dikkate alınırsa, bu birimlerin tek bir üstle ya da tek bir çalışanla hizmet yürütmesi, olağan bir durumdur. Bu nedenle, muhasebe biriminin temel koordinasyon yöntemi, *iş süreçlerinin standardizasyonudur*. Daha açık bir deyişle, muhasebe hizmetlerinin ayrıntılı kurallara tabi olarak bilişim sistemi üzerinden yürütülmesi, bu hizmetlerin standardize edilerek

⁴²⁶ Muhasebe yetkililiği bir kadro unvanı değil de görevlendirme niteliği taşıdığından, muhasebe yetkilisi olarak görevlendirilen kişinin devlet muhasebeciliği ile ilişkisi bundan olumsuz etkilenebilir. Buna karşılık, genel bütçeli idarelerin muhasebe yetkilileri Hazine ve Maliye Bakanlığı personeli olarak *saymanlık müdürü* ve *saymanlık müdür yardımcısı* kadro unvanlarını taşıdıklarından, yaptıkları işi ve belirli bir memuriyet statüsünü ifade eden bu unvanların saymanlık müdür ve müdür yardımcılarının devlet muhasebeciliği ile olan ilişkilerini diğerlerine göre daha güçlü kıldığı söylenebilir.

⁴²⁷ *Hiyerarşi*, bir örgütteki üst-ast şeklindeki kademelenmeyi ve bu kademelenme çerçevesinde otorite (emir verme)-raporlama (emre uyma, üste karşı sorumlu olma) ilişkisini ifade eder. Hiyerarşinin iki görünümünden söz edilebilir. *Dikey hiyerarşi*, kademelenmenin, yani üstten asta uzanan zincirde ara yönetici kademelerin sayısının görece fazla ve üst ve ara yöneticilere bağlı ast sayısının (*denetim alanı*; *span of control*) görece az olmasıdır ve *merkeziyetçi* bir yapının varlığına, yani örgütün karar verme süreçlerinde daha çok üst yönetim kademelerinin etkili olduğuna işaret eder. *Yatay hiyerarşide* ise ara yönetici kademelerin sayısı daha azdır ve dolayısıyla, üste bağlı ast sayısı daha fazladır, yani, denetim alanı daha geniştir. Bu yapıda, orta yönetim kademelerinin ve hatta astların, karar verme süreçlerinde, dikey hiyerarşi yapısındakine göre daha etkili oldukları söylenebilir.

muhasebe biriminin koordinasyonuna (faaliyetlerin ve çalışanların birimin amaçları doğrultusunda yönlendirilmesine) imkan sağlar. Başka bir anlatımla, belirli bir dönem içerisinde tekrarlayan, dolayısıyla, istisnai durumlarla pek karşılaşılmayan, işlem adımları ayrıntılı kurallarla belirlenen ve yoğun olarak bilişim sistemleri üzerinden yürütülen muhasebe hizmetlerinin ve bu hizmetleri yürüten çalışanların koordine edilmesi için genellikle tek bir üstün ya da bazen tek bir çalışanın varlığı yeterli olmaktadır.

B. Genel Bütçeli İdarelerde Muhasebe Hizmetlerinin Yürütülmesi: Hazine Birliği

Devlet tüzel kişiliğine dahil olan genel bütçeli idarelerin muhasebe hizmetleri, Hazine ve Maliye Bakanlığına (MGM) bağlı muhasebe birimleri tarafından yürütülmektedir.⁴²⁸

Bu başlık altında, öncelikle, genel bütçeli idarelerin muhasebe hizmetlerinin neden Bakanlık tarafından yürütüldüğü ele alınacak, sonrasında, genel bütçeli muhasebe birimleri MGM'nin merkez ve taşra örgütlenmesi çerçevesinde incelenecektir.

1. Hazine Birliği ve “Kamu Hizmetinin Optimum Alanı”

Genel bütçeli idarelerin muhasebe hizmetlerinin Bakanlık tarafından yürütülmesinin, *hazine birliğinin* bir gereği olduğu söylenebilir. 5018 sayılı Kanun'a göre (md. 6);

*“Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider, tahsilat, ödeme, nakit planlaması ve borç yönetimi Hazine birliğini sağlayacak şekilde yürütülür. Bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin [genel bütçeli idareler] tüm gelirleri Hazine veznelerine girer, giderleri bu veznelerden ödenir. Bu idareler özel vezne açamaz.”*⁴²⁹

⁴²⁸ 5018 sayılı Kanun'un eki (I) sayılı cetvele göre, 2024 Şubat itibarıyla, 42 adet genel bütçeli idare bulunmaktadır.

⁴²⁹ *Vezne*, dar anlamıyla, muhasebe biriminin para alınıp verilen kısmını ifade eder. Sözü geçen kanun maddesindeki vezne ise, geniş bir anlamda, genel bütçeli idarelerin muhasebe birimlerindeki veznelerinin

Genel bütçeli idareler ayrı bir kamu tüzel kişiliğine sahip olmadığından, bunların gelir, gider, varlık ve yükümlülükleri kendilerine değil, dahil oldukları devlet tüzelkişiliğine -bu tüzelkişiliğin mali alandaki ifadesi olan *hazineye*- aittir. Hazine birliği gereğince, bu idareler, ayrı vezne açamaz; çünkü, elde ettikleri para ve diğer varlıklar, kendilerine ait değildir. Bu idarelerin gelirleri hazineye toplanırken, giderleri de hazineye yapılır. Devlete ait paraları, malları ve diğer varlık ve yükümlülükleri içeren hazinenin muhasebe hizmetleri de devletin mali alandaki hizmetlerinin temel sorumlusu olan Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yürütülür.⁴³⁰

Bu noktada, daha önce sözü geçen *muhasebe birliğinin hazine birliğinden farklı bir anlamda olduğunun vurgulanmasında fayda vardır. Muhasebe birliği, 5018 sayılı Kanun'da belirlenen genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe düzeninin ortak bir kural çerçevesinde kurulmasını ifade ederken, hazine birliği, genel bütçeli idarelerin gelir ve giderlerinin yönetiminin ortak bir çerçevede yönetilmesini ifade eder. Genel bütçeli idarelerin muhasebe hizmetlerinin hazine birliğinin bir gereği olarak tek elden yürütülmesi, bu hizmetlerin koordinasyonunu ve standart bir çerçeve içinde yürütülmesini kolaylaştıracağından, muhasebe birliğinin sağlanmasını da olumlu etkiler.*

Genel bütçeli idarelerde muhasebe hizmetlerinin tek elden yürütülmesi, *kamu hizmetinin optimum alanı* kavramı üzerinden de gerekçelendirilebilir. Uluatam'ın, bir

yanı sıra başka yollardan (banka gibi) tahsil ettiği gelirleri ve yaptığı giderleri de içermektedir. Bu idarelerin özel vezne açamaması, kural olarak, devlet tüzelkişiliği ve bütçesi (genel bütçe) dışında özel olarak gelir tahsil edememesi ve gider yapamaması anlamına gelmektedir.

⁴³⁰ “Bir amme idaresi olarak devletin tek bir patrimuanı [gelirleri ve varlıkları] vardır. Bu patrimuanın temsil ve idaresi de Maliye Bakanlığına aittir. Maliye Bakanlığı Devlet patrimuanı demek olan Hazineyi temsil eder... Bir amme idaresi olan Devletin muhtelif hizmet sahalarındaki organları, Bakanlıkların nezdinde bulunan ve bunlara verilen tahsisatı idare eden muhasebe (saymanlık) müdürleri yanlarında çalıştıkları Bakanlığın değil, tek olan Devlet patrimuanını idare eden Maliye Bakanlığının memurlarıdır ve Bakanlık hiyerarşisine tabidirler.” Sıddık Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları II. Cilt*, İstanbul, Hak Kitabevi, 1966, s. 988. Muhasebe hizmetlerinin, genel bütçeli idarelerde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmesine karşılık, diğer idarelerde bunların kendileri tarafından yürütülmesi, bu idarelerin, tarihi süreçte, devletten ayrılarak ya da ayrı bir şekilde ortaya çıkarak kendilerine ayrı bir kamu tüzel kişiliği ve bütçe verilmesiyle açıklanabilir. Bu idarelerin belirli ölçülerde sahip oldukları yönetsel ve mali özerklik, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesini de içermektedir.

kamu hizmetinin kiři başına en dūřuk ortalama maliyetle sunulabildiği alan/ölçek olarak ifade ettiği kavram çerçevesinde her kamu hizmetinin optimum alanı farklıdır.⁴³¹ Bu doğrultuda, bir kamu hizmetinin maliyeti ile o hizmetin yürütüldüğü coğrafya, kurum ve faaliyet alanı arasında ilişki vardır. Genel bütçeli idarelerin muhasebe hizmetleri, coğrafi ve kurumsal bakımdan bütün ülke coğrafyasını ve çok sayıda idareyi kapsar. Buna, bu idarelerin yürüttüğü faaliyetlerin 5018 sayılı Kanun'da tanımlanan *genel yönetim* kapsamındaki kamusal faaliyetlerin büyük bir bölümünü⁴³² oluşturduğu da eklenirse, bu idarelerin muhasebe hizmetlerinin coğrafya, kurum ve faaliyet bakımından büyük bir ölçeğe sahip olduğu anlaşılabilir. Dolayısıyla, genel bütçeli idarelerin muhasebe hizmetlerinin bu idarelerin her biri tarafından ayrı ayrı yürütölmesi yerine tek bir idare tarafından yürütölmesinin bu hizmetlerin maliyetini dūřürdüęü, yani, hizmetin optimum alanını genişlettiği söylenebilir.

Optimum alan kavramı, genel bütçeli idarelerin taşradaki muhasebe hizmetleri yönünden ayrıca değerlendirilebilir. Bu idarelerin taşra muhasebe hizmetleri, ileride değinileceği üzere, defterdarlıklara bağlı muhasebe birimleri tarafından, tek elden yürütölmektedir ve bu yöntemin hizmet maliyetini olumlu etkilediği söylenebilir. Bu yöntemde, aynı iř, daha az işgücü ve sabit maliyetle (bina, yakıt gibi) ve ortak bilişim sisteminin kullanılması sayesinde daha dūřuk maliyetle yapılabilmektedir. Zira, idarelerin işgücü ve maddi kaynağı, illerde ve özellikle de ilçelerde kısıtlı kalabilmektedir. Bunun yanında, her bir taşra örgütünün yapısal ve işlevsel ölçeği, yani, örgütlenme ögeleri ve faaliyet hacmi, merkez örgütüne göre, genellikle daha dūřüktür. Eęer idarelerin il ve ilçe örgütleri (örneğin İçişleri Bakanlığına bağlı il ve ilçe nüfus

⁴³¹ Özhan Uluatam, *Kamu Maliyesi*, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Faköltesi Yayınları No: 413, 1978, s. 26.

⁴³² 2022 Yılı Genel Yönetim Bütçe İstatistiklerine göre, genel bütçeli idarelerin bütçe giderleri, genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçe giderlerinin yaklaşık %72'sini oluşturmuştur. <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri> (16.04.2024).

müdürlükleri) muhasebe hizmetlerini kendileri yürütecek olursa, bunların her birinde bir muhasebe biriminin kurulması, bu birimde bir muhasebe yetkilisinin ve gerekirse diğer muhasebe çalışanlarının istihdam edilmesi ve tüm bu birimlerin her biri için ayrı ayrı muhasebe bilişim sistemi altyapısının (bilgisayarlar, yazıcılar, internet ve elektrik hatları gibi) kurulması gerekir. Ülkede 81 il ve 922 ilçenin bulunduğu, genel bütçeli idarelerin sayısının 42 olduğu ve bunların birçoğunun taşra örgütünün olduğu dikkate alınırsa, her bir taşra örgütü için muhasebe birimi kurulmasının halihazırda var olan duruma göre daha maliyetli olacağı söylenebilir. Dolayısıyla, genel bütçeli idarelerin taşra örgütlerinin muhasebe hizmetlerinin illerde defterdarlık muhasebe müdürlükleri (her ilde 1 adet) ve ilçelerde malmüdürlükleri (her ilçede 1 adet) eliyle yürütülmesinin hazine birliğini, muhasebe birliğini ve muhasebe hizmetlerinin maliyetini olumlu etkilediği söylenebilir.⁴³³

2. Genel Bütçeli İdarelerin Muhasebe Hizmetlerini Yürüten Muhasebat Genel Müdürlüğü

MGM, devlet muhasebesinin genel olarak düzenlenmesinde ve devletin muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinde başlıca aktördür.⁴³⁴ MGM'nin adında yer alan *muhasebat* kelimesi, Arapça kökenli olup “*hesap işleri*” anlamına gelir.⁴³⁵

MGM'nin tarihi geçmişi ve devlet muhasebesindeki merkezi konumu, Osmanlı Devleti'nin bakanlık tipi bürokrasi örgütlenmesine geçtiği 19. yy.'a dayandırılabilir.

⁴³³ Bilişim teknolojilerindeki gelişmeler, hizmet üretim maliyetlerini düşürebildiği gibi muhasebe bilişim sistemlerinin yazılım ve donanım maliyetlerini de düşürmektedir. Örneğin, muhasebeleştirme sürecinin başlıca öğelerinden biri olan muhasebeleştirme belgelerinin (ödeme emri belgesi, alındı, fatura, komisyon tutanağı, sözleşme gibi) sisteme elektronik olarak yüklenebilmesi gibi imkanlar, zaman içerisinde, genel bütçeli idarelerin muhasebe hizmetlerinin merkezde ve taşrada bu idarelerin kendileri tarafından hazine birliğini ve muhasebe birliğini olumsuz etkilemeyecek şekilde ve düşük maliyetle yürütülmesine imkan verebilir. Genel bütçeli idarelerde muhasebe hizmetlerinin örgütlenmesini önemli ölçüde değiştirebilecek bu ihtimalin gerçekleşip gerçekleşmeyeceğini zaman gösterecektir.

⁴³⁴ Mehmet Koçdemir, “Kamu Muhasebesi Alanında Bir Uygulama Örneği Olarak Avusturya Federal Muhasebe Kurumu”, *Mali Kılavuz*, Sayı: 69, 2015, s. 19.

⁴³⁵ TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*, “Muhasebat” maddesi, <https://sozluk.gov.tr/> (04.11.2023).

Ünsal ve Ubay’ın verdiği bilgiye göre, 1838’de çıkarılan padişahlık fermanıyla Maliye Nezareti kurulmuştur. Nezaretin merkezi örgütlenmesinde devletin gelir, gider ve taşınmazları gibi para ve mal ile ilgili işlemlerinin kayıtlarını tutan “muhasabat” birimleri de bulunmaktaydı. Nezaretin taşra örgütü de defterdarlıklardan oluşturulmuştu.⁴³⁶

a. Genel Bütçeden Genel Yönetime Kadar Yayılan Görev ve Yetkiler

MGM’nin, genel bütçeli idarelerin muhasebe hizmetlerini yürütmesinin yanı sıra, 5018 sayılı Kanun’da tanımlanan merkezi yönetimi ve genel yönetimi ilgilendiren görev ve yetkileri de bulunmaktadır. MGM’nin görev ve yetkileri, Kararname’nin 221. maddesinde yer almaktadır.⁴³⁷

⁴³⁶ Hilmi Ünsal ve Birol Ubay, “Maliye Bakanlığı”, *Türkiye Cumhuriyeti Bakanlıklar Tarihi* (Ed. Mustafa Altunok, Hatice Altunok, Fahri Bakırcı, Fatma Gül Gedikkaya ve Abdullah Aydın), Ankara, Araştırma ve Etütler Merkezi-Türk İdari Araştırmalar Vakfı, 2019, s. 506-507.

⁴³⁷ “a) Devlet hesaplarının kayıtlarını tutmak, uygulamaları izlemek, dönem sonuçlarını çıkarmak, değerlendirmek ve yayımlamak,

b) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin ve bunlara bağlı döner sermayeli işletmelerin, Devlet sermayesi ile kurulmuş işletmelerin ve fonların muhasebe sistemlerini, gerektiğinde ilgili idarelerle birlikte belirlemek, bu konudaki mevzuat düzenlemeleri ile ilgili hazırlıkları yapmak,

c) Genel bütçe kapsamındaki idareler ve ilgili mevzuatında öngörülen döner sermayeli işletmeler ile fonlarda; gelirlerin toplanması, giderlerin ödenmesi, değer ve emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve bunların muhasebeleştirilmesi işlemlerini yapmak üzere saymanlıklar kurmak ve kaldırmak, vezneler açmak ve kapamak, sayman mutemetleri görevlendirmek veya görevlendirmeye izin vermek, bu işlemleri yetkisiz bir şekilde yapanlar veya yaptıranlar hakkında kanuni takibatta bulunulmasını sağlamak.

ç) Genel bütçe kapsamındaki idareler ve özel bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmelerin sermaye kaynaklarına, bütçe ve harcama ilkelerine, mali yönetim ve denetimlerine ilişkin esasları düzenlemek, bunların gayri safi hasılatı üzerinden genel bütçeye aktarılacak miktarın tespitine esas oranları belirlemek ve uygulamaya yön vermek, bu işletmelerin vergi mükellefiyet ve sorumluluğu ile diğer kanuni kesintilere ilişkin yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirip getirmediğini incelemek ve denetlemek, nakit varlıkları, gelir ve giderleri ile dönem karları üzerinde tasarrufla bulunmak, yeni kurulacak döner sermayeli işletmelerin kurulmasına izin vermek, tahsis edilecek sermayeyi belirlemek.

d) Saymanlık hizmetlerine ve Devlet muhasebesine ilişkin olarak doğacak tereddütleri gidermek,

e) Genel bütçe kapsamındaki idarelerin hesaplarına ilişkin Sayıştay ilamları hakkında gerektiğinde kanun yollarına başvurmak,

f) Devlet muhasebesinin geliştirilmesi, etkin ve verimli bir şekilde uygulanması yönünde araştırmalar yapmak veya yaptırmak ve gerekli tedbirleri almak,

g) Saymanlıkların ve kurumların hesap ve işlemlerini merkezde ve gereken yerlerde incelemek ve denetlemek,

ğ) Merkezi yönetim kesin hesap kanunu teklifinin hazırlık işlemlerini yürütmek,

h) Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı döner sermayeli işletmelerin hesaplarını almak, incelemek, yıl sonlarında sermayelerine eklenecek tutarları belirlemek ve bunların muhasebe kayıtlarına geçirilmesini sağlamak, gerektiğinde fonların ve özel bütçeli kuruluşların hesaplarını almak,

MGM'nin Kararname'de sayılan görev ve yetkileri, genelden özele, yani, genel yönetimi ilgilendirenlerden genel bütçeyi ilgilendirenlere doğru olacak şekilde sınıflandırılıp özetlenebilir.

MGM'nin genel yönetime ilişkin görev ve yetkileri,

- Kamu idarelerinin, bu idarelere bağlı döner sermayeli işletmelerin ve fonların muhasebe sistemlerine ilişkin mevzuat düzenlemelerini gerektiğinde bu idareler ile birlikte yapmak ve mevzuat düzenlemeleri ile ilgili hazırlıklar yapmak,
- Muhasebe hizmetleri ve devlet muhasebesine ilişkin tereddütleri gidermek, devlet muhasebesinin geliştirilmesi yönünde çalışmalar yapmak,
- Muhasebe birimleri ve idarelerin hesaplarını ve işlemlerini incelemek ve denetlemek,
- İdarelerde kullanılan demirbaşlar, araç-gereçler gibi malzemelerin muhasebeleştirilmesi ve yönetimine ilişkin düzenlemeler yapmak,
- İdareler tarafından işletilen sosyal tesislerin muhasebesine ilişkin düzenlemeler yapmak,
- Kamu hesaplarına ilişkin mali istatistikleri hazırlamak,
- İdarelerin mali ve muhasebe işlemlerinin bilişim sistemleri aracılığıyla yapılmasını sağlamak ve bu alana ilişkin süreç ve standartları belirlemektir.

MGM'nin merkezi yönetime ilişkin görev ve yetkileri;

ı) Kamu kurum ve kuruluşlarında hizmetin gereği olarak kullanılan malzeme, ilk ve hammadde, demirbaş, araç ve gereçlerin muhasebeleştirilmesi ve idaresine ait konularda düzenlemeler yapmak, bu konuda doğacak tereddütleri gidermek,

j) Kamu kurum ve kuruluşlarınca işletilen eğitim ve dinlenme tesisi, misafirhane, çocuk bakımevi, kreş, spor tesisi ve benzeri sosyal tesislerden elde edilecek gelirlerin muhasebesine ilişkin esas ve usulleri tespit etmek ve buna ilişkin diğer her türlü düzenlemeyi yapmak,

k) Kamu idarelerine ilişkin gelir, gider, ödeme, tahsilat, muhasebe, raporlama ve mali istatistik işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesine yönelik süreç ve birlikte işlerlik standartlarını belirlemek; gerekli bilişim sistem veya sistemlerinin geliştirilmesini ve işletilmesini sağlamak; bu çerçevede oluşan veri, elektronik belge, rapor ve diğer içerikleri Sayıştayın erişimine sunmak,

r) Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak.”

- Genel ve özel bütçeli idarelere bağı döner sermaye işletmelerine ilişkin çeşitli mali konuları düzenlemek ve denetlemek ve merkezi yönetim kapsamındaki idarelere bağı döner sermayeli işletmelerin hesapları ve mali işlemlerine ilişkin çeşitli işleri yapmak,
- Merkezi yönetim kesin hesap kanunu teklifinin hazırlık işlemlerini yapmaktır.

MGM'nin genel bütçeye ilişkin görev ve yetkileri ise;

- Genel bütçeli idarelerin ve mevzuatında belirtilen döner sermayeli işletmelerin ve fonların muhasebe hizmetlerini yürütmek,
- Genel bütçeli idarelerin hesaplarına ilişkin Sayıştay ilamları hakkında gerekirse kanun yollarına başvurmaktır.

Görüldüğü üzere, MGM'nin genel yönetim, merkezi yönetim ve genel bütçe kapsamındaki idareleri ayrı ayrı ilgilendiren ve bunların yanı sıra döner sermayeli işletmeleri, fonları ve sosyal tesisleri içeren geniş bir kurumsal alana yayılan görev ve yetkileri bulunmaktadır. Bu görev ve yetkiler, konuları bakımından da geniş bir ölçeğe sahiptir. Muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi, muhasebe işlemlerinin incelemesi ve denetimi, Sayıştay ilamlarına ilişkin çeşitli işlemlerin yapılması, devlet muhasebesi mevzuatına ilişkin düzenlemelerin yapılması, devlet muhasebesi uygulamasının izlenmesi, yönlendirilmesi ve geliştirilmesi, muhasebe bilişim sistemlerinin kurulması, işletilmesi ve geliştirilmesi, merkezi yönetim kesin hesap kanununa ilişkin hazırlıkların yapılması ve mali istatistiklerin hazırlanması ve yayınlanması, bu konular arasındadır.

Görev ve yetkilerin yukarıda yapılan üçlü sınıflandırma çerçevesinde dağılımına bakıldığında, genel yönetim kapsamındaki görev ve yetkilerin mevzuat düzenlemesi, mali istatistikler, devlet muhasebesi faaliyetinin sürekliliğinin sağlanması, bilişim sistemleri ve muhasebe denetimi konuları ile ilgili olduğu, merkezi yönetim kapsamındaki görev ve yetkilerin genel ve özel bütçeli idarelere bağı döner sermayeli işletmelere ilişkin mevzuat düzenlemeleri ve çeşitli mali işlemlerin yapılması ve kesin hesap kanunu ile ilgili olduğu,

genel bütçe kapsamındaki görev ve yetkilerin ise muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi ve Sayıştay ilamları ile ilgili olduğu görülmektedir. Bu çerçevede, devlet muhasebesine ilişkin mevzuat düzenlemelerinin yapılması, bilişim sistemlerinin oluşturulması, devlet muhasebeciliğinin genel olarak sürdürülebilirliğinin sağlanması ve devlet muhasebesinin denetiminde MGM, genel yönetimin bütününe hitap eden görev ve yetkilere sahiptir. Bu durum, devlet muhasebesinin geniş kapsamlılık özelliğinin zorunlu bir sonucu olarak değerlendirilebilir.

MGM'nin devlet muhasebesi alanında, genel olarak da devlet yönetiminde üstlendiği işlevin anlaşılması bakımından, *misyon ve vizyonu* incelenebilir.⁴³⁸ Bir kamu idaresinin üstlendiği işlev onun misyonunda, gelecekte ulaşmak istediği hedefler ise vizyonunda ifade edilir. MGM, misyonunu, *“ekonomi yönetimi ve ilgili paydaşların gereksinimlerini de dikkate alarak, ulusal ve uluslararası standartlara uygun bir biçimde devlet muhasebesinin oluşturulması, geliştirilmesi, bilişim teknolojileri kullanılarak kayıtlarının tutulması, mali raporların hazırlanması, genel yönetim mali istatistiklerinin sistematik ve düzenli olarak yayınlanması”* olarak ifade ederken, vizyonunu da *“muhasebe hizmetlerini, konusunda uzman ve yetkin personeli ile etkin, hızlı, saydam, güvenilir, hesap verebilir biçimde sunan ve gerçek zamanlı veriler üreten öncü bir kurum olmak”* şeklinde belirlemiştir.⁴³⁹

Misyon bildiriminde; devlet muhasebesinin bilgi sistemi olma özelliği, bu çerçevede mali raporlama ve mali istatistikler, muhasebe birliğinin sağlanması, devlet muhasebesinin uluslararası muhasebe düzeni ile bağlantısı, devlet muhasebesinin

⁴³⁸ Misyon, “bir idarenin var oluş sebebidir, idarenin ne yaptığını, nasıl yaptığını ve kimin için yaptığını açıkça ifade eder.” Vizyon ise “idarenin geleceğini sembolize eden genel amacdır, vizyon bildirim, stratejik planın kapsadığı zaman diliminin de ötesinde, uzun vadede idarenin gerçekleştirmek istediklerini ve ulaşmak istediği yeri yansıtacak bir şekilde belirlenir.” Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, *Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu*, Sürüm 3.1, 2021, s. 33-35. İdarelerin misyon ve vizyonlarını belirlemeleri, 5018 sayılı Kanun’la (md. 9) getirilen bir zorunluluktur.

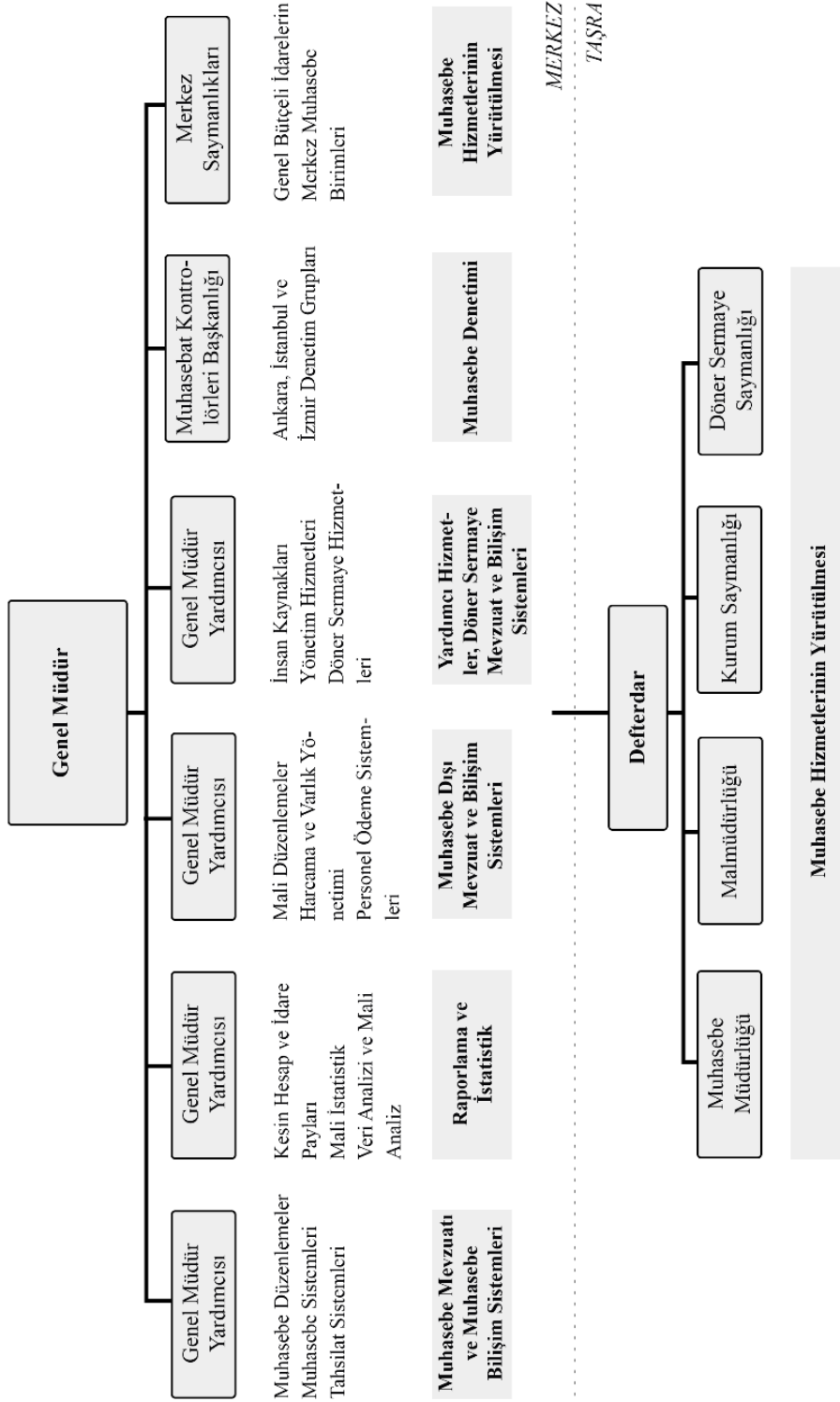
⁴³⁹ <https://muhasebat.hmb.gov.tr/vizyon-misyon> (20.02.2024).

geliştirilmesi ve bu alanda bilişim sistemlerinin kullanılması vurgulanmaktadır. Tüm bu hususlar, devlet muhasebesinin bu çalışmada yer verilen özelliklerinin ve kamuda üstlendiği işlevin MGM tarafından misyon edinildiğini göstermektedir. Vizyon bildiriminde; muhasebe hizmetlerinin etkin, hızlı, hesap verebilir, saydam ve bilgi üretimine odaklı bir şekilde yapılmasına ilişkin ifadeler yer verilmesi, çağdaş kamu maliyesi anlayışında ön plana çıkan tüm bu kavramların ulaşılması gereken birer hedef olarak benimsendiğini ortaya koymaktadır.

b. MGM'nin Merkez ve Taşra Örgütlenmesi: İşlevsel ve Coğrafi Bölümlenme

MGM'nin merkez örgütü, *işlevsel* bakımdan (iş bölümü çerçevesinde) belirlenmiş daire başkanlıkları, denetim birimi (Muhasebat Kontrolörleri Başkanlığı) ve merkez saymanlıklarından (genel bütçeli idarelerin merkez örgütlerinin muhasebe hizmetlerini yürütür) oluşur. MGM örgütlenmesi, yazar tarafından hazırlanan **Şekil 7**'de görülebilir.⁴⁴⁰

⁴⁴⁰ <https://muhasebat.hmb.gov.tr/teskilat-semasi> (23.07.2024).



Taralı alan içindeki ifadeler, birimin üstlendiği işlevleri göstermektedir

Şekil 7. Muhasebat Genel Müdürlüğünün Merkez ve Taşra Örgütlenmesi

Daire başkanlıkları, genel olarak, devlet muhasebesine ilişkin kuralların konulması, uygulamanın izlenmesi ve yönlendirilmesi, muhasebe ve muhasebe ile bağlantılı bilişim sistemlerinin işletilmesi ve geliştirilmesi, mali analiz ve mali istatistik işlerini yapmakta ve MGM'nin personel ve destek hizmetlerini yürütmektedir. Daire başkanlıkları, üçerli gruplar halinde, dört genel müdür yardımcılığına bağlanarak koordine edilmektedir. Aynı grupta yer alacak dairelerin belirlenmesinde, bunların yürüttüğü görevlerin birbiri ile olan bağlantısı ve benzerliğinin esas alındığı söylenebilir.

Daire başkanlıkları, bağlı olduğu genel müdür yardımcılıklarına göre sayılacak olursa;

- İlk grupta, “Muhasebe Düzenlemeler”, “Muhasebe Sistemleri” ve “Tahsilat Sistemleri” daireleri,
- İkinci grupta, “Mali Düzenlemeler”, “Harcama ve Varlık Yönetimi” ve “Personel Ödeme Sistemleri” daireleri,
- Üçüncü grupta, “Kesin Hesap ve İdare Payları”, “Mali İstatistik” ve “Veri Analizi ve Mali İzleme” daireleri,
- Son grupta, “İnsan Kaynakları”, “Yönetim Hizmetleri” ve “Döner Sermaye Hizmetleri” daireleri,

şeklinde bir sıralama yapılabilir. Bu gruplarda yer alan dairelerin kısaca incelenmesi, MGM'nin devlet muhasebesi alanındaki ve genel olarak kamu mali yönetimindeki işlevinin anlaşılması bakımından faydalı olacaktır.

İlk gruptaki daireler, genel olarak, muhasebe kurallarının konulması, uygulamanın yönlendirilmesi ve muhasebe bilişim sistemlerinin yönetimi ile ilgili faaliyetleri yürütmektedir. Muhasebe Düzenlemeler Dairesi, muhasebe kurallarının konulması ve uygulamanın yönlendirilmesi işlerini yapar. Daire, aynı zamanda, DMSK'nın sekreteryahizmetlerini yürütür. Muhasebe Sistemleri Dairesi, devlet muhasebesi bilişim sistemlerinin yönetimiyle, Tahsilat Sistemleri Dairesi ise idarelerin tahsilat işlemlerine

ilişkin bilişim sistemlerinin yönetimiyle görevlidir. Özetle, ilk sayılan daire devlet muhasebesinin kurallarının konulması, diğer ikisi ise muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi alanında görevler üstlenmiştir.

İkinci gruptaki daireler, doğrudan devlet muhasebesi ile ilgili olmamakla birlikte bu alanı ilgilendiren mali düzenlemelerin yapılması ve yine aynı nitelikteki mali işlemlere ilişkin bilişim sistemlerinin yönetimi ile ilgili faaliyetleri yürütmektedir. Mali Düzenlemeler Dairesi, devlet muhasebesini ilgilendiren konularda (değerli kağıtlar, ödemeler, kasa işlemleri gibi) düzenlemelerin yapılmasında görevlidir. Harcama ve Varlık Yönetimi Dairesi, kamu harcama süreçlerine ve taşınır yönetimine ilişkin bilişim sistemlerinin yönetimiyle, Personel Ödeme Sistemleri Dairesi ise kamu personel ödemelerine ilişkin bilişim sistemlerinin yönetimiyle görevlidir. Özetle, ilk sayılan daire, devlet muhasebesinin kurallarının konulması, diğer ikisi ise muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi alanında görevler üstlenmiştir.

Üçüncü gruptaki daireler, kesin hesabın hazırlanmasına ve genel bütçeden idarelere verilecek paylara ilişkin işlemlerin yapılması, mali istatistiklerin derlenmesi, muhasebe verilerinin analiz edilmesi ve yorumlanması ile ilgili faaliyetleri yürütmektedir. Kesin Hesap ve İdare Payları Dairesi, bütçe uygulamasının izlenmesine ve kesin hesabın çıkarılmasına, genel bütçeden diğer idarelere ve ilgililere verilecek paylara ve yapılacak transferlere, Sayıştay rapor ve ilamlarının MGM görev ve yetki alanını ilgilendiren konularına ve Hazine ve Maliye Bakanlığı denetim birimlerinin MGM'nin görev ve yetki alanına ilişkin olarak düzenlediği denetim raporlarına ilişkin işleri yapmakla görevlidir. Mali İstatistik Dairesi, kamu kesiminin ulusal ve uluslararası düzeyde kullanışlı ve karşılaştırılabilir mali istatistiklerini üretmek ve idarelerin mali verileri üzerinden analiz ve değerlendirmeler yaparak kamu kesiminin mali yönden izlenmesini sağlamakla görevlidir. Veri Analizi ve Mali İzleme Dairesi, üretilen mali verilerin depolanması,

sınıflandırılması, analiz edilerek yorumlanması ve idarelerin mali tablolarının izlenmesi ve değerlendirilmesi ile ilgili görevleri yapmaktadır. Özetle, bu daireler, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi alanında görevler üstlenmiştir.

Son gruptaki daireler, MGM'nin personel ve destek hizmetlerinin yürütülmesi ve döner sermayeli işletmeleri ilgilendiren muhasebe kurallarının ve diğer mali kuralların konulması ve bu işletmelere ilişkin bilişim sistemlerinin yönetimi ile ilgili faaliyetleri yürütmektedir. İnsan Kaynakları Dairesi, MGM personeline ilişkin, Yönetim Hizmetleri Dairesi de bütçe, satın alma ve donatım, eğitim, iç kontrol ve afet ve acil durum konularına ilişkin görevleri yapmaktadır. Döner Sermaye Hizmetleri Dairesi, döner sermayeli işletmelerin muhasebesine ve diğer mali konularına ilişkin kuralların konulması, döner sermaye muhasebe bilişim sistemlerinin yönetimi, işletme hesaplarının izlenmesi ve analiz edilmesi ile görevlidir. Özetle, ilk iki daire MGM'nin asıl faaliyetlerinin yürütülmesine destek veren görevleri yerine getirirken, diğer daire, döner sermayeli işletmelerde muhasebe hizmetlerinin yürütülmesine ilişkin görevler üstlenmiştir.

MGM'de denetim görevlerini üstlenen Muhasebat Kontrolörleri Başkanlığı, MGM'nin görev ve yetki alanına giren konularda teftiş, inceleme ve denetim işlerini ve bu kapsamda asıl olarak da devlet muhasebesinin denetimini gerçekleştirir. Muhasebat Kontrolörlerine devlet muhasebesinin denetimi ile ilgili inceleme sırasında ayrıntılı olarak değinilecektir.

Genel bütçeli idarelerin merkez örgütlerinin muhasebe hizmetlerini yürüten merkez saymanlıkları, MGM'ye bağlı diğer muhasebe birimlerinden farklı olarak, taşra örgütü içinde değil, merkez örgütü içinde konumlandırılmıştır. Bunun iki gerekçesinden söz edilebilir. Bunlardan biri, 1050 sayılı Kanun döneminde de her bakanlıkta bir *muhasebe müdürlüğü*nün bulunmasıdır (1050 sayılı Kanun, md. 109). Dolayısıyla,

merkez saymanlığı, Cumhuriyet dönemi boyunca var olan bir yönetsel yapıdır. 1050 sayılı Kanun döneminde, muhasebe müdürlüğü, muhasebe hizmetlerini yürüttüğü bakanlığın bütçesine ve kesin hesabına ilişkin birtakım işleri de yapmaktaydı. Bir diğer gerekçe, genel bütçeli bir idarenin (örneğin bir bakanlık) merkez örgütüne ilişkin muhasebe hizmetlerinin, yani, bu idarenin mali işlem süreçlerinin aşamalarından birinin MGM'nin taşra örgütüne bağlı bir muhasebe birimi tarafından yürütülmesinin birtakım sakıncalara yol açma ihtimalidir. Zira, bir yanda genel bütçeli idarenin merkez örgütü, diğer yanda ise Hazine ve Maliye Bakanlığının taşra örgütü aynı mali işlem sürecinin zorunlu bileşenleri olduğunda, hiyerarşik düzeylerdeki bu uyumsuzluk nedeniyle birtakım yönetsel çatışmaların ortaya çıkma ihtimalinin daha yüksek olması beklenebilir.

MGM merkez örgütü Mintzberg'in beş temel örgüt bileşeni yönünden değerlendirildiğinde, üst ve orta yönetim kademeleri, genel müdür, genel müdür yardımcıları ve daire başkanlarından oluşmaktadır. MGM'nin teknik/uzman birimi, devlet muhasebesi denetimini ve diğer denetim işlerini yürüten Muhasebat Kontrolörleri Başkanlığıdır. Destek hizmetleri birimi ise personel ve destek hizmetlerini yürüten iki daire başkanlığıdır. Bunların dışında kalan daire başkanlıkları ve merkez saymanlıkları ise MGM'nin asıl faaliyetlerini yürüten operasyonel birimleridir.

MGM'nin taşra örgütü, Hazine ve Maliye Bakanlığının ildeki temsilcisi defterdara bağlıdır.⁴⁴¹ Defterdarlık, işlevsel, yönetsel (yönetsel duruma ilişkin tercihler) ve coğrafi (coğrafi duruma ilişkin tercihler) ölçütler çerçevesinde yapılandırılmıştır. Defterdarlığın örnek örgütlenme şeması, aşağıda, ilgili mevzuat hükümlerine göre yazar tarafından hazırlanan **Şekil 8**'de görülebilir. Ana bölümlenme, işlevsel ölçüte göre, *muhasebe*,

⁴⁴¹ “Defterdar, bulunduğu ilde Bakanlığın en büyük memuru ve il ve bağlı ilçeler teşkilatının amiri olup...” (1-CBK, md. 243).

personel ve hukuk hizmetleri şeklinde üçlü bir ayrımla yapılmıştır.⁴⁴² Defterdarlık örgütlenmesinde MGM'nin taşra örgütünü oluşturan kısım, muhasebat birimleridir.⁴⁴³ Bunlar, genel bütçeli idarelerin taşra örgütlerinin muhasebe hizmetlerini il düzeyinde yürüten muhasebe müdürlüğü,⁴⁴⁴ ilçe düzeyinde yürüten malmüdürlükleri,⁴⁴⁵ belirli kurumlar düzeyinde yürüten kurum saymanlıkları⁴⁴⁶ (sağlık saymanlığı, askeri saymanlık ve gümrük saymanlığı) ve döner sermayeli işletmelerin muhasebe hizmetlerini yürüten döner sermaye saymanlıklarıdır.⁴⁴⁷ Ayrıca, defterdara bağlı olarak görev yapan muhasebe denetmenleri, defterdarlığın görev ve yetki alanına giren konuların yanı sıra, MGM'nin görev ve yetki alanındaki denetim işlerini de yaparlar.

Defterdarlık, tüm illerde aynı şekilde örgütlenmektedir. Örneğin, Ankara Defterdarlığında, defterdar, defterdar yardımcısı, muhasebe denetmenleri koordinatörlüğü, muhasebe, personel ve muhakemat müdürlükleri, ilçe malmüdürlükleri, kurum saymanlıkları, döner sermaye saymanlıkları ve belirli görevleri yürütmek üzere istisnai olarak kurulan il KHK işlemleri bürosu bulunmaktadır.⁴⁴⁸

⁴⁴² “Defterdarlık birimleri, defterdarın yönetimi altında, muhasebat ve muhakemat birimleri ile personel müdürlüğünden oluşur” (1-CBK, md. 244).

⁴⁴³ “Muhasebat birimleri, muhasebe müdürlükleri, saymanlık müdürlükleri ve malmüdürlüklerinden oluşur” (1-CBK, md. 245).

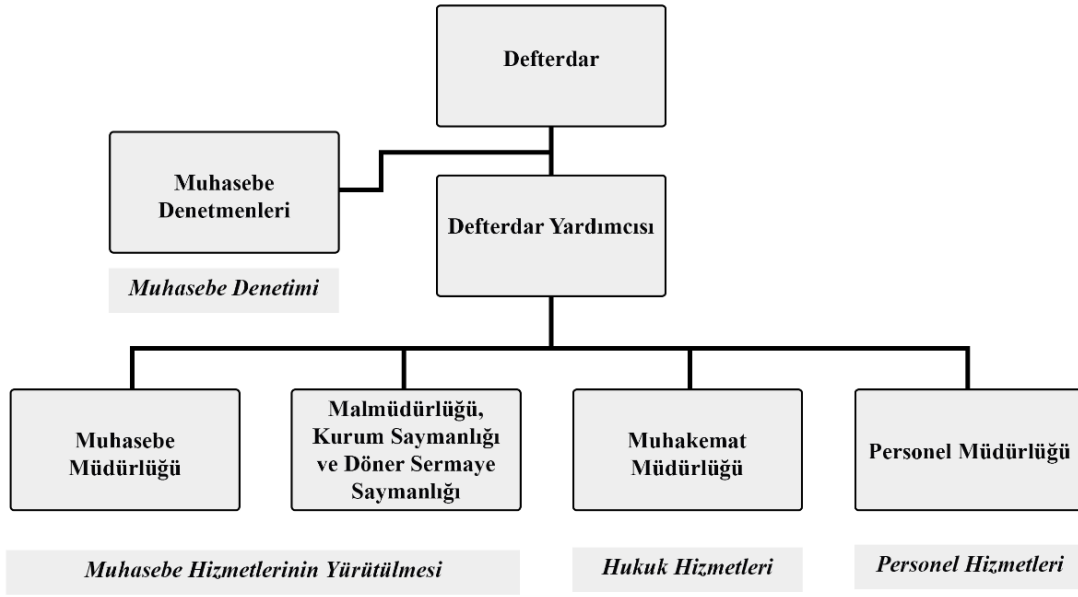
⁴⁴⁴ “Muhasebe müdürlükleri, ildeki veya Bakanlığın görevlendirilmesi halinde il dışındaki genel bütçeli dairelerin saymanlık hizmetlerini yürütürler. Ayrıca, görev alanları içindeki her tür saymanlığın Bakanlığa göndereceği dönem sonu ve diğer hesap bilgilerini toplar, kontrol ederek belirlenen usul ve esaslara göre merkeze gönderirler; saymanlıklar arasında koordinasyonu ve uygulama birliğini sağlamak üzere defterdar adına belirlenecek görüş ve önerileri hazırlarlar” (1-CBK, md. 246).

⁴⁴⁵ “Malmüdürlüğü, vezne ve muhasebe servisleri ile gereken yerlerde tahakkuk, tahsilat ve Hazine avukatlığı servislerinden oluşur” (1-CBK, md. 248).

⁴⁴⁶ “Saymanlık müdürlükleri, bulundukları yerde bölge müdürlüğü ve başmüdürlük şeklinde örgütlenmiş olan daireler ile askeri birimlerin ve diğer dairelerin saymanlık hizmetlerini ve Bakanlıkça verilen diğer görevleri yerine getirirler...” (1-CBK, md. 247).

⁴⁴⁷ “... Kadroları Hazine ve Maliye Bakanlığına ait olan döner sermaye saymanlıkları da bulundukları illerdeki defterdarlıklara bağlıdır” (1-CBK, md. 247).

⁴⁴⁸ <https://ankara.defterdarligi.gov.tr/defterdarlik-teskilat-semasi-2/> (01.07.2024).



Şekil 8. Defterdarlık Örgütlenme Şeması (Hazine ve Maliye Bakanlığı Taşra Örgütlenmesi)

MGM taşra örgütü, Mintzberg'in beş temel örgüt bileşeni yönünden değerlendirildiğinde, defterdarın orta yönetim kademesi içinde olduğu, muhasebe denetmenlerinin teknik/uzman birim işlevini üstlendiği, personel müdürlüğünün (muhasebe birimlerinde görevli personele ve muhasebe denetmenlerine ilişkin personel hizmetlerinin yürütülmesi bakımından) destek hizmetlerini yürüttüğü, muhasebe birimlerinin ise operasyonel birimler olduğu söylenebilir.

Devlet muhasebesinin yönetimine ilişkin bu çalışmanın tamamlandığı günlerde çıkarılan 161 sayılı Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde,⁴⁴⁹ defterdarlık örgütlenmesine ilişkin olarak, 01.09.2024'ten itibaren uygulanmak üzere şu önemli değişiklikler yer almaktadır:

- Hazine ve Maliye Bakanlığının taşra örgütlenmesi olan defterdarlık, Bakanlığın bağlı idaresi olan Gelir İdaresi Başkanlığının taşra örgütlenmesi olmaktadır.

⁴⁴⁹ RG: 03.07.2024, 32591.

- Bakanlığın taşra birimleri olarak muhasebat ve muhakemat birimleri öngörülmekte, personel müdürlükleri ise kaldırılmaktadır. Bakanlığın taşra birimleri olan muhasebat ve muhakemat birimleri, Gelir İdaresinin taşradaki temsilcisi defterdara bağlı olarak çalışacaktır.
- Bakanlığın taşradaki kariyer uzmanlık kadrosu olan *defterdarlık uzmanı* kaldırılmakta, *muhasebe uzmanı* kadrosu ihdas edilmektedir.
- 1-CBK'nın 241. maddesinde muhasebe denetmenleri için yer alan "... *defterdarlıkların teşkilat ve görev alanına giren konularda teftiş, denetim, soruşturma ve inceleme işleri yaptırmak...*" ifadesi kaldırılmaktadır.

Sözü edilen değişiklikler değerlendirildiğinde, bir bakanlığın taşra birimlerinin o bakanlığın bağlı bir idaresinin taşra örgütlenmesine bağlanması, Türk kamu yönetimi geleneğinde yeri olmayan ve bakanlık ile onun bağlı idaresi arasındaki hiyerarşi düzenine aykırı bir örgütlenme şeklidir. Bakanlık taşra örgütlenmesi dahilinde yer alan muhasebe birimlerinin bu çalışmada incelenen örgütlenme şeklinde ve faaliyetlerinde herhangi bir değişiklik öngörülmemektedir.⁴⁵⁰

Defterdarlığın çeşitli birimlerinde (muhasebe, muhakemat ve personel) görev yapan defterdarlık uzmanı kadrosu kaldırılarak yerine muhasebe uzmanı kadrosu getirilmiştir. Bu yeni kadro unvanı, bu kadroda çalışacak kariyer uzmanların doğrudan devlet muhasebesi mesleği ile ilişkilendirileceklerini göstermektedir. Dolayısıyla, kamuda muhasebe yetkililiği görevinin ve -ileride değinilecek olan- muhasebat kontrolörlüğü kadrosunun yanı sıra, devlet muhasebeciliği ile doğrudan ilişkili bir başka kamu görevinin ihdas edildiği söylenebilir. Bu yeni kadro ile devlet muhasebeciliği

⁴⁵⁰ Bununla birlikte, 2024 Haziran ayında Bakanlık tasarrufuyla 100 malmüdürlüğü kapatılmış ve bunların yürüttüğü muhasebe hizmetleri, başka bir malmüdürlüğüne ya da muhasebe müdürlüğüne (il) devredilmiştir. Bunların kapatılmasında hangi ölçütlerin esas alındığı merak konusudur. Kapatılan bu birimler incelendiğinde, genel olarak, malmüdürlüğü dışında "bağımsız" vergi dairesi bulunan ilçelerdeki malmüdürlüklerinin seçildiği anlaşılmaktadır (işlem hacmi düşük ve nüfusu az olan birçok ilçede ayrıca vergi dairesi bulunmamakta, bu ilçelerdeki vergi işleri, malmüdürlüklerinin gelir servisleri, diğer adıyla, "bağlı" vergi daireleri tarafından yapılmaktadır). İlerleyen zamanda başka malmüdürlüklerinin de kapatılacağı ilgili bakan tarafından açıklanmış olduğundan, genel bütçeli idarelerin taşra örgütlerinin muhasebe hizmetlerinin örgütlenmesinde önemli bir değişimin olacağı söylenebilir.

arasındaki ilişkinin niteliği ise muhasebe uzmanlığına ilişkin olarak çıkarılacak yönetmelik ile açıklığa kavuşacaktır. Defterdarlıkların vergi ve diğer kamu gelirleri alanında faaliyet yürüten Gelir İdaresi Başkanlığının taşra örgütü haline gelmesi, defterdara bağlı olarak görev yapan muhasebe denetmenlerinin görev alanının da tekrar tanımlanmasını gerektirmektedir. Nitekim, denetmenlerin defterdarlığın örgütlenme ve görev alanında denetim faaliyetleri yürüteceklerine ilişkin 1-CBK hükmü kaldırılmaktadır. Dolayısıyla, 1-CBK’da ya da muhasebe denetmenliğini düzenleyen yönetmelikte denetmenlerin görev ve yetkilerine ilişkin yeni bir tanımlamanın yapılacağı ve bu yeni tanımlamanın da doğrudan devlet muhasebesi alanı ile ilgili olacağı beklenebilir. Bu durumda, muhasebe denetmenliği kadrosunun devlet muhasebeciliği ile olan ilişkisinin güçleneceği söylenebilir.

c. MGM’ye Bağlı Muhasebe Birimlerinin Örgütlenmesi: Coğrafi ve Kurumsal Bölünme

MGM’ye bağlı muhasebe birimleri, *coğrafi* ve *kurumsal* ölçüte göre kurulmuştur. Öncelikle ifade edilmesi gerekir ki MGM’nin asıl faaliyetlerinden biri olan *genel bütçeli idarelerin* muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi, devlet muhasebesinin bugünkü anlamıyla ortaya çıktığı ilk şeklidir. Daha açık bir anlatımla, bakanlık sistemine geçilerek bugünkü kamu örgütlenmesi modelinin temelini atıldığı 19. yy.’da, devlet muhasebesi, temel olarak, kurulan bakanlıkların muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi şeklini almış, Cumhuriyete geçişle birlikte de devlet muhasebesinin asıl konusu, devlet tüzel kişiliği içinde yer alan idarelerin muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi olmuştur.

Bugünkü merkez saymanlıkları, sözü edilen tarihi süreçte ortaya çıkan bir örgütlenme modeli olarak, *kurumsal* ölçüte göre, yani, genel bütçeli idareler bazında kurulmakta, bu idarelerin işlevsel süreçlerinin bir parçası olduğu gibi, fiziki olarak da bu idarelerin çalışma alanları içinde faaliyet yürütmektedir.

Taşradaki muhasebe birimlerinin örgütlenme ölçütlerinde durum biraz farklıdır. İlde muhasebe müdürlüğü ve ilçelerde malmüdürlükleri, *coğrafi* ölçüte göre kurulmuştur. Zira, bu muhasebe birimleri, il ve ilçe bazında örgütlenmekte ve genel bütçeli idarelerin il ve ilçelerde yer alan taşra örgütlerinin tümüne muhasebe hizmeti vermektedir. Ayrıca, bu birimler, söz konusu taşra örgütlerinin işlevsel bir parçası olmakla birlikte, fiziki bakımdan ilde defterdarlık, ilçede ise genellikle hükümet konağı içinde faaliyet yürütmektedir. Başka bir anlatımla, bu muhasebe birimleri, ilde ve ilçede, genel bütçeli idarelerin taşra örgütlerinin tümü için ortak bir muhasebe hizmet noktası niteliğindedir.

Sözü edilen iki muhasebe birimine karşılık, kurum saymanlıkları, *kurumsal* ölçüte göre kurulmuştur. Bu birimler, sağlık kurumları, askeri birimler ve gümrük idareleri özelinde faaliyet göstermekte olup, fiziki olarak da genellikle bu idarelerin çalışma alanları içinde yer alır. Bu kurumların muhasebe hizmetlerinin, muhasebe müdürlüğü ve malmüdürlüğü yerine, kurum saymanlıkları eliyle yürütülmesinin gerekçesi, bunları diğer idarelerden ayıran birtakım özelliklerde aranabilir. Askeri faaliyetler ve gümrük faaliyetleri, genellikle, il ve ilçelerin yerleşim alanlarından belirli ölçülerde yalıtılmış ya da uzak alanlarda (kışla, liman, sınır kapısı gibi) yürütülür. Askeri birimler, aynı zamanda, iç ve dış güvenlik bakımından önem taşıyan faaliyetlerin yürütüldüğü birimlerdir. Bunun yanı sıra, ülkenin dış dünya ile olan mal alışverişinin konu edildiği gümrük idarelerinin mali işlem sayısı görece yüksektir. Sağlık kurumları da genellikle insan giriş-çıkışının yüksek sayıda olduğu ve karmaşık nitelikteki sağlık hizmetlerinin hızlı bir şekilde yürütülmesi gerektiği birimlerdir. Tüm bu nedenlerden dolayı, bu kurumların muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi için bunlara özel ve bunların fiziki alanlarında çalışan muhasebe birimlerinin açılması yoluna gidilmektedir.

Döner sermaye saymanlıkları da *kurumsal* ölçüte göre faaliyet yürütmektedir. Bunun gerekçesi, döner sermaye faaliyetlerinin niteliklerinde aranabilir. Bu faaliyetler,

kamusal ve ticari faaliyetlerin bir karışımı niteliğindedir. Döner sermaye faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin kurallar⁴⁵¹ ve bu alanı ilgilendiren diğer mali kurallar, belirli ölçülerde, ticari muhasebeye ve ticari işlere ilişkin kuralların özelliklerini de taşır. Bunun yanı sıra, döner sermaye işletmelerinin önemli bir kısmının sağlık faaliyetleri ile ilgili olması, sağlık kurum saymanlıklarının açılmasına ilişkin gerekçenin burada da geçerli olduğu anlamına gelir. Tüm bu nedenlerden dolayı, bir tür uzmanlık muhasebe birimi niteliği taşıyan döner sermaye saymanlıkları kurulmuştur. Bu saymanlıklar da genellikle, hizmet verdikleri işletmenin fiziki alanı içinde görev yapar.

MGM'ye bağlı muhasebe birimlerinin örgütlenme ölçütlerine ilişkin olarak yapılan açıklamalar özetlenecek olursa, bu birimlerin, merkezde, *kurumsal* ölçüt çerçevesinde kamu idareleri temelinde, taşrada ise hem *coğrafi* ölçüt çerçevesinde il ve ilçeler temelinde hem de *kurumsal* ölçüt çerçevesinde belirli kurumlar temelinde örgütlendiği görülmektedir.⁴⁵²

d. MGM'ye Bağlı Muhasebe Birimlerinin Kamu İdaresi İçindeki Yapısal ve İşlevsel Konumu: İçişleri Bakanlığı Örneği

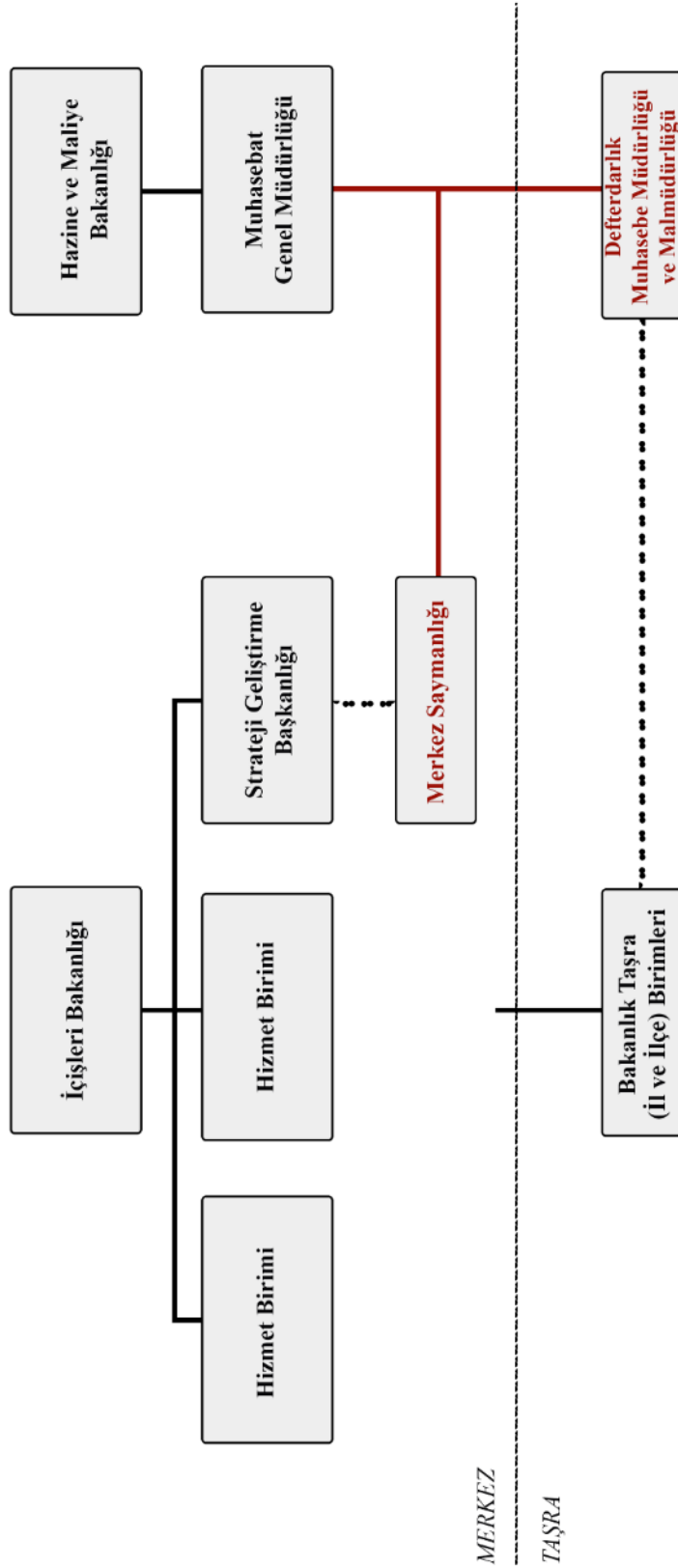
Genel bütçeli idarelerde muhasebe hizmetlerinin nasıl örgütlendiği İçişleri Bakanlığı örneği üzerinden açıklanabilir. Bakanlığın basitleştirilmiş örgütlenme şemasında (**Şekil 9**),⁴⁵³ merkezde Bakanlık merkez saymanlığı, taşrada ise muhasebe müdürlüğü ve malmüdürlüğünün Bakanlık ve MGM ile olan yapısal ve işlevsel bağlantıları görülmektedir.

⁴⁵¹ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, RG: 01.05.2007, 26509.

⁴⁵² 2023 itibarıyla, 39 merkez saymanlık müdürlüğü, 81 muhasebe müdürlüğü, 922 malmüdürlüğü, 26 gümrük saymanlık müdürlüğü, 29 askeri saymanlık müdürlüğü, 1 darphane ve damga matbaası saymanlık müdürlüğü, 1 kurumlar saymanlık müdürlüğü ve 63 döner sermaye saymanlık müdürlüğü olmak üzere toplam 1.162 adet muhasebe birimi, MGM'ye bağlı olarak faaliyet göstermektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, *2023 Yılı Faaliyet Raporu*, Ocak 2024, s. 4.

⁴⁵³ <https://icisleri.gov.tr/icisleri-bakanligi-teskilat-semasi> (23.07.2024).

Merkez saymanlığı ile Bakanlığın merkez birimleri arasında, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesini içeren işlevsel bağlantılar bulunur. Merkez saymanlığı, yapısal olarak MGM'ye bağlıdır; onun hiyerarşisi içindedir. Taşrada muhasebe müdürlüğü ve malmüdürlüğü, muhasebe hizmetleri yönünden Bakanlığın taşra birimleri ile işlevsel bağlantı içindedir. Bu iki muhasebe birimi, yapısal olarak ise defterdarlığa bağlıdır. Bu bağlantıların yanı sıra, Bakanlığın muhasebe ve diğer mali işlemlerinin bir gereği olarak, merkez saymanlığı ile taşradaki muhasebe birimleri arasında da birtakım işlevsel bağlantılar kurulabilir. Bakanlığın muhasebe yetkilileri olan, merkez saymanlığı müdürü, muhasebe müdürü ve malmüdürü, Hazine ve Maliye Bakanlığının personeli olarak, İçişleri Bakanlığının muhasebe hizmetlerini yürüten birimlerin yönetiminden sorumludurlar. Bu görevliler, iş süreçleri bakımından İçişleri Bakanlığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı ile, hiyerarşik bakımdan ise sadece Hazine ve Maliye Bakanlığı ile bağlantılıdırlar.



Düz çizgiler hiyerarşik bağlantıyı, kesik çizgiler ise işlevsel bağlantıyı göstermektedir. Kırmızı ifade ve çizgiler, İçişleri Bakanlığının iş süreçleri içerisinde yer alan Hazine ve Maliye Bakanlığı birimlerini göstermektedir.

Şekil 9. İçişleri Bakanlığında Muhasebe Biriminin Konumu

e. Bakanlığa Bağlı Muhasebe Birimlerinin Muhasebe Birliğinin Sağlanması Bakımından Önemi

Genel bütçeli idarelerin muhasebe birimlerinin, MGM'ye bağlı olarak tek elden yönetilmesi, muhasebe birliğinin sağlanması bakımından olumlu bir yönetim modeli olarak değerlendirilebilir. Genel bütçeli idarelerin mali büyüklüğü genel yönetimin büyük bölümünü oluşturduğundan, devlet muhasebesi faaliyetinin büyük bölümü MGM muhasebe birimleri tarafından gerçekleştirilir. Bir başka anlatımla, genel yönetimin mali bilgisi, büyük ölçüde, MGM muhasebe birimleri aracılığıyla üretilir.

Temel nitelikli kamu hizmetlerini yürüten genel bütçeli idarelerin ülke coğrafyasının tamamında merkez ve taşra düzeyinde örgütlenmesi ve bu örgütlenme kapsamında birçok yönetsel biriminin (merkez birimler, il ve ilçe müdürlükleri gibi) olması nedeniyle, tüm bu birimlerin muhasebe hizmetlerinin tek bir genel müdürlüğe bağlı muhasebe birimleri tarafından kavranması görece daha kolay olacaktır. MGM muhasebe birimlerinin bakanlıkların merkezinden en ücra yerdeki ilçelere ve sağlık, askeri ve gümrük faaliyet alanlarına kadar yayılan örgütlenmesinin ve bu örgütlenmenin, personeli ve diğer bileşenleriyle birlikte, tek bir merci tarafından yönetilmesinin, genel bütçeli idarelerin muhasebe hizmetlerinin koordinasyonunu görece kolaylaştırdığı ve böylelikle, muhasebe birliğinin sağlanmasına katkı sağladığı ileri sürülebilir.

f. Devlet Muhasebesinin Kalkınma Planı ve Bakanlık Stratejilerindeki Yeri

2024-2028 dönemini kapsayan 12. Kalkınma Planı'nda devlet muhasebesine ilişkin hususlar da yer almaktadır.⁴⁵⁴ Plan'ın "3.1. İstikrarlı Büyüme, Güçlü Ekonomi" bölümünde belirlenen görevler/ihtiyaçlar arasında, "397. *Harcama gözden geçirmeleri yoluyla verimsiz harcama alanlarının tasfiye edilmesi, kaynakların etkin, etkili ve ekonomik kullanımı sağlanacaktır. Harcama programlarının uygulama süreçlerinde*

⁴⁵⁴ Hazine ve Maliye Bakanlığı, a.g.e. (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2024-2028 Stratejik...), s. 30.

etkinlik artırılacaktır” ifadesine yer verilmiş ve bunun bir alt maddesi olarak, “397.5. Kamu hizmetlerinde dijital uygulamalar yaygınlaştırılacak, muhasebe ve harcama sistemlerinin bilişim altyapısı güçlendirilecek, ortaya çıkacak yeni hizmetlerin mevcut kamu idarelerince yerine getirilmesi sağlanacak ve böylece kamu harcamalarında verimlilik artırılacaktır” denilmiştir. Dolayısıyla, Plan’da, devlet muhasebesine ilişkin olarak, muhasebe bilişim sistemlerinin geliştirilmesi gereğine ve bu sistemler ile idarenin verimliliği arasındaki bağlantıya vurgu yapılmıştır.

Devlet muhasebesi, Hazine ve Maliye Bakanlığının 2024-2028 dönemine ilişkin stratejik amaç ve hedeflerinde de kendine yer bulmaktadır.⁴⁵⁵ Buna göre, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinde etkinliğin artırılması ve mali rapor ve istatistiklerin uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanıp yayınlanmasının sağlanması amaçlanmıştır. Bu amaç çerçevesinde, Bütünleşik Kamu Mali Yönetim ve Bilişim Sistemi’ne (BKMYBS) ilişkin fonksiyonların geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması genel yönetim kapsamındaki idarelerin muhasebe düzenlemelerine uyum düzeyinin artırılması hedeflenmiştir.

Stratejik Plan’da belirlenen hedeflere ulaşılması için uygulanacak stratejiler; devlet muhasebesinin mali saydamlık ve hesap verebilirliği sağlayacak şekilde düzenlenmesi, kamu idarelerinin gelir, gider ve muhasebe süreçlerine ilişkin bilişim sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi, bütçe ve muhasebe sistemlerinin karar verme süreçlerine katkı sağlayacak şekilde geliştirilmesi, devlet muhasebesine ilişkin uygulamaların merkezi düzeyde birbirleri ile uyumlu hale getirilmesi, devlet muhasebesinde görev alanların eğitime yönelik faaliyetlerin gerçekleştirilmesi, muhasebe hizmetlerinin sertifikalı personel eliyle yürütülmesinin sağlanması ve idarelerin muhasebe uygulamalarının belirli standart ve kurallara tabi tutulmasıdır.

⁴⁵⁵ Stratejik Plan’dan yapılan tüm alıntılar için *a.g.e.*, s. 13 vd.

Stratejik Plan'daki amaç ve hedefler, bütçede, “*Stratejik Yönetim ve Kaynak Tahsisi Programı*”nın “*Muhasebe ve Raporlama Alt Programı*” kapsamında ödeneğe bağlanmıştır.

Stratejik Plan'da, belirlenen amaç ve hedeflerin yanı sıra, belirlenen *faaliyet alanlarında* da devlet muhasebesine ilişkin hususlara yer verilmiştir. “*Muhasebe hizmetleri*” adıyla tanımlanan faaliyet alanı, Bakanlığın devlet muhasebesine ilişkin hizmetlerini kapsamaktadır. Bunun yanı sıra, “*hazine işlemleri ve kamu finansmanına ilişkin faaliyetler*” alanı kapsamında da Bakanlığın, “*iç ve dış borç ödeme işlemlerini ve borçlanmaya ilişkin muhasebe işlemlerini gerçekleştirmek*” ve “*kamu borç yönetimine ilişkin istatistik ve raporlama işlemlerini yürütmek*” hizmetleri bulunmaktadır.

Stratejik Plan'da devlet muhasebesine ilişkin olarak yer verilen hususlar toplu olarak değerlendirildiğinde, idarede mali saydamlığın, hesap verebilirliğin ve karar verme süreçlerinin desteklenmesinin, devlet muhasebesinde muhasebe birliğinin ve uluslararası standartlar ile uyumun sağlanmasının, muhasebe bilişim sistemlerinin geliştirilmesinin ve muhasebe çalışanlarının bilgi ve yeteneklerinin artırılması ve muhasebe yetkilisi sertifikalarına işlerlik kazandırılmasının önemsendiği söylenebilir.

C. Genel Bütçeli İdareler Dışındaki İdarelerde Muhasebe Hizmetlerinin Yürütülmesi: Yönetmelik ve Mali Özerklik

Genel bütçeli idareler dışındaki idarelerin muhasebe hizmetleri, bu idarelerin kendi hiyerarşik yapıları dahilindeki muhasebe birimleri tarafından yürütülür. Bu durumun temel gerekçesi, özel bütçeli idarelerin, düzenleyici ve denetleyici kurumların ve sosyal güvenlik kurumlarının hizmet yönünden, mahalli idarelerin ise yer yönünden yerinden yönetim kuruluşları olmasıdır. Bu nitelikleriyle söz konusu idareler, yönetmelik ve mali bakımdan merkezi yönetimden (devlet tüzelkişiliğinden) belirli ölçülerde özerktir. Bu özerkliğin kapsamında muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi de bulunmaktadır.

Muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinde, genel bütçeli idarelerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, diğer idarelerde ise bu idarelerin kendilerinin görevli ve yetkili olması, bu alanda merkezi ve adem-i merkezi özelliklerin bir arada bulunduğunu göstermektedir.

Devlet muhasebesinin kurallarının konulmasında ve ileride inceleneceği üzere devlet muhasebesinin denetiminde var olan merkeziyetçiliğe karşılık, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinde adem-i merkezi bir yönün bulunması, yönetsel ve mali özerkliğin yanı sıra, devlet muhasebesinin coğrafi ve kurumsal bakımdan geniş kapsamlı olması ile de ilişkilendirilebilir. Devlet muhasebesi standartlarının belirlenmesi ve kurallarının konulması merkezi yönetim tarafından gerçekleştirilirken, ülkenin bütününe yayılan, çok çeşitli faaliyetler yürüten, birbirlerinden farklı niteliklerde olan ve her biri ayrı bir kamu tüzel kişiliğine sahip çok sayıda idarenin muhasebe hizmetleri bu idarelerin kendileri tarafından yürütülmektedir. Bu yönetim şekli; genel bütçeli idarelerdekinin aksine, geniş bir coğrafi alanda farklı kurumsal niteliklere ve ayrı kamu tüzel kişiliklerine sahip olan çok sayıda kamu idaresinin muhasebe hizmetlerinin tek bir yönetsel yapı (MGM gibi) tarafından yerine getirilmesi zorluğuna karşılık, bu idarelerin kendileri tarafından “yerinde” yürütülmesinin tercih edilmesinin sonucu olarak görülebilir.

Sözü edilen adem-i merkeziyete karşılık, genel bütçeli idareler dışındaki idarelerde yürütülen muhasebe hizmetleri ve bu hizmetleri yürüten muhasebe birimleri ile MGM arasında birtakım bağlantılar bulunmaktadır. Daha önce değinildiği üzere, MGM’nin devlet muhasebesi alanında genel yönetimi ve merkezi yönetimi kapsayan çeşitli görev ve yetkileri vardır. Bunlardan özellikle devlet muhasebesinin denetimi kapsamında MGM ile bu idareler ve bunların muhasebe birimleri arasında ilişki bulunmakta, muhasebat kontrolörlerince bu birimlerde denetim faaliyetleri yürütülmektedir.

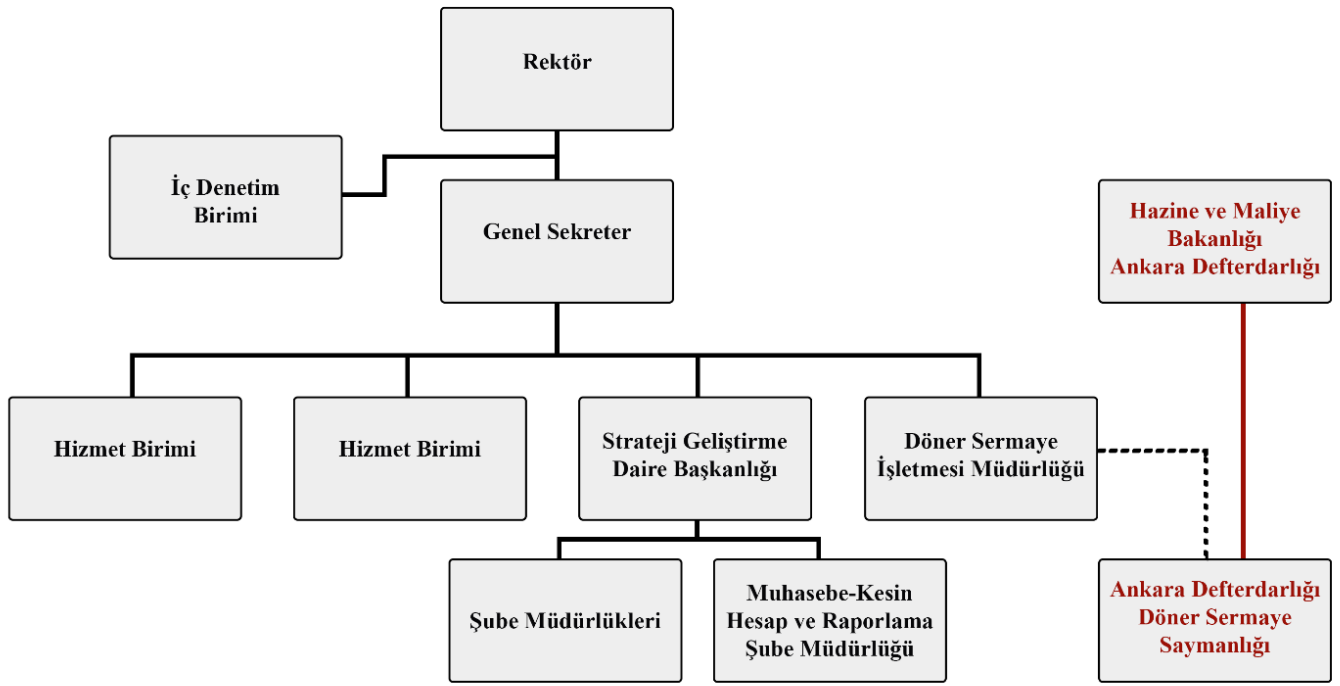
1. Özel Bütçeli İdarelerde

Özel bütçeli idareler, bazı kamu hizmetlerinin belirli ölçülerde yönetsel ve mali özerklik çerçevesinde uzman bir yönetsel birim tarafından yürütülmesi için kurulan *kamu kurumlarıdır*. 5018 sayılı Kanun’a ekli (II) sayılı cetvele göre, 2024 Şubat itibarıyla 176 adet özel bütçeli idare bulunmaktadır.

Özel bütçeli idarelerin merkez ve taşra örgütlerinde muhasebe hizmetleri, bu idarelerin yapısal ve işlevsel bir parçası olan muhasebe birimleri tarafından yürütülür. Örneğin, yazar tarafından hazırlanan **Şekil 10**’da görüleceği üzere, özel bütçeli idarelerden biri olan Ankara Üniversitesinin muhasebe hizmetleri, Strateji Geliştirme Dairesine bağlı Muhasebe-Kesin Hesap ve Raporlama Şube Müdürlüğü tarafından yürütülür (buna karşılık, üniversiteye bağlı döner sermaye işletmesinin muhasebe hizmetleri, Ankara Defterdarlığına bağlı döner sermaye saymanlığı tarafından yürütülmektedir).⁴⁵⁶

Özel bütçeli idarelerin büyük bölümünü oluşturan üniversitelerde muhasebe biriminin yapısı genel olarak şekilde gösterildiği gibiyken, diğer özel bütçeli idarelerde muhasebe biriminin adlandırması ve örgütlenme içindeki yapısal konumu çeşitlilik göstermektedir. Bu idarelerin muhasebe hizmetlerinin, genel olarak strateji geliştirme birimi dahilinde, bazı idarelerde ise yönetim ve destek hizmetleri birimi dahilinde örgütlendiği görülmektedir.

⁴⁵⁶ <https://ankara.edu.tr/kurumsal/yonetim/organizasyon-semasi> (23.07.2024).



Şekil 10. Ankara Üniversitesinde Muhasebe Biriminin Konumu

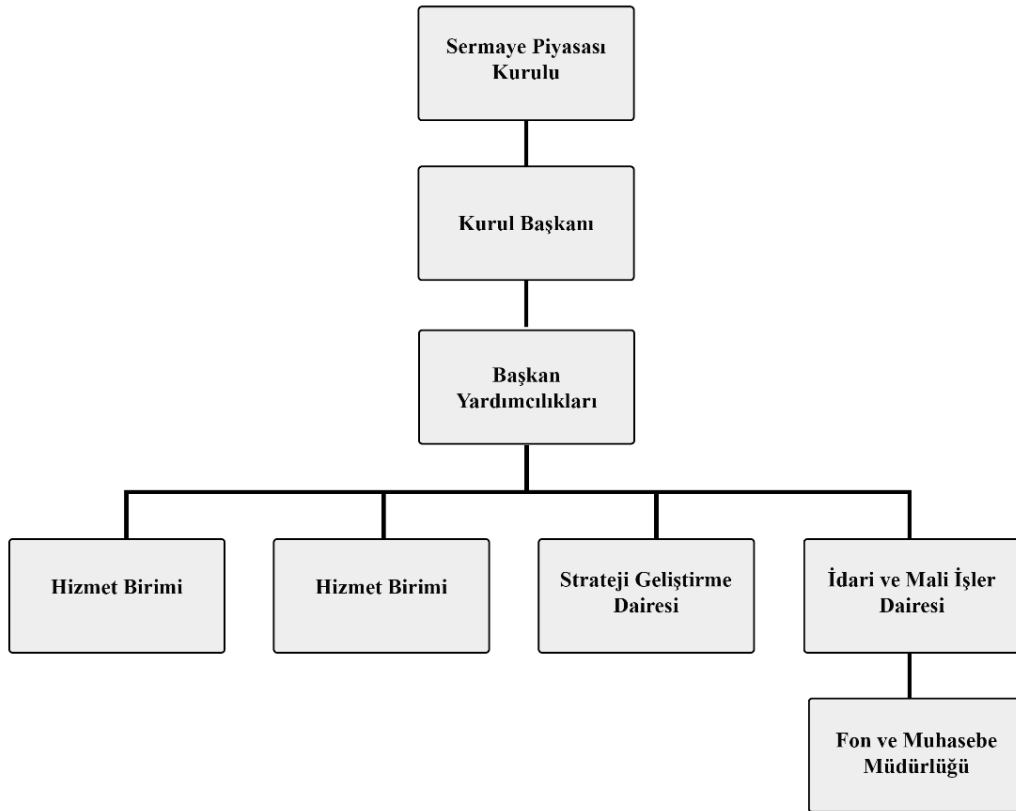
2. Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlarda

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, kamu örgütlenmesinde görece yeni ortaya çıkan yönetsel yapılardır. Sahip oldukları birtakım yarı-yargısal, yarı-yasama yetkileri ve işlevsel-yapısal bağımsızlıkları nedeniyle tipik hizmet yerinden yönetim kuruluşlarından bazı yönlerden farklılaşır.⁴⁵⁷ Bu kurumlar, sermaye piyasaları ve iletişim gibi “hassas” faaliyet alanlarında düzenleyici ve denetleyici bir rol üstlenir.⁴⁵⁸ Bunlar, 5018 sayılı Kanun’un bazı hükümlerinden muaf tutulmuş olmakla birlikte, devlet muhasebesine ilişkin hükümlerine tabidir.

⁴⁵⁷ Lütfi Duran, “Türkiye’de Bağımsız İdari Otoriteler”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 30, Sayı: 1, 1997.

⁴⁵⁸ Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, *a.g.e.*, s. 336.

Düzenleyici ve denetleyici kurumlarda muhasebe hizmetleri, genel olarak, strateji geliştirme işlevinden ayrı bir şekilde yönetim hizmetleri/ıdari ve mali işler işlevi dahilinde örgütlendirilmiştir. Örneğin, Sermaye Piyasası Kurulunun **Şekil 11**'de basitleştirilerek gösterilen organizasyon şemasına göre,⁴⁵⁹ muhasebe hizmetleri, İdari ve Mali İşler Dairesine bağlı Fon ve Muhasebe Şube Müdürlüğü tarafından yürütülmektedir. Rekabet Kurumunda ise muhasebe hizmetleri, Yönetim Hizmetleri Dairesine bağlı olarak yürütülmektedir. Buna karşılık, Kişisel Verileri Koruma Kurumunda muhasebe hizmetleri Strateji Geliştirme Dairesinin görevleri arasında sayılmaktadır.



Şekil 11. Sermaye Piyasası Kurulunda Muhasebe Biriminin Konumu

⁴⁵⁹ <https://spk.gov.tr/hakkimizda/organizasyon/organizasyon-semasi> (04.12.2023).

3. Sosyal Güvenlik Kurumlarında

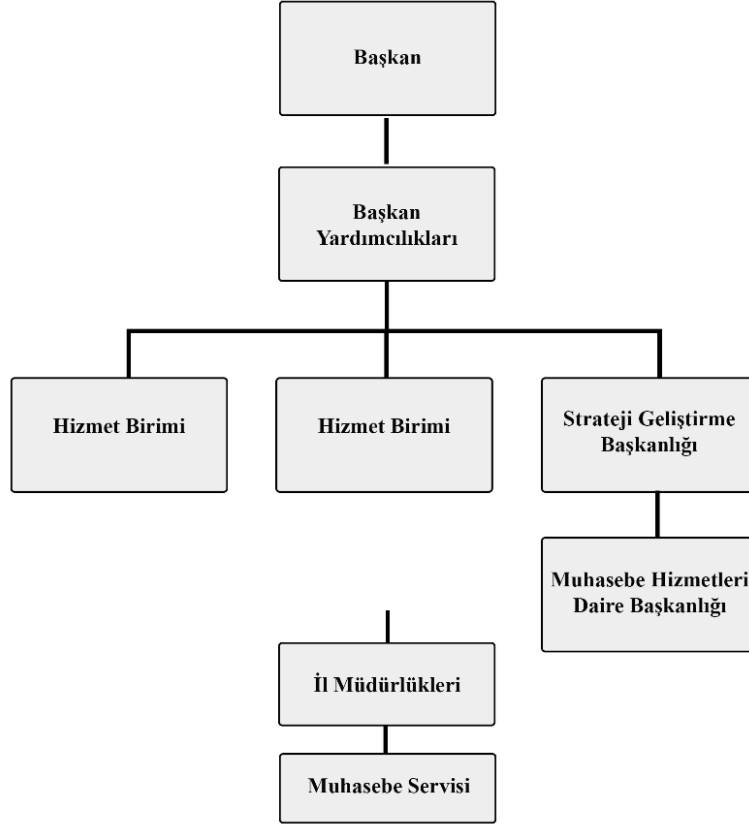
Sosyal güvenlik kurumları, sosyal güvenlik faaliyeti yürüten kamu kurumlarıdır. Bu kurumlar, 5018 sayılı Kanun'da, uluslararası sınıflandırmalara uygun olarak, bütçeleri bakımından diğer idarelerden ayrı bir kategoride düzenlenmiştir. Bu ayrımın gerekçesi olarak, bu kurumların sosyal güvenlik faaliyetleri çerçevesinde vergi tahsilatına benzeyen prim tahsilatı yapmaları ve geniş çaplı ekonomik ve toplumsal etkiler yapabilen harcamalar gerçekleştirmeleri gösterilebilir.⁴⁶⁰

Sosyal Güvenlik Kurumunun **Şekil 12**'de gösterilen basitleştirilmiş örgütlenme şemasına⁴⁶¹ göre, muhasebe hizmetleri, merkezde Strateji Geliştirme Başkanlığına bağlı Mali İşler Daire Başkanlığı bünyesinde, taşrada ise sosyal güvenlik il müdürlüklerinin muhasebe servisleri tarafından yürütülmektedir.⁴⁶²

⁴⁶⁰ Bu özellikleriyle sosyal güvenlik kurumları, maliye politikasının da önemli bir bileşenidir. IMF, *a.g.e.*, s. 22.

⁴⁶¹ <https://sgk.gov.tr/MerkezTeskilati/OrganizasyonSemasi/3f3e58be-41c8-4d67-921e-2c34cc916c8f/> (04.12.2023).

⁴⁶² Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, *2022 Yılı Sosyal Güvenlik Kurumu Faaliyet Raporu*, Şubat 2023, s. 30 vd.



Şekil 12. Sosyal Güvenlik Kurumunda Muhasebe Biriminin Konumu

Diğer sosyal güvenlik kurumu olan Türkiye İş Kurumunda, muhasebe hizmetleri, merkezde Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığına bağlı Muhasebe Şube Müdürlüğü, taşrada ise il müdürlüklerinin muhasebe servisleri tarafından yürütülmektedir.

4. Mahalli İdarelerde

Mahalli idareler, “yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri” ifade eder (5018 sayılı Kanun, md. 3).

Mahalli idarelerde muhasebe hizmetleri;

- Büyükşehir belediyelerinde Mali Hizmetler Dairesine bağlı şube müdürlükleri,
- İl ve ilçe belediyeleri, il özel idareleri ve mahalli idare birliklerinde ise genel olarak Mali Hizmetler Müdürlükleri,

tarafından yürütülmektedir. Mahalli idarelerin bağlı idarelerinde muhasebe hizmetleri, örneğin, Ankara Su ve Kanalizasyon İşletmesinde Strateji Geliştirme Dairesi tarafından, Antalya Su ve Atıksu İdaresi Genel Müdürlüğünde Mali Hizmetler Dairesine bağlı Muhasebe Şube Müdürlüğü tarafından yürütülmektedir.

Mahalli idarelerde muhasebe biriminin örgütlenmesi, mahalli idare türlerinden birer örnek üzerinden ve bunlardan büyükşehir belediyesi ve il özel idaresinin yazar tarafından basitleştirilmiş örnek örgütlenme şemaları yardımıyla incelenebilir. Muhasebe hizmetleri; Ankara Büyükşehir Belediyesinde (büyükşehir belediyesi) Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığına bağlı Bütçe ve Muhasebe Şube Müdürlüğü (**Şekil 13**),⁴⁶³ Çanakkale Belediyesinde (il belediyesi) Mali Hizmetler Müdürlüğüne bağlı Muhasebe Kesin Hesap ve Raporlama Birimi,⁴⁶⁴ Aziziye Belediyesi (büyükşehir merkez ilçe belediyesi),⁴⁶⁵ Balıkesir Gönen Belediyesi (ilçe belediyesi),⁴⁶⁶ Karaman İl Özel İdaresi (il özel idaresi) (**Şekil 14**)⁴⁶⁷ ve Marmara Belediyeler Birliğinde (belediye birliği) Mali Hizmetler Müdürlüğü tarafından yürütülmektedir.⁴⁶⁸

⁴⁶³ <https://www.ankara.bel.tr/teskilat-semasi> (05.12.2023).

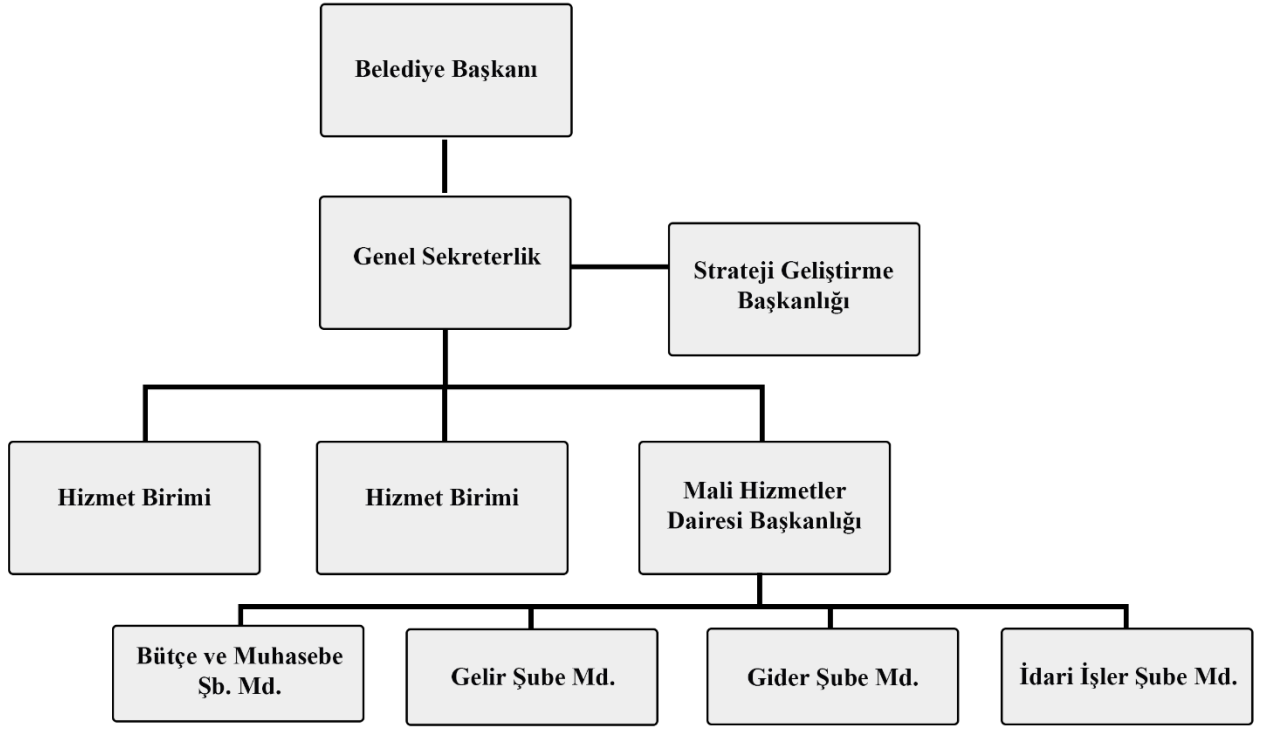
⁴⁶⁴ <https://www.canakkale.bel.tr/tr/sayfa/1187-organizasyon-semasi> (05.12.2023).

⁴⁶⁵ Aziziye Belediyesi, *2022 Yılı Faaliyet Raporu*, s. 29. https://panel.aziziye.bel.tr/uploads/dosyalar/fr_2022.pdf (05.12.2023).

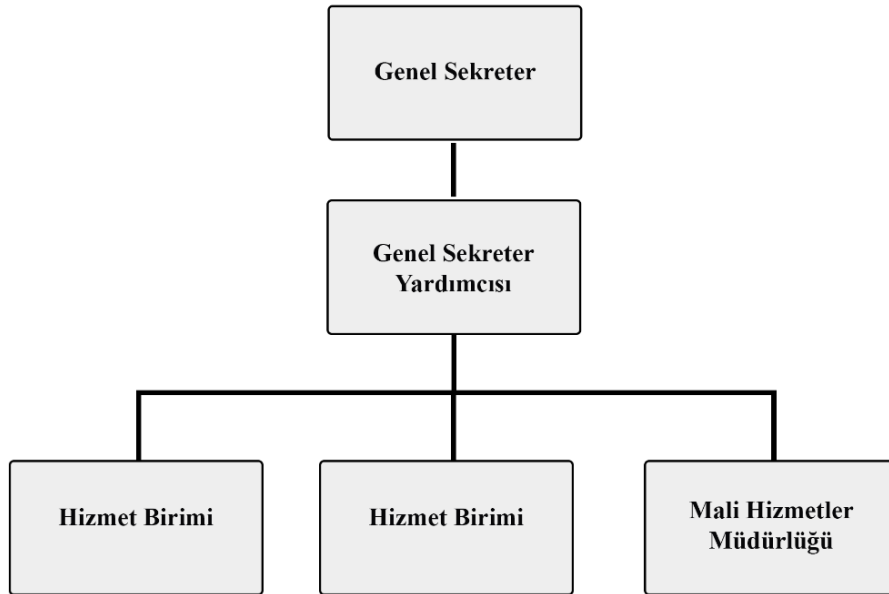
⁴⁶⁶ Gönen Belediyesi, *2022 Yılı Faaliyet Raporu*, s. 19. <https://www.balikesirgonen.bel.tr/upload/files/2022-yili-faaliyet-raporu.pdf> (05.12.2023).

⁴⁶⁷ <http://www.karamanozelidare.gov.tr/teskilat-semasi> (05.12.2023).

⁴⁶⁸ <https://www.marmara.gov.tr/tr/yonetim-semasi> (05.12.2023).



Şekil 13. Ankara Büyükşehir Belediyesinde Muhasebe Biriminin Konumu



Şekil 14. Karaman İl Özel İdaresinde Muhasebe Biriminin Konumu

Mahalli idarelerde muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi hususunda, bu idarelerin muhasebe hizmetlerinin merkezi yönetim tarafından yönlendirilmesine ayrıca değinilmesinde fayda vardır. Mahalli idareler muhasebesinin kurallarının konulmasında ve uygulamasının yönlendirilmesinde, daha önce ifade edildiği gibi, Cumhuriyet dönemi boyunca İçişleri Bakanlığı etkili olmuş ve Bakanlığın bu alandaki görevleri Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü tarafından üstlenilmiştir. Ne var ki bu durum 2018’de değişmiş ve Genel Müdürlük, Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü adıyla Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığa bağlanmıştır. Mahalli idareler muhasebesine ilişkin olarak belediyeler üzerindeki yetkiler bu yeni Genel Müdürlük tarafından kullanılırken,⁴⁶⁹ daha önce İçişleri Bakanlığı (eski) Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü tarafından kullanılan il özel idareleri üzerindeki yetkiler ise artık İller İdaresi Genel Müdürlüğü tarafından kullanılmaktadır.⁴⁷⁰

D. Ön Mali Kontroldeki Değişimin Muhasebe Hizmetlerinin Yürütülmesine ve Muhasebe Birimine Etkileri

Harcama sürecinde ön mali kontrolün, muhasebe biriminden önceki aşamada harcama birimi ve mali hizmetler birimi tarafından yapılan birtakım hukuki ve mali kontrollerden oluştuğuna ve kamu idarelerinde mali işlem süreçlerinin son aşamasını muhasebe işlemlerinin oluşturduğuna daha önce değinilmişti. Muhasebe yetkilisi, ödeme süreçlerinin son aşamasında, harcama belgeleri üzerinde birtakım kontroller yapmakla

⁴⁶⁹ Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin hükümleri, belediyeler ve bağlı idareleri ile belediyelerin kurdukları birlikler bakımından Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı tarafından yürütülür (Anılan Yönetmelik, md. 4 ve 513). Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğünün görev ve yetkileri arasında, “mahalli idarelerin iş ve işlemlerine dair mevzuatla verilen görev ve hizmetleri yapmak, takip etmek, sonuçlandırmak ve geliştirmek” bulunmaktadır (1-CBK, md. 100).

⁴⁷⁰ Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin hükümleri, il özel idareleri ve bunların kurduğu birlikler bakımından İçişleri Bakanlığı tarafından yürütülür (Anılan Yönetmelik, md. 4 ve 513). Bu çerçevede, İller İdaresi Genel Müdürlüğü, İçişleri Bakanlığının mahalli idarelere ilişkin yetki ve görevleri ile ilgili iş ve işlemleri yürütmektedir. <https://www.icisleri.gov.tr/illeridaresi/iller-idaresi-genel-mudurlugu-kurulus-ve-gorevleri2> (28.05.2024).

sorumludur.⁴⁷¹ Benzer kontroller, daha geniş kapsamlı olarak 1050 sayılı Kanun'da da öngörülmüştü.⁴⁷²

1050 sayılı Kanun'dan 5018 sayılı Kanun'a geçildiğinde, saymanın/muhasebe yetkilisinin yaptığı bu kontrolün içeriğinde önemli bir değişim olmuştur. Harcamanın bütçeye ve hukuka uygunluğunun kontrolünün muhasebe yetkilisinden alınarak ön mali kontrol kapsamında idarenin mali hizmetler birimine devrini içeren bu değişim, muhasebe biriminin yaptığı kontrolün kapsamını şekle ilişkin hususlar ile sınırlamış, bu durum da muhasebe biriminin ve muhasebe hizmetinin idarenin mali işlem süreçleri içindeki yerini etkilemiştir.

Muhasebe hizmetlerinin kapsamındaki bu değişimin yanı sıra, 1050 sayılı Kanun döneminde merkezi yönetimin (Maliye Bakanlığı ve Sayıştay) birtakım mali işlemlerde ön mali kontrol niteliğinde yaptıkları vize ve tescil işlemleri de 5018 sayılı Kanun'la birlikte kaldırılmış, bunların benzeri kontroller idarelerdeki ön mali kontrol kapsamına alınmıştır.⁴⁷³ Ayrıca, 1050 sayılı Kanun'da katma bütçeli (bugünkü özel bütçeli)

⁴⁷¹ “Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;

- a) Yetkililerin imzasını,
 - b) Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,
 - c) Maddi hata bulunup bulunmadığını,
 - d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri,
- kontrol etmekle yükümlüdür” (5018 sayılı Kanun, md. 61).

⁴⁷² “Muhasiplerce bütçeye mütaallik bir masrafın tediyesi amiri ita tarafından imzalanmış bir ita veya kredi emrine müstenit olmak lazımdır. Muhasiplerin ita emirlerinde yapacağı tetkikat:

- A) Masrafın kendisine verilen mezuniyet dahilinde bulunması,
- B) Masrafın bütçedeki tertibe mutabakatı,
- C) İta emrine merbut taahhüt ve tahakkuk evrakının tamam olması,
- D) Hatayı maddiden ari bulunması,
- H) **Masrafın kavanin, nizamat ve mukarrerat ahkamına muvafakatı**, [vurgu yazara aittir]
- V) İstihkak sahibinin hüviyeti hususatına aittir.

Merkez muhasipleri, Divanı Muhasebatça vize edilmiş evrak da (B) ve (H) fıkralarının tetkik ve tatbikından müstesnadır” (1050 sayılı Kanun, md. 81).

⁴⁷³ Köse ve Bekci, son dönemde, birçok ülkede, kontrol faaliyetlerindeki ağırlığın merkezi kontrolden iç kontrole doğru değiştiğini, bu çerçevede, iç kontrol kavramının öneminin arttığını ifade eder. Eda Köse ve İsmail Bekci, “1992-2013 COSO Modeli: İç Kontrol-Entegre Çerçevesi”, *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, Yıl: 2, Sayı: 7, Haziran 2017, s. 14.

idarelerin muhasebe hizmetlerinin Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmesine 5018 sayılı Kanun'la birlikte son verilmiştir. Tüm bu değişikliklerin sonucunda, mali işlem süreçlerinde, idarelerin (harcama birimlerinin ve mali hizmetler biriminin) ağırlığı artarken, merkezi yönetimin (Maliye Bakanlığının, Bakanlığın muhasebe birimlerinin ve Sayıştayın) ağırlığı azalmıştır. Bu değişimin, 5018 sayılı Kanun'un adem-i merkeziyetçi özelliklerinden biri olduğu söylenebilir.⁴⁷⁴

Ön mali kontrol çerçevesinde gerçekleşen değişimin, muhasebe biriminin idaredeki işlevsel konumunda ve muhasebe yetkilisinin niteliklerinde birtakım etkiler yaptığı söylenebilir. 1050 sayılı Kanun döneminde idarenin harcama işlemlerinin bütçeye ve hukuka uygunluğu ile ilgili etkili bir kontrol görev ve yetkisine sahip olan muhasebe yetkilisinin, idarenin mali işlem süreçleri içindeki rolü de aynı ölçüde etkili (belirleyici) bir durumda iken, 5018 sayılı Kanun'la birlikte bu görev ve yetkilerin ortadan kalkması, söz konusu etkiyi azaltmıştır. Önceki dönemde bir harcamayı mevzuata uygun olmadığı gerekçesiyle geri çevirebilen muhasebe yetkilisi, yeni dönemde böyle bir gerekçe öne sürememektedir.⁴⁷⁵

Söz konusu değişim devlet muhasebesinde tahakkuk esasına geçiş ve bilişim sistemlerinin yoğun olarak kullanılmaya başlanması gibi yenilikler ile birlikte değerlendirildiğinde, muhasebe biriminin idaredeki işlevsel konumunun, hukuki kontrol yönünden azalmakla birlikte, muhasebe tekniği yönünden arttığı söylenebilir. Bir başka anlatımla, muhasebe birimi, idarenin mali bilgisini geçmiş döneme göre daha kapsamlı, ayrıntılı, güvenilir ve uluslararası standartlara uygun olarak üretmekte, bu da muhasebe biriminin idaredeki önemini ve etkisini artırmaktadır.

⁴⁷⁴ Övgün, 5018 sayılı Kanun'un, harcamaların merkezin değil her idarenin kendi kontrolünde olmasına ilişkin anlayışına değinerek, mali karar verme süreçlerinin adem-i merkezileştirilmesinin yanı sıra, harcamaların yapılmasında idarelere esneklik sağlandığını dile getirir. Barış Övgün, *a.g.e.*, 2022, s. 71.

⁴⁷⁵ Bu durumun kamu harcamalarında israf ve usulsüzlüklere yol açıp açmadığı merak konusudur.

Muhasebe yetkilisinin geçmiş dönemde hem bütçeye hem de hukuka uygunluk kontrolü yapmakla sorumlu tutulması, onun ileri düzeyde hukuki ve mali bilgiye, tecrübeye ve yorumlama yeteneğine sahip olmasını gerektirmekteydi. Bu gerekliliğin sonuçlarından biri, dönemin saymanının sahip olması gereken niteliklerin düzeyini yükseltmekte, saymanların sürekli gelişiminin hizmet içi eğitim gibi yollarla desteklenmesi anlamına gelmekteydi. Geçmişte muhasebenin yanı sıra bütçeye ve hukuka ilişkin bilgi ve tecrübeye sahip olması beklenen muhasebe yetkilisinin, yeni dönemde, daha çok, muhasebeye ilişkin bilgi ve tecrübeye sahip olması beklenmektedir. Bu durum, muhasebe yetkilisinin yetkinliğini belirleyen alanların önem sıralamasında zaman içerisinde bir değişim olduğunun ve olacağının bir göstergesidir. Bu yeni durum, ayrıca, muhasebe yetkilisinin sahip olması gereken bilgi ve yetkinlik düzeyini ve muhasebe yetkililiği eğitiminin içeriğini de yeniden şekillendirecek, muhasebe yetkilisinin hukuka uygunluk kontrolünün gerektirdiği geniş bir konu alanında yoğun bilgi ve tecrübe düzeyinden çok, devlet muhasebeciliği mesleği ile doğrudan bağlantılı olan muhasebe tekniğine ilişkin görece daha dar bir alanda ve daha az yoğun bir bilgi ve tecrübe düzeyine sahip olacak şekilde eğitimi gündeme gelecektir.

Muhasebe yetkilisine, bütçeye ve hukuka uygunluk kontrolü gibi, devlet muhasebeciliği ile doğrudan bağlantılı olmayan bir sorumluluğu yüklemeyen 5018 sayılı Kanun, bu sorumluluğu harcamanın asıl aktörü olan harcama birimine ve idarenin mali konulardaki uzman birimi olan mali hizmetler birimine devretmiştir. Bu değişim, mali işlem süreçlerinde yetki ve sorumluluk dengesinin iyileştirilmesi şeklinde de yorumlanabilir.⁴⁷⁶

⁴⁷⁶ 5018 sayılı Kanun'da, “*kamu idarelerinde ön malî kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür*” hükmüne yer verilmesi, yönetsel süreçteki yetki-sorumluluk dengesi açısından yapılan bu yorumu destekler niteliktedir.

E. Muhasebe Hizmetlerinin Yürütülmesinde e-Devlet Olgusu

Devlet muhasebesi, bilişim sistemlerinin yoğun olarak kullanıldığı bir kamu hizmeti olduğundan, bu sistemleri içeren *e-devlet* olgusunun devlet muhasebesi özelinde ele alınmasında fayda vardır.

1. E-Devlet Olgusu ve Kamu Mali Yönetimine Etkileri

Teknik gelişmeler, makineleşme ve standardizasyon olguları birliktelik arz etmektedir. Teknik gelişmelerin üretime uygulanmasıyla birlikte üretimin hızında ve yoğunluğunda artış sağlanmakta, zamandan ve işgücünden tasarruf edilmektedir. Standardizasyonun sağlanmasıyla da işin basitleştirilmesi, işi yapacak çalışanlarda aranan bilgi ve yetenek düzeyinin düşürülmesi, iş süreçlerinin ve maliyetlerin kontrol edilmesi kolaylaşmaktadır. Bu teknik gelişmeler, bilişim teknolojileri sayesinde üretimin çok daha geniş bir coğrafi alanda esnek bir şekilde yapılmasına imkan sağlamaktadır.⁴⁷⁷ Bilişim sistemlerinde 20. yy.'da ortaya çıkan gelişmeler, bunların kamusal faaliyetlerde kullanılmasına zemin hazırlamıştır. Bu sistemlerde son birkaç on yılda yaşanan hızlı gelişmeler ise bunları kamusal faaliyetlerin yürütülmesinde temel bileşenlerden biri haline getirmiştir.

Kamu yönetiminde *e-devlet* olgusu, bilişim sistemlerinin kamusal faaliyetlerde yoğun olarak kullanılması ve bu faaliyetlerin temel bir özelliği olmasıyla ortaya çıkmıştır. Akçakaya'nın tanımlamasıyla, e-devlet; kamu kurumlarını ve çalışanlarını kapsayan, idare ile yurttaşlar ve diğer ilgililerin elektronik ortamda birbirleri ile bağlantılarının kurulduğu örgütsel bir sistemdir. Sistemin uygulama alanı büyüdükçe, işgücü, zaman ve diğer maddi kaynaklar bakımından tasarruf sağlanmış ve örgüt verimliliği artmıştır. Kamu hizmetlerinin elektronik ortamda sunulmasını ifade eden e-devletin temel amacı,

⁴⁷⁷ Ozan Zengin, *a.g.e.*, s. 52-53.

yüksek bilgi işleme düzeyine ve hızlı karar verme sürecine sahip olan ve ekonomik ve toplumsal ihtiyaçları karşılayabilen bir idarenin oluşmasına katkı sağlanmasıdır.⁴⁷⁸

Hızla gelişen bilişim sistemlerinin örgüt faaliyetlerinde kullanımı, örgütlerin yapısı ve işleyişinde önemli değişiklikler meydana getirmiştir. Bu sistemlerin kullanılmasıyla elde edilen bilgiler sayesinde, örgüt faaliyetlerinin etkinlik düzeyi ve üretilen mal ve hizmetlerin kalitesinde artış sağlanırken, örgüt stratejilerinin katılımcı bir şekilde belirlenmesi bakımından da önemli faydalar elde edilmektedir. Bu yönüyle bilişim sistemleri, kırtasiyeciliği azaltmasının yanı sıra, tüm yönetim kademelerinde verilecek kararların etkinliği için de elverişli bir araçtır.⁴⁷⁹ Bu çerçevede, mali alanda kullanılan bilişim sistemlerinin ürettiği mali bilgi, örgüt yönetimine ilişkin kararların verilmesine katkı sağlarken⁴⁸⁰ verimlilik üzerinde de olumlu etkilerde bulunur.

Dijitalleşme olarak da ifade edilebilecek e-devlet olgusunun kamu mali yönetimi ve devlet muhasebesi alanındaki uygulamaları, mali saydamlık ve hesap verebilirliği ön plana çıkaran çağdaş kamu maliyesi anlayışı ile ilişkilendirilebilir. Plesner, Justesen ve Glerup'a göre, kamusal iş süreçlerinde dijitalleşme, kamu örgütlerinin daha hesap verebilir olması ve yeni kontrol şekillerine tabi tutulması bakımından elverişli görülmektedir.⁴⁸¹ Bilişim sistemlerinin yaygın bir şekilde kullanımını da içeren yakın dönemdeki kamu mali yönetimi reformları, devlet muhasebesinin daha iyi teknik imkanlarla yürütülmesi hedefinin ötesinde, kamuda mali saydamlık ve hesap verebilirliğin iyileştirilmesini amaçlayan siyasi hedefler çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Plesner, Justesen ve Glerup, kamu kesiminde dijitalleşmenin;

⁴⁷⁸ Murat Akçakaya, "E-Devlet Anlayışı ve Türk Kamu Yönetiminde E-Devlet Uygulamaları", *Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 3, Kış 2017, s. 9 vd.

⁴⁷⁹ İdil Kaya, "Bilgi İşlem Sistemlerinde Muhasebe Denetimi", *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 3-4-5, 1993, s. 259.

⁴⁸⁰ Yusuf Demir ve Dilek Coşkun, *a.g.m.*, s. 7.

⁴⁸¹ Ursula Plesner, Lise Justesen ve Cecilie Glerup, *a.g.m.*, s. 1182.

teknik bir proje ya da hizmet etkinliğini artırma, kaynak kullanımını azaltma ve kamu hizmetlerinin sunumunu modernleştirme projesi olmaktan öte, güçlü bir düşünsel temele dayanan, çağın bir gereği olarak zorunlu görülüp çoğu zaman sorgulanmayan temel bir reform olarak değerlendirilmesi gerektiğini ifade eder.⁴⁸²

2. Türk Devlet Muhasebesinde Bilişim Sistemlerinin Kullanımı: say2000i, BKMYBS, e-Belediye ve Bütünleşik Gelir Yönetim Sistemi

Dünyada bilişim sistemlerinin ilk kullanıldığı alanlardan biri, 1960’larda muhasebe olmuştur.⁴⁸³ Türk devlet muhasebesinde bilişim sistemlerinin kullanımı konusundaki niyet ve çabalar 1970’lere dayandırılabilirse de⁴⁸⁴ bu konudaki esas girişimlerin 1990’larda yapıldığı söylenebilir. 1990’da çıkarılan devlet muhasebesi yönetmelikleriyle muhasebe bilişim sistemlerine geçişin hukuki zeminini hazırlanmış, muhasebe işlem süreçlerinin önemli bileşenlerinden olan defter, cetvel ve belgelerin bilişim sistemleri aracılığıyla düzenlenmesine imkan sağlanmıştır.

Devlet muhasebesi bilişim sistemlerinin ilk etkili uygulaması, 2001’de genel bütçeli idarelerin muhasebe birimlerinde kullanılmaya başlanan say2000i’dir. Bir muhasebe modülünden oluşan sistem, muhasebe çalışanlarına muhasebe kayıtlarını bilgisayar aracılığıyla oluşturmalarına imkan tanımaktaydı. Bu sayede, sistemi kullanan kamu idarelerinin muhasebe kayıtları bilişim sistemi üzerinden depolanmakta, bu kayıtlar merkeze sistem üzerinden anlık olarak gönderilebilmekte ve idarelere ilişkin mali raporlar sistemdeki verilerden kolaylıkla üretilebilmekteydi. 2018’e kadar kullanılan sistem,

⁴⁸² A.g.m., s. 1185.

⁴⁸³ Ömer Çağrı Yavuz, Kübra Taş Çağlar ve Berat Çağlar, “Türkiye’de Yönetim Bilişim Sistemleri Disiplinine Genel Bakış”, *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 13 Sayı: 25, Haziran 2023, s. 74.

⁴⁸⁴ Devlet muhasebesinin reforma tabi tutulması çalışmaları kapsamında, 1971’de, yabancı uzmanlardan Julian F. Cannon’un hazırladığı “*Merkezi Hesap Sistemi Üzerinde Teklif*” başlıklı raporda, MGM ve ona bağlı muhasebe birimleri tarafından gerçekleştirilen kayıt ve raporlama işlerinin elektronik bilgi işlem aygıtları aracılığıyla yapılmasının faydalı olacağı ifade edilmiştir. Mahmut Selim Güler ve Miraç Gülçiçek, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi”, *Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi*, 2010, s. 63-64, <https://silo.tips/download/lkemzde-devlet-muhasebesnn-tarih-gelm#> (05.12.2023).

yerini, idarelerin bütçe ve taşınır gibi muhasebe dışındaki mali işlem süreçlerini de kapsayan BKMYBS'ye bırakmıştır. Bu yeni sistem, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından, *“bütçe kanunu hazırlıklarının başlatılmasından kesin hesabın TBMM’de kanunlaşmasına kadar geçen mali işlemlere ilişkin süreçlerde kullanılan otomasyon sistemlerinin, elektronik belge, elektronik imza, otomatik muhasebe gibi yeni teknolojik imkanlara kavuşturulması için kullanılan süreç odaklı bütünleşik bir bilişim sistemi”* olarak değerlendirilmektedir.⁴⁸⁵

BKMYBS, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde kullanılmaktadır. Sistem, say2000i'nin sunduğu imkanların çok ötesine geçerek, muhasebe işlem sürecinin yanı sıra, muhasebe işlem süreci ile bağlantılı olan bütçe, taşınır, özlük, emanet, tahsilat gibi farklı mali işlem süreçlerinin de bilişim sistemleri üzerinden birbirleri ile bağlantılı olarak yapılabilmesini mümkün kılmaktadır. Örneğin, sistemde yer alan ödeme modülü üzerinden gerçekleştirilen ödeme işlemleri, aynı anda muhasebe modülü aracılığıyla muhasebe kayıtlarına yansıtılabilmekte, böylelikle, muhasebe ile diğer mali işlem süreçleri arasındaki bağlantı güçlendirilmektedir.

Türkiye’de devlet muhasebesi alanında kullanılan bilişim sistemlerinden bir diğeri olan *e-belediye*, 5393 sayılı Belediye Kanunu’na 2018’de eklenen bir hükme (Ek md. 3) istinaden, İçişleri ve Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlıkları tarafından belediyelere yönelik olarak kurulmuştur. Personel, taşınır, stratejik planlama ve muhasebe gibi alanlarda uygulama modülleri içeren sistem,⁴⁸⁶ belediyelerin *“mevzuatla kendilerine verilen görev ve hizmetlerin yürütülmesi ve vatandaşlar tarafından yapılan başvuruların sonuçlandırılması amacıyla her türlü idari iş ve işlemin yürütüldüğü”* bir platformdur (5393 sayılı Kanun, Ek md. 3).

⁴⁸⁵ Hazine ve Maliye Bakanlığı, a.g.e. (2024-2028 Stratejik...), s. 60

⁴⁸⁶ <https://www.belediye.gov.tr/> (30.12.2023).

e-Belediye; Analitik Bütçe, Analitik Muhasebe, Harcama, Varlık Muhasebesi modülleriyle, BKMYBS'ye benzer şekilde, belediyelerin mali ve muhasebe işlemlerine ilişkin süreçleri bütüncül olarak kavramaktadır; bu yönüyle de şimdiye kadar belediyelerin kendi imkanlarıyla piyasadan temin ettiği muhasebe yazılımları arasındaki uyumsuzlukların ve bu sistemlerin çeşitli yönlerden yetersizliklerinin merkezi düzeyde sona erdirilmesini sağlayacaktır. Belediyeler açısından standart bir muhasebe uygulaması niteliğinde olan sistem, bu idareler yönünden muhasebe birliğinin gerçekleştirilmesine ve muhasebe hizmetlerinin daha etkin bir şekilde koordine edilmesine katkıda bulunacaktır.

Devlet muhasebesi bilişim sistemlerinin bir başka örneği, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından projelendirilen ve 2021'de kurulum çalışmalarına başlanan “Bütünleşik Gelir Yönetim Sistemi”dir. Proje kapsamında, Kurumun muhasebe sisteminin, gelirlerin tahakkuk ve tahsilatına ilişkin işlemler çerçevesinde ve ortak bir yazılım temelinde yeniden yapılandırılması ve bu sayede, üretilen mali raporların kalitesinin mali saydamlık ve hesap verebilirlik yönünden artırılması, sosyal güvenlik hizmetlerindeki aksaklıkların ortadan kaldırılması, teknolojik gelişmelere uyum sağlanması ve genel olarak muhasebe düzeninin iyileştirilmesi hedeflenmektedir.⁴⁸⁷

3. Devlet Muhasebesi Bilişim Sistemlerinin Yönetsel Etkileri

Devlet muhasebesi bilişim sistemlerinin yönetsel birtakım etkilerinden söz edilebilir. Bu etkiler, sırasıyla;

- İşlevsel yayılma,
- Sanal ağ,
- Merkeziyetçilik,
- Tümleşik örgütlenme,
- Muhasebe faaliyetinin ve muhasebe çalışanlarının nitelikleri,
- Devlet muhasebesi faaliyetinin özellikleri,

⁴⁸⁷ Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, *a.g.e.*, s. 18.

konuları üzerinden incelenebilir.

İşlevsel yayılma, bilişim sistemlerini işleten idarelerin bu sistemleri kullanan diğer idareler üzerinde işlevsel (iş süreçlerine dahil olma) bakımından etkilerini ifade eder.⁴⁸⁸ Kamuda kullanılan başlıca devlet muhasebesi bilişim sistemi olan BKMYBS, sistemi işleten Hazine ve Maliye Bakanlığının, özellikle de MGM'nin sistemi kullanan idareler üzerindeki etkisini artırmaktadır. Bir başka deyişle, Bakanlıktan diğer idarelere doğru bir *işlevsel yayılma* gerçekleşmektedir.

MGM'nin devlet muhasebesi alanında genel yönetim ölçeğine kadar genişleyen görev ve yetkileri, BKMYBS'yi de ilgilendirmektedir. Dolayısıyla, MGM, bu görev ve yetkiler üzerinden, sistemi kullanan idarelerin mali işleyişlerine dahil olmaktadır. Bir bilişim sisteminin yönetiminden sorumlu olan merkezi birimin, bu sistemi kullanan diğer birimlerin iş süreçlerine dahil olarak bu süreçleri etkilemesi, e-devlet olgusunun sonuçlarından biridir.

Sanal ağ, özellikle işletme yönetimi alanında yaygın olarak başvurulan yeni bir örgütlenme yöntemi olarak faaliyetlerin etkin, verimli ve esnek bir şekilde yürütülmesi bakımından birtakım faydalar sağlamaktadır.⁴⁸⁹ Devlet muhasebesi bilişim sistemleri,

⁴⁸⁸ İşlevsel yayılma, *matris yapı* üzerinden açıklanabilir. Bu kavram, bir örgütte belirli bir işlevin iş bölümüne göre bölünmüş farklı birimlerin tümü ile ilişkilendirilmesini ifade eder. Daft'a göre, matris yapı, örgüt amaçlarının gerçekleştirilmesinde teknik uzmanlığın, ürün/hizmet yeniliğinin ve değişikliğin aynı anda önemli olması halinde kullanılır. Yazarın matris yapı hakkındaki bu açıklamaları devlet muhasebesinin yönetimi özelinde ele alınırsa, *işlevsel* temelde, *ürün/hizmet* temelde veya *coğrafi* temelde (bu ölçütlere göre) kurulan yönetsel yapılardan istenen verimin alınmadığı durumlara matris yapıyla çözüm aranabilir. Böylelikle hem ürüne/hizmete göre kurulan bölümler (idareler ve idarelerin kendi içindeki birimleri) ile işlevsel yapılar (tek elden yönetilen muhasebe birimleri veya muhasebe sistemleri) aynı anda ve aynı örgüt yapısı içinde faaliyet yürütebilir. Richard L. Daft, *a.g.e.*, s. 76.

⁴⁸⁹ İşletme yönetiminde *sanal ağlar*, işletmelerin mal ve hizmet üretiminde faydalandığı ve rekabetçi bir ortamda varlıklarını sürdürmek amacıyla piyasa koşullarına hızlı bir şekilde ayak uydurabilmelerine (esneklik) imkan sağlayan bir örgütlenme şeklidir. Bu örgütlenmenin temelinde, işletmelerin, en iyi yapabilecekleri faaliyetlere ağırlık verirken diğer faaliyetleri başka işletmelere/örgütlere devretmesi bulunmaktadır. Bu sayede, birden fazla işletme/örgüt, ortak bir amaç için tek bir işletme/örgüt gibi faaliyet gösterir. Daft, *modüler yapı* olarak da bilinen bu yönetim şeklinde, şirketlerin birtakım işlevlerinin büyük bölümünü başka şirketlere devretmelerinin ve faaliyetlerin küçük bir merkez örgütten koordine edilmesinin söz konusu olduğunu söyler. *A.g.e.*, s. 84. Bununla birlikte, burada sözü edildiği şekilde, örgüt işlevlerinin büyük kısmının dışarıya devredilerek merkezde küçük bir örgütün kalması durumu, henüz kamu örgütlenmesi için geçerli değildir. Kamuda bu olgunun daha sınırlı örneklerinden (kamu örgütünün işlevlerinin bir bölümünün başka örgütlere devrinden) söz edilebilir. Sanal ağ yapısı, *dış kaynak kullanımı*

idareler arasındaki ilişkilerin elektronik ortam aracılığıyla güçlenmesini, hızlanmasını ve idareler arasında bir tür *sanal ağ* yapısının oluşmasını sağlamaktadır. Merkezi yönetim kapsamındaki idareler, muhasebe bilişim sistemlerini (genel bütçeli idarelerde buna ek olarak muhasebe hizmetlerini) Bakanlıktan temin ettiği için, bu idareler arasında bir tür sanal ağ yapısının oluştuğu, bunun da idarede etkinlik ve verimliliğe katkıda bulunduğu söylenebilir.⁴⁹⁰

Yönetmeliklerin hiyerarşik bakımdan alt düzeye aktarılması yerine bilişim teknolojilerindeki gelişmelerin etkisiyle ve bilinçli olarak hiyerarşik bakımdan üst düzeye doğru toplanması anlamında⁴⁹¹ *merkeziyetçilik*, bilişim sistemleri kullanımının, bu sistemleri kullanan idareler üzerindeki merkezi kontrolü güçlendirdiği şeklinde açıklanabilir.

Devlet muhasebesi bilişim sistemlerinin kamu mali yönetiminde *merkeziyetçiliği* güçlendirdiği söylenebilir. Barbak'a göre, 5018 sayılı Kanun'un kamu mali yönetimine getirdiği esneklik ve adem-i merkezileşme anlayışına rağmen, bu alanda yoğun olarak kullanılan bilişim sistemleri, Hazine ve Maliye Bakanlığının merkeziyetçi kontrolüne imkan sağlamıştır. Kamu mali bilişim sistemleri, idareler arasındaki somut iletişimi azaltarak veri akışından oluşan yeni bir iletişim şekli ortaya çıkarmıştır. Bakanlık, bu ortamda, bilişim sistemleri üzerinden bütçe ve muhasebeye ilişkin veri akışını merkezi olarak izlemekte ve bütçe uygulamasını anlık olarak takip edebilmektedir. Yazar, söz konusu Kanun'da idarelere bütçe alanında belirli bir esnekliğin tanınması ve yetki devri

(outsourcing) ile yakından ilişkilidir. Dış kaynak kullanımıyla işletmeler, zaman ve işgücü gibi hususlarda tasarruf edebilir ve örgüt yapısının "hafiflemesinden" dolayı piyasa koşullarına hızlı bir şekilde ayak uydurabilme yeteneğini artırır. Bilişim sistemlerinin dış kaynak kullanımı yoluyla başka bir örgütten temin edilmesi de sanal ağ yapılarında başarı oranını artırır. Kamuda birden çok idare tarafından kullanılan bilişim sistemlerinin buna benzer şekilde faydalar sağladığı söylenebilir.

⁴⁹⁰ e-devletin; devlet ile yurttaşlar arasındaki ilişkilerde, kamunun saydamlık, etkinlik ve verimliliğinde, kamu giderlerinin tasarrufunda ve yurttaşların kamusal bilgiye erişimlerinde sağladığı olumlu etkiler hakkında bkz. Özge Katı, *Türkiye'de Elektronik Devletin Ortaya Çıkışı ve Gelişimi* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Edirne, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021, s. 98 vd.

⁴⁹¹ Kurthan Fişek, *a.g.e.*, s. 142.

yapılmasının hedeflenmesine rağmen, sözü edilen sistemler üzerinden merkeziyetçi bir kontrolün getirilmiş olduğunu ve bu sistemlerin mali yönetimin uluslararası gözlemine de imkan sağladığını dile getirir.⁴⁹²

Bilişim sistemlerinin merkeziyetçiliği güçlendirmesi, muhasebe birimleri üzerinden de değerlendirilebilir. Muhasebe bilişim sistemleri, muhasebe birimlerinin merkezden kontrolünü kolaylaştırmaktadır. Muhasebe hizmetlerinin merkezi birimler tarafından belirlenen kurallar ve işletilen bilişim sistemleri çerçevesinde yürütülmesinden dolayı, merkezi birimler tarafından muhasebe işlem süreçlerinin ve bu kapsamda çalışanların davranışlarının belirlenmesi ve muhasebe hizmetlerinin denetimi güçlü bir şekilde gerçekleştirilebilmektedir.⁴⁹³

Devlet muhasebesindeki merkeziyetçi özellikler, *tümleşik örgütlenme*⁴⁹⁴ ile birlikte de ele alınabilir. Tümleşik örgütlenme;

*“Örgütlenme boyutuyla entegre (integrated) birçok parçadan oluşan yapının yönetim süreçleri açısından birbiri ile ilişkilendirilerek tümleşik hale getirilmesini (bütünleştirilmesini) ifade etmektedir. Bütünleşik/tümleşik kamu örgütlenmesi, hiyerarşi ve bütünlüğü sağlamaya yönelik diğer hukuksal ve yönetsel araçlar ile sağlanan entegre bir özellik gösterir. Özellikle modern bürokratik yapıların ortaya çıkışı ile hizmet örgütlenmesine yerleşen bu yapılanma biçimi, siyasal ve yönetsel sorumluluk temelinde, eşitliği, standartlaşmayı sağlamaya yönelik merkezi planlama, eşgüdüm ve denetimi öngörmektedir.”*⁴⁹⁵

Standartların belirlenmesi ve kuralların konulması aşamasında var olan merkeziyetçilik, hizmetin yürütülmesinde de önemli ölçüde bulunmaktadır. Genel bütçeli idarelerin

⁴⁹² Ahmet Barbak, a.g.m., s. 22.

⁴⁹³ “... Haberleşme-bilgisayım teknolojisindeki olağanüstü gelişmelerin... ‘örgütün büyümesine bağlı olarak denetimin merkezci niteliğinin artması’ gibi bir eğilime... gerçeklik verdiği... böylece, merkezci denetimin en aşırısının maddi ve teknik temellerini oluşturarak, ‘denetimin derecesi’ diye sorun bırakmadığı... yani 5 kişiyle 5 bin kişiyi yönetmeyi **etkinlik yönünden bir kıldığı**...” söylenebilir. Kurthan Fişek, a.g.e., s. 283.

⁴⁹⁴ Tümleşik kamu örgütlenmesine ilişkin olarak yer verilen açıklamalarda, Karasu’nun konuyu sağlık hizmetleri yönünden ele alan makalesinden faydalanılmıştır. Koray Karasu, a.g.m., 2011.

⁴⁹⁵ A.g.m., s. 237-238.

muhasabe hizmetlerini ülke coğrafyasının tamamında yürüten çok sayıda muhasabe biriminin merkeze (MGM) bağılı olması, genel bütçe muhasabe hizmetlerindeki tümleşik örgütlenmeyi göstermektedir. Bunun yanı sıra, muhasabe bilişim sistemlerinin merkezi yönetim birimleri tarafından işletilmesi ve uygulamanın merkezi yönetim birimleri tarafından yönlendirilmesi, devlet muhasabesinin yönetimine hakim olan merkeziyetçiliğin diğer göstergelerindendir.

Birden çok ve birbiri ile ilişkili örgüt yapısının yönetsel bakımdan bir araya getirilerek bütünleştirilmesi anlamına gelen tümleşik örgütlenme, bir hizmetin tüm yönetsel öğeleriyle birlikte bir arada örgütlenilerek yürütülmesini öngören klasik bürokratik yapılanma şeklidir. Bilişim sistemlerinin hem bu örgütlenmenin uygulanmasının kolaylaştırılması hem de bu örgütlenmenin parçalanması yönünde birtakım etkileri olduğu/olabileceği ileri sürülebilir. Devlet muhasabesinin örgütlenmesi bu açıdan da bir değerlendirmeye tabi tutulabilir.

Dünyada 1980'lerden, Türkiye'de ise 1990'lardan itibaren etkili olan kamu yönetimi reformlarında “*küçük ve etkin*” örgüt yapılarının savunulmasına rağmen,⁴⁹⁶ kamu yönetiminin büyük bir bölümünü oluşturan genel bütçeli idarelerin muhasabe hizmetlerinin halen tümleşik örgütlenmeyle yürütülmesi nasıl açıklanabilir? Bunun açıklaması, daha önce ele alındığı gibi, temelde, Hazine birliğinin ve muhasabe birliğinin sağlanması ile ilişkilidir. Genel bütçeli idarelerin mali bilgisinin, merkezi olarak belirlenen standartlar ve konulan kurallar çerçevesinde geniş bir coğrafi ve kurumsal ölçekte standart olarak üretimi, tümleşik bir örgütlenmeyle gerçekleştirilmek istenmektedir. Halihazırda durum böyle olmakla birlikte, bilişim sistemlerinde ve genel olarak teknolojiye katedilecek mesafeler, muhasabe birliğinin tümleşik olmayan (parçalı) bir örgütlenmeyle de sağlanmasına imkan verebilir. Bir başka anlatımla, gelecekte, bu

⁴⁹⁶ A.g.m., s. 231.

idareler, merkez ve taşra örgütlerinin muhasebe hizmetlerini kendi muhasebe birimleri eliyle yürütebilir. Hazine birliği kavramının yeniden tanımlanmasını da içeren böyle bir dönüşümün yaşanıp yaşanmayacağı, yani, devlet muhasebesinde var olan tümleşik örgütlenmenin daha küçük yapılara bölünerek parçalanıp parçalanmayacağı, bir başka deyişle, örgütlenmenin daha esnek bir hale getirilip getirilmeyeceği zaman içerisinde görülecektir.

Bilişim sistemleri, *muhasebe faaliyetinin ve muhasebe çalışanlarının niteliklerini* de etkiler. Bu etkilerden biri, hizmetin yürütülmesi için çalışan yeteneklerinde daha düşük bir düzeyin yeterli hale gelmesidir. Bir başka etki ise muhasebe çalışanlarının muhasebe işlem süreçlerindeki rolünün, işlemlerin bütününi kendi inisiyatifi ile yapmayı içeren görece etkin bir konumdan, bilişim sistemlerinin kullanıcısı şeklindeki daha edilgen bir konuma doğru dönüşmesidir.

Bu sistemler sayesinde, muhasebe hizmetleri, daha az kaynakla ve daha hızlı yapılabilmektedir. Geçmişte elle yapılan birçok işlemin bilgisayarlar üzerinden kullanıcıya hazır sunulan modüllerle yapılabilmesinin, yani otomasyona geçilmiş olmasının muhasebe çalışanlarının mesleki konumu ve niteliğinde bir değişime yol açtığı ileri sürülebilir. Bu değişim, çalışanın faaliyetteki konumunun, çoğu zaman, sisteme veri girişi yapan bir *nesneye* indirgenmesidir. Bu da daha az bilgi ve yetenek gerektirdiğinden, çalışanların mesleki niteliği olumsuz etkilenmektedir. Plesner, Justesen ve Cecile de iş süreçlerinin elektronik ortama taşınmasının meslek mensuplarını etkilediğinden söz eder. Bu kapsamda, devlet muhasebesi bilişim sistemlerinin, muhasebe yetkilisinin konumunu, “*kendilerine danışılan biri*” olmaktan “*bilginin/sistemin yöneticisi/kullanıcısı*” olmaya doğru değiştirdiği ileri sürülebilir.⁴⁹⁷

⁴⁹⁷ Ursula Plesner, Lise Justesen ve Cecilie Glerup, *a.g.m.*, s. 1178 vd.

İlginçtir ki devlet muhasebesi bilişim sistemlerinin muhasebe yetkilisinin konumunu yukarıda sözü edilenin tam tersi yönde etkilediği de ileri sürülebilir. Hatırlanacağı üzere, devlet muhasebesinde bilişim sistemlerinin yoğun kullanımı ve tahakkuk esasına geçiş aşağı yukarı aynı dönemde gerçekleşmiştir. Bergmann’a göre, nakit esastan tahakkuk esasına geçişin sonuçlarından biri, muhasebe meslek bilgisinin öneminin artmasıdır. Çünkü, nakit esaslı muhasebenin işleyişi görece basit olduğundan profesyonel muhasebecilik bilgisine fazla ihtiyaç duyulmazken, tahakkuk esaslı muhasebede kapsamlı bir bilgi ve eğitime ihtiyaç duyulur.⁴⁹⁸ Bunun da muhasebe yetkilisi ve çalışanlarının mesleki niteliğinde bir artışı beraberinde getireceği söylenebilir.

Muhasebe hizmetlerinde, gelecekte, yapay zeka gibi yeni teknolojilerden faydalanılması, bu hizmetlerin, büyük ölçüde, bilişim sistemlerinin kendisi tarafından (otomatik olarak) yürütülmesiyle sonuçlanabilir. Bu durumda, muhasebe çalışanlarının hizmetin yürütülmesindeki rollerinin azalacağı, buna karşılık, hizmetlerin ve sistemin genel gözetimi, sisteme belirli noktalarda müdahale edilmesi ve üretilen mali bilginin kontrol edilmesi ve değerlendirilmesine ilişkin rollerinin ön plana çıkacağı, çalışanların bu konulardaki niteliklerinin önem kazanacağı beklenebilir. Bu doğrultuda, muhasebecilerin, muhasebe tekniği ve kurallarına ilişkin bilgi ve yeteneğe sahip olmalarının ötesinde, yazılım, dijital iletişim ve veri analizi gibi konularda da yetkin olmaları ve teknolojiyi yakından takip ederek ona uyum sağlamaları gerekmektedir. Muhasebecilik faaliyetinin niteliğindeki bu değişim, muhasebeci eğitimlerinde bu tür konulara ağırlık verileceği anlamına da gelmektedir.⁴⁹⁹

Devlet muhasebesi faaliyetinin birinci bölümde incelenen *özellikleri* ile bilişim sistemleri arasında çeşitli ilişkiler bulunmaktadır. Öncelikle, bilişim sistemleri,

⁴⁹⁸ Andreas Bergmann, *a.g.e.*, s. 77.

⁴⁹⁹ Mustafa Çam, “Industry 4.0: Dijitalization and Accounting”, *Journal of Politics, Economy and Management*, Volume: 6, Issue: 1, 2023, s. 25.

standardizasyonun sağlanmasını kolaylaştırmaktadır. Zira, muhasebe yetkilisinin sınırlı takdir alanı dışında kalan tüm işlemler, büyük ölçüde bilişim sistemleri üzerinden yapılabilmektedir. Muhasebe yazılımında kullanıcıya sunulan modüllerin standart olması, muhasebe verilerinin standart bir şekilde üretilmesi anlamına gelmektedir. Bu durum, muhasebe işlemlerinin tüm idarelerde standart bir şekilde yapılmasını sağladığından, muhasebe birliğine de büyük katkı sağlar.

Muhasebe bilişim sistemleri, tekrarlılık ve ayrıntılılık özellikleri ile de yakından ilişkilidir. Belirli dönemler itibarıyla tekrarlayan ve ayrıntılı kurallara tabi olan muhasebe işlemleri, bu özelliğinden dolayı, bilişim sistemleri kullanılarak çok daha kolay, hızlı ve doğru bir şekilde yapılabilmektedir. İşlemlerin tekrarlılık ve ayrıntılılık düzeyi arttıkça, bunların bilişim sistemi üzerinden yapılabilmesi de o kadar elverişli hale gelmekte, böylelikle, muhasebe faaliyetinin etkinliği artmaktadır.

Devlet muhasebesinin geniş kapsamlılığı gereğince, bilişim sistemleri, ülke coğrafyasının tamamında faaliyet gerçekleştiren idarelerin muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi için bir zorunluluk haline gelmiştir. Zira, genel bütçeli idareler özelinde bakıldığında, muhasebe hizmetlerinin geniş bir ölçekte tek bir merci tarafından yürütülmesi ve yönlendirilmesi, bilişim sistemleri olmaksızın başarılması oldukça zor bir iştir. Bu durum, İşler ve Negiz’in e-devlet için kullandığı, “*elektronikleşen devletle, ‘zamansal’ ve her yerden ulaşma imkânı doğduğu için ‘mekansal’ bir rahatlatma olmuştur*”⁵⁰⁰ ifadesiyle açıklanabilir.

Muhasebe bilişim sistemlerinin, devlet muhasebesinin bir mesleki faaliyet olarak yürütülmesini kolaylaştırdığı ve sistem kullanıcıları arasında mesleki nitelikte bir birlik ve dayanışma duygusunu pekiştirdiği söylenebilir.

⁵⁰⁰ Didar İşler ve Nilüfer Negiz, “Elektronik Devletin Boyutları ve Yarattığı Fırsatlar”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Yıl: 1, Sayı: 2, Güz 2005, s. 40.

Muhasebe bilişim sistemleri ile devlet muhasebesinin bilgi sistemi olma özelliği arasındaki ilişki de artık bir zorunluluk haline gelmiştir. Çok büyük hacimde veri saklayabilen bir depo işlevi gören bu sistemler, kamu kesiminin kapsamlı ve ayrıntılı mali bilgisini düzenli bir şekilde ve geğmişe dönük olarak içermektedir. Mali bilginin bu şekilde depolanabilmesi, bu sistemleri kamusal karar verme süreçlerinde, kamusal faaliyetlerde ve kamuoyuna bilgi sağlanmasında önemli bir araç haline getirmektedir.

Muhasebe bilişim sistemleri ile bilgi sistemi olma özelliği arasındaki sıkı ilişki, bu sistemlerin yönetim danışmanlığına olan katkısını da olumlu yönde etkilemektedir. Zira, bilişim sistemleri sayesinde çok daha hızlı, doğru ve ayrıntılı bir şekilde gerçekleştirilen muhasebe işlemleri sonucunda ortaya çıkan büyük çapta veri ve bu veriden elde edilen kapsamlı ve ayrıntılı mali bilgi, yönetim danışmanlığının idareye ilişkin olarak ihtiyaç duyduğu bilgiye önemli bir destek sağlar.

Son olarak, muhasebe bilişim sistemlerinin muhasebe faaliyetlerinde giderek daha yoğun bir şekilde kullanılması, üretilen mali bilginin güvenliğinin sağlanması konusunu öncelikli hale getirmiştir. Bu nedenle, bilişim sistemlerinin ve bu sistemler üzerinden üretilen bilginin güvenliğinin sağlanması, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinde dikkate alınması gereken konulardan biridir. Bu durum, bir sonraki başlıkta inceleneceği üzere, devlet muhasebesi alanında gerçekleştirilen denetimin içeriğini de (bilişim sistemlerinin denetimi) etkilemiştir.

IV. Devlet Muhasebesinin Denetimi

Devlet muhasebesinin denetiminin üç yönünden söz edilebilir: 1) Muhasebe hizmetleri ve bu hizmetler sonucunda üretilen mali bilgi, standart ve kurallara uygun olup olmadığı yönünden denetime tabi tutulur. 2) Devlet muhasebesi tarafından mali bilginin üretim süreci, yani, devlet muhasebesinin yönetimi de denetime tabidir. Bir başka deyişle, devlet muhasebesinin yönetiminde rol alan yönetsel birimler ve bu birimlerin işlem ve

eylemleri, devlet muhasebesinin denetimi kapsamındadır. 3) Devlet muhasebesi ve onun ürettiği mali bilgi, yönetsel ve mali alanlarda yapılan diğer denetimlere destek sağlar.

Bu başlık altında, devlet muhasebesinin denetimi, sözü edilen çerçevede ele alınacak, bu denetimi gerçekleştiren yönetsel yapılar ve bunların denetim faaliyetleri incelenecektir.

A. Denetimin Tanımı ve Türleri

*Denetim, “denetlemek, bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapıлып yapılmadığını incelemek; murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” anlamına gelir.*⁵⁰¹

Denetimi örgütün amaçları ile işleyişi arasında sürekli bir uyumun sağlanması bakımından ele alan Fişek, kavramı, örgüt amaçlarının veya örgüt tarafından yapılması gereken görevlerin zamanında, tam olarak ve verimli bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin üst-ast ilişkileri çerçevesinde ve belirli bir yaptırımla desteklenerek izlenmesi olarak tanımlar.⁵⁰² Alanyazında ve mevzuatta, *denetim* kelimesi yerine, onunla benzer anlamda olmak üzere, *teftiş*, *kontrol* ve *murakabe* kelimeleri de kullanılmaktadır.⁵⁰³

Denetimin varlık gerekçesi, işletme alanında, asil-vekil ayrımı çerçevesinde, *hesap verebilirlik üçgeninin* bir bileşeni olarak ele alınabilir (**Şekil 15**):⁵⁰⁴ Buna göre,

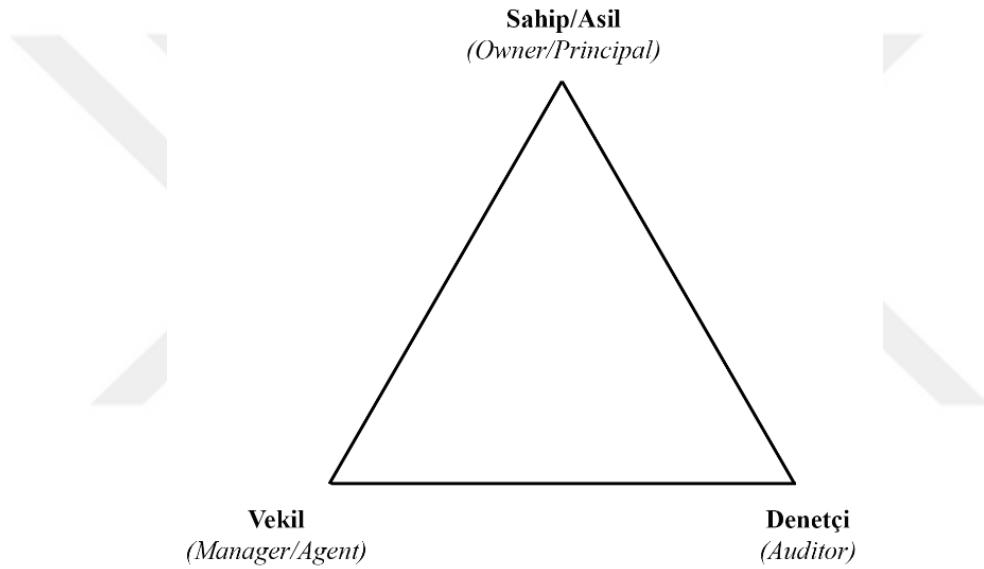
⁵⁰¹ TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*, “Denetim” ve “Denetlemek” maddeleri. <https://sozluk.gov.tr> (13.11.2023).

⁵⁰² Kurthan Fişek, *a.g.e.*, s. 281. Yazarın tanımında, denetimin iki önemli özelliğinin, düzenli olarak yapılması ve üst-ast ilişkisine dayanması olduğu görülmektedir. Üst-ast ilişkisine dayanan denetim, üste bağlı denetçilerin astları denetlenmesini de içerir. Bununla birlikte, ileride görüleceği gibi, devlet muhasebesi alanında, üst-ast ilişkisinin ötesinde, kurumlar arası denetim faaliyetleri de bulunmaktadır.

⁵⁰³ Kavram, İngilizcede de çeşitli kelimelerle ifade edilmektedir. Bunlardan mali alanda en yaygın kullanılanı, hesapların, kayıtların ve özellikle de mali hesapların (muhasebe ile ilgili hesaplar) araştırılmasını ve doğruluğunun belirlenmesini ifade eden *audit* kelimesidir. Bandy, kelimenin, Latince “duymak” anlamına gelen *audire* kelimesine dayandığını ve hesap verebilirlik çerçevesinde yüzlerce yıllık geçmişi olduğunu belirtir. Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 333. *Audit*, genellikle, iç ve dış denetimi ifade etmek için kullanılmaktadır. İngilizcede denetleme işini ifade etmek üzere yaygın olarak kullanılan bir başka kelime, *inspecting*’tir. Bir nesne üzerinde dikkatli, yakın ve eleştirel bir bakışın yanı sıra belirli bir şekilde ya da resmî olarak yapılan denetlemeyi ifade eden (<https://www.dictionaty.com/>) “Audit” ve “Inspecting” maddeleri, 13.11.2023) kelime, Türk kamu yönetiminde iç ve dış denetimin dışında kalan denetim faaliyetlerini ifade etmek için kullanılabilir.

⁵⁰⁴ Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 334.

denetimin yönetimde üstlendiği işlev, bilgi ve güvence sağlamaktır. İşletme sahipleri (asiller), yöneticileri (vekiller) kendilerine düzenli olarak rapor vermek gibi hesap verme mekanizmalarına tabi tutabilirler. Söz konusu mekanizmalar yoluyla işletmeye ilişkin kapsamlı, doğru ve güvenilir bilgiler sunulduğundan emin olunabilmesi için de denetimden faydalanılır. İşletme sahipleri ve işletmeye ilişkin bilgilere ihtiyaç duyan diğer ilgililer, işletmenin ve işletme yöneticilerinin performans düzeyini ve sunulan raporların gerçek durumunu öğrenebilmek için, bu alanda bilgisi ve tecrübesi olan profesyonel bir denetçi çalıştırmak durumundadırlar.



şekil 15. Hesap Verebilirlik geni

İşletmeler açısından geçerli olan bu durumun benzeri, kamu örgütleri için de ileri sürülebilir. Kamu rgtleri asli sahibinin yurttaşlar olduğu kamu kaynağını kullandığından, bu örgütlerin yöneticisi konumunda bulunan siyasetçilerin, kamu yöneticilerinin ve genel olarak idarenin kamu kaynağının kullanımı, kamu hizmetlerinin yürütülmesi, kamu yararının sağlanması ve iyi bir yönetim performansının yakalanması konusunda kontrol ve değerlendirmeye tabi tutulması gerekir. Bu kontrol ve değerlendirmenin araçlarından biri, kamu denetim faaliyetleridir.

Denetimin, denetçinin denetlenen karşısındaki konumuna göre, iki türü bulunur. Bunlardan *iç denetim (internal audit)*, örgüt içindeki, *dış denetim (external audit)* ise örgütün dışındaki denetçiler tarafından gerçekleştirilir. İç denetimin örgüt içinde kurulu bir denetim işlevi olduğunu belirten Bandy'ye göre, bu denetim, örgüt yöneticilerine verilen bağımsız ve nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetin amacı, örgüt yapısının ve faaliyetlerinin geliştirilmesine katkı sağlamaktır. Dış denetim ise örgütün sahiplerine ve diğer ilgililere güvence vermek amacıyla, örgütün yönetsel yapısı, iş süreçleri ve mali raporlarının bağımsız bir kişi tarafından değerlendirilmesini ifade eder.⁵⁰⁵

Denetimin, alanına/konusuna göre, *hukuki, mali, yönetsel* ve *mesleki* türlerinden söz edilebilir. Hukuki denetim, örgüt faaliyetlerinin, mali denetim ise örgütün mali kaynak kullanımının ilgili kurallara uygunluğunun kontrol edilmesidir. Mali denetimde, daha çok, mali nitelikli kurallar esas alınır. Bu yönüyle, mali denetim, hukuki denetimin özel bir şeklidir. Bununla birlikte, mali denetimin kapsamına, hukuki denetimin ötesinde, mali tablo analizi ve performans denetimi gibi mali/teknik nitelikli kontrol ve değerlendirmeler de girer. Yönetsel denetim, örgütün ve örgüt faaliyetlerinin yönetim bilimi ilkeleri çerçevesinde kontrol edilmesi ve değerlendirilmesidir. Mesleki denetim ise örgütün mesleki nitelik taşıyan faaliyetlerinin ve bu faaliyetler yürüten meslek mensuplarının mesleki ilke ve kurallar çerçevesinde kontrolü ve değerlendirilmesidir.⁵⁰⁶

⁵⁰⁵ A.g.e., s. 333. Denetimin profesyonel denetim örgütleri tarafından yapılan bağımsız, nesnel ve tarafsız bir faaliyet olduğunu ifade eden Köse, iç ve dış şeklindeki ayrıma idarenin *yüksek denetimini* de (*supreme audit*) ekler. Bu denetim, yasama, yürütme ve yargı içerisinde konumlandırılmayan, denetim örgütü ve meslek mensupları bakımından anayasal temeli bulunan ve çoğu ülkede yargısal yetkilere sahip olan ve meclis adına gerçekleştirilen bağımsız bir denetim türüdür. H. Ömer Köse, a.g.e., s. 17.

⁵⁰⁶ Ali Öztekin, *Yönetim Bilimi*, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2010, s. 226 vd.

B. Mali Denetim ile Devlet Muhasebesi İlişkisi

Denetimin alanına/konusuna göre denetim türlerinin tamamı belirli ölçülerde devlet muhasebesinin denetimini de içermekle birlikte, bunlardan devlet muhasebesi ile en çok ilgili olanı, mali denetimdir.

Mali denetim ile devlet muhasebesi arasındaki ilişkiye değinilmeden önce, hukuki, yönetsel ve mesleki denetim türlerinin devlet muhasebesi ile ilişkisinin ortaya konulması yerinde olacaktır. Temel olarak, muhasebe faaliyetinin ve bu faaliyet sonucunda üretilen mali bilginin muhasebe kurallarına uygunluğunun kontrolü anlamına gelen devlet muhasebesinin denetimi, bu yönüyle, hukuki denetimin özel bir uygulamasıdır. Devlet muhasebesi, aynı zamanda, ürettiği mali bilgiyle, hukuki denetimin dayanakları arasında yer alır. Zira, bir idarenin işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluğu denetlenirken, çoğu zaman, bu işlem ve eylemlerin mali bilgisi de incelenir. Yönetsel denetimde, devlet muhasebesi faaliyeti ve bu faaliyetin yürütülmesi için kurulan yapı ve iş süreçleri yönetim bilimi çerçevesinde değerlendirilir.⁵⁰⁷ Mesleki denetimde ise devlet muhasebesi faaliyeti ve bu faaliyette rol alan yönetsel birimlerin, muhasebe çalışanlarının ve diğer kamu görevlilerinin işlem ve eylemleri, muhasebe mesleğinin ilkeleri ve kuralları çerçevesinde denetlenir.

Devlet muhasebesi ile mali denetim arasındaki ilişkiye dönülürse, bunların iki yönlü bir ilişkisi vardır. Devlet muhasebesi, mali denetimin bir konusu olduğu gibi, bu denetime dayanak sağlayan bilgiyi de üretir. Zira, mali denetimin konuları arasında, muhasebenin ürettiği mali bilginin (mali tablolar gibi) ve bu bilginin dayanağı olan mali

⁵⁰⁷ Muhasebe tarafından üretilen mali bilginin denetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliği bakımından önem taşır; dolayısıyla, yönetsel denetim ile ilişkilidir. Söz konusu bilginin yönetsel karar verme süreçlerindeki önemini vurgulayan Kaya, bu bilginin örgüt faaliyetlerinin koordinasyonunda ve örgüt performansının değerlendirilmesinde de kullanıldığını söyler. Bu nedenle, muhasebenin örgüt yönetiminde taşıdığı önem, ürettiği bilginin güvenilirliği ile doğru orantılıdır. Yani, muhasebe, ancak, güvenilir mali bilgi üretebildiği zaman etkin bir yönetim aracı olabilir. Tüm bu nedenlerden dolayı, muhasebenin mali bilgi üretiminin denetimi, örgütün iç kontrolü bakımından önem taşır. İdil Kaya, *a.g.m.*, s. 260.

işlemlerin çeşitli şekillerde kontrolü ve değerlendirilmesi de vardır. Bu kapsamda, mali bilginin kapsamlı, doğru ve güvenilir olup olmadığı araştırılır, muhasebe hizmetleri ve bu hizmetleri yürüten muhasebe birimi ve çalışanları denetlenir. Dolayısıyla, devlet muhasebesinin denetimi, hukuk, yönetsel ve mesleki denetimin ve en çok da mali denetimin özel bir şeklidir.

Mali denetim, kamu örgütlerinde, özel örgütlerdekine göre, daha farklı bir anlam taşır. Bunun nedeni, kamu örgütlerinin, özel örgütlerden farklı olarak, siyasi ve hukuki birçok etkene tabi olmasıdır. Bu durum, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (*International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI*) tarafından yayınlanan ISSAI 1003 mali denetim standardında şöyle ifade edilir:⁵⁰⁸

“Bir özel sektör kuruluşunun mali denetimi söz konusu olduğunda denetimin amacı, bir dizi beyana dayalı olarak bir güvence görüşü bildirmekle sınırlıdır. Diğer yandan kamu sektöründe yapılan mali denetimin amacı, genelde mali tabloların önemli olan tüm açılardan ilgili geçerli finansal raporlama çerçevesine... uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır.

Mevzuat, yönetmelikler, bakanlık talimatları, hükümetin politika şartları ve yasama kararlarından doğan denetim yetki ve görevi veya kamu kurumlarına yönelik yükümlülükler; daha başka amaçlar doğurabilir. Bu sorumluluklar arasında örneğin prosedürlerin gerçekleştirilerek yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumlarının ve iç kontrollerin etkinliğinin bildirilmesi yer alabilir. Fakat bu tarz ilave amaçlar olmasa bile bunlara yönelik genel kamuoyu beklentileri söz konusu olabilir.”

C. Muhasebe Denetimi

Bu başlık altında, muhasebe denetimi ve bu çerçevede devlet muhasebesinin denetiminin anlam ve içeriği ele alınacaktır.

⁵⁰⁸ Sayıştay Başkanlığı, *Düzenlilik Denetimi Rehberi*, Ankara, SDR.1, Versiyon No: 2018/4, Ekim 2018, s. 4.

1. Muhasebe Denetiminin Tanımı ve Türleri

Denetimin temel amacı, örgüt sahiplerine ve diğer ilgililere, örgüte ilişkin olarak kapsamlı, doğru ve güvenilir bir denetim görüşü sunmaktır. Bu çerçevede, mali denetimin özel bir uygulaması olarak *muhasebe denetimi*, muhasebe faaliyetlerinin ve bu faaliyetler sonucunda üretilen bilginin kapsam, doğruluk ve güvenilirlik yönünden kontrolünü içerir.

Muhasebe mesleğini, “*kayıt düzeni ve raporlama*” ve “*muhasebe denetlemesi*” olarak, iki bileşen temelinde tanımlayan Güvemli, muhasebe denetiminin örgütün sahiplerine ve diğer ilgililere bilgi sunma işlevine vurgu yaparak, bu denetimin, vergileme, bankacılık ve sermaye piyasaları gibi alanlarda kapsamlı, güvenilir ve doğru mali bilgi ihtiyacının karşılanması amacıyla yapıldığını ifade eder.⁵⁰⁹ Bu çerçevede muhasebe denetimi; bir ekonomik faaliyet birimi ya da dönemine ait mali bilginin önceden konulmuş ölçülere/kurallara uygunluğunun kontrol edilerek raporlanması amacıyla bağımsız bir denetçi tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak tanımlanabilir.⁵¹⁰

Muhasebe denetiminde, denetime konu mali bilgi ile buna ilişkin ölçüler (rasyo) ve kurallar karşılaştırılır. Belirli bir ekonomik faaliyet birimi ya da döneminin mali bilgisini konu alan muhasebe denetimi, bu birim ya da dönemle sınırlıdır. Bununla birlikte, böyle bir sınırlamanın olmadığı *sürekli* denetim teknikleri de uygulanmaktadır. Bir kanıt toplama ve değerlendirme süreci olan muhasebe denetimini gerçekleştiren denetçi, kapsamlı ve güvenilir kanıtlar elde etmek ve bunları isabetli bir şekilde değerlendirmek durumundadır. Dolayısıyla, muhasebe denetimi, alanında uzman ve bağımsız bir denetçi tarafından yapılmalıdır. Denetime konu mali bilgiyi ve buna ilişkin

⁵⁰⁹ Oktay Güvemli, *a.g.m.*, s. 140.

⁵¹⁰ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul, Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı, 1985, s. 7’den aktaran, A. Yasin Karanfiloğlu, “Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 35, 1999, s. 29.

ölçü ve kuralları çok iyi bilmesi gereken denetçinin, mesleki bilgi ve tecrübesi yüksek düzeyde olmalıdır.⁵¹¹

Muhasebe denetimi, denetimin;

- Amacına,
- Gerekçesine,
- Kapsamına,
- Yapılma zamanına,
- Denetçinin niteliğine,

göre türlerine ayrılabilir ve bunlar, aşağıdaki şekilde açıklanabilir.⁵¹²

Muhasebe denetimi, hangi *amaç* için yapıldığına göre, *mali tablo denetimi*, *uygunluk denetimi*, *faaliyet denetimi* ve *özel amaçlı denetim* olarak dörde ayrılır. *Mali tablo denetimi*, mali tabloların örgütün mali durumunu ve faaliyetlerini doğru ve güvenilir bir şekilde yansıtip yansıtmadığının muhasebe mevzuatına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre kontrolüdür. *Uygunluk denetimi*, muhasebe işlemlerinin ilgili mevzuata ve örgüt kurallarına uygun olup olmadığının kontrolüdür. Uygunluk denetiminin, mali tablo denetimine temel oluşturduğu da ifade edilmelidir. Zira, uygunluk denetimini geçemeyen bir örgütün, mali tablolarında da önemli kusurlar olacağı söylenebilir. *Faaliyet denetimi*, muhasebe faaliyetlerinin etkinlik ve verimlilik bakımından değerlendirilmesidir; performans denetimidir. *Özel amaçlı denetim* ise muhasebe işlemleri, mali tablolar ve diğer bilgi ve belgelerin belirli bir konunun

⁵¹¹ A.g.m., s. 29-30. Sayıştay denetçileri tarafından gerçekleştirilen denetimlerde, “*tespit edilen mali tablo hatalarının bütçe büyüklüğüne oranı*” ile “*denetçinin mesleki tecrübesi*” arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Abdullah Altıntaş ve Adnan Ali Ertuğrul Yurt, “The Impact of Average Duration of Experience, Duration of On-Site Audit and Team Work on Magnitude of Errors Detected in Financial Statements: An Application on Financial Audit of Public Administrations by the TCA”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 96, Ocak-Mart, 2015.

⁵¹² A. Yasin Karanfiloğlu, a.g.m., s. 30 vd.

araştırılması için incelenmesidir; vergi denetimi, kredi anlaşması öncesi yapılan incelemeler ve adli incelemeler gibi.

Muhasebe denetiminin *gerekçesi*, *zorunlu* ya da *isteğe bağlı* olabilir. *Zorunlu denetim*, ilgili mevzuatın gerektirmesi nedeniyle yapılır. Bu denetimin ne zaman, nasıl ve kimler tarafından yapılacağı mevzuatta belirlenmiştir. *İsteğe bağlı denetim* ise yetkililerin veya diğer ilgililerin isteği üzerine yapılır.

Muhasebe denetiminin *kapsamı*, *genel* ya da *özel* olabilir. *Genel denetim* örgütün tüm faaliyetleri ve muhasebe işlemlerini konu alırken, *özel denetim*, muhasebenin sadece belirli bir alanında yapılır; kasa incelemesi gibi.

Yapılma zamanına göre muhasebe denetimi, *sürekli*, *belirli tarihlerde* ya da *nihai* denetim şeklinde olabilir. *Sürekli denetim*, muhasebe işlemlerinin muhasebe dönemi boyunca sürekli olarak inceleme altında tutulması ve bu sırada gerekli görülen düzeltmelerin yapılmasını içerir. *Belirli tarihlerde* yapılan denetimde, genellikle, bir muhasebe döneminin daha kısa dönemlerine (3 ay, 6 ay gibi) ilişkin işlemler ve faaliyet sonuçları kontrol edilir. *Nihai* denetim ise hesap dönemi sona erdikten sonra yapılan denetimdir.

Denetçinin niteliğine göre yapılan denetim, 5018 sayılı Kanun'daki denetim sınıflandırmasını yansıtır: *İç/kurumsal* ve *dış/bağımsız* denetim. *İç denetim*, örgütün kendi personeli tarafından, *dış denetim* ise örgütün dışında olan, ondan bağımsız bir denetçi tarafından yapılır.

Muhasebe denetiminin tüm bu türleri, devlet muhasebesinin denetimi için de geçerlidir. Bu uygulamaların örneklerine yeri geldikçe değinilecektir.

2. Dünyada ve Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Tarihi Gelişimi

Muhasebe denetimi, muhasebe mesleğinin bir bileşeni olduğundan, bugünkü anlamını, mesleğin gelişimine koşut olarak kazanmıştır. Sanayi Devrimi’nin getirdiği

ekonomik hareketlilik ortamında muhasebe mesleğinin önem kazanması, bu ekonomik hareketliliğin kaydedilmesi ve raporlanmasına ilişkin işlemlerin denetimini de ihtiyaç haline getirmiştir. İlk başlarda, muhasebe denetiminin amacı, daha çok, muhasebe kayıtlarındaki hataların ve hileli işlemlerin tespit edilmesi iken, 20. yy.'ın ikinci yarısından itibaren denetimin amacında bir değişim yaşanmış, muhasebe kayıtlarının yanı sıra, bilanço başta olmak üzere mali raporların doğruluğunun kontrolü de önem kazanmıştır. Bu değişim, beraberinde, *mali tablo analizi* ve *sektörel analiz* gibi yeni denetim tekniklerinin uygulanmasını getirmiştir.⁵¹³

Muhasebe denetiminde yukarıda sözü edilen şekilde ortaya çıkan değişim, muhasebe disiplini ve muhasebe denetimi mesleğini de etkilemiştir. Bu dönemde, muhasebe hesapları ve işlemlerinin tek tek incelenip hataların tespitine yönelik bir denetim anlayışının ötesinde, örgütlerin, faaliyet dönemi sonuçlarını gösteren mali tablolar üzerinden değerlendirilmesine yönelik bir denetim anlayışı ortaya çıkmıştır. Denetim anlayışının hata odaklılıktan dönemsel sonuçların değerlendirilmesine doğru değişimi, muhasebe denetimi mesleği mensuplarının örgütlenme çabalarını teşvik etmiş ve meslek, akademik alanda da ilgi görmeye ve bilimsel yönden gelişmeye başlamıştır. Bu dönemde, denetimin bilimsel ve mesleki standart ve kurallara bağlı olarak yürütülmesi için ulusal ve uluslararası düzeyde çabalar yoğunlaşmıştır. Dönemin devamındaki gelişmeler, kamu yönetimini de etkilemiş, performans denetiminin, program bütçenin ve verimlilik, ekonomiklik ve etkinlik ilkelerinin önem kazanması, kamu denetimini yeniden şekillendirmeye başlamıştır. Sonuçta, bugün, kamusal yetki ve kaynakları kullananların yönetsel ve mali sorumluluklarının hesap verebilirlik anlayışı çerçevesinde denetim yoluyla araştırılması ve denetim sonuçlarının ilgililere raporlanması şeklinde bir denetim

⁵¹³ A.g.m., s. 36.

anlayışı bulunmaktadır.⁵¹⁴ Bu yeni denetim anlayışı, devlet muhasebesinin denetimi için de geçerlidir.

Muhasebe denetiminin gelişimine Türkiye’de özel muhasebe ile devlet muhasebesi alanlarından bakılabilir. Daha önce de ifade edildiği gibi, başlarda, vergi uygulamaları temelinde ve kamu kökenli görevliler eliyle şekillendirilen ve yürütülen özel muhasebede, zamanla, verginin yanı sıra, mali tablolar ve gerçeğe uygun değer anlayışı da önem kazanmış, meslekte serbest meslek mensuplarının etkisi artmıştır. Bu gelişim çizgisi, mesleğin bir bileşeni olan muhasebe denetiminde de benzer bir şekilde gerçekleşmiştir.

Bugün, muhasebe işletmenin tüm faaliyetlerini kapsayan bir bilgi sistemi olduğundan, özel işletmelerin denetimi, genellikle, muhasebenin ürettiği bilgiler üzerinden gerçekleştirilir ve bu yönüyle muhasebe denetimini de içerir. Muhasebe meslek mensupları tarafından yapılan muhasebe denetiminde işletmeler ile devlet arasındaki vergisel ilişkiler önemini korumakla birlikte, bu denetim alanında faaliyet gösteren profesyonel danışmanlık ve denetim firmalarının yaptığı denetimler, meslek mensuplarının yaptıklarına göre, daha çeşitli amaçları içeren, daha geniş kapsamlı ve uluslararası standartların daha çok dikkate alındığı bir çerçevede gerçekleştirilir. Bu firmalar tarafından yürütülen denetimlerde temel amaç, vergi konularının ötesinde, işletmenin, mali ve mali olmayan faaliyetlerinin incelenmesi, yönetim, karlılık, ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik bakımından değerlendirilmesi ve işletmeye rehberlik yapılmasıdır. Dolayısıyla, ilk grubun yaptığı denetimlerin ilgisi daha çok devlet iken, ikinci grubun yaptığı denetimlerin işletmenin sahipleri, yatırımcılar ve kamuoyunu da içeren daha geniş bir ilgili kitlesi vardır.⁵¹⁵

⁵¹⁴ H. Ömer Köse, *a.g.e.*, s. 21 vd.

⁵¹⁵ *A.g.e.*, s. 33-34.

Türkiye’de devlet muhasebesinin denetiminin tarihi gelişimi, 1050 sayılı Kanun döneminden itibaren ele alınabilir. Bu dönemde, başta Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından gerçekleştirilen ve hukuki kontrol yönü ön plana çıkan bir mali denetim anlayışı bulunmaktaydı. Dönemin sonlarına doğru, 1996’da Sayıştaya performans denetimi yapma görevinin verilmesi, bu alandaki anlayış değişiminin göstergelerinden biri olmuştur. 5018 sayılı Kanun’la birlikte devlet muhasebesinde yaşanan dönüşüm devlet muhasebesinin denetimini de etkilemiş, hukuki denetimin yanı sıra, mali raporların uluslararası muhasebe standart ve kuralları çerçevesinde incelenmesi ve değerlendirilmesine önem veren çağdaş bir muhasebe denetimi anlayışı benimsenmiştir.

Türkiye’de devlet muhasebesinin denetimi, genel olarak, kamu denetimindeki gelişmelerden de etkilenmiştir. Karatepe’ye göre, denetim anlayışını etkileyen kamu yönetimi reformlarının geçmişi 2. Dünya Savaşı sonrasına dayanır. Bu dönemde etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik kavramları üzerinden yapılan tartışmalar, Kıta Avrupası denetim anlayışından Anglosakson denetim anlayışına geçilmesi yönündeki arayışların bir başlangıcı olmuştur. 1960’larda sürdürülen ve 1980’lerden itibaren hız kazanan tartışmalar ve reform çabaları, 1990’lar ve 2000’lerdeki reformlarda somutlaşmıştır.⁵¹⁶ Reformlar kapsamında kamu yönetiminde hesap verebilirlik, saydamlık, etik kodlar, stratejik yönetim ve performans gibi anlayış ve kavramlar önem kazanırken, kamu denetiminin aktörleri ve bunların işlevleri de yeni standart, ilke ve tanımlamalar temelinde yeniden düzenlenmiştir.⁵¹⁷

Toparlanacak olursa; devlet muhasebesinin denetimi, önceleri, nakit esaslı çerçevesinde muhasebe işlemlerinin ve bu işlemlerin konusu olan kamusal faaliyetlerin

⁵¹⁶ Kamil Karatepe, “Bürokratik Dokunulmazlığın İnşası: Denetim Sisteminde ‘Reform’ ve Teftiş Kurullarının Kaldırılması”, *Mülkiye Dergisi*, Cilt: 34, Sayı: 268, 2010, s. 102.

⁵¹⁷ Hami Örenay, “Teftiş ve Denetim Kavramları ve Denetimin Yeniden Tanımlanması”, *Denetişim*, Sayı: 9, 2012, s. 92 vd.

hukuka uygunluk bakımından kontrolüne odaklıydı. Kamu yönetiminde ve devlet muhasebesinde zaman içerisinde meydana gelen anlayış değişimi sonucunda, bugün, devlet muhasebesinin denetiminde, tahakkuk esas çerçevesinde, muhasebe işlemlerinin ve kamusal faaliyetlerin hukuki kontrolünün yanı sıra, üretilen mali bilginin uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve muhasebe kurallarına göre incelenmesi, değerlendirilmesi ve birtakım analiz ve inceleme yöntemlerine tabi tutularak kamu kesiminin mali durumu ve performansı hakkında ilgililere bilgi ve güvence sağlanması anlayışı önem kazanmıştır.

3. Türkiye’de Devlet Muhasebesinin Denetiminin Aktörleri

Buraya kadar yapılan açıklamalar ışığında, Türkiye’de devlet muhasebesinin denetimi; genel yönetim kapsamındaki idarelerin muhasebe hizmetlerinin ve bu hizmetler sonucunda üretilen mali bilginin denetimi olarak tanımlanabilir.

Devlet muhasebesinin denetimi, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standart ve kuralları ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde, bu alanda görevli ve yetkili olan kamu denetim birimleri tarafından gerçekleştirilir. İdarenin mali bilgisi ve bu bilginin üretim sürecinin kontrolü ve değerlendirilmesi suretiyle yapılan denetim, denetimi yapan veya yaptıran merciler (Bakanlıklar, TBMM gibi) başta olmak üzere, yurttaşların ve ulusal ve uluslararası düzeyde diğer ilgililerin bilgilendirilmesi ve bu alan ilişkin olarak kendilerine güvence verilmesi amacını taşır.

Devlet muhasebesinin denetimini gerçekleştiren aktörler, 5018 sayılı Kanun’daki sınıflandırma çerçevesinde, kamu idarelerinin iç denetçileri (iç denetim) ve Sayıştaydır (dış denetim). Bunların yanı sıra, 5018 sayılı Kanun’da sınıflandırılmayan, Hazine ve Maliye, İçişleri ve Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlıklarının ve görevleri çerçevesinde diğer idarelerin denetim birimleri de (teftiş kurulu, kontrolörlük ve denetmenlik) devlet muhasebesini denetler.

Sözü edilen denetim aktörlerinin incelenmesine geçilmeden önce, Türk kamu mali yönetiminde denetim yönünden var olan ikili ayrımın, bir başka deyişle, 5018 sayılı Kanun'da sınıflandırılan ve sınıflandırılmayan denetim türleri şeklinde bir ayrımın neden var olduğuna değinilmesi gerekir. Bu ayrım, 2000'lerdeki kamu yönetimi reformlarının bir sonucudur. 5018 sayılı Kanun'u da içeren bu reformlar kapsamında, idareyi yeniden düzenlemek amacıyla TBMM'de kabul edilmekle birlikte yürürlüğe girmemiş olan 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun, kamuda iç ve dış denetim şeklinde iki tür denetim öngörmüştü.⁵¹⁸ Temel Kanun yürürlüğe girmemiş olmakla birlikte, 5018 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi, kamu mali yönetiminde iç ve dış denetim ile önceden beri var olan diğer denetim faaliyetlerinin aynı anda var olduğu bir tablonun ortaya çıkmasına neden olmuştur.⁵¹⁹ Bu durum devlet muhasebesi alanını da etkilemiş, aynı anda üç farklı denetim aktörünün, iç denetçilerin, Sayıştayın ve diğer denetim birimlerinin rol aldığı "çoklu" bir devlet muhasebesi denetimi gündeme gelmiştir.⁵²⁰

⁵¹⁸ Bu durum, önceden beri var olan kamu denetim birimlerinin (teftiş kurulu vd.) kaldırılması anlamına gelmekteydi. 5227 sayılı Kanun'un 39. maddesinde, kamu kurum ve kuruluşlarında iç ve dış denetim yapılacağı hükme bağlanmış, iç denetim, "*hataların önlenmesi, risk ve zayıflıkların belirlenmesi, iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması, yönetim sistemlerinin ve süreçlerinin geliştirilmesi amacıyla yapılan denetim*" olarak, dış denetim ise "*kamu kurum ve kuruluşlarının hesap verme sorumluluğu çerçevesinde bütün faaliyet, karar ve işlemlerinin, kurumsal amaç, hedef ve plânlara ve kanunlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesi*" olarak tanımlanmıştı. Aynı madde hükmüne göre, iç ve dış denetim, "*hukuka uygunluk denetimi*", "*mali denetim*" ve "*performans denetimi*" uygulamalarını içermekteydi.

⁵¹⁹ Bu yeni tabloda, idarelerde iç denetim ile diğer denetim birimleri arasında görev çakışmaları olacağı hususu, tartışmalara konu olmuştur.

⁵²⁰ 5018 sayılı Kanun'da benimsenen iç ve dış denetim sınıflandırması, Anglosakson denetim anlayışından kaynaklanmaktadır. Karatepe'nin ifadesiyle, Kıta Avrupası ve Anglosakson denetim anlayışları arasındaki ayrım, 1050 ve 5018 sayılı kanunlarda benimsenen kamu mali denetimi anlayışları arasındaki farkı da açıklar. Kıta Avrupası anlayışında, siyasi ve yönetsel makam sahiplerinin yetkileri ile sorumlulukları arasında bir denge kurulması esastır. Böylelikle, siyasi denetim (bakanın teftiş yetkisi) ile yönetsel denetim (genel müdürün, başkanın vb. yönetsel denetim yetkisi), dengeli bir birliktelik içinde gerçekleştirilir. Buna karşılık, yönetsel sorumluluğa (hesap verebilirlik) dayanan Anglosakson anlayışta, yöneticiye denetim işlevini de içeren tüm yönetim yetkilerinin verilmesi ve ardından tüm bunlardan hesap sorulması esastır. Bu sistemde denetim, yöneticiye bağlı iç denetim ile özel şirketler tarafından para karşılığı yapılan dış denetim olarak ikiye ayrılır. Yazar, denetim sorumluluğunu yöneticiye bırakarak yöneticiye bir tür "dokunulmazlık" sağlayan Anglosakson denetim anlayışının 2001 ve 2008'de ABD'de yaşanan ve muhasebe usulsüzlüklerinin etkili olduğu mali krizlerden sonra çıktığını, bu nedenle, Anglosakson anlayışın etkisindeki ülkelerin bile Kıta Avrupası anlayışındaki teftiş kurulu sistemine ağırlık verdiğini dile getirir. Kamil Karatepe, *a.g.m.*, s. 93. Yazar siyasi sorumluluk temelinde işleyen teftiş kurullarını

D. 5018 sayılı Kanun’da Sınıflandırılan Denetim Türleri Çerçevesinde

Devlet Muhasebesinin Denetimi

Devlet muhasebesi, 5018 sayılı Kanun’da sınıflandırılan iki denetim türü, iç ve dış denetim tarafından denetime tabi tutulmaktadır. Bu başlık altında, söz konusu denetim faaliyetleri incelenecektir.

1. Devlet Muhasebesinin İç Denetimi

Devlet muhasebesinin iç denetimi, iç denetçiler tarafından devlet muhasebesi alanında yürütülen denetim faaliyetlerini ifade eder. Aşağıda, iç denetim faaliyetinin genel olarak kısa bir incelemesi yapılacak, sonrasında, devlet muhasebesi alanındaki iç denetim incelenecektir.

a. İç Denetimin Tanımı, Tarihi Gelişimi ve İç Denetim Uygulamaları

İç denetim, iç denetçiler tarafından;

“Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir” (5018 sayılı Kanun, md. 63).

bağımsızlık bakımından iç denetimden üstün görmektedir ancak, bu kurulların uygulamada ne ölçüde bağımsız olduğu ayrıca tartışılabilir. Yazarın Anglosakson denetim anlayışı çerçevesinde sözünü ettiği paralı dış denetim de Türk kamu yönetiminde uygulanmamıştır. 5018 sayılı Kanun’da iç ve dış denetim dışındaki denetim aktörlerine yer verilmemişken, 1050 sayılı Kanun döneminde Maliye Teftiş Kuruluna kamu mali denetimi alanında önemli görev ve yetkiler tanınmıştı. Bugünkü durumda, 5018 sayılı Kanun’daki denetim sınıflandırması, Anglosakson denetim anlayışını temsil eden ABD ve İngiltere’nin yanı sıra, Kıta Avrupası denetim anlayışını temsil eden Fransa’daki gelişmelerden de farklılaşmış bulunmaktadır. Zira, Işık’ın belirttiği gibi, Maliye Bakanlığına bağlı teftiş kurulu ve denetim birimleri, Fransa’da eskiden beri, ABD ve İngiltere’de ise yakın dönemde yapılan düzenlemelerle birlikte, kamu mali yönetiminin tamamı üzerinde inceleme ve denetim yapma yetkisiyle donatılmıştır. Hüseyin Işık, “Maliye Teftiş Kurulu’nun Kapatılması ve Kamu Mali Denetimine Etkisi”, *Maliye ve Finans Yazıları*, Yıl: 37, Sayı: 120, Ekim 2023, s. 223 vd.

İç denetimin işlevi, “*risk esaslı ve nesnel güvence vermek ve rehberlik ve değerlendirme yapmak suretiyle örgütsel değerin geliştirilmesi ve korunmasıdır.*”⁵²¹ İç denetim, idarenin yönetsel ve mali işlem süreçlerinin ve performans düzeyinin konu edildiği, ulusal ve uluslararası standartlar çerçevesinde denetim, inceleme, rehberlik, güvence verme, geliştirme ve koruma faaliyetlerinin tümünü kapsayan bir yönetim işlevidir. Bu denetime iç niteliğini veren de denetçinin idarenin hiyerarşisi içinde bulunması ve denetim faaliyetlerinin sonucunu örgüt yöneticisine raporlamasıdır.

Türk kamu yönetimine 5018 sayılı Kanun’la birlikte gelen iç denetimin geçmişi, muhasebe mesleğinde olduğu gibi, 19. yy.’da ortaya çıkan ekonomik hareketlilik ortamına dayandırılabilir. Bu dönemde, özel işletmelerin faaliyet hacmi ve örgüt ölçeğinin büyümeye başlaması, örgütün sahipleri ile yöneticileri, çalışanları ve faaliyetleri arasında bir ayırma yol açmış, sahiplerinin örgütü doğrudan yönetip kontrol etme imkanları azalmıştır. Bunun sonucunda, örgütün sahiplerine örgütte her şeyin yolunda olduğunun güvencesini sağlayacak bir denetim mekanizmasının kurulması ihtiyacı ortaya çıkmış, iç denetim, bu ihtiyacı karşılayan bir yönetim aracı olarak uygulanmaya başlamıştır.

İç denetimin bugünkü anlamını kazanmasının 1940’larda gerçekleştiği söylenebilir. İlk başlarda mali risklerin tespit edilmesine yönelik olarak uygulanan denetimin kapsamına, zaman içerisinde, performans denetimi ve risk yönetimi de

⁵²¹ İç Denetçiler Enstitüsü (*The Institute of Internal Auditors, IIA*), <https://www.theiia.org/en/standards/mission-of-internal-audit/> (13.12.2023). Tanımda geçen *örgütsel değer* kavramı, örgüt çalışanlarının örgüte ve örgüt faaliyetlerine ilişkin olarak paylaştıkları ortak düşünce dünyası şeklinde açıklanabilir. Bu değer, çalışan davranışlarının belirli kalıplar içerisinde gerçekleşmesini kolaylaştırır ve örgütün ürettiği mal ve hizmetlerin diğerlerinden ayrışmasını (kendine özgü olmasını) sağlar. Murat Çavdar, Dursun Boz ve Cengiz Duran, “Örgütsel Değer Farklılığı Ölçeğinin Geliştirilmesi”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 15, Sayı: 2, 2023, s. 1051. Bu bakımdan, örgütsel değerin, ileride incelenecek olan “endoktrinasyon” ve “çalışan yeteneklerinin standardize edilmesi” konuları ile ilişkili olduğu ve örgütte koordinasyonun sağlanmasına katkı sağladığı söylenebilir.

eklenmiştir.⁵²² Bugünkü iç denetim anlayışında, risk değerlendirmesine dayalı proaktif (çıkması muhtemel sorunları önleme amaçlı) bir yöntem izlenir. Dolayısıyla, iç denetim, mali işlemlerin kontrolünün ötesinde, örgütün maddi ve maddi olmayan varlıklarının korunmasını sağlayan iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi ve bu çerçevede danışmanlık yapılması işlevini de üstlenmiştir.⁵²³

İç kontrol ve onun bir bileşeni olan iç denetimin kamuda uygulanmaya başlamasının gerekçesi, Yaman'ın belirttiği gibi, kamuoyunun kamu kaynağının kullanımı konusundaki hassasiyetinin artması, kamuda var olan denetim yöntemlerinin yetersiz görülmesi, kamusal faaliyetlerin çeşit ve miktar olarak artması nedeniyle kamu yönetiminde çağdaş ve profesyonel yönetim ve denetim yöntemlerinin uygulanmasına ihtiyaç duyulmasıdır. Tüm bu nedenlerden dolayı, özel sektörde uygulanmakta olan iç kontrol ve iç denetim, kamuya taşınmıştır.⁵²⁴ İç kontrol ile iç denetim arasındaki ilişki, bir sonraki başlıkta ele alınacaktır.

5018 sayılı Kanun'da, bütüncül bir kontrol ve değerlendirme faaliyeti olarak yönetsel süreçlerin tümünü içeren iç denetimin *bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık* faaliyeti olduğu ifade edilmiştir (md. 63). İç denetimin *bağımsızlığı*, idarenin yapısal bir parçası olan iç denetçinin, işlevsel yönden bağımsız olması demektir. Örgütün 'içinden' yapılan bu denetim, yapısal bir bileşen olarak örgüte bağlı olmakla birlikte, amacını gerçekleştirebilmesi için işlevsel bakımdan bağımsız olmalıdır. Dolayısıyla, iç

⁵²² Dale L. Flesher ve Marilyn Taylor Zarzeski, "The Roots of Operational (Value-For-Money) Auditing in English-Speaking Nations", *Accounting and Business Research*, Volume: 32, Issue: 2, 2002, s. 94-95'ten aktaran, Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 352.

⁵²³ *A.g.e.*, s. 352-353. 5018 sayılı Kanun'da iç denetim, iç kontrolün bir bileşeni olarak düzenlenmiştir. Kanun'da, iç kontrol, "idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü" olarak tanımlanmaktadır (md. 55).

⁵²⁴ Adem Yaman, "Geleneksel Teftiş ile İç Denetim Modelinin Fonksiyonel Açından Değerlendirilmesi", *Denetişim*, Sayı: 6, 2011, s. 23-24.

denetim, doğrudan üst yöneticiye bağlı olmalı, idarenin günlük faaliyetlerinin dışında, sadece denetim faaliyetleri yürütmeli ve bunun garanti altına alındığı bir ortamda çalışmalıdır.⁵²⁵ İç denetimin *nesnel güvence sağlama* ve *danışmanlık* faaliyeti olması, denetim faaliyetlerinin konusunu oluşturan yönetsel ve mali süreçlerin etkili ve doğru olarak yürütüldüğü hususunda ilgililere güvence sağlanması ve idareye danışmanlık yapılmasını ifade eder.

5018 sayılı Kanun kapsamında hazırlanan bir yönetmelikte beş tür iç denetim uygulaması tanımlanmıştır:⁵²⁶

“a) Uygunluk denetimi: Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir.

b) Performans denetimi: Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.

c) Mali denetim: Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

ç) Bilgi teknolojisi denetimi: Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

d) Sistem denetimi: Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.”

Bu denetim uygulamalarının, sırasıyla, daha önce sözü edilen denetim türlerinden hukuki denetim, performans denetimi, mali denetim, bilişim sistemleri denetimi ve

⁵²⁵ İşlevsel bağımsızlık, iç denetimin, örgütün günlük sistem ve kurallarının bir parçası olmamasıdır. Aksi takdirde, iç denetimin örgütün iç kontrol sistemine ilişkin denetim görüşü sunma yeteneği ortadan kalkabilir. Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 353.

⁵²⁶ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md. 8, RG: 12.07.2006, 26226.

yönetmelik denetim olarak sınıflandırılması mümkündür. Bunların tümü, özellikle de mali denetim, devlet muhasebesinin denetimini de kapsamaktadır.

b. İç Denetim/İç Kontrol ile Devlet Muhasebesi İlişkisi

Devlet muhasebesi, yukarıda sözü edilen iç denetim uygulamalarının tümü ile belirli ölçülerde ilişkilidir. Muhasebe hizmetleri, bu hizmetleri yürütenler, bu hizmetlerin yürütülmesinde kullanılan bilişim sistemleri, bu hizmetlerin etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik bakımından durumu ve genel olarak muhasebe hizmetlerine ilişkin yapı ve süreçler, iç denetim kapsamında incelenir ve değerlendirilir. Devlet muhasebesi, iç denetimin doğrudan konusu olmasının yanı sıra, diğer alanlarda/konularda gerçekleştirilen iç denetimin de dayanaklarından biridir; iç denetimde kullanılan mali bilgiyi üretir.

İDKK tarafından vurgulandığı üzere, iç denetimin idarenin işlevleri arasındaki yatay bağlantıları içerecek bir şekilde planlanması önemlidir ve muhasebe hizmetleri idarenin tüm birimleri ve iş süreçleri ile ilişkili olduğundan, idarenin genelini etkileyebilecek riskler barındırabilir.⁵²⁷ Dolayısıyla, iç denetim, devlet muhasebesini doğrudan konu edinmediği durumlarda, devlet muhasebesinin denetimini içerebilir.

İç denetim ile devlet muhasebesi arasındaki ilişki, *iç kontrol* çerçevesinde de ele alınabilir. Köse ve Bekci'nin vurguladığı gibi, iç kontrol, yönetsel ve mali nitelikli her türlü kontrol mekanizmasını ifade eden çatı bir kavram olarak, yönetsel yapı ve süreçlerdeki her türlü önleyici kontrollerin yanı sıra, iç denetimi de içerir.⁵²⁸ Dolayısıyla, iç kontrol kapsamında uygulanan iç denetim, bir yönetsel yapı ve süreç olan muhasebe

⁵²⁷ Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *Denetim Planlamada Risk Değerlendirme*, Nisan 2014, s. 15, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/DenetimPlanlamadaRiskDeğerlendirme.pdf> (19.12.2023).

⁵²⁸ Eda Köse ve İsmail Bekci, *a.g.m.*, s. 14.

hizmetlerinin incelenmesi ve değerlendirilmesini de içerir.⁵²⁹ Ayrıca, idarenin muhasebeye ilişkin yapı ve süreçleri de iç kontrol sisteminin bir bileşenidir. Bu bakımdan, devlet muhasebesi, idarede hem iç kontrol sistemini oluşturan organizasyon, yöntem ve süreçlerden biri olarak *özne* konumunda hem de iç kontrol sisteminin (ve dolayısıyla iç denetimin) kontrol ve denetim konularından biri olarak *nesne* konumundadır.

c. İç Denetim Uygulamalarının Konusu Olarak Devlet Muhasebesi

Devlet muhasebesinin iç denetim uygulamalarına nasıl konu edildiği ele alınacak olursa, *uygunluk denetiminde*, idarenin muhasebe hizmetlerinin muhasebe mevzuatına ve ilgili diğer mevzuata uygun olup olmadığı kontrol edilir. Bu kapsamda, başta muhasebe birimi ve çalışanları olmak üzere, kamu idaresi tarafından devlet muhasebesine ilişkin olarak yapılan işlem ve eylemler hukuki yönden incelenir.⁵³⁰ *Performans denetiminde*, idarenin muhasebe hizmetlerine ilişkin yapı ve iş süreçlerinin etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik düzeyi ve varsa, muhasebe hizmetlerine ilişkin olarak belirlenen hedeflere ne ölçüde ulaşıldığı değerlendirilir.⁵³¹ *Mali denetimde*, devlet muhasebesinin ürettiği mali bilginin muhasebe tekniği ve kurallarına uygunluğu ve bu bilgiyi gösteren mali tabloların

⁵²⁹ İç denetimin işlevlerinden biri, güvence sağlamaktır. Mali denetimde *güvence (assurance)*, mali bilgi kullanıcısının o bilginin doğruluğundan emin olmasının ve ona güvenmesinin düzeyini ifade eden bir ölçüdür. Bergmann, mali bilgiye ilişkin güvencenin, giderek daha fazla olarak, iç kontrol sistemlerine bağlı olmaya başladığını söyler. Bu doğrultuda, iç (ve dış) denetimde idarenin iç kontrol sistemi de değerlendirilir. Ne var ki bu denetimin kapsamı, süresi ve maddi imkanları kısıtlı olduğundan, denetimin verdiği güvence de kısıtlı olacaktır. Bu nedenle, mali bilginin güvenilirliği, öncelikle, iç kontrol sistemlerini içeren yönetsel süreçlerin etkinliğine bağlıdır. Andreas Bergmann, *a.g.e.*, s. 84-85. Sonuç olarak, yönetsel etkinlik ile devlet muhasebesinin ürettiği mali bilginin güvenilirliği arasında ilişki vardır. Bu da iç kontrolün etkinliği ile devlet muhasebesi arasında ilişki olduğu anlamına gelir.

⁵³⁰ Örneğin, 2022’de Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğünde gerçekleştirilen “*Muhasebe İşlemleri Süreci*” konulu uygunluk denetimi ve mali denetim. Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *2022 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu*, Ankara, Ağustos 2023, s. 60.

⁵³¹ Örneğin, Hazine ve Maliye Bakanlığının *2022 Yılı Performans Programı*’nda şöyle bir alt program hedefi belirlenmiştir: “*Muhasebe hizmetlerinin daha etkin yürütülmesini, mali rapor ve mali istatistiklerin uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanması ve sunulmasını sağlamak.*” Bakanlık bu hedefe ilişkin altı adet performans göstergesi belirlemiştir. “*Mali istatistiklere ilişkin üretilen mali analiz raporu sayısı*” ve “*merkezi düzenleme ve uyumlaştırma fonksiyonu kapsamında sertifika verilen muhasebe yetkilisi sayısı*” bu göstergeler arasındadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı, *2022 Yılı Performans Programı*, s. 43-44. Bakanlık iç denetçilerinin bu çerçevede yapacakları denetimde, sözü geçen hedefin performans göstergelerine göre değerlendirilmesi ve böylelikle, devlet muhasebesine ilişkin bir performans denetimi yapılması söz konusu olacaktır.

gerçeğe uygunluk ve güvenilirlik düzeyi kontrol edilir.⁵³² Mali denetim kapsamında, mali bilginin çeşitli analiz teknikleri çerçevesinde değerlendirmesi de yapılır. *Bilgi teknolojisi denetiminde*, muhasebe bilişim sistemlerinin işleyişi ve güvenilirliği incelenir. *Sistem denetiminde* ise muhasebe hizmetleri ile ilgili yapı ve iş süreçlerinin yönetsel yönden değerlendirmesi yapılır.

Devlet muhasebesinin iç denetimine, 2022’de Hazine ve Maliye Bakanlığında gerçekleştirilen iç denetim ve izleme faaliyetlerinden örnek verilebilir. Bu kapsamda;

- 1) Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğünde “*iç borç ödeme işlemlerinin yürütülmesi ile istatistiki verilerin raporlanması ve yayımlanması ana süreci*”,
- 2) MGM’de “*karar destek ve mali analiz ana süreci*”,
- 3) Bazı defterdarlık muhasebe müdürlüklerinde “*emanet işlemleri ana süreci*”

adlarını taşıyan iç denetim faaliyetleri gerçekleştirilmiştir. İç denetim kapsamında gerçekleştirilen izleme faaliyetleri⁵³³ arasında;

- 1) MGM’de “*yeni harcama yönetim sisteminin işletilmesi ana süreci*” ve “*devlet muhasebesi sisteminin yönetilmesi ana süreci*”,
- 2) Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğünde “*AB fonlarının mali yönetimi ve muhasebeleştirilmesi ana süreci*”,
- 3) Bazı defterdarlık muhasebe müdürlüklerinde “*emanet işlemleri ana süreci*”

konulu faaliyetler bulunmaktadır.⁵³⁴

2022’de Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığında (Yapı İşleri Genel Müdürlüğü) gerçekleştirilen “*muhasebe kayıtları*” adlı danışmanlık faaliyeti,⁵³⁵ Türkiye

⁵³² Örneğin, 2022’de Selçuk Üniversitesinde gerçekleştirilen “*Muhasebe Kayıtları*” konulu uygunluk denetimi ve mali denetim. Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *a.g.e. (2022 Yılı Kamu İç Denetim...)*, s. 82.

⁵³³ İç denetim faaliyeti sonucunda ilgili birimler tarafından yerine getirilmesi gereken hususların takibine ilişkin faaliyetlerdir. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’te, iç denetim faaliyetleri sonucunda düzenlenen raporlarda yer alan hususların yerine getirilip getirilmediğinin izlenmesi, üst yöneticiye ve iç denetim birimine bir sorumluluk olarak yüklenmiştir (md. 12-13).

⁵³⁴ Hazine ve Maliye Bakanlığı, *2022 Yılı Faaliyet Raporu*, 2023, s. 36 vd.

⁵³⁵ Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, *2022 Yılı Faaliyet Raporu*, Şubat 2023, s. 256.

İş Kurumunda “*muhasabe ve bütçe işlemleri süreci denetimi*” ve “*fon muhasabe işlemleri süreci danışmanlığı*” faaliyetleri de devlet muhasebesinin iç denetimine örnek olarak gösterilebilir.⁵³⁶

Devlet muhasebesi bilişim sistemlerinin hizmetin yürütülmesinde vazgeçilmez bir niteliğe sahip olması nedeniyle, bilgi teknolojisi denetimi ile devlet muhasebesi arasındaki ilişkinin ayrıca ele alınması yerinde olacaktır. Yıldız’ın dile getirdiği gibi, kamuda bilişim sistemlerinin yoğun olarak kullanılmasıyla ortaya çıkan çeşitli risklerin kabul edilebilir bir düzeye çekilmesi bakımından gerekli kontrol mekanizmaları kurulmalıdır. Bu mekanizmaların kurulup kurulmadığı da belirli standartlar çerçevesinde denetlenmelidir.⁵³⁷

Muhasebe hizmetlerinin bilişim sistemleri üzerinden yürütülmeye başlaması, daha önce farklı birimler tarafından yerine getirilen işlerin bütünleşik olarak bir arada yürütülmesini ve yüksek hacimli bir veri yığınının depolanmasını gerektirmiştir. Daha önce geleneksel iş bölümü çerçevesinde yürütülen iş süreçlerinin bilişim sistemleri üzerinden aynı anda ve bir arada yürütülmeye başlaması, geleneksel iş bölümüne dayanan iç kontrol yöntemlerinin değiştirilmesini ve bilişim sistemlerinin iş süreçlerini bir araya getiren bütünleşik özelliğine uygun yeni bir iç kontrol yöntemi olarak bilişim sistemleri denetimini zorunlu kılmıştır.⁵³⁸ Örgütlerde mali verilerin geniş ölçüde bilişim sistemlerinde tutulmaya başlanması, bu sistemlerin denetlenmesi gereğini beraberinde getirmiştir.⁵³⁹

⁵³⁶ Türkiye İş Kurumu, *2022 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara, Şubat 2023, s. 116.

⁵³⁷ Özcan Rıza Yıldız, “Bilişim Sistemleri Denetimi ve Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 65 (Özel), 2007, s. 177.

⁵³⁸ İdil Kaya, *a.g.m.*, s. 261.

⁵³⁹ İzzet Gökhan Özbilgin, “Kamu Kurumları Açısından Bilgi Sistemleri Denetimi”, *Bilişim Dergisi*, Ekim 2012, s. 164, http://www.btyd.org.tr/s/1255/i/kamu_kurumları_açısından_bilgi_teknolojileri_denetimi.pdf (09.12.2023).

Bilişim sistemleri denetimi, bilişim sistemlerine ait işlem ve uygulamaların belirli ölçütlere uygunluk yönünden araştırılması ve araştırma sonuçlarının ilgililere duyurulması için yapılan tarafsız bir kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir. Bu kapsamda, sistemlerin güvenliğinin, yani, gizlilik, bütünlük ve erişilebilirliğin sağlanıp sağlanmadığı ve sistemlerin kontrolü için gerekli süreçlerin geliştirilip geliştirilmediği kontrol edilir.⁵⁴⁰ Muhasebe bilişim sistemlerinin denetiminde, muhasebe işlem süreçleri kapsamında sisteme girilen veriler ile sistemden çıktı olarak elde edilen bilgiler arasındaki uyum ve verilerin sistemde nasıl işlendiği de kontrol edilir.⁵⁴¹ Bunun yanı sıra, bilişim sistemleri için kullanılan kamu kaynağı da etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik yönünden performans denetimine tabi tutulur.⁵⁴²

Devlet muhasebesi bilişim sistemlerinin denetiminin bir zorunluluk haline gelmesi, iç denetçinin ve iç denetim faaliyetinin niteliklerini etkilemiştir. Muhasebe bilişim sistemlerinin yoğun olarak kullanımı, bu sistemler dışında kalan denetim konularının (denetim nesnesi) sayısını bilişim sistemlerindeki denetim konularının sayısına oranla azaltmıştır. Denetim nesnelerinin bilişim sistemlerine doğru kayması, bu sistemlerin denetimini gerçekleştirecek olan iç denetçilerin ve genel olarak tüm denetim elemanlarının, muhasebe bilgisi ve tekniğinin yanı sıra muhasebe bilişim sistemleri konusunda da yetkin olmalarını gerektirmektedir. Ayrıca, muhasebe bilişim sistemleri, iç denetimin konusu olduğu gibi, bu denetimin gerçekleştirilmesine destek veren önemli bir

⁵⁴⁰ A.g.m., s. 164.

⁵⁴¹ Ömer Faruk Akbaş, a.g.m., s. 26.

⁵⁴² Davut Özkul, “Bilişim Sistemi Kavramı ve Bilişim Sistemlerinin Denetimi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 44-45, Ocak-Haziran 2002, s. 30-31. Yazar, bilişim sistemleri denetimi yapılmasına gerek olup olmadığının tespitinde; sistemin büyüklüğü, sistemin ağ yapısı bakımından karmaşıklığı, sisteme ilişkin risklerin büyüklüğü ve çeşitliliği, sistemi denetlenecek kurumun denetimden beklenti ve talepleri, sistem ile ilgili olarak kurum personeli bakımından önceden bir sorun yaşanıp yaşanmadığı, sistemde önemli nitelikte değişimlerin olup olmadığı, sistemin denetimi yönünde üçüncü tarafların talebi, sistemde daha önceden hata, suç ya da güvenlik sorunu olup olmadığı, sistemin performans sorunlarına ilişkin tespitlerin olup olmadığı ve sistemde bilgisayarlı denetim tekniklerinin uygulanıp uygulanamayacağı ölçütlerinin esas alınabileceğini söyler. A.g.m., s. 23-24. Bu ölçütler çerçevesinde, işlem hacmi ve kamu hizmetlerindeki önemi bakımından kamu bilişim sistemleri arasında ön sıralarda yer alan devlet muhasebesi bilişim sistemlerinin denetiminin bir zorunluluk olduğu belirtilmelidir.

denetim aracıdır. Bu sistemler aracılığıyla üretilen mali bilgi; denetçiler için önemli denetim kanıtları sunmakta ve bu bilgiyi analiz etmeye yönelik yazılımlar sayesinde, denetimin etkili, kapsamlı ve hızlı bir şekilde yapılmasına katkı sağlamaktadır.⁵⁴³

Bilişim sistemlerinin iş süreçlerinde yoğun kullanımı, denetimin temel amaçlarını değiştirmemekle birlikte onun takibinde olan izleri ve iç kontrol süreçlerini değiştirmekte, bu da yeni hile ve hatalara yol açmakta ve fırsatlara imkan sağlamaktadır. Bunun yanı sıra, bilişim sistemleri, çağdaş denetim anlayışının merkezinde olan *risk* kavramının algılanış şeklini de etkilemiştir.

Bilişim sistemlerinin etkilediği yeni denetim anlayışında; bilişim sistemleri ile iş süreçlerinin uyumu, sistemlerin sadece yetkili kişilerce kullanılıp kullanılmadığı, örgüte ve kişilere ait bilgilerin güvenliği, sistemlerin ürettiği bilginin kapsamı ve güvenilirliği ve sistemlerin sürekliliğinin sağlanıp sağlanmadığına konularında güvence verilmesi önem taşır. Tüm bu nedenlerden dolayı, denetim teknikleri ve anlayışında ve denetçilerin niteliklerinde bir değişimin yaşanması kaçınılmazdır. Denetçiler, bilişim sistemleri konusunda belirli bir düzeyde bilgi sahibi olmalı ve denetim planlarını bu sistemleri içerecek şekilde gözden geçirmelidirler.⁵⁴⁴

d. Kamu İç Denetiminin Koordinasyonu: İç Denetim Koordinasyon Kurulu

Türkiye’de kamu iç denetimi, Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde görev yapan İDKK tarafından koordine edilmektedir. İDKK’nın yürüttüğü koordinasyon faaliyetleri devlet muhasebesinin iç denetimini de etkilediğinden, İDKK’nın yapısı ve işleyişinin ele alınması faydalı olacaktır.

İDKK, kamu iç denetiminin standartlarını belirler ve yöntemlerini geliştirir, uygulamada uyumu sağlar ve idarelere rehberlik eder (5018 sayılı Kanun, md. 55).

⁵⁴³ İdil Kaya, *a.g.m.*, s. 266.

⁵⁴⁴ İzzet Gökhan Özbilgin, *a.g.m.*, s. 164 vd.

İDKK'nın işlevi, kamu iç denetimini uluslararası standartlara uygun olarak yönetsel düzeyde planlamak ve uygulamayı yönlendirmektir. Kamu iç denetiminin standartlarını belirlemesi ve uluslararası iç denetim düzeni ile uyumunu sağlaması bakımından İDKK, DMSK ile benzer bir işlev üstlenmiştir. İDKK'nın kurul tipinde yapılandırılmasının da DMSK'dakine benzer gerekçelerle olduğu söylenebilir.⁵⁴⁵

İDKK'nın 5018 sayılı Kanun'da (md. 67) düzenlenen görevlerine ilişkin birtakım değerlendirmeler yapılabilir.⁵⁴⁶ İDKK, kamu iç denetimi alanında denetim ve raporlama standartlarını⁵⁴⁷ belirlemekte ve denetim rehberlerini hazırlamakta, böylelikle, alanın yönetsel düzeyde düzenlenmesinde ve uygulamanın yönlendirilmesinde başat rolü üstlenmektedir. İDKK'nın Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde faaliyet gösteriyor

⁵⁴⁵ İDKK'da, Cumhurbaşkanı tarafından beş yıl için atanan 7 üyenin 4'ü Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2'si Cumhurbaşkanlığı ve 1'i İçişleri Bakanlığı kökenlidir. 2023 Kasım itibarıyla, Kurulda görev yapan 6 üyenin kurumsal kökenleri şöyledir: Devlet Personel Başkanlığı eski başkanı (Kurul başkanı), Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Birimi Başkanı, Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Başkan Yardımcısı, İçişleri Bakanlığı İller İdaresi Genel Müdürü, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Yerel Yönetimler Genel Müdürü ve Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Denetim ve Risk Yönetimi Anabilim Dalı Başkanı. <https://www.hmb.gov.tr/koordinasyon-kurulu> (15.11.2023). Başkan dahil 4 üyenin Hazine ve Maliye Bakanlığının kökenli olması, Bakanlığın kamu iç denetimi standartlarının belirlenmesinde ve uygulamanın yönlendirilmesinde merkezi konumda olduğunu göstermektedir. Kurulun sekreteryaya hizmetlerinin Bakanlığın Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğüne bağlı Kamu İç Denetim Koordinasyon Dairesi tarafından yürütülmesi de bunun bir sonucudur. Üyelerden birinin akademik kökenli olması, karar verme süreçleri ve faaliyetlerinde akademik bakış açısından faydalanma niyetini göstermektedir. Üyelerin tamamı merkezi yönetimden seçilmekte, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarından üye bulunmamaktadır. DMSK'ya benzer şekilde, burada mahalli idarelerin İçişleri ve Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlıkları tarafından temsil edildiği görülmektedir. Mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarından üye seçilmemesinin İDKK'nın temsiliyetini olumsuz etkilediği söylenebileceği gibi, bu durum, mali yönetimde var olan merkeziyetçiliğin bir sonucu olarak da görülebilir.

⁵⁴⁶ Bu görevlerden bu çalışmanın konusunu ilgilendirenleri şunlardır:

a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.

b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.

c) Kamu idarelerinin denetim birimleri ile iş birliğini sağlamak.

...

f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.

...

k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.

l) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.”

⁵⁴⁷ Denetim standartları, denetimin başından sonuna kadar izlenecek yöntemleri gösteren kurallardır. Özcan Rıza Yıldız, a.g.m., s. 178.

olması, Bakanlığın devlet muhasebesinin iç denetimini de içeren bu alandaki merkezi konumunu göstermektedir. İDKK'nın, ulusal kamu iç denetimi düzeni ile uluslararası iç denetim düzeni arasındaki uyumun sağlanması işlevi de bulunmaktadır.⁵⁴⁸

İDKK'nın, iç denetim ile diğer denetim faaliyetleri arasında bir uyum sağlanması bakımından, idarelerin denetim birimleri ile iş birliği yapması öngörülmüştür. Kurula, iç ve dış denetim arasındaki uyumun sağlanması için Sayıştay ile iş birliği yapmak görevi de verilmiştir.⁵⁴⁹ İDKK'nın, iç denetçi adaylarına ve iç denetçilere yönelik eğitim programları düzenlemesi, iç denetçilik sertifikası verilmesi, alanın etik kurallarının belirlenmesi ve iç denetim birimlerinin kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında değerlendirmeye tabi tutulması, İDKK'ya bir tür meslek kuruluşu niteliği kazandırmaktadır.⁵⁵⁰

Özetle, İDKK, idarelerdeki iç denetim faaliyetlerinin uluslararası standartlara uygun olarak, bağımsız ve genel yönetim genelinde uyumlu bir şekilde yürütülmesi için faaliyet göstermektedir.⁵⁵¹ Dolayısıyla, kamu iç denetiminin bağımsız bir nesnel güvence

⁵⁴⁸ Bu işlev, belirlenen standartlar ve yürütülen koordinasyon faaliyetlerinde uluslararası iç denetim standartları ve uygulamalarının örnek alınmasıyla gerçekleştirilir. Bu kapsamda, İDKK tarafından belirlenen Kamu İç Denetim Standartları'nda ve hazırlanan Performans Denetimi Rehberi'nde uluslararası iç denetim standart ve uygulamalarından örnek alınmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *2022 Yılı Faaliyet Raporu*, s. 12. Türkiye'de iç denetim alanında örnek alınan uluslararası standartlar, IIA ve onunla ilişkili olan Uluslararası İç Denetim Standartları Kurulu (*International Internal Audit Standards Board, IIASB*) tarafından belirlenmektedir. IIA'nın, standartların yanı sıra Türk kamu iç denetimini etkileyen bir başka mekanizması, verdiği sertifikalardır. İç denetçilerin buradan aldıkları sertifikalar, İDKK tarafından verilen sertifikaların düzeyinin yükseltilmesinde dikkate alınmaktadır. İDKK'nın tanıdığı uluslararası sertifikalar, bu Enstitünün verdikleri ile sınırlı da değildir. Örneğin, Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Derneği (*Information Systems Audit and Control Association, ISACA*) tarafından verilen Bilgi Sistemleri Denetçisi Sertifikası (*Certified Information Systems Auditor, CISA*) da İDKK tarafından tanınmaktadır.

⁵⁴⁹ İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md. 17, RG: 12.07.2006, 26226.

⁵⁵⁰ Türkiye'de iç denetim alanındaki mesleki kuruluşlar, özel sektör ve kamu sektörü iç denetimine ilişkin faaliyet gösteren Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE, 1995) ve kamu iç denetçilerine ilişkin faaliyet gösteren Kamu İç Denetçileri Derneğidir (KİDDER, 2007). TİDE, mesleğin uluslararası standartlar çerçevesinde geliştirilmesine yönelik faaliyetler yürütmektedir. Bunlar arasında, uluslararası geçerliliğe sahip sertifika verilmesi ve eğitim ve yayın faaliyetleri vardır. KİDDER de kamuda iç denetçilik ve iç denetim bilincinin ve dernek üyeleri arasında dayanışmanın güçlendirilmesine ilişkin faaliyetler yürütmektedir.

⁵⁵¹ Kurul, bu çerçevede, elektronik araçlardan da faydalanmaktadır. Bunların başında, kamu iç denetim faaliyetlerinde kullanılan Kamu İç Denetim Yazılımı (İÇDEN) gelir. En az 2 iç denetçisi olan idarelerin iç

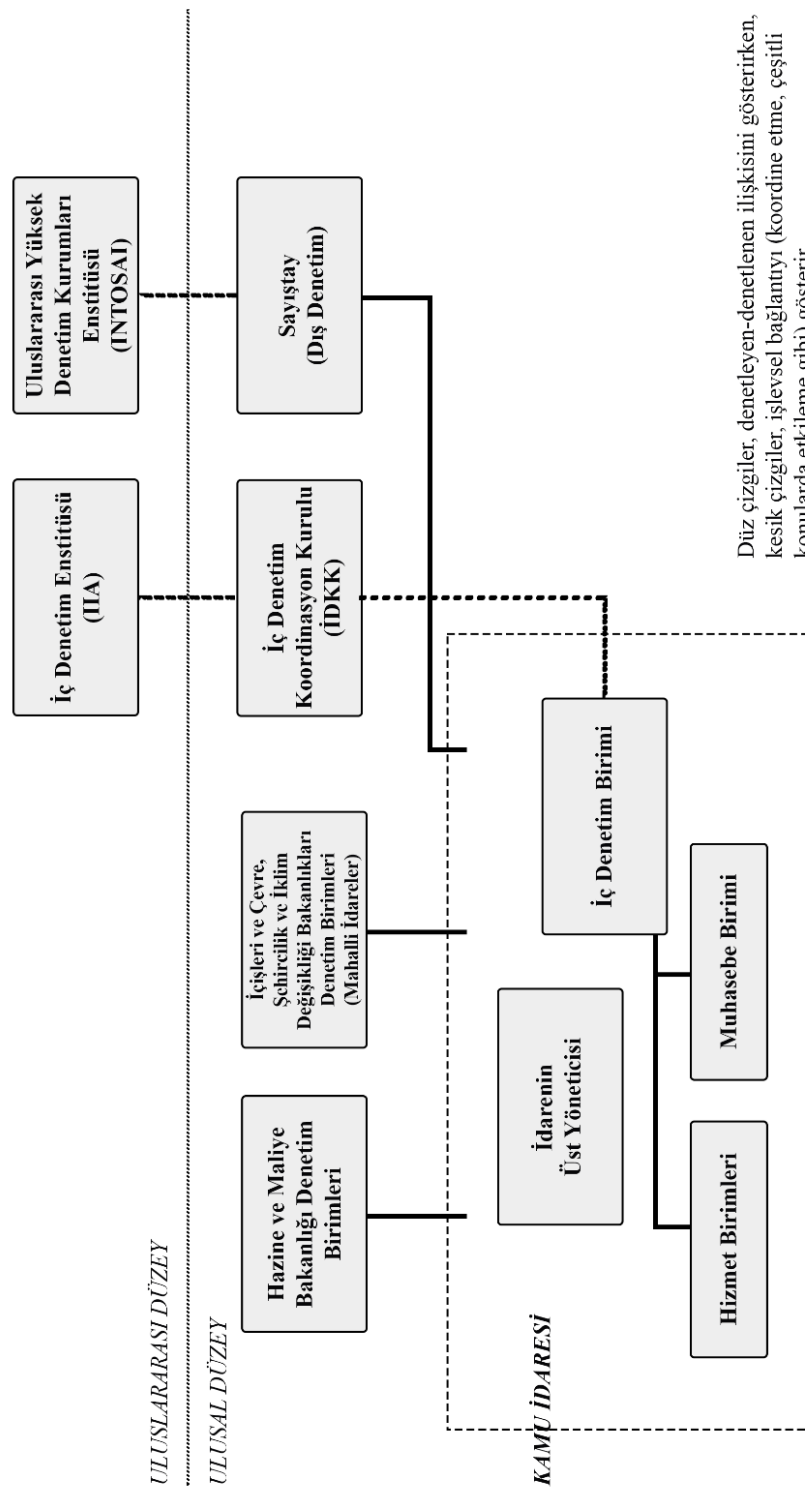
sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak yürütülmesi görevi sadece idarelerin iç süreçlerine bırakılmamıştır. Bu doğrultuda, İDKK'nın devlet muhasebesinin iç denetiminin belirli bir çerçevede yürütülmesine de katkı sağladığı açıktır.

e. İç Denetimin Kamu İdaresindeki Konumu

İç denetimin kamu idaresindeki konumunun ele alınması, devlet muhasebesinin denetiminin anlaşılması bakımından anlamlı olacaktır. Bu konum, devlet muhasebesinin denetimine ilişkin yapısal ve işlevsel bağlantıları gösteren ve yazar tarafından hazırlanan **Şekil 16** yardımıyla açıklanabilir.



denetim faaliyetlerinde kullanımı zorunlu olan yazılım, iç denetçilerin denetim ve raporlama işlerinin düzenli bir şekilde yürütülmesine, iç denetim faaliyetlerinin yönlendirilmesi ve ulusal düzeyde uyumlaştırılmasına ve iç denetçiler arasındaki iletişim ve dayanışmanın artırılmasına katkı sağlamaktadır.



Şekil 16. Devlet Muhasebesinin İç ve Dış Denetimi

İç denetim birimi,⁵⁵² yapısal olarak idarenin üst yöneticisine (bakan yardımcısı, vali, belediye başkanı, genel müdür, başkan gibi) bağlıdır. Birimin işlevsel konumu üst yöneticinin sorumlulukları çerçevesinde ele alınabilir. Üst yönetici, 5018 sayılı Kanun'un kendisine yüklediği sorumlulukları⁵⁵³ harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirir. Örgütlerde denetim faaliyetleri Mintzberg'in örgüt bileşenlerine ilişkin açıklamaları çerçevesinde teknik/uzman birim faaliyetleri olarak örgütün asıl faaliyetlerinin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesine katkı sağlayıcı nitelikte olduğundan, iç denetim birimi de idarelerde teknik/uzman birim niteliğindedir.

İç denetim biriminin işlevsel konumu devlet muhasebesinin iç denetimi açısından değerlendirilebilir. Üst yöneticinin sorumlulukları arasında idarenin muhasebe hizmetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi de vardır. Bu çerçevede, muhasebe hizmetlerinin iç denetime tabi tutularak değerlendirilmesi, varsa eksiklerin belirlenerek bunlara çözümler önerilmesi, muhasebe çalışanlarına rehberlik edilmesi ve denetlenen alana ilişkin olarak üst yöneticiye raporlama yapılması, iç denetiminin bu alanda sağlayacağı katkılar arasındadır.

İç denetim birimi, yapısal bakımdan idare içinde bulunmakla birlikte, işlevsel bakımdan idarenin dışı ile de bağlantılıdır ve bu bağlantı, doğal olarak, devlet muhasebesinin iç denetimini de etkiler. Bağlantı noktalarından biri, yukarıda açıklandığı üzere İDKK ile dir. İç denetçiler, tamamıyla üst yöneticinin ve idarenin inisiyatifinde faaliyet yürütmemekte; iç denetim faaliyetleri, İDKK tarafından genel yönetim ölçeğinde

⁵⁵² En az 3 iç denetçisi olan idarelerde iç denetim birimi kurulabilmektedir.

⁵⁵³ “Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve kanunlar ile Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar” (5018 sayılı Kanun, md. 11).

belirlenen standartlar ve yapılan yönlendirmeler çerçevesinde gerçekleşmektedir. Diğer bağlantı noktası, İDKK aracılığıyla diğer kamu idarelerinin iç denetim faaliyetleri ve uluslararası iç denetim düzeniyledir. İDKK'nın genel yönetim düzeyinde yürüttüğü koordinasyon faaliyetleri ve uluslararası iç denetim standart ve uygulamaları ile olan bağlantısı, idarelerin iç denetim birimlerini de bu ilişkilerin bir parçası yapmaktadır. Başka bir bağlantı noktası ise dış denetimledir. İki denetim türü arasında, denetim konu ve yöntemleri bakımından önemli benzerlikler vardır. Bunun yanı sıra, dış denetimin alanına idarelerin iç kontrol süreçleri ve böylelikle iç denetim faaliyetleri de dahildir. Tüm bu nedenlerden dolayı, her iki denetim faaliyeti arasında bir ilişki kurulması ve uyum sağlanması gerekir.⁵⁵⁴

2. Devlet Muhasebesinin Dış Denetimi

Devlet muhasebesinin dış denetimi, Sayıştay tarafından devlet muhasebesi alanında yürütülen denetim faaliyetlerini ifade eder. Bu başlık altında, dış denetim faaliyetini genel olarak ele alınacak ve devlet muhasebesi alanındaki dış denetim incelenecektir.

⁵⁵⁴ Bu ilişki İDKK aracılığıyla olabileceği gibi, Sayıştay denetçilerinin, denetledikleri idarede gerekli gördükleri takdirde iç denetim raporlarını değerlendirme kapsamına almalarıyla da söz konusu olabilir: “Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur” (5018 sayılı Kanun, md. 68). Köse'nin dile getirdiği gibi, özellikle gelişmiş ülkelerde, iç denetim ile yüksek denetim kurumu arasında bağlantı vardır. Yüksek denetim kurumları, iç denetimin sonuçlarından geniş ölçüde faydalanır ve iç denetimin yeterli olmadığına kanaat getirirse kendisi denetim başlatır. H. Ömer Köse, *a.g.e.*, s. 28. Yazar, ayrıca, iç denetim ile dış denetim arasında, bu iki denetim faaliyetinin birbirini tamamlayan nitelikte olması ve iç denetçilerin dış denetçilerin mesleki tecrübelerinden ve idare yöneticisine karşı olan bağımsızlıklarından fayda sağlama imkanlarının varlığı nedeniyle sıkı bir bağlantı olması gereğinden söz eder. *A.g.e.*, s. 47. Yazar, Sayıştay denetçilerinin sayısının uygunluk denetimine tabi olan muhasebe birimi sayısına ve işlem hacmine göre yetersiz kalması nedeniyle oluşan denetim açığının giderilmesi için iç denetimin sonuçlarından daha fazla faydalanılmasını önerir. *A.g.e.*, s. 246.

a. Dış Denetimin Tanımı, Tarihi Gelişimi ve Dış Denetim Uygulamaları

Bağımsız denetim olarak da adlandırılan *dış denetim*, bir örgütün faaliyetleri, performansı ve mali bilgisinin örgütten yapısal olarak bağımsız bir denetçi tarafından, önceden belirlenmiş kurallar ve ölçütler çerçevesinde kontrolü ve değerlendirilmesidir.

Dış denetimin bugünkü anlamıyla ortaya çıkışı, iç denetim ile benzerdir. 19. yy.'da yoğunlaşan ekonomik hareketlilik ortamında işletmelerin faaliyet hacmi ve ölçek bakımından büyümesinin bir sonucu olarak, işletme sahipleri ile yöneticileri arasında ortaya çıkan ayrım, işletme sahiplerinin işletme üzerindeki gözetimlerini bağımsız bir denetim ile desteklemelerini gerektirmiştir.⁵⁵⁵ Dolayısıyla, işletme sahiplerinin işletme yönetimi ve performansına ilişkin güvenilir bilgi elde etmek amacıyla işletme dışından bağımsız bir denetçi görevlendirme ihtiyacı, dış denetimin varlık gerekçesi olmuştur. Dış denetim, işletme sahiplerinin yanı sıra, işletme hakkında bilgiye ihtiyacı olan diğer ilgililer için de önem taşır.⁵⁵⁶

Dış denetimin ortaya çıkışı ve gelişimi, muhasebe mesleği ile de aynı zeminde olmuştur. Bugünkü anlamıyla İngiltere'de belirginleşen muhasebe mesleği, sadece kayıt ve raporlama faaliyetlerini değil muhasebe denetimini de kapsamaktaydı. Dış denetimin gelişiminde özel muhasebe denetiminin önemine vurgu yapan Bayazıtlı, bu gelişimi, işletmelerin çevreleri ile ilişkilerinin zaman içerisinde yoğunlaşarak karmaşık hale gelmesine bağlar. İşletmelerin çevreleri ile ilişkilerindeki bu değişim, işletme faaliyetlerini gösteren mali bilginin hacmini artırdığı gibi, bu bilginin kapsamlı, güvenilir ve gerçeğe uygun olup olmadığının kontrolünü de bir ihtiyaç haline getirmiştir.

⁵⁵⁵ Aad Bac, "External Auditing and Performance Evaluation, with Special Emphasis on Detecting Corruption", *Local Public Financial Management* (Ed. Anwar Shah), Washington DC, World Bank, 2007, s. 228.

⁵⁵⁶ Brenda Porter, Jon Simon ve David Hatherly, *Principles of External Auditing*, Great Britain, Wiley, 2014, s. 8-9.

Böylelikle, dış denetim, işletmelere ilişkin bilginin kontrolü çerçevesinde önemli bir yönetim aracı olmuştur.⁵⁵⁷

Yukarıda sözü edilen ihtiyaç, kamu örgütleri için de geçerlidir. Özellikle, demokratik düzene sahip ülkelerde yurttaşlar, yasama meclisi ve diğer ilgililer, kamu örgütlerinin mali durumuna ve performansına ilişkin güvenilir bilgiyi dış denetim yardımıyla elde ederler. Bu çerçevede, dış denetim, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerini öne çıkaran çağdaş kamu mali yönetimi anlayışının önemli araçlarından biri olarak kabul edilmektedir. Bu hususta, yüksek denetim kurumlarının önemine değinen Köse, bu kurumların, tarihi süreçte, meclisin idareyi denetleme yetkisi ve görevini gerçekleştirmesine yardım eden bir organ olarak oluşturulduğunu ifade eder. Bugün bu kurumlar, meclis adına yaptığı denetimlerle yasama, yürütme ve yargı alanında görevler üstlenmiş ve kamu kaynağının hukuka, kamu yararına ve performans ilkelerine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesinde yönetimin önemli bir ögesi haline gelmiştir.⁵⁵⁸

Türk kamu mali yönetimine ilk kez 5018 sayılı Kanun’la gelen dış denetim kavramı,⁵⁵⁹ bu Kanun’da;

“Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması”

olarak tanımlanmıştır (md. 68).

Genel yönetim kapsamındaki idareleri kapsayan dış denetim, Sayıştay tarafından yapılır. Hesap verme sorumluluğu ile ilişkilendirilen ve mali nitelikte olduğu hükme

⁵⁵⁷ Ercan Bayazıtlı, “Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 46, Sayı: 3, 1991, s. 143-144.

⁵⁵⁸ H. Ömer Köse, *a.g.e.*, s. 13-14.

⁵⁵⁹ Kamu mali denetimi alanında dış denetim kavramı olarak ilk kez 5018 sayılı Kanun’la gelmekle birlikte, Sayıştayın denetim faaliyetleri bu Kanun’dan önce de dış denetim niteliğindedir.

bağlanan Sayıştay denetimine *dış* niteliğini veren, denetçinin, denetlediği idareden yapısal olarak bağımsız olması ve raporlamasını esas olarak TBMM'ye yapmasıdır. Dolayısıyla, dış denetim faaliyeti, kamu kaynağının asli sahibi olan yurttaşlar adına bu kaynağı kullanan idarelerin gözetimi ve kontrolüdür.

5018 sayılı Kanun'a göre, dış denetim, iki şekilde gerçekleştirilmektedir (md. 68):

“Genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi.”

Bu hüküm çerçevesinde, dış denetime ilişkin olarak birtakım değerlendirmeler yapılabilir. Öncelikle, dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları çerçevesinde gerçekleştirilecektir.⁵⁶⁰ Böylelikle, kamu dış denetimi ile uluslararası dış denetim düzeni arasında ilişki kurulur. Hükme göre, dış denetimin üç türü/konusu bulunmaktadır: Kamu idarelerinin mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin kontrolü (*mali denetim*), idarelerin mali işlemlerinin hukuka uygunluğunun kontrolü (*hukuka uygunluk denetimi*) ve idarelerin faaliyetlerinin etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik bakımından kontrolü, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performansının değerlendirilmesi (*performans denetimi*). 6085 sayılı Kanun'da, yukarıdaki hükmün (a) bendindeki iki denetim türü *düzenlilik denetimi* olarak, (b) bendindeki denetim türü ise *performans denetimi* olarak tanımlanmıştır (md. 2).⁵⁶¹

⁵⁶⁰ Sayıştayın yayınladığı denetim rehberlerinin hazırlanmasında, INTOSAI tarafından yüksek denetim kurumları için belirlenen denetim standartları ve denetim rehberlerinden faydalanılmaktadır. Kuruluşun bu standart ve rehberleri hazırlamakla sorumlu birimi, Profesyonel Standartlar Komitesidir (*Professional Standards Committee, PSC*). <https://www.psc-intosai.org/> (12.11.2023).

⁵⁶¹ Mali denetim, “*kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve*

b. Dış Denetimde Kapsam Genişlemesi ve Dış Denetimin Uluslararası Bağlantısı

1050 sayılı Kanun döneminde de Sayıştay, bir dış denetim faaliyeti olarak idarelerin mali işlemlerini TBMM adına denetlemekteydi.⁵⁶² Yeni dönemdeki Sayıştay denetiminin farkı, dış denetimin kavramsal bir çerçeveye oturtulmasının yanı sıra kapsamının kurum ve konu bakımından genişletilmesidir.⁵⁶³ Bu hususta, Özekicioğlu, 1050 sayılı Kanun döneminde yürürlükte olan 832 sayılı Sayıştay Kanunu⁵⁶⁴ ile 6085 sayılı Kanun arasındaki farklara değinir. 832 sayılı Kanun’da genel, katma ve özel bütçeli idareler ile sınırlı olan Sayıştayın kurumsal denetim alanı, 6085 sayılı Kanun’da “*bütçe dışında olsa dahi kamu kaynağı kullanan tüm idareler*” şeklinde belirlenmiştir. Sayıştayın, 832 sayılı Kanun’da uygunluk denetimi ve -1996’dan itibaren- verimlilik, etkinlik ve tutumluluk denetimi ile sınırlı olan denetim uygulamaları da 6085 sayılı Kanun’da artırılmıştır. Yazar, mali denetim ve performans denetiminin getirilmesiyle birlikte çağdaş denetim yöntemlerinin benimsendiğini belirtir. Bu gibi çağdaş denetim

doğruluğuna ilişkin denetimi”, uygunluk denetimi, “*kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi*” ve performans denetimi, “*hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini*” ifade eder. Dış denetim kapsamında tanımlanmayan hesap yargılaması ise “*kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığının yargılama yoluyla kesin hükme bağlanmasını ve bununla ilgili kanun yollarını*” ifade eder (6085, md. 2). Sayıştay, bu denetimler sonucunda düzenlenen raporları ve bu raporlara ilgili idareler tarafından verilen cevapları birlikte değerlendirdikten sonra hazırladığı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu’nu TBMM’ye sunar. TBMM, idarelerin kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin hesap verme sorumluluğunu değerlendirmekte bu rapordan da faydalanır. Köse, Sayıştayın *yüksek denetim* ve *kamu hesaplarının hükme bağlanması* şeklinde iki temel işlevi olduğunu ve Sayıştay için önem taşıyan bu iki işlevin birbirinden ayrı olarak ele alınması gerektiğini söyler. Bu işlevleri sayesinde Sayıştay, çağdaş denetim anlayışı çerçevesinde, kamu kaynağının kullanımına ilişkin olarak meclise ve yurttaşlara kapsamlı, güvenilir ve nesnel bilgi sağlanmasına ve kamuda hesap verebilirliğin gerçekleştirilmesine yardımcı olur. H. Ömer Köse, *a.g.e.*, s. 234.

⁵⁶² İleride değinilecek olan bakanlık teftiş kurulları ve kontrolörlükleri gibi denetim aktörleri tarafından 5018 sayılı Kanun öncesi dönemden beri yürütülen denetim faaliyetleri de denetlenen birimin konumuna göre iç veya dış denetim niteliği taşır. Örneğin, İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurulunun bir belediyede yürüttüğü denetim, belediye bakımından bir dış denetim niteliğindedir.

⁵⁶³ Kurumsal kapsamın genişletilmesine örnek olarak, 1050 sayılı Kanun döneminde Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun (dış) denetimine tabi olan sosyal güvenlik kurumları, yeni dönemde Sayıştay denetimi kapsamına alınmıştır. 6085 sayılı Kanun’un genel gerekçesine göre, dış denetimin kurumsal kapsamının genel yönetimin tamamını kapsayacak şekilde düzenlenmesi, INTOSAI tarafından belirlenen denetim standartlarının bir gereğidir.

⁵⁶⁴ RG: 27.02.1967, 12538.

yöntemlerinin benimsenmesinin gerekçesi, çağdaş kamu mali yönetimi anlayışında ön plana çıkan mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleridir. Sayıştay ile TBMM arasındaki bilgilendirme süreci de 832 sayılı Kanun'da görece zayıf olmasına karşılık, 6085 sayılı Kanun'da bir zorunluluk haline getirilerek güçlendirilmiştir. Son olarak, kamuoyunun Sayıştay denetimlerinin sonucundan bilgilendirmesi de 6085 sayılı Kanun'la birlikte zorunluluk halini almıştır.⁵⁶⁵

5018 sayılı Kanun'da uluslararası dış denetim düzeni ile bağlantılı olarak tanımlanan kamu dış denetiminin uluslararası düzey ile başlıca bağlantı noktası, INTOSAI'dır. Sayıştayın üyesi olduğu kuruluş, kamu yüksek denetiminde uluslararası iş birliğinin sağlanması amacıyla faaliyet göstermektedir. Kuruluşun belirlediği standartlar ve hazırladığı rehberler, Sayıştay tarafından örnek alınmaktadır. Kurulusta komiteler, alt komiteler ve çalışma grupları bulunmaktadır.⁵⁶⁶ INTOSAI gibi kuruluşlar aracılığıyla ulusal yüksek denetim kurumları arasında kurulan ilişkiler, denetim yöntemlerinin geliştirilmesi, alandaki yeniliklerin paylaşarak yaygınlaştırılması, ortak projelerin yürütülmesi ve kurumların birbirlerinin ürettiklerinden faydalanması gibi çeşitli getiriler sağlamaktadır.⁵⁶⁷

Uluslararası dış denetim düzeni, ulusal kamu dış denetimini standart ve ilkeler üzerinden etkilemektedir. INTOSAI'nin belirlediği Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (*International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAIs*); yüksek denetime ilişkin (1) kuruluş ilkelerini, (2) yüksek denetim kurumlarının işlemesi için gereken ön koşulları, (3) temel denetim ilkelerini ve (4) denetim rehberlerini içerir.⁵⁶⁸ Kamu dış denetimine ilişkin ulusal ve uluslararası standart ve kuralların varlığı, denetim

⁵⁶⁵ Seda Özekicioğlu, "Türkiye'de Dış Denetim Mevzuatı ve Kamu Mali Yönetimine Yansımaları", *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 39, Sayı: 2, Aralık 2017.

⁵⁶⁶ <https://www.sayistay.gov.tr/pages/213-uluslararasi-yuksek-denetim-kurumlari-tes> (16.11.2023).

⁵⁶⁷ H. Ömer Köse, *a.g.e.*, s. 50.

⁵⁶⁸ Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 347.

sonuçlarının kapsamlı, güvenilir ve tarafsız olmasını sağlamanın en temel yoludur.⁵⁶⁹ Bu kapsamda, yüksek denetim için önemli bir uluslararası belge olan Lima Deklarasyonu, bağımsız bir hükümet ve kamu kesimi denetiminin gereğini vurgulamakta, hukukun üstünlüğünü ve demokrasiyi bağımsız denetimin temel dayanakları olarak göstermektedir.⁵⁷⁰ Özetle, uluslararası dış denetim düzeni, ulusal kamu dış denetimi üzerinde, dış denetimin bağımsızlık ve tarafsızlık ilkeleri ve belirli standartlar çerçevesinde yürütülmesi konusunda çeşitli etkilerde bulunmaktadır. Tüm bu etkilerin, doğal olarak, devlet muhasebesinin dış denetimi için de geçerli olduğu ifade edilmelidir.

c. Dış Denetim ile Devlet Muhasebesi İlişkisi

5018 sayılı Kanun döneminde Sayıştay denetiminin kapsamındaki genişleme, dış denetim ile devlet muhasebesi arasındaki ilişkiyi de etkilemiştir. Köse'nin dile getirdiği gibi, 2000'lerde bütçe ve muhasebe sisteminde yaşanan değişimler (performans esaslı program bütçe sistemine ve tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş gibi), Sayıştay denetiminin hukuka uygunluk kontrolü odaklı bir anlayıştan mali tabloların doğruluğunun değerlendirilmesini içeren daha geniş kapsamlı bir anlayışa geçmesini gerektirmiştir. Bunun yanı sıra, çağdaş denetim anlayışının bir gereği olarak, idarelerin kendilerine tahsis edilen kamu kaynağını etkili, ekonomik ve verimli kullanıp kullanmadığının kontrolü ve performansının değerlendirilmesi de Sayıştayın denetim uygulamaları arasına katılmıştır.⁵⁷¹

Dış denetim uygulamaları, devlet muhasebesinin denetimini de içerir. Düzenlilik denetimi (mali denetim ve uygunluk denetimi) kapsamında, muhasebe hizmetleri ve bu hizmetler sonucunda üretilen mali bilgi, hukuki ve mali kurallar ve mali analiz teknikleri çerçevesinde kontrole ve değerlendirmeye tabi tutulurken, performans denetimi

⁵⁶⁹ H. Ömer Köse, *a.g.e.*, s. 50.

⁵⁷⁰ Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 347.

⁵⁷¹ H. Ömer Köse, *a.g.e.*, s. 247.

kapsamında da muhasebe hizmetleri etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik ölçütleri ve idarenin performans hedef göstergeleri çerçevesinde değerlendirilir.⁵⁷² Muhasebe işlemleri, dış denetimin yanı sıra, kesin hesap yargılamasına da konu edilir. Dolayısıyla, bu işlemleri konu edinen kesin hesap yargılamasının, “devlet muhasebesinin yüksek denetimi” olarak değerlendirilmesi pekala mümkündür.

Dış denetim ile devlet muhasebesi arasındaki ilişki, iç denetimde olduğu gibi iki yönlüdür; devlet muhasebesi, dış denetimin konusu olmanın yanı sıra, ürettiği mali bilgiyle de başka alanlarda gerçekleştirilen dış denetim faaliyetlerinin başlıca dayanaklarından biridir.

d. Dış Denetim Uygulamalarının Konusu Olarak Devlet Muhasebesi

Sayıştay denetimleri, yıllık denetim programı çerçevesinde yapılmaktadır. Programda, denetime tabi tutulacak idareler, denetim konuları, hangi denetim türlerinin uygulanacağı ve devam eden ve yıl içinde tamamlanacak olan denetim faaliyetleri yer alır. Program; TBMM’nin, kamuoyunun ve denetime tabi tutulan idarelerin beklentileri, Sayıştay denetim grup başkanlıkları ve raporlar için görüş bildiren dairelerin görüş ve önerileri de dikkate alınarak ve Sayıştay Denetim Destek Grubunca gerçekleştirilen risk analizleri çerçevesinde, Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanır. Program uygulandıktan sonra hazırlanan raporlar, TBMM’ye ve/veya idarelere gönderilir ve sonrasında raporların izlenmesi süreci başlar.⁵⁷³

⁵⁷² Övgün, Sayan ve Zengin, yürürlükteki mevzuata göre, Sayıştayın idarelerin “*performans*” denetimini değil “*performans bilgisinin*”, yani, idarelerin kendisine sunduğu bilginin denetimini yaptığını ileri sürer. Barış Övgün, İpek Özkal Sayan ve Ozan Zengin, “Türk Kamu Yönetiminde Performans Değerlendirmesi ve Denetimi Mümkün mü?”, *Sosyal Bilimler Metinleri*, Sayı: 02, 2018, s. 87. Bu görüş çerçevesinde, devlet muhasebesinin performans denetiminin; faaliyetin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülüp yürütülmediğine ilişkin bütüncül bir denetim anlamına gelmediği, bunun yerine, ilgili idare tarafından devlet muhasebesi alanında -varsa- belirlenen göstergelere ulaşma düzeyinin kontrolü ile sınırlı olacağı söylenebilir.

⁵⁷³ <https://www.sayistay.gov.tr/pages/125-denetimin-planlanmasi-ve-yurutulmesi> (20.12.2023).

Devlet muhasebesinin dış denetimi, Sayıştayın Hazine ve Maliye Bakanlığında 2022 yılı için gerçekleştirdiği düzenlilik denetimine ilişkin denetim raporu üzerinden örneklendirilebilir. Raporda denetimin amacının; idarenin, hesap ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun incelenmesi, mali raporlarının tüm faaliyetleri ve işlemleri doğru ve güvenilir bir şekilde gösterip göstermediğine ilişkin makul bir güvencenin elde edilmesi ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi olduğu ifade edilmiştir. Denetim, idarenin mali raporlarının ve bu raporların temelini oluşturan hesap ve işlemlerin doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğuna ilişkin denetim kanıtlarının toplanmasını hedeflemiştir. Yürütülen denetimlerin yöntemi, risk değerlendirmesi yapılması ve uygun denetim süreçleri ve yöntemlerinin uygulanmasıdır. Yapılan risk değerlendirmesinde, uygulanacak denetim süreçlerinin oluşturulmasında dikkate alınmak üzere, mali raporların üretildiği mali yönetim ve iç kontrol sistemleri de değerlendirilmiştir. Denetim; idarenin mali raporlarını, gelir, gider ve mallarına ilişkin tüm işlem ve eylemlerini, tüm bunlara ilişkin bilgi, belge, kayıt, defter ve verileri ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini kapsamıştır.⁵⁷⁴

Sözü edilen raporda yer verilen ifadelerden anlaşılabacağı üzere, denetimin amacı, kapsamı ve yöntemleri, önemli ölçüde, devlet muhasebesi tarafından üretilen mali bilgi (mali raporlar, kayıt, defter ve veriler gibi) temelinde ifade edilmiştir. Denetim de risk değerlendirmeleri çerçevesinde, temelde, idarenin mali bilgisinin kontrolü şeklinde ve diğer mali hususların kontrolünde bu bilginin dayanak alınmasıyla gerçekleştirilmiştir. Raporda, Bakanlığın mali rapor ve tablolarına ve bunların dayanağını oluşturan muhasebe işlemlerine ilişkin çeşitli denetim bulguları ve bunlar ile ilgili öneriler yer almaktadır.

⁵⁷⁴ Sayıştay Başkanlığı, *Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022 Yılı Sayıştay Denetim Raporu*, Eylül 2023, s. 10 vd.

Anlaşılabacağı üzere, düzenlilik denetiminin ana konularından ve dayanaklarından biri, devlet muhasebesidir. Sayıştay da gerçekleştirdiği dış denetim faaliyetleri için şu ifadeleri kullanır:⁵⁷⁵

“Kamu idarelerinde denetim çalışmaları, kamu idarelerinin malî tabloları, ilgili muhasebe birimlerindeki cetveller, belgeler, yevmiye kayıtları, yevmiye kayıtlarına esas belgeler ve bunlara dayanak oluşturan ilgili harcama birimleri arşivlerinde muhafaza edilen kanıtlayıcı belgelerde yer alan bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğuna ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere sistem tabanlı ve risk odaklı denetim yaklaşımına göre risk değerlendirmesi yapılması ile uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması suretiyle gerçekleştirilmiştir.”

Sonuç olarak, dış denetim faaliyetleri ile devlet muhasebesi arasında karşılıklı ve yakın bir ilişki bulunmaktadır.

Devlet muhasebesinin dış denetimi hususunda, devlet muhasebesi faaliyetinin başlıca çıktılarında biri olan genel yönetim mali istatistiklerine de değinilmelidir.⁵⁷⁶ Mali istatistik, *“genel yönetim sektörü kapsamındaki idarelerin gelir, gider, varlık, yükümlülük ve öz kaynaklarına ilişkin bilgiler sunan ve istatistiki temellere dayanılarak oluşturulan konsolide mali tabloları”* ifade eder (5018 sayılı Kanun, md. 53).⁵⁷⁷

Mali istatistiklerin temel amacı;

“Devletin faaliyetlerinin ekonomi üzerindeki etkisinin ölçülmesi ve genel yönetimin performansının analiz edilmesidir... Genel yönetim sektörünün mali durumu ve performansı hakkında kamuoyuna tek elden bilgi sunan mali istatistikler, bireysel mali tablolar tarafından sunulamayan genel bakış

⁵⁷⁵ Sayıştay Başkanlığı, 2022 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Eylül 2023, s. 5.

⁵⁷⁶ “Malî istatistikler, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî işlemlerini kapsar...” (5018 sayılı Kanun, md. 52).

“... Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler, Hazine ve Maliye Bakanlığınca aylık olarak yayımlanır... genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler... üçer aylık dönemler itibarıyla yayımlanır...” (5018 sayılı Kanun, md. 53).

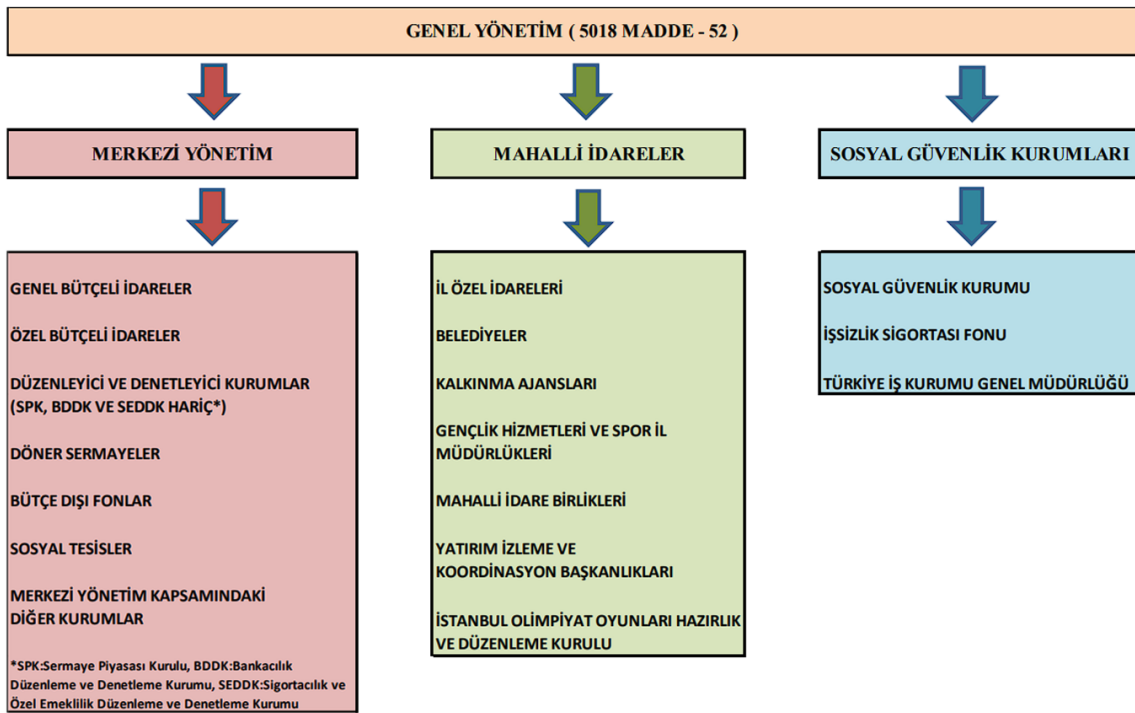
“Maliye Bakanlığınca yayımlanan bir yıla ait mali istatistikler izleyen yılın mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından... değerlendirilir.

Bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu, Sayıştay Başkanınca... Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve Maliye Bakanlığına gönderilir. Bu raporda yer alan değerlendirmelere ilişkin olarak Maliye Bakanı gerekli önlemleri alır” (6085 sayılı Kanun, md. 40).

⁵⁷⁷ Mali İstatistik Yönetmeliği, md. 4.

açısının kamu sektörünün tamamı için yorumlanabilir ve uluslararası karşılaştırmaya olanak verecek şekilde ortaya konulmasını sağlamaktadır."⁵⁷⁸

Mali istatistikler, idarelerin mali tablolarının *genel yönetim sektörü* ölçeğinde istatistiksel yöntemlerle birleştirilmiş halidir ve kamu kesiminin mali durumunu kapsamlı ve düzenli bir şekilde özetleyen mali bilgiyi içerir. Mali istatistiklerin kurumsal kapsamını oluşturan genel yönetim sektörü (**Şekil 17**), Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından uluslararası sınıflandırmalara uygun olarak belirlenmektedir (5018 sayılı Kanun, md. 52).⁵⁷⁹



Şekil 17. Genel Yönetim Sektörü⁵⁸⁰

Sayıştayın 2022 yılı mali istatistiklerine ilişkin değerlendirmesi, dört ölçüt temelinde gerçekleştirilmiştir:

⁵⁷⁸ Sayıştay Başkanlığı, 2022 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu, Eylül 2023, s. 3.

⁵⁷⁹ Yapılan belirlemede, genel yönetim kapsamındaki idarelerden bazılarının sektörün kapsamı dışında tutulduğu, genel yönetim dışındaki bazı kamu örgütlerinin ise kapsama alındığı görülmektedir.

⁵⁸⁰ Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022 Yılı Genel Yönetim Sektörü Mali İstatistik Analiz Raporu, s. v. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2023/07/2022-Yili-Genel-Yonetim-Sektoru-Mali-Istatistik-Analiz-Raporu.pdf> (02.05.2024).

- Hazırlanma,
- Yayınlanma,
- Doğruluk ve güvenilirlik,
- Önceden belirlenmiş standartlara uygunluk.

Sayıştay, yaptığı değerlendirme sonucunda tespit ettiği hususlara ilişkin olarak birtakım önerilerde bulunmuştur.⁵⁸¹ Bu bakımdan, genel yönetim mali istatistiklerinin değerlendirilmesi, kanunda bir dış denetim uygulaması olarak tanımlanmamakla birlikte, belirli ölçülerde, devlet muhasebesinin denetimini de içermektedir.

e. Dış Denetimin Kamu İdareleri Karşısındaki Konumu ve Mesleki Niteliği

Dış denetim faaliyeti, denetlenen örgütten yapısal ve işlevsel bakımdan bağımsızdır; Sayıştay, denetlediği idareler ile hiyerarşik bir bağlantı içinde olmadığı gibi, işlevsel bakımdan da (denetim faaliyetlerinin planlanması ve yürütülmesi ve kurum bütçesinin oluşturulması gibi iş süreçlerinde) başka bir mercie bağlı değildir. Dış denetimin bağımsızlığı Sayıştayın ve meslek mensuplarının örgütlenme ve faaliyetler bakımından anayasal ve kanuni güvencelere sahip olmalarıyla sağlanır.⁵⁸² Bu kapsamda, 6085 sayılı Kanun'un 3. maddesinde, "*Sayıştay; bu Kanun ve diğer kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yaparken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı olan bir kurumdur*" hükmüne yer verilmiştir.

⁵⁸¹ Sayıştay Başkanlığı, *a.g.e. (2022 Yılı Mali İstatistikleri...)*, s. 27 vd.

⁵⁸² Lima Deklarasyonu'nda, yüksek denetim kurumlarının bağımsız statülerinin anayasal güvence altına alınması ve bu kurumların, denetim faaliyetlerini planlamasında, uygulamasında ve bütçelerini oluşturmasında bağımsız olmaları gerektiği deklare edilmiştir. DB tarafından 118 ülkenin yüksek denetim kurumlarının bağımsızlık düzeyinin gösterildiği bir raporda bağımsızlık düzeyini ölçmek üzere konulan şu değişkenler, dış denetimin yapısal ve işlevsel bağımsızlığının anlaşılması bakımından anlamlıdır: (1) Anayasal ve kanuni çerçeve, (2) yüksek denetim kurumunun başkanının atanmasındaki şeffaflık, (3) mali özerklik, (4) denetim yöntemleri, (5) işlevsel özerklik, (6) personel bakımından özerklik, (7) denetim yetkisi, (8) denetim alanı bakımından özerklik, (9) kayıt ve bilgilere ulaşma ve (10) denetim raporlarına ilişkin haklar ve yetkiler. Raporun sonucuna göre, sadece 2 ülke (Seyşeller ve Güney Afrika) 10 tam puan alırken, Türkiye dahil 17 ülke 9,0-9,5 arası, kalan ülkeler ise 8,5 ve altında puan almıştır. The World Bank, *Supreme Audit Institutions Independence Index 2021 Global Synthesis Report*, Washington DC, 2021, s. 14 vd.

Birtakım güvencelere sahip olmakla birlikte, dış denetimin bağımsızlığı sınırsız değildir; bu denetimin en azından yasama organından bağımsız düşünülmesi zordur. Özel sektörde de dış denetim, örgüt yönetiminden bağımsız olmakla beraber, onu görevlendirenlerden bağımsız değildir. Kamu dış denetiminin bağlı olduğu yasama organı doğası gereği politik bir kurum olduğundan, dış denetimin uygulamadaki sınırı, yasama organının politik niteliği tarafından belirlenir.⁵⁸³

Dış denetimin bağımsızlığı Türkiye özelinde değerlendirilecek olursa, yüksek denetimin önündeki sorunlar arasında olan, siyasi kültürün lider merkezli oluşu, yeni hükümet sistemiyle birlikte merkezîyetçi yürütmenin siyasi sistemdeki ağırlığının artması ve TBMM'nin siyasi güç kaybına uğraması, parti disiplini kültüründen dolayı iktidarların yasama organına kolaylıkla hakim olması ve yurttaşların yüksek denetime ilişkin konulara ilgisizlikleri⁵⁸⁴ dış denetimin bağımsızlığını olumsuz etkilemekte, bu da Sayıştay denetiminin işlevsizleşmesine neden olmaktadır.

Sayıştayın denetim faaliyetlerinin mesleki nitelikler taşıdığı söylenebilir. 6085 sayılı Kanun'da başkan, daire başkanları, daire üyeleri ve denetçiler, *meslek mensupları* olarak düzenlenmiştir. Bunlardan özellikle denetçiler, denetim mesleğini yürütmektedirler. Yüksek denetim mesleği mensupları için uluslararası düzeyde INTOSAI, ulusal düzeyde de Sayıştay tarafından belirlenen mesleki standartlar ve etik kurallar, faaliyetin mesleki niteliğinin göstergeleri arasındadır. Bunun yanı sıra, denetçilerin görevleri kapsamında sahip oldukları takdir yetkisi, bağımsız ve tarafsız bir denetim için çeşitli güvencelerin sağlanması, Sayıştay Denetçileri Derneği (SAYDER, 1969) ve INTOSAI gibi ulusal ve uluslararası düzeydeki kuruluşların dış/yüksek denetim

⁵⁸³ Rowan Jones ve Maurice Pendlebury, *Public Sector Accounting*, Harlow, Pearson Education, 2010, s. 129'dan aktaran, Gary Bandy, *a.g.e.*, s. 351.

⁵⁸⁴ Kadir Yücel, *Hükümet Sistemleri ve Yüksek Denetim: Sayıştay'ın Konumu Üzerine Bir İnceleme*, Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Doktora Tezi), 2022, s. 313.

alanında mesleki bilinci ve dayanışmayı sürdürme ve geliştirmeye yönelik faaliyetleri de mesleki nitelikler arasında sayılabilir. Bu bakımdan, devlet muhasebesinin dış denetiminin de mesleki bir faaliyet çerçevesinde gerçekleştirildiği söylenebilir.

Kamu dış denetiminin mesleki niteliğine ilişkin, son olarak, Kamu Yönetimi Temel Kanunu'nda var olan bir hükmün değerlendirmesi yapılabilir. Bugünkü durumda, kamu dış denetiminde özel kişilerin ve denetim firmalarının bir rolü bulunmamaktadır. Oysa, 5227 sayılı Temel Kanun'da, dış denetimin Sayıştay tarafından yapılacağı ya da “yaptırılacağı” ifade edilmişti (md. 40).⁵⁸⁵ “Yaptırılır” ifadesi, kamu dış denetiminin ulusal ve uluslararası özel denetim firmalarına da yaptırılabilceği şeklinde yorumlanabilir.

Dış denetimin kamu kesimi dışındaki bir denetim aktörüne yaptırılması durumunda dış denetimin bağımsızlığının ne yönde etkileneceği tartışılabilir. Yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığı konusunda bazı soru işaretlerinin halen bulunduğunu belirten Bergmann, kamu kesimi içinde yer alan bir denetim mercii tarafından yapılan dış/yüksek denetime alternatif olarak, bu denetimin özel firmalara yaptırılmasını ya da dış denetimde bunların her ikisinin de olmasını önerir. Yazar, bunun, dış denetimin bağımsızlık düzeyini yükselteceğini ve dış denetim ile “profesyonellik” arasındaki ilişkinin güçleneceğini savunur.⁵⁸⁶

⁵⁸⁵ “İç denetim, kamu kurum ve kuruluşlarının kendi yöneticileri veya kurumun üst yöneticisinin görevlendireceği iç denetim elemanları tarafından yapılır.

Merkezî idareye dahil kurum ve kuruluşlarla il özel idareleri, belediyeler ve bunlara bağlı kuruluşlar ve mahallî idare birliklerinin dış denetimi kanunla belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde Sayıştay tarafından yapılır veya yaptırılır, sorumluların hesap ve işlemleri kesin hükme bağlanır...” (Temel Kanun, md. 40).

⁵⁸⁶ Andreas Bergmann, a.g.e., s. 83.

E. 5018 Sayılı Kanun’da Sınıflandırılmayan Denetim Türleri Çerçevesinde

Devlet Muhasebesinin Denetimi

5018 sayılı Kanun’da sınıflandırılmamakla birlikte, idarede önceden beri var olan çeşitli denetim birimleri de görevleri çerçevesinde devlet muhasebesinin denetimini gerçekleştirmektedir. Bu birimler, kamu idarelerinin teftiş kurulları, kontrolörlükleri ve denetmenliklerdir.⁵⁸⁷

5018 sayılı Kanun’un sınıflandırmasına uygun olarak bu çalışmada ayrı bir başlık altında ele alınan söz konusu denetim faaliyetleri, aslında, iç ve/veya dış denetim özelliklerini taşır. Bu faaliyetler, denetim biriminin bağlı olduğu idare içinde gerçekleştirilmesi yönüyle iç denetim, idarenin dışında gerçekleştirilebilmesi yönüyle de dış denetim niteliğindedir. Örneğin, daha önce de söz edildiği gibi, İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurulunun bir belediyede gerçekleştirdiği denetim, aslında bir dış denetimdir. Zira, Teftiş Kurulu, belediyeye karşı işlevsel ve yapısal olarak bağımsız bir konumdadır. Aynı denetim biriminin İçişleri Bakanlığının bir ana hizmet biriminde gerçekleştirdiği denetim ise iç denetim niteliği taşıyacaktır. Bu örnek, söz konusu belediyenin muhasebe hizmetleri ile Bakanlığın muhasebe hizmetlerinin denetiminde de geçerlidir; ilkinde devlet muhasebesinin bir tür dış denetimi, diğerinde ise devlet muhasebesinin bir tür iç denetimi söz konusudur.

⁵⁸⁷ Karatepe, bakanlık teftiş kurullarını diğer denetim birimlerinden ayrı bir yerde konumlandırır. Yazara göre, bakanlık teftiş kurulları bakanın siyasi sorumluluğu çerçevesinde denetim yaptığından, *dış denetim birimi* niteliğindedir. Dolayısıyla bu birimler; bakanlıkların ve diğer idarelerin üst yöneticilerinin (genel müdür, başkan gibi) yönetim sorumlulukları çerçevesinde denetim yapan ve bu yönüyle *iç denetim birimi* niteliğinde olan denetim birimlerinden (iç denetim birimleri, kontrolörlükler ve denetmenlikler) ayrılır. Kamil Karatepe, *a.g.m.*, s. 91. Yazara göre, bakanlık teftiş kurulu, bakanın siyasi sorumluluk çerçevesinde, bakanlık yöneticileri ve faaliyetleri üzerindeki denetim yetkisini temsil eder. Bu nedenle, teftiş kurullarının yetkilerinin sınırlanması veya kaldırılması, siyasi iktidarın bürokrasi üzerindeki etkisini zayıflatır; bu ikisi arasındaki güç dengesini, demokratik düzene aykırı olarak atanmışlar lehine bozar. *A.g.m.*, s. 95. Yazarın yaptığı bu ayrımın devlet muhasebesinin denetimi bakımından taşıdığı anlam da devlet muhasebesinin siyasi sorumluluk ve yönetim sorumluluğu çerçevesinde denetimi ile ilişkilidir. Kamu yönetiminin mali bilgisini üreten ve raporlayan bu faaliyetin sözü edilen iki sorumluluk türü çerçevesinde denetlenmesinin ne gibi farklı sonuçları olabileceği ayrı bir tartışma konusudur.

Devlet muhasebesinin 5018 sayılı Kanun’da sınıflandırılmayan denetim türleri çerçevesinde denetimi, aşağı yukarı tüm idarelerin denetim birimleri tarafından belirli ölçülerde (görevleri gerektirdiğinde) gerçekleştirilmekle birlikte, bu başlık altında yapılacak inceleme, belirli birkaç denetim birimi ile sınırlanacaktır. Söz gelimi, Kültür ve Turizm Bakanlığı Teftiş Kurulunda görevli bir müfettiş, Bakanlığın bir biriminde gerçekleştirdiği denetim sırasında muhasebe kayıtlarını da kontrol edebilir ve bu kayıtları yapan muhasebe çalışanlarında ve genel olarak muhasebe iş süreçlerinde birtakım eksiklikler tespit edip bunları raporlayabilir. Bu durumda, müfettiş, aslında, devlet muhasebesinin denetimini de gerçekleştirmiş olur. Tüm bu denetim birimlerinin ve bunların devlet muhasebesini ilgilendiren denetim faaliyetlerinin tek tek ele alınması bu çalışmanın amacı ve kapsamını aştığından, bu başlık altında yapılacak incelemenin kapsamı, devlet muhasebesi alanında merkezi konumda bulunan Hazine ve Maliye Bakanlığının ve mahalli idareler muhasebesi ile ilgili görev ve yetki sahibi olan İçişleri ve Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlıklarının denetim birimleri ile sınırlı olacaktır.

1. Devlet Muhasebesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Denetimi

Hazine ve Maliye Bakanlığının denetim birimleri, Bakanlığın kamu mali yönetimindeki merkezi konumuna uygun olarak kamu mali denetiminin başlıca aktörleridir. Bu birimler,

- Bakanlık Teftiş Başkanlığı,
- MGM Muhasebat Kontrolörleri Başkanlığı,
- Defterdarlık Muhasebe Denetmenlikleridir.

2019’da kurulan *Teftiş Başkanlığı*, 2011’de kapatılan ve kuruluşu Cumhuriyet öncesine uzanan Maliye Teftiş Kurulunun devamı sayılabilir. Maliye Teftiş Kurulu, faaliyet gösterdiği yüzyılı aşkın süre boyunca Bakanlığın mali denetim yetki ve

sorumluluğunu gerçekleştiren birimlerin başında gelmiştir. Güvemli'ye göre, 1879'da, Maliye Bakanlığına bağlı Heyet-i Teftişiye adıyla kurulan birim, Türkiye'nin çağdaş anlamdaki ilk mali denetim örgütü olarak kabul edilebilir.⁵⁸⁸ Heyetin kurulma gerekçelerinden biri, Osmanlı Devleti'nin kronikleşmiş dış borç sorununu çözmek için kurulmaya çalışılan merkezi mali yönetim yapısı kapsamında devlet dairelerinin ve memurların hesap ve işlemlerinin merkezi denetime tabi tutulması isteğiydi.⁵⁸⁹ Birim, Cumhuriyet döneminde, 1936'da yürürlüğe giren 2996 sayılı Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Kanunu'nda "*Teftiş Heyeti*" adıyla yapılandırılmıştır. Kanun'un 5. maddesinde Heyete verilen görev ve yetkiler, geniş ölçekli bir kurumsal kapsama ve denetim alanına sahipti.⁵⁹⁰ Bu kapsamda, devlet muhasebesi de genel, katma ve özel bütçeli idareler ölçeğinde Heyetin denetimine tabi idi.

Bugünkü durumda, denetim faaliyetlerini Bakana bağlı olarak yürüten Teftiş Başkanlığı, devlet muhasebesinin denetimini de gerçekleştirmektedir. Başkanlığın görev alanı, genel yönetimi kapsayan geniş bir ölçektir.⁵⁹¹ Teftiş Başkanlığının devlet muhasebesinin denetimine ilişkin faaliyetleri aşağıda ele alınacak olan Muhasebat

⁵⁸⁸ Oktay Güvemli, *a.g.m.*, s. 137-138.

⁵⁸⁹ Ahmet Tabakoğlu ve Okan Çağlar Taşdirek, "Osmanlıda Mali Denetimin Kurumsal Gelişimi-Maliye Teftiş Heyetinin Kuruluşu", *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 2, Mayıs 2015, s. 110.

⁵⁹⁰ Maddenin 1. fıkrasında, "*umumî, mülhak ve hususî bütçelerle idare olunan dairelerle sermayesinin tamamı Devlete aid olan müesseseler Maliye müfettişlerinin mutlak surette teftişine tâbi olup bunların para ve para hükmündeki evrakile ambar ve depolarında bulunan ayniyatı ve bunlara müteallik evrak ve defterleri ve muamelâta dair mahrem de olsa bütün evrakı, bunları idare ve muhafazaya memur olanlar ilk taleb vukuunda müfettişe göstermeğe ve saymasına ve tetkik etmesine yardım etmeğe mecburdurlar...*" hükmü yer almaktaydı.

⁵⁹¹ "... Teftiş Başkanlığı Bakanın emri veya onayı ile Bakan adına aşağıdaki görev ve yetkileri kullanır:

a) Bakanlık merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatları ile bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak inceleme, denetim ve soruşturma işlerini yürütmek ve bu işlerle ilgili gerekli önlemleri almak veya aldirmek,

b) İlgili mevzuatın Bakanlığa tanıdığı inceleme, denetim ve soruşturma yetkisini Bakanlığın diğer hizmet birimlerinin görev alanına girmediği durumlarda kullanmak,

c) İç denetim birimi ve Bakanlığın diğer birimleri tarafından Teftiş Başkanlığına bildirilen konularda gerekli inceleme, denetim ve soruşturma faaliyetlerini yürütmek,

ç) Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak..." (1-CBK, md. 227/B).

Kontrolörleri Başkanlığının faaliyetleri ile benzer olduğundan, burada ayrıca incelenmeyecektir.

1944'te MGM'ye bağlı olarak faaliyete geçen *Muhasebat Kontrolörlüğü*, MGM'nin devlet muhasebesi alanındaki denetim yetkisini kullanmaktadır.⁵⁹² MGM devlet muhasebesi alanında merkezi konumda bulunduğu ve Muhasebat Kontrolörleri Başkanlığı iç ve dış denetim dışındaki kamu denetim birimleri arasında devlet muhasebesinin denetimi ile doğrudan görevli tek birim olduğundan, bu denetim aktörünün ayrıntılı olarak ele alınması, devlet muhasebesinin denetiminin anlaşılması bakımından önemlidir.

Muhasebat Kontrolörleri, MGM'nin görev ve yetki alanına giren konularda teftiş, denetim, soruşturma ve inceleme işlerini yaparlar (1-CBK, md. 221/4). Daha önce incelendiği üzere, MGM'nin genel bütçeden genel yönetime uzanan geniş bir ölçekte görev ve yetkilere sahip olması, kontrolörlerin denetim alanını da etkilemektedir. Bu görev ve yetkilerin başında, “*saymanlıkların ve kurumların hesap ve işlemlerini merkezde ve gereken yerlerde incelemek ve denetlemek*” bulunur. “*Saymanlıklar*” ifadesi “Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı muhasebe birimleri” şeklinde, “*kurumlar*” ifadesi de “belirli kamu idareleri” şeklinde bir sınırlama içermediğinden, Muhasebat Kontrolörlerinin denetim alanının genel yönetim kapsamındaki tüm idareleri ve muhasebe birimlerini kapsadığı söylenebilir. “*Hesap ve işlemler*” ifadesi ise MGM'nin görev ve yetkilerine uygun olarak muhasebe hesaplarını ve mali işlemleri ifade edecek şekilde ele alınabilir ve dolayısıyla, Kontrolörlerin denetim alanının muhasebe hizmetleri ve mali işlemler ile sınırlı olduğu söylenebilir. Sonuç olarak, Muhasebat Kontrolörleri Başkanlığı, esasen,

⁵⁹² Bugünkü Muhasebat Kontrolörlüğü 1936'da yürürlüğe giren 2996 sayılı Kanun'daki *Muhasebe Kontrolörlüğü* kadro ve görevinin devamı olup, kadroya ilk atamalar 1944'te olmuştur. Muhasebat Kontrolörleri Derneği, <https://www.mukder.org.tr/kurumsal/tarihcemiz/> (30.05.2024).

genel yönetim kapsamındaki idarelerde devlet muhasebesinin denetimini gerçekleştirir.⁵⁹³

Genel bütçeli idarelerin muhasebe birimleri MGM'ye bağlı olduğundan, Kontrolörlerin bu idarelerde gerçekleştirdikleri devlet muhasebesi denetiminin iç denetim niteliğinde, bunların dışındaki idarelerde gerçekleştirdikleri devlet muhasebesi denetiminin ise dış denetim niteliğinde olduğu söylenebilir.

Kontrolörlerin denetim faaliyetleri, Bakan onayıyla yürürlüğe giren yıllık denetim programları ve bunun yanında, Bakan Yardımcısı veya Genel Müdür onayıyla verilen görevler çerçevesinde yürütülmektedir. Bu kapsamda gerçekleştirilen devlet muhasebesinin denetiminde, başta genel bütçeli idareler olmak üzere kamu idarelerinin muhasebe birimlerinde muhasebe hizmetlerinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, belirlenen standartlara ve ilgili kurallara uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediği kontrol edilir.

Kontrolörlerin denetiminin içerik ve yöntemi, zaman içerisinde, devlet muhasebesi bilişim sistemlerinin yoğun olarak kullanımıyla birlikte değişmiştir. Muhasebe biriminde belirli bir tarih aralığındaki muhasebe işlemlerinin sıralı olarak kontrolü şeklinde önceden beri uygulanan denetim yönteminin yanı sıra, son yıllarda,

⁵⁹³ Muhasebat Kontrolörlerin, bu çalışmanın konusunu ilgilendiren görev ve yetkileri şunlardır:

“a) Yapılan görevlendirme üzerine, Genel Müdürlük [MGM] teşkilat ve görev alanına giren veya Bakanlık Makamınca Kontrolörlerce yürütülmesi uygun görülen; teftiş, denetim, soruşturma ve inceleme işlerini yapmak.

b) Genel Müdürlüğe bağlı birimlerin ve saymanlıkların işlemlerini kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, yönetmelik ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine uygunluğu yönünden teftiş etmek.

c) Saymanlıkların ve kurumların hesap ve işlemlerini merkezde veya yerinde incelemek ve denetlemek.

...

g) Genel Müdürlükçe derlenen mali istatistiklerin kalitesini arttırmak amacıyla genel yönetim sektörü kapsamındaki idarelerin muhasebe işlemlerinin ve hazırlanan mali tablolarının ilgili mevzuatı ile genel kabul görmüş uluslararası muhasebe ilkelerine uygunluğunu denetlemek.

m) Yürürlükteki mevzuat ve uygulamalarda görülen noksanlıklar ile bunların düzeltilme yöntem ve usulleriyle ilgili görüş ve önerilerde bulunmak...”

Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörlüğü Yönetmeliği, md. 8, RG: 10.03.2022, 31774.

muhasabe bilişim sisteminden elde edilen verilerin çeşitli teknikler ve risk değerlendirmeleri çerçevesinde analiz edilmesine dayalı olarak, belirli muhasabe işlemlerinin ve konularının kontrol edilmesi şeklinde yeni bir denetim yöntemi uygulanmaktadır. Bu yeni yöntem, ağdaş kamu mali denetiminde ne çıkan risk esaslı denetim anlayışına da uygun düşmektedir.

Muhasebat Kontrolörleri Başkanlığı, diğer kamu denetim birimleri ile benzer yapılanma özellikleri göstermektedir. Bu zelliklerin temelinde, bir mesleğin yürütülmesine dayanan *profesyonel bürokrasi* bulunur. Başkanlık, denetim mesleği yürüten bir profesyonel bürokrasi rneği olarak incelenebilir.

Profesyonel örgütlerin kamuda önemli bir işlevi gerçekleştirmesi beklenir. Karasu'nun belirttiği üzere, profesyonelden beklenen, tekdüze, rutin, bürokratik görevleri yerine getirmek değil, yenilikçi bir bakış açısıyla, uzmanı olduğu alan ile ilgili sorunlara çözüm getirmektir.⁵⁹⁴ Bilim ve teknolojiadaki gelişmeler örgütleri ve toplumsal süreçleri daha karmaşık ve değişken bir hale getirdiğinden, kendini değişken koşullara uyarlayabilen profesyonel örgütlerin sorunları çözmeye ve eyleme yönelik faaliyetleri önem kazanmıştır.⁵⁹⁵ Profesyonelleşme, karmaşık hale gelen toplumsal süreçler karşısında idarenin buna uyum sağlayamayarak yetersiz hale gelmesine bir çözüm olarak da sunulmaktadır.⁵⁹⁶ Bu doğrultuda, kamu denetim birimleri, idarede karşılaşılan çeşitli sorunların çözülmesi ve idarenin geliştirilmesi gibi hususlarda, denetim mesleği çerçevesinde faaliyet yürüterek kamuda etkinlik ve verimliliğin artırılmasına katkı sağlayan yönetsel yapılar olarak değerlendirilebilir.

⁵⁹⁴ Koray Karasu, *a.g.e.*, 2001, s. 160.

⁵⁹⁵ Guy Benveniste, *The Twenty-First Century Organization: Analyzing Current Trends-Imagining the Future*, San Fransisco, Jossey-Bass, 1994, s. 4-5'ten aktaran, *a.g.e.*, s. 160.

⁵⁹⁶ *A.g.e.*, s. 175.

Muhasebat Kontrolörleri Başkanlığının profesyonel bürokrasi nitelikleri, şu hususlar çerçevesinde incelenebilir:

- Denetim alanı,
- Koordinasyon yöntemi,
- Denetim faaliyetlerinin özellikleri,
- Örgütlenme ölçütü.

Başkanlıkta üst konumunda bulunan başkanın *denetim alanı* görece geniştir; 5 yöneticiye (bir başkan, iki başkan yardımcısı ve iki denetim grubu başkanı) karşılık 2024 itibarıyla 100 civarında Kontrolör bulunmaktadır. Karar verme ve otorite kullanma yetkisinin sadece başkanda olduğu dikkate alınır, başkanın geniş bir denetim alanı bulunmaktadır. Bu durum, aynı zamanda, birimin yatay bir hiyerarşiye, yani, ara yönetim kademelerinin olmadığı ya da az sayıda olduğu bir örgütlenme şekline sahip olduğu anlamına gelmektedir.

Üste geniş bir denetim alanında çok sayıda astın tabi olması, birim faaliyetlerinin *koordinasyon yöntemini* etkiler. Söz gelimi, bir yöneticiye karşılık birkaç çalışanın olduğu bir mağazada, mağaza faaliyetlerinin koordinasyonunda çalışanlar arasında resmi olmayan, görece basit bir uyumlandırma (*mutual adjustment*)⁵⁹⁷ olması yeterlidir. Buna karşılık, denetim alanının görece geniş olduğu kamu denetim birimlerinde, denetim faaliyetlerinin koordinasyonu için farklı yöntemlerin uygulanması gerekir.

Kamu denetim birimleri, genel olarak, Mintzberg'in profesyonel bürokrasinin temel koordinasyon yöntemi olarak ifade ettiği, *çalışan yeteneklerinin standardizasyonu* yoluyla koordine edilir.⁵⁹⁸ Bu yöntemin yanı sıra, kamu denetim birimleri birer kamu

⁵⁹⁷ Bu durum şöyle açıklanabilir: Örgüt yapısının basit olduğu, yani, hiyerarşik kademelenmenin çok az sayıda olduğu ya da hiç olmadığı ve çalışan sayısının birkaç kişi gibi az sayıda olduğu bir ortamda örgüt faaliyetlerinin yürütülmesi ve koordine edilmesi için çalışanlar arasında doğrudan iletişim kurulması genellikle yeterli olur; yöneticinin sürekli olarak otorite kullanıp emir vermesine (*direct supervision*) ya da başka koordinasyon mekanizmalarına ihtiyaç duyulmaz.

⁵⁹⁸ Henry Mintzberg, *a.g.e.*, s. 348.

örgütü/birimi olduğundan, koordinasyonun sağlanmasında, hiyerarşiye dayalı otorite kullanımı (*direct supervision*) ve ayrıntılı kurallar yoluyla iş süreçlerinin standardizasyonu da ön plana çıkabilmektedir.⁵⁹⁹

Başkanlıkta denetim faaliyetlerinin koordinasyonu, temel olarak, operasyonel birimi temsil eden Kontrolörlerin standardize edilmiş birtakım yeteneklere sahip olmaları üzerinden gerçekleştirilir. Kontrolörlerin denetim mesleğinin yürütülmesi ile ilgili bu yeteneklere sahip olmalarında, biçimsel eğitim, meslek-içi eğitim ve *endoktrinasyon* (*indoctrination*) önem taşır. Biçimsel eğitim, Kontrolörlerin, işe alınmadan önce belirli eğitim-öğretim kurumlarından (siyasal bilgiler fakültesi gibi) diploma sahibi olmaları anlamına gelmektedir. Hizmet-içi eğitim, Kontrolörlerin işe alındıktan sonraki 3 yıllık stajyer kontrolörlük döneminde aldıkları mevzuat ve diğer bilgilere ilişkin eğitim-öğretimi ve kıdemli bir Kontrolör (üstat) refakatinde ve 2 yılın sonunda da yetki sahibi olarak tek başlarına yaptıkları denetim çalışmalarını içerir. Endoktrinasyon ise genel olarak, denetim birimi ve faaliyetlerine ilişkin kültürün içselleştirilmesine yöneliktir.⁶⁰⁰

Başkanlığın denetim faaliyetleri, MGM'nin daire başkanlıklarından ve muhasebe birimlerinden farklı niteliktedir; tekrarlı ve önceden belirlenmiş iş süreçlerinden oluşmaz. Denetim faaliyetleri, çoğu zaman, farklı konularda, farklı kurumlarda ve farklı coğrafi

⁵⁹⁹ Denetim birimlerinde, genellikle, birim yöneticisi ile denetim elemanları arasında bir yönetim kademesi bulunmaz. Birimin mesleki bir faaliyetin (denetim) yürütülmesi için kurulmuş olması, meslek mensuplarına (denetçiler) birimin yönetiminde belirli bir etki gücü (otorite) sağlar. Zira, profesyonel bürokratik bir yapı olarak denetim birimlerinde otorite, üst-ast ilişkilerinin yanı sıra, mesleki bilgiden de kaynaklanır. Mintzberg de “*profesyonel örgütlerde... mesleki bilgiye bağlı olarak, çalışanlar arasında, geniş ölçekte, ancak, eşit olmayan bir şekilde yayılmış otorite [power]*”den söz eder. Henry Mintzberg, *a.g.e.*, s. 208. Bununla birlikte, bir kamu örgütü ya da kamu örgütü birimi olan kamu denetim birimlerinde mesleki bilginin sağladığı güç sınırlıdır; bu birimlerde, otorite, esasen, üst-ast ilişkilerinden kaynaklanır.

⁶⁰⁰ Endoktrinasyon, çalışanların örgüte ve örgüt faaliyetlerine ilişkin düşünce ve davranışlarının örgüt amaçlarına uygun belirli kalıplara göre şekillendirilmesini ifade eder. Bu şekillendirmede biçimsel eğitim-öğretimin yanı sıra hizmet-içi eğitim faaliyetleri, usta-çırak ilişkisi ve örgüt üyeleri arasındaki dayanışmayı ve örgüt bilincini sürdürme ve geliştirmeye yönelik faaliyetler önemli rol oynar. Mintzberg'e göre, “*örgütün hangi bileşeni olursa olsun, karmaşık ve zor nitelikte olan ve özel yetenekleri ve özel bir şekilde derlenmiş bilgileri [tıp bilgisi gibi] gerektiren özellikle mesleki nitelikteki işlerde çalışanların eğitimi oldukça önemlidir. Endoktrinasyon, örgüt merkezinden uzakta yapılan ve örgüt kültürü ve ideolojisine güçlü bir bağlılığın gerekli olduğu hassas nitelikli işlerde [istihbarat faaliyetleri gibi] büyük önem taşır.*” Henry Mintzberg, *a.g.e.*, s. 99. Denetim faaliyetleri de yazarın sözünü ettiği bağlamda değerlendirilebilir.

yerlerde gerçekleştirilir, muhatap olarak da farklı kurum çalışanlarını ve insanları içerir. Faaliyetlerdeki bu çeşitlilik, Kontrolörün önceden sıralı olarak belirlenmiş bir işlem listesine (check-list) göre hareket etmenin ötesinde, her denetim görevinde bu göreve özgü araştırma, inceleme ve yorumlama yapmasını gerektirmektedir.⁶⁰¹

Çeşitlilik gösteren denetim faaliyetlerinin ve bu çeşitlilik içinde görev yapan Kontrolörlerin denetim biriminin amaçları çerçevesinde koordine edilebilmesi; onların hangi coğrafi yerde, hangi kurumda ve hangi işle görevli olursa olsunlar, bu amaçlara bağlı kalacak şekilde hareket etmelerinin sağlanmasıyla mümkün olabilir. Bu da öncelikle, Kontrolörlerin yaptıkları işe ilişkin düşünce ve davranışlarının Başkanlığın amaçları ve denetim mesleği çerçevesinde standardize edilmesini gerektirir. Bu standardizasyon, örgüt kuralları ve örgüt kültürünün yanı sıra, denetime ilişkin etik ve mesleki ilkeleri⁶⁰² ve denetimlerde uygulanması gereken çeşitli yöntemleri de içerir. Sonuç olarak, denetim mesleğine ilişkin birtakım ilkeler, kurallar ve geleneksel düşünce ve davranış kalıpları önemlidir ve denetim elemanları arasında güçlü bir kurumsal bilincin, denetim bilincinin ve mesleki dayanışmanın sürdürülmesi gerekir.

Başkanlığın yürüttüğü *denetim faaliyetlerinin özellikleri* ele alınacak olursa, coğrafya, kurum ve konu bakımından çeşitlilik gösteren denetim faaliyetleri, Kontrolörün hukuki ve mesleki bilgi ve tecrübesi çerçevesinde yaptığı araştırma sonucunda topladığı denetim kanıtlarını değerlendirmesi, yorumlaması ve bir denetim sonucu ve kanaatine ulaşmasını gerektirir. Dolayısıyla, Kontrolörler, görevlerinde belirli bir esnekliğe ve

⁶⁰¹ Kamu yönetiminde uzmanlaşma ile profesyonelleşme arasındaki farklılığa değinen Karasu, artan uzmanlaşmanın, kamusal işlevlerin parçalanıp bölünmesiyle ve çalışanların görece dar bir alanda yetkili olarak birbirlerine bağımlılıklarının artmasıyla sonuçlandığını, buna karşılık, profesyonelleşmenin temel özelliğinin, uzmanlaşmayı da içermekle birlikte, geniş takdir yetkisi olduğunu ifade eder. Koray Karasu, *a.g.e.*, 2001, s. 265. Kamu denetim birimleri ile kamudaki diğer yönetsel birimler (daire başkanlıkları gibi) arasındaki yapısal ve işlevsel farklılıklar da bu çerçevede değerlendirilebilir.

⁶⁰² Örneğin, Denetim Görevlilerinin Uyacakları Mesleki Etik Davranış İlkeleri Hakkında Yönetmelik'te (RG: 14.09.2010, 27699) denetçilerin uymaları gereken etik davranış ilkeleri olarak “*tarafsızlık ve nesnellik*”, “*eşitlik*”, “*dürüstlük*”, “*gizlilik*”, “*çıkar çatışmasından kaçınma*”, “*nezaket ve saygı*” ve “*yetkinlik ve mesleki özen*” sayılmaktadır.

takdir yetkisine sahip olmalıdırlar. Bu esneklik ve takdir yetkisinin gerekliliği, denetim biriminde daha önce sözü edilen üstün (başkan) geniş denetim alanına sahip olmasının ve birimde yatay hiyerarşik yapının varlığının da başlıca nedenlerinden biri olmaktadır.

Denetim faaliyetleri, denetimin konusuna göre, denetlenen idarenin ya da yönetsel birimin örgütlenmesi ve iş süreçlerinin tamamı veya önemli bir bölümünü ilgilendirebilir. Örneğin, idarenin mali tablolarında tespit edilen yüksek tutarlı hatalar ya da çalışanların zimmet vb. suç oluşturan eylemlerde bulunduklarına ilişkin iddialar ve tespitler, idarenin yapısal ve işlevsel bakımdan önemli zaafı bulundugunu gösterebilir. Bu özelliği, denetim faaliyetlerinin idarelerde ayrı bir şekilde örgütlendirilmesinin gerekçeleri arasında sayılabilir.

Kontrolörlerin denetim faaliyetleri, büroya bağlı olarak sabit bir şekilde değil, genellikle, bütün ülke coğrafyasındaki çeşitli idarelerde gerçekleştirilir. Bu faaliyetler, önceden belirlenmiş süreçler (denetimin planlanması, onaylanması ve Kontrolörün görevlendirilmesi, denetim görevine başlaması ve denetim sonucuna ilişkin raporunu sunması, Başkanlığın ve MGM'nin denetim raporunu incelemesi ve sonucuna göre ilgili birimler/idareler ile iletişime geçmesi gibi) çerçevesinde yapılmakla birlikte, Kontrolör, denetim faaliyetini bu süreçlerin kısıtlaması altında değil, kendi çalışma ve takdir alanı içinde gerçekleştirir. Kontrolörün, görevini etkili bir şekilde yerine getirebilmesi için hukuk, maliye ve insan ilişkileri gibi alanlarda eğitimli, yetenekli ve tecrübeli olması ve ülkenin tamamında görev yapabilecek fiziki ve ruhi yeterliliğe sahip olması beklenir.

Denetim faaliyetlerinin sözü edilen özellikleri ve bu özelliklerin gereği olarak Kontrolörlerde aranan nitelikler bir arada değerlendirildiğinde, denetim biriminin koordinasyonunun, Kontrolörlerin -diğer kamu denetim elemanları gibi- dar bir denetim alanı içinde hiyerarşik kontrole tabi tutularak gerçekleştirilmesinin mümkün olmadığı söylenebilir. Özellikle, denetim faaliyetlerinin genellikle denetim biriminin fiziki alanı

dışında yapılması, hiyerarşik kontrol mekanizmasının tek başına yeterli olamamasının önemli nedenlerinden biridir. Bu nedenle, genel olarak tüm kamu denetim birimlerinde olduğu gibi, Muhasebat Kontrolörleri Başkanlığında da koordinasyon, Kontrolörlerin düşünce ve davranışlarının, denetim biriminin amaçları ve denetim faaliyetlerinin özelliklerine uygun bir şekilde standardize edilmesiyle başarılabilir. Mintzberg, profesyonel bürokrasilerdeki bu koordinasyon yönteminin önemini şöyle ifade eder:⁶⁰³

“... En önemlisi, profesyonel bürokrasi, yeteneklerin standardize edilmesine bağlıdır ve onun örgütsel tasarım ölçütü eğitim [training] ve endoktrinasyondur. Bu örgüt, operasyonel biriminde, gereken şekilde eğitilmiş ve endoktrine edilmiş uzmanları -profesyonelleri- çalıştırır ve onlara işleri üzerinde önemli bir kontrol olanağı tanır.”

Başkanlığın örgütlenme ölçütü; MGM içinde -daire başkanlıklarında olduğu gibi- işlevsel ölçüte (denetim işlevi) dayanır. Başkanlık, kendi içinde ise coğrafi ölçüte göre Ankara, İstanbul ve İzmir denetim gruplarına ayrılmaktadır. Karar verme ve otorite kullanma yetkisi sadece başkanda olduğundan, grup başkanlarının yönetimdeki rolleri ikinci düzeydedir; grupta görevli Kontrolörlerin faaliyetlerinin koordine edilmesine katkı sağlamak ile sınırlıdır. Kontrolörler, hangi grupta olursa olsunlar, ülkenin bütününde görevlendirilebilirler. Bu bakımdan, denetim gruplarının oluşturulmasındaki amacın çalışan motivasyonunun iyileştirilmesi ve aciliyet taşıyan ya da istisnai durumlarda Kontrolörlerin denetim mahalline en yakın yerden görevlendirilmelerinin sağlanması olduğu söylenebilir.

Bakanlıkta devlet muhasebesinin denetimini gerçekleştiren diğer denetim mercii, illerde *muhasebe denetmenlikleridir*. Muhasebe Denetmenleri, defterdarlığa bağlı muhasebe birimlerini denetlerler.⁶⁰⁴

⁶⁰³ Henry Mintzberg, *a.g.e.*, s. 349.

⁶⁰⁴ Denetmenlerin bu çalışmanın konusu ilgilendiren görev ve yetkileri şunlardır:

Denetmenler, defterdar onayıyla yürürlüğe giren yıllık denetim programları kapsamındaki denetimlerinin yanı sıra, defterdar, bakanlık, valilik ve kaymakamlık tarafından verilen diğer denetim görevlerini de yerine getirirler. Denetmenlerin muhasebe denetimi, daha çok, bir muhasebe biriminin belirli bir tarih aralığındaki işlemlerinin muhasebe mevzuatına uygunluk bakımından sıralı olarak kontrol edilmesi şeklindedir. Önceden beri yapılagelen bu yöntemin benimsenmesinin önemli bir nedeni, Denetmenlerin, Kontrolörlerin aksine, illerde birbirlerinden bağımsız olarak (ayrı ayrı defterdarlıklarda) ve defterdarlıkta da genellikle tek başlarına ya da az sayıda meslektaşları ile birlikte görev yapıyor olmalarıdır. Denetmenler arasındaki bu fiziki uzaklık ve yalnızlık, onların meslek birliğini sağlamalarını ve bu kapsamda denetim yöntemlerini geliştirmelerini zorlaştırmaktadır.⁶⁰⁵ Bunun yanı sıra, Denetmenlerin, defterdar dışındaki mercilerden (valilik, kaymakamlık gibi) gelen ve devlet muhasebesi dışındaki alanları ilgilendiren çok sayıda denetim görevi yapmaları, devlet muhasebesi denetiminden uzak kalmalarına yol açmaktadır. Tüm bu nedenlerden dolayı, Denetmenlerin, denetim mesleğinin niteliklerine uygun bir ortamda, bilişim sistemleriyle desteklenen ve risk esasına dayalı çağdaş muhasebe denetimi anlayışına uygun bir denetim yürütmeleri zorlaşmıştır.

“a) Yapılan görevlendirme üzerine, Defterdarlık teşkilat ve görev alanına giren veya Genel Müdürlük [MGM] tarafından Denetmenlerce yürütülmesi uygun görülen; teftiş, denetim, soruşturma ve inceleme işlerini yapmak.

b) Defterdarlığa bağlı birimlerin ve saymanlıkların işlemlerini kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, yönetmelik ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine uygunluğu yönünden teftiş etmek.

...

g) Denetlenen saymanlıklardaki görevlilerin yeterlik ve yetenekleri ile çalışma yeri ve koşulları hakkında görüş ve önerilerde bulunmak.

ğ) Mevzuatın uygulamada aksayan yönlerine ilişkin görüş ve önerilerde bulunmak...”

Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebe Denetmenliği Yönetmeliği, md. 4, RG: 10.03.2022, 31774.

⁶⁰⁵ Bu durumu Muhasebe Denetmenlerinin *yalıtılmışlığı* olarak tarif etmek mümkündür. Bu yalıtılmışlık, denetim mesleğinin önemli bir özelliğini, meslektaş birlikteliği ve dayanışmasını olumsuz etkilemektedir.

Muhasebat Kontrolörlüğü ve Muhasebe Denetmenliğini kapsayacak şekilde, kamu denetim faaliyetlerinin meslek kavramı karşısındaki durumuna ilişkin kısa bir değerlendirme yapılabilir.

Mesleki faaliyet özel bir bilgi ve yetenek gerektiren ve süreklilik içinde bilinçli ve örgütlü olarak yapılan işleri ifade ettiğinden, kamu denetim faaliyetlerinin özel bir bilgi ve yetenek gerektirmesi, “denetleme” bilinciyle süreklilik içinde ve kısmen de örgütlü olarak gerçekleştirilmesi nedeniyle bir mesleki faaliyet olduğu söylenebilir.

Kamu denetim faaliyetlerinde örgütlülüğün “kısmi” olması; kamu denetim birimlerinin idarede ayrı bir örgütlenmeye sahip olması ve fakat denetim faaliyetlerine ve bu faaliyetleri gerçekleştiren denetim elemanlarına ilişkin bağımsız bir “mesleki” kuruluşun bulunmaması demektir. Klasik anlamda bir meslek kuruluşları olmamakla birlikte, denetim elemanları, mesleğe dayalı, mesleki bilinci ve dayanışmayı sürdürme ve geliştirmeyi amaçlayan dernek ve vakıflar kurmuşlardır.⁶⁰⁶

Kamu denetim elemanlığına girişte, devlet memurları için aranan genel koşullara ek olarak özel başka koşullar da (belirli mezuniyet özellikleri, belirli bir KPSS puan türü ve düzeyi) aranmaktadır. İşe girişte, KPSS’nin yanı sıra özel sınav yapılması, işe kabulden sonra yoğun meslek-içi eğitim faaliyetleri, yetiştirmede usta-çırak (üstat-yardımcı) ilişkisinin kurulması, denetim birimindeki çeşitli süreçlerde kıdeme önem verilmesi, denetim faaliyetlerine özel hukuki ve etik kuralların bulunması,⁶⁰⁷

⁶⁰⁶ Örneğin -vergi müfettişliğine dönüştürüldüğü için günümüzde var olmayan- hesap uzmanlığı mesleği mensuplarının üye oldukları Maliye Hesap Uzmanları Vakfı (1993) böyle bir kuruluştur. Vakfın amaçları arasında, “*Hesap Uzmanlarının ülke düzeyindeki mesleki etkinliklerini artırıcı ve verilen hizmetin seviyesini yükseltici her türlü çalışma ve faaliyetlerde bulunmak ve bunları desteklemek*” de bulunmaktadır. <https://huzv.org/vakfin-amaci/> (13.11.2023). Devlet Denetim Elemanları Derneği (DENETDE, 1984) ve Muhasebat Kontrolörleri Derneği (MUKDER, 1996) de bu türden mesleki kuruluşlar arasında sayılabilir.

⁶⁰⁷ Bu konuda daha önce sözü edilen yönetmeliğin yanı sıra, İDKK tarafından yayınlanan “*Kamu İç Denetim Standartları*”, “*Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları*”, “*İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı*” ve “*Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi*”, bu tür hukuki ve etik kuralların başka örneklerindendir. Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, <https://www.hmb.gov.tr/kalite-guvence> (13.11.2023). Mintzberg’in belirttiği üzere, mesleki kurallar, genellikle, mesleğin yürütüldüğü örgütler tarafından değil bu örgütlerin dışındaki kurumlar (eğitim-öğretim kurumları, meslek örgütleri gibi) tarafından belirlenir. Henry Mintzberg, *a.g.e.*, s. 102. Doktorluk mesleğine

sertifikalandırma⁶⁰⁸ ve yapılan işin kamu idareleri, kamu çalışanları ve toplum nezdinde algılanma biçimi, kamu denetim elemanlığının mesleki bir faaliyet olarak değerlendirilmesine imkan vermektedir. Buna karşılık, kamu denetim elemanları için 657 sayılı Kanun'da ayrı bir hizmet sınıfı öngörülmemiş, denetim unvanları “*genel idare hizmetleri sınıfı*” içinde düzenlenmiştir. Bu bakımdan, kamu denetim elemanlarının unvanları denetim faaliyetlerine uygun olarak (“denetmen” gibi) adlandırılmakla birlikte, bu faaliyetler, devlet memurluğunun kanuni sınıflandırmasında ayırıcı bir nitelikte görülmemiştir.

2. Devlet Muhasebesinin İçişleri Bakanlığı Tarafından Denetimi

Devlet muhasebesinin denetiminde, İçişleri Bakanlığı denetim birimleri de belirli ölçülerde rol almaktadır. Bakanlığın mahalli idareler üzerindeki vesayet yetkileri, bu idarelerin muhasebesini de kapsar. Bu kapsamda, Bakanlık, il özel idarelerinin muhasebe kurallarının konulmasında ve uygulamanın yönlendirilmesinde yetkili olduğu gibi, mahalli idarelerin muhasebe hizmetlerinin denetlenmesi konusunda da yetkilidir. Bakanlığın bu alandaki denetim faaliyetleri,

- Bakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığı,
- İller İdaresi Genel Müdürlüğü Kontrolörler Başkanlığı,

ilişkin kuralların, genel olarak, hastaneler tarafından değil, ilgili meslek kuruluşları tarafından belirlenmesi gibi. İDKK'nın kamu iç denetimine ve iç denetçilere ilişkin olarak standartlar belirlemesi ve kuralları koyması, bu duruma uymaktadır. İç denetçiler, mesleki faaliyetleri bakımından, öncelikle, bağlı bulundukları idarelerin değil, bu idarelerin dışında yer alan İDKK tarafından belirlenen standart ve kurallara göre hareket ederler. Sayıştay tarafından da dış denetim faaliyetleri ve denetçileri için birtakım standartlar belirlenmekte ve rehberler yayınlanmaktadır. Türkiye’de, iç denetçiler ve Sayıştay denetçileri dışında kalan denetim elemanlarının mesleki faaliyetlerinde uyacakları standart ve kuralları belirleyen bir merci ve bütünlüklü bir denetim standart ve kuralları seti bulunmamaktadır. Bu tür standart ve kurallara ilişkin olarak, idarelerin ve denetim birimlerinin kendileri için yaptıkları çalışmalar bulunmaktadır. Kültür ve Turizm Bakanlığı müfettişleri, Milli Eğitim Bakanlığı maarif müfettişleri ve Diyanet İşleri Bakanlığı müfettişleri için yapılan ve ilgili denetim birimlerinin internet sitelerinde yer alan denetim standartları ve denetim rehberleri bu çalışmalara örnektir.

⁶⁰⁸ Türkiye’de kamu denetim elemanlarına ilişkin olarak sadece iç denetçiler için ulusal ve uluslararası sertifikalandırma söz konusudur.

tarafından yerine getirilmektedir.⁶⁰⁹

Teftiş Kurulu Başkanlığı, denetim faaliyetlerini mülki amirler arasından seçilen Mülkiye Müfettişleri eliyle yürütmektedir. Kurulun mahalli idareler üzerindeki denetim yetkisi, bunların muhasebe hizmetlerini de içermektedir.⁶¹⁰ Nitekim, Kurulun hazırladığı teftiş ve denetim rehberlerinde muhasebe işlemlerinin kontrolüne ilişkin hususlara da yer verilmiştir.⁶¹¹

İller İdaresi Genel Müdürlüğüne bağlı olarak faaliyet yürüten *Kontrolörler Başkanlığı* da Mahalli İdareler Kontrolörleri eliyle mahalli idarelerde muhasebe hizmetlerini de içeren denetimler yapmaktadır.⁶¹²

⁶⁰⁹ 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 38. maddesine göre, "il özel idarelerinde iç ve dış denetim yapılır. Denetim, iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, malî ve performans denetimini kapsar... Ayrıca, il özel idaresinin malî işlemler dışında kalan diğer idarî işlemleri, idarenin bütünlüğüne ve kalkınma plânı ve stratejilerine uygunluğu açısından İçişleri Bakanlığı, vali veya görevlendireceği elemanlar tarafından da denetlenir." 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 55. maddesine göre, "belediyelerde iç ve dış denetim yapılır. Denetim, iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, malî ve performans denetimini kapsar... Ayrıca, belediyenin malî işlemler dışında kalan diğer idarî işlemleri, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından da denetlenir." 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu'nun (RG: 11.06.2005, 25842) 22. maddesine göre, "mahallî idare birliklerinin denetimi İçişleri Bakanlığınca yapılır." Anılan ilk iki kanunda "malî işlemler" in İçişleri Bakanlığının denetim alanı dışında bırakılmış olmasına karşılık, 1-CBK'nın 260. maddesinde, Bakanlık Teftiş Kuruluna, "... mahalli idarelerle, bunlara bağlı ve bunların kurdukları veya özel kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle kurulmuş birlik, işletme, müessese ve teşebbüslerin işlem ve hesaplarını teftiş etmek ve denetlemek..." yetkisi verilmiştir.

⁶¹⁰ Kurulun bu çalışmanın konusunu ilgilendiren görev ve yetkileri şunlardır:

"a) [Yönetmelik'te tanımlanan] Kurum ve kuruluşların [mahalli idareler dahil] iş, işlem ve hesaplarını teftiş etmek ve denetlemek.

...

f) Kurum ve kuruluşların iş ve işlemlerinin hukuka uygun yürütülmesine, verimlilik, etkililik ve tutumluluğun sağlanmasına yönelik rehberlik hizmetleri vermek, yürütülen eğitim ve rehberlik çalışmalarına katkı sağlamak, kurum ve kuruluşların yıllık genel hizmet içi eğitim programlarına ve bunların uygulanmasına ilişkin olarak görüş bildirmek.

g) Yönetim sistemlerinin, kurumsal yapıların ve süreçlerin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak ve öneriler geliştirmek.

ğ) Mevzuatın hazırlanması ve uygulanması ile ilgili çalışmalar yapmak ya da yapılan çalışmalara katılmak.

i) Teftiş ve denetime ilişkin standartları belirlemek ve geliştirmek..."

İçişleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu Yönetmeliği, md. 12, RG: 02.06.2021, 31499.

⁶¹¹ <https://www.icisleri.gov.tr/mulkiyeteftis/teftis-rehberleri> (27.12.2023).

⁶¹² Kontrolörlerin bu çalışmanın konusunu ilgilendiren görev ve yetkileri şunlardır:

"A. Bu Yönetmeliğin 19 uncu maddesinde belirtilen görev alanı [mahalli idarelerle, bunlara bağlı ve bunların kurdukları veya özel kanunlarla, Belediye Kanunu veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle kurulmuş birlik, işletme, müessese ve teşebbüsler] içinde yıllık normal teftişler ile iş, işlem ve personel hakkında araştırma, inceleme ve soruşturma yapmak,

B. Mülki idare amirlerinin başkanı bulunduğu mahalli idarelerin tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini teftiş ve denetlemeye tabi tutmak

3. Devlet Muhasebesinin Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı Tarafından Denetimi

Devlet muhasebesinin denetiminde Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı da belirli ölçülerde rol alır. Bakanlığın mahalli idareler üzerindeki vesayet yetkileri, bu idarelerin muhasebesini de kapsar. Bu kapsamda, Bakanlık, muhasebe kurallarının konulması ve uygulamanın yönlendirilmesi çerçevesinde bu idarelerin muhasebe hizmetlerinin denetimini de gerçekleştirebilir. Bakanlığın bu alandaki denetim yetkileri, Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı tarafından kullanılır.⁶¹³

V. Devlet Muhasebesinin Yönetiminin “Teknoloji” Kavramı Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Bu başlık altında, devlet muhasebesinin yönetimi, yönetim bilimi bakış açısıyla *teknoloji* kavramı üzerinden değerlendirilecektir.

Devlet muhasebesi alanının teknoloji ile yoğun ilişki içinde olması alanın yönetimi ve örgütlenmesini de doğrudan etkilemektedir. Bu kapsamda, teknoloji ile örgütlenme şekli arasındaki ilişkiye dair görüşleri bulunan Charles Perrow’un ortaya

... E. Teftişe tabi bütün birimlerin çalışma alanlarına giren konuları yurt içinde ve dışında müstakilen veya mülkiye müfettişleri ile birlikte incelemek ve araştırmak,

F. Kurulmalarına karar verilen yeni belediyelerin hizmete geçiş için zorunlu muhasebe kayıtlarını başlatmak ve diğer hazırlık işlerinde yardımcı olmak...”

İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Kontrolörleri Yönetmeliği, md. 20, RG: 11.04.1984, 18369.

⁶¹³ 1-CBK’nın 100. maddesinde, Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğünün görev ve yetkileri arasında “mahalli idarelerin iş ve işlemlerine dair mevzuatla verilen görev ve hizmetleri yapmak, takip etmek, sonuçlandırmak ve geliştirmek” de sayılmıştır. Bu çerçevede Genel Müdürlük, belediyeler muhasebesinin kurallarının konulmasında ve uygulamanın yönlendirilmesinde görev ve yetki sahibidir. Rehberlik ve Teftiş Başkanlığının denetim yetkisi de bu çerçevede ele alınabilir. Bununla birlikte, Genel Müdürlüğe ve Rehberlik ve Teftiş Başkanlığına devlet muhasebesinin denetimi ile ilgili olarak doğrudan bir görev ve yetki tanımlanmamıştır. Dolayısıyla, söz konusu denetim biriminin bu alanda yapacağı bir denetimin, somut görevin gerektirdiği ölçülerde, dolaylı bir nitelikte olacağı söylenebilir. Rehberlik ve Teftiş Başkanlığının 2021 Yılı Faaliyet Raporu’nda ve Bakanlığın adı geçen 2022 Yılı Faaliyet Raporu’nda, belediyelerde muhasebe denetimi yapıldığına dair bir bilgi yer almamaktadır. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı, 2021 Yılı Faaliyet Raporu, https://webdosya.csb.gov.tr/db/teftis/menu/2021-yili-faaliyet-raporu_20220413024652.pdf (29.12.2023).

koyduğu modelden ve Richard L. Daft'ın açıklamalarından faydalanılacaktır.⁶¹⁴ Sözü edilen teknoloji kavramı hızlı bir gelişme çizgisi izleyen teknik araçların ötesinde iş yapma şekillerini de içerdiğinden, üzerinden belirli bir zaman geçmiş olan bu görüşlerin bugün de geçerli olduğu söylenebilir. Dolayısıyla, bu görüşler çerçevesinde *değişkenlik* ve *çözümlebilirlik* ölçütlerine dayalı teknoloji kavramı ile yönetim ve örgütlenme arasında kurulan ilişkilerden faydalanılarak devlet muhasebesi alanının anlaşılması ve değerlendirilmesinin mümkün olduğu düşünülmektedir.

Örgüt sosyolojisi, karmaşık örgütler ve teknoloji alanlarında çalışmaları olan Perrow, örgütlerin analiz edilmesine ilişkin bir model ortaya koyar. Modelde, örgüt faaliyetlerinde baskın şekilde kullanılan iş yapma yönteminin (teknoloji), örgütü çeşitli yönlerden etkilediği ileri sürülür. Devlet muhasebesinin yönetimi ve bu yönetimde yer alan yönetsel aktörlerin sözü edilen model çerçevesinde incelenmesinin alanın anlaşılması bakımından faydalı olacağı düşünüldüğünden, çalışmada böyle bir başlık açılmıştır. Başka bir deyişle, aşağıda açıklanacağı üzere, modelin örgüt faaliyetlerinin incelenmesinde temel aldığı teknoloji kavramı (iş yapma şekli ve yaygın olarak kullanıldığı anlamıyla teknik araçlar) ve faaliyetlerde *değişkenlik* ve *çözümlebilirlik* ölçütleri, bir kamu hizmeti alanının ve bu alanda etkili olan kamu örgütlerinin ve bunların çeşitli özelliklerinin açıklanması bakımından elverişli görülmüştür.

A. Perrow'un Modelinin Temel Kavramları: Teknoloji, Değişkenlik ve Çözümlebilirlik

Perrow'un modelinde, örgüt faaliyetleri ile bu faaliyetlerin yürütülme şekli arasında *teknoloji* kavramı üzerinden ilişki kurulur. Teknoloji, bir işin yapılma yöntemlerini, işin yapılmasında kullanılan araç-gereçleri ve bunların kullanılma şeklini

⁶¹⁴ Charles Perrow, "A Framework for the Comparative Analysis of Organizations", *American Sociological Review*, Volume: 32, Issue: 2, 1967; Charles Perrow, *Organizational Analysis A Sociological View*, London, Tavistock Publications, 1974, s. 75 vd.; Richard L. Daft, *a.g.e.*, s. 505 vd.

ifade eder.⁶¹⁵ Bir işin özellikleri ile o işin yapılmasında baskın olarak kullanılan teknoloji, yani, iş yapma yöntemi ve araçları arasında ilişki vardır. Örneğin, eğitim-öğretim faaliyetleri yürüten bir lise ile otomobil parçaları üreten bir fabrikanın kullandığı teknolojiler birbirlerinden farklıdır. Bir tarafta, öğretmen-öğrenci ilişkisi temelinde, çeşitli eğitim-öğretim araçları (sınıf, akıllı tahta, kitap vd.) kullanılarak hizmet sunumu şeklinde yürütülen eğitim-öğretim faaliyeti, diğer tarafta ise yüksek teknolojik cihazlar ile donatılmış montaj hattına ve standardize edilmiş işçi davranışlarına dayalı seri mal üretimi söz konusudur.

Modelde teknoloji kavramı, yürütülen faaliyetin *değişkenlik (task variability)* ve *çözümenebilirlik (task analyzability)* düzeyleri ile açıklanır. Bu nedenle, örgüt faaliyetlerinde baskın olarak kullanılan teknolojinin açıklanması için öncelikle bu faaliyetlerin değişkenlik ve çözümenebilirlik düzeyinin ortaya konulması gerekir.

Örgüt faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında karşılaşılan istisnai, olağan dışı durumların (*exceptions*) sıklığı, *değişkenlik* düzeyini gösterir. Değişkenlik, iş süreçlerinin her seferinde aynı şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılarak belirlenebilir. Değişkenlik düzeyi düşükse, işin yapılması sırasında beklenmeyen durumlarla nadiren karşılaşılır. Değişkenlik düzeyinin düşük olduğu işler, genellikle, tekrarlı (rutin) niteliktedir. Buna karşılık, değişkenlik düzeyi yüksek ise işin yapılması sırasında beklenmeyen durumlarla sıklıkla karşılaşılır. Bu da yapılan işin, genellikle, tekrarlı bir nitelikte olmadığı, her defasında farklı veya öngörülemeyen durumlarla karşılaşılabilirdiği anlamına gelir.

Değişkenlik düzeyi düşük olduğunda, faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için kullanılan teknoloji de daha az değişkenlik veya çeşitlilik gösterir. Söz gelimi, tek bir

⁶¹⁵ TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*, “Teknoloji” maddesi, <https://sozluk.gov.tr/> (11.04.2023). Modeldeki teknoloji kavramının, sadece, günlük hayatta ilk akla gelen “teknolojik cihazlar” ile ilgili olmadığı, bunun ötesinde, bir işin yapılma yöntemleri ve araçlarını ifade ettiği ayrıca vurgulanmalıdır.

otomobil parçası üreten bir fabrika ile çok sayıda kliniği olan bir sağlık kuruluşu arasında, bunlarda baskın olan teknoloji bakımından önemli farklılıklar bulunur. Sağlık kuruluşunda, iş süreçlerinin (iş yapma şekli ve yöntemlerinin) ve araç-gereç sayısı ve çeşidinin fabrikaya göre daha fazla olacağı söylenebilir. Zira, burada karşılaşılan ve çok çeşitli hastalık ve yaralanmaları içeren sağlık vakaları, çok sayıda uzmanlığın, bu uzmanlıklar kapsamında çeşitli teşhis ve tedavi yöntemlerinin ve tüm bunlara ilişkin çeşitli bilgi ve araç-gereçlerin bir arada kullanılmasını gerektirir. Oysa, sürekli olarak tek bir parça üreten fabrikada, montaj hattı ve seri üretime dayalı rutin bir iş yapma şekli baskın olduğundan, bu fabrikanın teknolojisi diğerine göre daha basit, anlaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olacaktır.

Çözümenebilirlik düzeyi, örgüt faaliyetlerinin anlaşılabilirliği ve işlem adımlarına bölünebilirliği ile ilişkilidir. Çözümenebilirlik, yapılan işin bileşenlerine ve mekanik adımlarına ne ölçüde ayrılabilmesine bakılarak belirlenebilir. Örneğin, mühendislik faaliyetlerinin çözümenebilirlik düzeyi yüksek iken, el işçiliğine dayalı işlerde (sanatsal faaliyetler gibi) çözümenebilirlik düzeyi düşüktür. Yüksek çözümenebilirliğin olduğu durumlarda, faaliyetlerin yürütülmesi ve karşılaşılan sorunların çözülmesinde nesnel, hesaplanabilir/sayısal yöntem ve çözümler uygulanabilir. Bu da bu tür işlerde talimat, rehber, teknik bilgi dokümanı, yönetmelik vb. düzenlemelerin yapılabileceği anlamına gelmektedir. Düşük düzeyli çözümenebilirliğin olduğu işlerde ise uzmanlık ve yetenek gibi öznel/kişisel nitelikler öne çıkar.

B. Değişkenlik ve Çözümenebilirlik Kavramları Çerçevesinde Örgüt Faaliyetlerinde Kullanılan Teknoloji Türleri

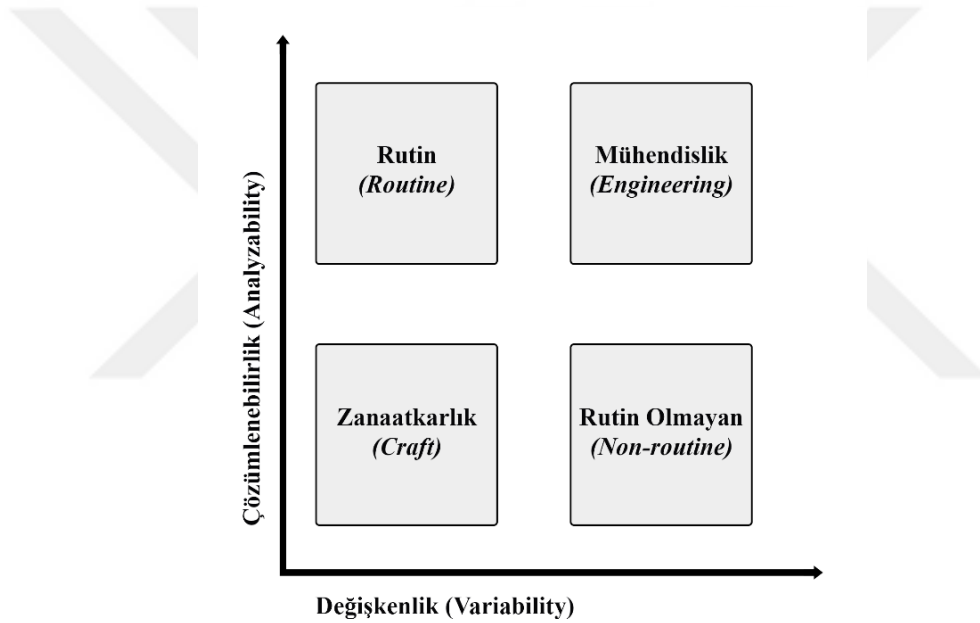
Örgüt faaliyetlerinin değişkenlik ve çözümenebilirliği ortaya konularak, örgütün baskın iş yapma şeklinin açıklanması ve bunun üzerinden, örgüt faaliyetlerinin yönetimine ilişkin birtakım değerlendirmelerin yapılması mümkündür.

1. Değişkenlik ve Çözümenebilirlik Düzeylerine Göre Belirlenen Teknoloji Türleri

Modelde, yürütülen faaliyetlerin değişkenlik ve çözümenebilirlik düzeyine göre;

- Rutin (*routine*),
- Zanaatkarlık (*craft*),
- Mühendislik (*engineering*),
- Rutin olmayan (*non-routine*),

şeklinde dört tür teknoloji öne çıkar (Şekil 18):



Şekil 18. Perrow'un Modelinde Teknoloji Türleri⁶¹⁶

Şekilde görüldüğü üzere, değişkenlik ve çözümenebilirlik düzeylerini gösteren eksenlerde hareket edildikçe, örgütte baskın olarak kullanılan teknoloji türü de değişmektedir.

Rutin teknoloji, çözümenebilirliğin yüksek, değişkenliğin ise düşük olduğu, dolayısıyla, işin işlem adımlarının ve kurallarının açıkça belirlenebildiği standardize

⁶¹⁶ Charles Perrow, *a.g.m.*, s. 196.

edilmiş işlerde öne çıkar; montaj hatlarında olduğu gibi. Bir montaj hattında, üretimin nasıl ve ne zaman yapılacağı ve hangi miktar ve özelliklerde çıktının elde edileceği önceden belirlenebilir ve iş buna göre yapılır.

Zanaatkarlıkta, işler, büyük ölçüde el emeğine dayalı olarak yapılır; yağlı boya tablo yapılması, el ile halı dokunması, kişiye özel elbise dikilmesi gibi. Zanaatkarlığın baskın olduğu işlerde çözümlenebilirlik ve değişkenlik düzeyleri, genellikle düşüktür.

Mühendislik teknolojisinde, yapılan iş, belirli, ayrıntılı ve bir ölçüde de değişkendir. Mühendislik teknolojisinin ön plana çıktığı faaliyetlerin anlaşılması, işlem adımlarına ayrılması ve standardize edilmesi mümkündür; otomobil üretimi, köprü ve baraj yapımı gibi.

Rutin olmayan teknolojiye işin çözümlenebilirlik düzeyi düşük iken, değişkenlik düzeyi, genellikle çok yüksektir. Bu nedenle, işin nitelikleri ve sınırlarının ilk bakışta anlaşılması zor olabilir. Rutin olmayan teknolojinin ön plana çıktığı faaliyetlerde, çeşitli uzmanlık alanlarından gelen kişilerin uzun süreleri bulabilen çalışma ve değerlendirmeler yapmaları gerekebilir; uzay ve biyoteknoloji araştırmaları gibi.

2. Devlet Muhasebesinin Yönetiminde Öne Çıkan Teknoloji Türleri

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, devlet muhasebesinin yönetimi;

- Standartların belirlenmesi ve kuralların konulması,
- Muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi,
- Devlet muhasebesinin denetimi,

şeklindeki üçlü ayrım çerçevesinde değerlendirilebilir.

Devlet muhasebesi *standartlarının belirlenmesi ve kurallarının konulması* işlerinin çeşitlilik ve çözümlenebilirlik düzeyleri ele alınacak olursa, kamu kesiminin mali bilgisinin üretimi için, onun tüm yönleriyle ele alınarak mali bilgi üretiminde uyulması gereken standart ve kuralların ortaya konulması gerekir.

Standart ve kurallar genel yönetim kapsamındaki faaliyetler, varlıklar ve yükümlölükleri konu edindiğinden, yüksek bir değışkenlik düzeyi söz konusudur. Bu faaliyetler, varlıklar ve yükümlölükler, kamusal niteliğı gereğı ayrıntılı kurallarla düzenlenmiştir (yüksek biçimselleşme düzeyi). Bu ayrıntılı kuralların yanı sıra devlet muhasebesi de bir kamu hizmeti alanı olarak ayrıntılı kurallara tabidir. Dolayısıyla, bu ayrıntıllık, standartların belirlenmesi ve kuralların konulmasında çözümlenebilirlik düzeyinin yüksek olduğı anlamına gelir. Bir başka anlatımla, kamusal faaliyetler, varlıklar ve yükümlölüklere ilişkin kuralların ayrıntılı olması, bunları konu edinen muhasebe standartları ve kurallarının da ayrıntılı olarak belirlenmesini kolaylaştırmakta, dolayısıyla, işlerin çözümlenebilirlik düzeyini yükseltmektedir.⁶¹⁷

İdarenin ayrıntılı kurallar çerçevesinde işleminin yanı sıra, kamusal faaliyetlerin çok çeşitli alanlarda sürekli gerçekleştirilmesi ve beklenmeyen çeşitli durumların ortaya çıkmasına elverişli olması, standart belirleme ve kural koyma aşamasında değışkenlik düzeyini yükseltebilir. Bununla birlikte, bu durum sınırlıdır ve muhasebenin özünde teknik bir faaliyet olması nedeniyle devlet muhasebesi standartlarının belirlenmesi ve kurallarının konulmasında öne çıkan teknoloji türünün rutin ile mühendislik arasında bir noktada olduğı söylenebilir. Sonuç olarak, çözümlenebilirlik düzeyinin yüksek olması, standartların ve özellikle de kuralların ayrıntılı ve işlem adımlarını içerebilmesini, değışkenlik düzeyinin de genel olarak düşük-orta bir düzeyde olması, standart ve kuralların uzun yıllar boyunca değışmeden uygulanabilmesini sağlar.

Devlet muhasebesi standartlarının belirlenmesinde öne çıkan teknoloji türü DMSK özelinde de ele alınabilir. Standartların konusu kamusal faaliyetler, varlıklar ve

⁶¹⁷ Söz gelimi, kamu ihale sürecinin ve ihale sonrası uygulama aşamasının ilgili kanunlar ve diğler düzenlemelerde ayrıntılı olarak belirlenmiş olması, bu aşamalara ilişkin işlemlerin muhasebeleştirilmesinde uyulacak kuralların konulmasını da kolaylaştırır. Örneğın, geçici ve kesin teminatın alınması, ihalenin karara bağlanması, hakediş ödemelerinin yapılması ve kesin kabul gibi işlemler ayrıntılı kurallar çerçevesinde gerçekleştirilir. Böylelikle, bunlara ilişkin muhasebe süreci de belirlenebilir hale gelir.

yükümlülüklerin tamamını kapsadığından, standart belirleme işinin değişkenlik düzeyi yüksektir. Çözümenebilirlik düzeyi de standartların konusu olan faaliyetler, varlıklar ve yükümlülüklerin ayrıntılı kurallara tabi olması nedeniyle genel olarak yüksektir. Burada, belki, bir konuda ilk kez standart belirlenecekse, çözümenebilirlik düzeyinin bu duruma özgü olarak bir ölçüde düşeceği söylenebilir. Uygulamada, DMSK'nın sekretarya hizmetleri MGM tarafından yürütüldüğünden, ilk kez belirlenecek veya yeniden düzenlenecek standartlara ilişkin olarak MGM tarafından bir ön hazırlık yapılmakta, ayrıca, standart belirleme ve yeniden düzenlemede daha önce IPSASB tarafından belirlenmiş olan standartlardan örnek alınmaktadır. Uygulamadaki bu durum, standart belirleme işinde çözümenebilirlik düzeyini yükseltir. Bununla birlikte, standartların, her biri seçildiği idarenin ve alanının uzmanı olarak DMSK'ya katılan üyelerin tartışma ve değerlendirme sürecinden geçtiği dikkate alındığında, rutin olmayan bir iş yapma şeklinin de bir ölçüde geçerli olduğu ve sonuçta, DMSK'da öne çıkan iş yapma şeklinin mühendislik ile rutin olmayan teknoloji arasında bir noktada olduğu söylenebilir.

DMSK'nın neden bir kurul olarak oluşturulduğuna ilişkin de model çerçevesinde bir değerlendirme yapılabilir. Devlet muhasebesi standartlarının iki temel işlevi olan, genel yönetim kapsamında muhasebe birliğinin ve ulusal ile uluslararası devlet muhasebesi düzenleri arasında uyumun sağlanması için DMSK tarafından kamu yönetimi ve devlet muhasebesine ilişkin ulusal ve uluslararası gelişmelerin takip edilmesi, değerlendirilmesi ve yorumlanması, bunların var olan standartlara, muhasebe kurallarına ve genel olarak muhasebe sistemine olası etkilerinin araştırılması ve sonuçta bir kararın verilmesi gerekir. Bir başka anlatımla, DMSK'nın örgüt çevresinde yer alan, kamu yönetimi, muhasebe ve diğer ulusal ve uluslararası ekonomik ve mali gelişmeler, DMSK faaliyetlerinin değişkenlik düzeyini yükseltir ve çözümenebilirlik düzeyini düşürür. Dolayısıyla, bu durumu kavrayıp çözüm üretebilecek yönetsel yapının, genel yönetimi temsil eden kamu idarelerinden seçilen ve mesleki bilgi ve tecrübeye sahip üyelerden

oluşan bir kurul şeklinde oluşturulmasının isabetli bir tercih olduğu söylenebilir. Bu durum, Perrow'un teknolojinin bağımsız değişken, örgüt yapısının ise -teknolojiye-bağımlı değişken olduğu varsayımının⁶¹⁸ bir kanıtı olarak gösterilebilir.

Muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi ele alındığında, bu hizmetlerin, standardizasyon, tekrarlılık ve ayrıntılılık özelliklerinden dolayı, değişkenlik düzeyinin düşük, çözümlenebilirlik düzeyinin ise yüksek olduğu söylenebilir. Muhasebe hizmetlerinde, yapılan işlerin belirli dönemler itibarıyla tekrarlaması nedeniyle, istisnai durumlarla pek karşılaşmaz. Muhasebe kurallarının standardizasyon çerçevesinde ayrıntılı olarak düzenlenmesi de muhasebe iş süreçlerini işlem adımlarına bölünebilir nitelikte yapmaktadır.⁶¹⁹ Dolayısıyla, bilişim sistemlerinin yoğun olarak kullanıldığı muhasebe hizmetleri, ayrıntılı kurallar çerçevesinde, muhasebe çalışanlarının takdir yetkilerinin sınırlı olduğu bir iş yapma şekliyle, yani, rutin teknolojiyle yürütülür. Bu ortamda, muhasebe yetkilisi ve muhasebe çalışanlarının rolü, çoğu zaman, muhasebe bilişim sistemine veri giriş ve onay işlemlerini yapmaktan ibaret olmaktadır.

Devlet muhasebesinin denetimi ele alındığında, yapılan denetimin niteliğine göre farklı teknoloji türlerinin öne çıktığı söylenebilir. Devlet muhasebesinin denetimi kapsamında mali bilginin (mali tablolar gibi) kontrolü ve analizinde esas alınan kural, teknik ve yöntemler ayrıntılı ve önceden belirli iken, denetime konu mali bilgi de belirli bir düzen çerçevesinde oluşturulmuştur. Bu durumda, yapılan işte çözümlenebilirlik

⁶¹⁸ Charles Perrow, *a.g.m.*, s. 195.

⁶¹⁹ Söz gelimi, bir muhasebe birimi veznesinin para tahsil etmesine ilişkin işlemler ve bu işlemlerin muhasebeleştirilmesi, genel olarak şu aşamalar içinde yapılır: (1) Veznedarın parayı teslim alıp kasaya koyması ve parayı verene alındı belgesi düzenlemesi, (2) veznedarın, bu işleme ilişkin alındı belgesini düzenlemesiyle aynı anda sisteme muhasebe kaydının girişini yapması, (3) bu kaydın sistem üzerinden onaylanarak muhasebe kayıtlarına yansıtılması, (4) gün sonunda kasada toplanan paraların bankaya teslim edilmesi için müzekkere düzenlenmesi ve buna ilişkin muhasebe kaydının yapılması, (5) müzekkerenin ve kaydın muhasebe yetkilisi tarafından onaylanması, (6) paranın veznedar tarafından bankaya teslim edilmesi, (7) bankanın parayı teslim aldığına ilişkin şerh koyduğu müzekkerenin bir nüshasını veznedara geri vermesi, (8) ertesi gün, bankaya yatan paranın hesap özetinden görülmesinin ardından, muhasebe servisi tarafından gerekli muhasebe kaydının yapılması. Tüm bu aşamalar, muhasebe kurallarında ve muhasebe bilişim sisteminin ilgili modüllerinde önceden belirlenmiştir.

düzeyi yüksek, değişkenlik düzeyi ise düşüktür. Dolayısıyla, devlet muhasebesinin denetiminde rutin teknolojinin öne çıktığı söylenebilir. Zaten, bu tür denetimlerde, genellikle check-list yöntemine başvurulur.

Devlet muhasebesinde, mali bilgi dışında kalan konularda yapılan denetimlerde, söz gelimi, muhasebe çalışanları ve diğer kişilerin konusu disiplin suçu ya da suç teşkil eden eylemleri ve/veya bu nitelikteki muhasebe işlemlerine ya da diğer mali, hukuki, yönetsel ve mesleki konularda yapılan inceleme ve soruşturmalarda çoğu zaman istisnai durumlarla karşılaşıldığı gibi bu denetim işlerinin her biri yer, konu ve kişiler yönünden farklıdır. Bunun bir sonucu olarak, bu tür denetim işlerinde, denetime konu olayın tespit edilmesi, değerlendirilmesi, yorumlanması ve bir denetim sonucu ve kanaatine ulaşılması için denetim elemanının mesleki bilgi, yetenek ve tecrübesi önem kazanır. Dolayısıyla, bu tür denetimlerde zanaatkarlık ile rutin olmayan teknoloji arasında bir iş yapma şekli öne çıkar. Zira, bu tür bir denetimde istisnai, daha önce benzeriyle hiç karşılaşılmamış ya da az karşılaşılmış durumların da ortaya çıkabilmesi, denetimin değişkenlik düzeyini yükseltirken, denetim konusu olayın tespiti, değerlendirilmesi ve yorumlanmasında önceden belirlenmiş kural ve yöntemlerin zaman zaman geçerli olmaması çözümlenebilirlik düzeyini düşürür.

C. Baskın Olan Teknoloji Türünün Örgütlenmeye Etkileri

Daft, örgütte öne çıkan teknoloji türünün örgütlenme üzerindeki etkilerine ilişkin çeşitli açıklamalarda bulunur.⁶²⁰ Bu başlık altında, devlet muhasebesinin yönetimi sözü edilen açıklamalar ışığında değerlendirilecektir.

⁶²⁰ Richard L. Daft, *a.g.e.*, s. 508-510.

1. Örgütlenmenin Beş Ölçütü

Örgüt faaliyetlerinde kullanılan teknoloji türünün örgütlenme üzerindeki etkisine şu ölçütler üzerinden bakılabilir:

- Biçimselleşme,
- Merkezileşme,
- Çalışanların yetenekleri,
- Denetim alanı,
- İletişim-koordinasyon.

Biçimselleşme, daha önce de değinildiği gibi, örgüt faaliyetlerinde geçerli olan kuralların ve diğer düzenlemelerin yoğunluğu ile ilgilidir. Örneğin, rutin teknoloji kullanımının ön plana çıktığı örgütlerde biçimselleşme düzeyinin yüksek olması beklenir. Böyle bir örgütte yüksek düzeyde standardizasyona dayalı ayrıntılı iş kural ve süreçleri söz konusudur. Faaliyetler de belirgin bir iş bölümü çerçevesinde yürütülür.⁶²¹

Merkezileşme, örgütte karar verme ve otorite kullanma yetkisinin bulunduğu hiyerarşik konum ile ilgilidir. Örneğin, rutin teknolojinin baskın olduğu bir örgütte kararlar, genellikle üst yönetim kademesinde verilir, dolayısıyla, örgütün merkezileşme düzeyi yüksektir.⁶²² Buna karşılık, rutin olmayan teknolojinin baskın olduğu bir örgütte verilen kararlarda orta düzey yöneticiler ve alt kademedeki uzmanlar da etkilidir. Böyle bir örgütte (uzay araştırmaları alanında çalışan bir kurul gibi) işin uzmanlarının yönetsel kararlarda etkileri vardır, dolayısıyla, örgütün merkezileşme düzeyi düşüktür.

⁶²¹ Gresov, “Exploring Fit and Misfit with Multiple Contingencies”; Charles A. Glisson, “Dependence of Technological Routinization on Structural Variables in Human Service Organizations”, *Administrative Science Quarterly*, Volume: 23, 1978, s. 383-395 ve Jerald Hage ve Michael Aiken, “Routine Technology, Social Structure and Organizational Goals”, *Administrative Science Quarterly*, Volume: 14, 1969, s. 368-379’den aktaran, *A.g.e.*, s. 509.

⁶²² Gresov, “Exploring Fit and Misfit with Multiple Contingencies”; A. J. Grimes ve S. M. Kline, “The Technological Imperative: The Relative Impact of Task Unit, Modal Technology, and Hierarchy on Structure”, *Academy of Management Journal*, Volume: 16, 1973, s. 583-597; Lawrence G. Hrebniak, “Job Technologies, Supervision and Work Group Structure”, *Administrative Science Quarterly*, Volume: 19, 1974, s. 395-410 ve Jeffrey Pfeffer, *Organizational Design*, Arlington Heights, Illinois, AHM, 1978, Part I’den aktaran, *A.g.e.*, s. 509.

Mühendislik teknolojisinin baskın olduğu bir örgütün faaliyetleri yüksek düzeyde teknik bilgi gerektirdiğinden, bu teknik bilgiye sahip olan çalışanların (mühendisler gibi) yoğun olarak bulundukları orta yönetim kademesinin karar verme süreçlerindeki etkisi yüksektir; böyle bir örgütün merkezileşme düzeyi de orta yönetim kademelerine bakılarak belirlenebilir.

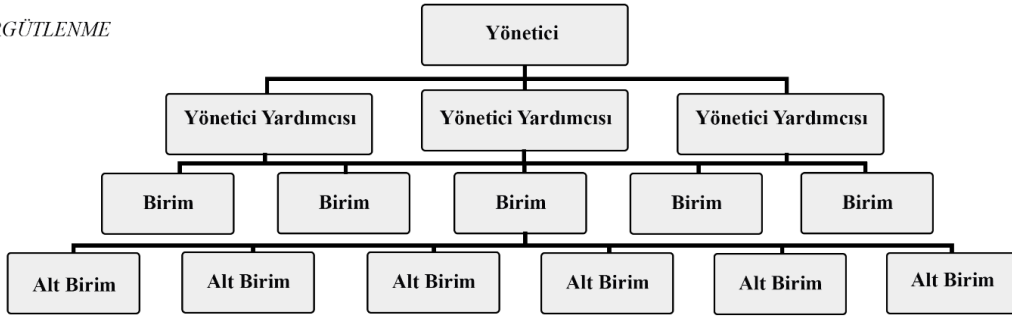
Çalışanların yetenekleri, örgüt çalışanlarının örgüt faaliyetlerini yürütmeleri için sahip olmaları gereken eğitim ve yetenek düzeyini ifade eder. Örneğin, rutin teknolojinin ön planda olduğu faaliyetlerde (seri halde karton kutu paketlenme işi gibi), çoğu zaman, çalışanların işin gerektirdiği asgari düzeyde eğitim ve yeteneğe sahip olmaları yeterlidir. Bu tür faaliyetlerde beklenmeyen durumlara pek rastlanmadığı gibi işlemleri adımlarına ayırma ve her işlem adımının bir çalışana ya da birime verilmesi kolaydır. Dolayısıyla, çalışanların/birimlerin, işin kendilerini ilgilendiren bölümünü bilmesi işin yapılması için yeterli olur; yüksek bilgiye ve teknik değerlendirme ve yorumlama yeteneğine ihtiyaç duyulmaz. Buna karşılık, yüksek değişkenlik gösteren faaliyetlerin yürütüldüğü örgütlerde çalışanların, genellikle, teknik okul ve üniversite gibi kurumlarda biçimsel bir eğitim almaları ve belirli bir düzeyin üstünde bilgi, yetenek ve tecrübeye sahip olmaları gerekir. İşin çözümlenebilirlik düzeyinin düşük olduğu el işçiliği faaliyetlerinde, çalışanlarda biçimsel eğitimin yanı sıra, hatta böyle bir eğitimden çok, belirli niteliklerde yetenek ve tecrübenin varlığı önem kazanır. Rutin olmayan teknolojinin hakim olduğu örgütlerde ise çalışanların hem yüksek düzeyde biçimsel eğitim almış olmaları hem de yüksek düzeyde yetenek ve tecrübeye sahip olmaları gerekir.⁶²³

⁶²³ Patrick E. Connor, *Organizations: Theory and Design*, Chicago, Science Research Associates, 1980; Richard L. Daft ve Norman B. Macintosh, "A Tentative Exploration into Amount and Equivocality of Information Processing in Organizational Work Units", *Administrative Science Quarterly*, Volume: 26, 1981, s. 207-224'den aktaran, *A.g.e.*, s. 509-510.

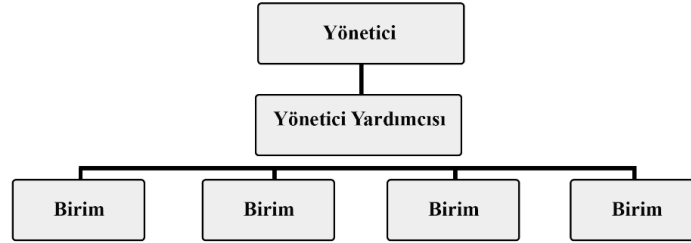
Denetim alanı ölçütü, daha önce de ifade edildiği gibi, bir yöneticiye bağlı olarak görev yapan çalışanların sayısı ile ilişkilidir. Değişkenlik düzeyi yüksek faaliyetlerin yürütüldüğü örgütlerde, genellikle, denetim alanının sınırlı tutulması beklenir. Zira, böyle bir örgütte yöneticinin ilgilenmesi gereken çok sayıda konu ve iş olacaktır. Yöneticiye bağlı çalışanların sayısındaki her artış ise bu çalışanlar beraberinde kişisel ve örgüt ilişkilerini getirdiklerinden yönetici için yeni bir uğraş konusu ve iş yükü demektir. Çalışan ilişkilerinin yönetimi yöneticinin en zor görevlerinden olduğundan, yöneticinin sorumluluğu kapsamındaki işlerle yeterince ilgilenebilmesi için kendisine bağlı çalışan sayısının azaltılması, yani, denetim alanının daraltılması faydalı olabilir.⁶²⁴ Denetim alanı dar tutulduğunda, örgütte her biri belirli görevlerde uzmanlaşmış (yatay, işlevsel) yönetim birimleri ve bunların hiyerarşi zinciri içinde bağlandığı yönetim kademeleri (dikey) artacaktır. Bu da yazar tarafından hazırlanan şekilde görüleceği gibi dikey hiyerarşiye dayalı bir örgütlenme yapısı ortaya çıkarır (**Şekil 19**):

⁶²⁴ Paul D. Collins ve Frank Hull, “Technology and Span of Control: Woodward Revisited”, *Journal of Management Studies*, Volume: 23, 1986, s. 143-164; Gerald D. Bell, “The Influence of Technological Components of Work upon Management Control”, *Academy of Management Journal*, Volume: 8, 1965, s. 127-132 ve Peter M. Blau ve Richard A. Schoenherr, *The Structure of Organizations*, New York, Basic Books, 1971’den aktaran, *A.g.e.*, s. 510.

DIKEY ÖRGÜTLENME



YATAY ÖRGÜTLENME



Şekil 19. Dikey ve Yatay Örgütlenme Şemaları

İletişim-koordinasyon, örgütte iletişim⁶²⁵ ve koordinasyon konuları ile ilgilidir. Örgüt faaliyetlerinin değişkenlik düzeyi ile örgütteki iletişimin sayısı ve sıklığı arasında bir ilişki vardır. Zira, değişkenliğe bağlı olarak görevlerin sayısı arttıkça, bunlar arasında uyumun sağlanması için iletişim etkinliklerinde bulunulması gerekir.⁶²⁶

Görevlerin niteliği de kurulan iletişimin yönünü etkiler. Örneğin, iletişim, rutin işlerde genellikle dikey yönde (asttan üste raporlama şeklinde), rutin olmayan işlerde ise yatay yönde (uzmanlar arasında) gerçekleşir.⁶²⁷ Zira, rutin işlerin yapılma yöntemleri belirli ve yapılmaları da tekrarlı olduğundan, rutin iş akışı hakkında üst yönetime belirli

⁶²⁵ İletişim, “duygu, düşünce veya bilgilerin akla gelebilecek her türlü yolla başkalarına aktarılması; bildirişim, haberleşme” anlamına gelir. TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*, “İletişim” maddesi, <https://sozluk.gov.tr/> (25.09.2023).

⁶²⁶ W. Alan Randolph, “Matching Technology and the Design of Organization Units”, *California Management Review*, Volume: 23, 1981, s. 39-48; Daft ve Macintosh, “Tentative Exploration into Amount and Equivocally of Information Processing” ve Michael L. Tushman, “Work Characteristics and Subunit Communication Structure: A Contingency Analysis”, *Administrative Science Quarterly*, Volume: 24, 1979, s. 82-98’den aktaran, Richard L. Daft, *a.g.e.*, s. 510.

⁶²⁷ Andrew H. Van de Ven ve Diane L. Ferry, *Measuring and Assessing Organizations*, New York, Wiley, 1980 ve Randolph, “Matching Technology and the Design of Organization Units”ten aktaran, *A.g.e.*, s. 510.

dönemlerde rapor verilmesi yeterli olur. Oysa, rutin olmayan işlerin çözümlenip anlaşılabilmesi ve koordine edilebilmesi için benzer düzeyde eğitim ve tecrübeye sahip olan ve örgüt içinde benzer konumda bulunan çalışanlar (uzmanlar) arasında yoğun bir bilgi alışverişi, tartışma ve değerlendirme ortamının oluşturulması gerekir.

Örgütte yapılan işlerin niteliği, iletişim etkinliklerinin hangi araçlar ile yapılacağı da belirleyicidir. Söz gelimi, çözümlenebilirlik düzeyi yüksek olan işlerin yapılması sırasında sayısal verilere dayalı ve yazılı iletişim araçları (raporlar, bilgi notları ve kurallar gibi) yoğun olarak kullanılır. Çözümlenebilirlik düzeyi düştükçe, bilgi akışında yoğun olarak telefon görüşmeleri, yüz yüze veya görüntülü görüşmeler ve grup toplantıları gibi araç ve yöntemler öne çıkmaya başlar.⁶²⁸

Sonuç olarak, örgütlenmenin bu ölçütleri çerçevesinde, örgüt faaliyetleri ile örgütün yapısı ve işleyişi, yani, yapılan işin özellikleri ile kullanılan teknoloji arasındaki uyum ne kadar yüksek olursa, örgütün etkinliğinin de o derece artacağı söylenebilir.

2. Devlet Muhasebesinin Yönetiminde Örgütlenmenin Beş Ölçütü

Bu başlık altında, sözü edilen ölçütler çerçevesinde devlet muhasebesinin yönetimine ilişkin değerlendirmeler yapılacaktır.

Biçimselleşme ölçütü çerçevesinde bakıldığında, devlet muhasebesinin yönetiminde yüksek bir biçimselleşme düzeyinin olduğu söylenebilir. Bunun temel nedeni, daha önce de ifade edildiği gibi, faaliyetin bir kamu hizmeti alanı olması ve

⁶²⁸ Richard L. Daft ve Robert H. Lengel, "Information Richness: A New Approach to Managerial Behavior and Organization Design", *Research in Organizational Behavior* (Ed. Barry Staw ve Larry L. Cummings), Volume: 6, Greenwich, Connecticut, JAI Press, 1984, s. 191-233; Richard L. Daft ve Norman B. Macintosh, "A New Approach into Design and Use of Management Information", *California Management Review*, Volume: 21, 1978, s. 82-92; Daft ve Macintosh, "Tentative Exploration into Amount and Equivocally of Information Processing"; W . Alan Randolph, "Organizational Technology and the Media and Purpose Dimensions of Organizational Communication", *Journal of Business Research*, Volume: 6, 1978, s. 237-259; Linda Argote, "Input Uncertainty and Organizational Coordination in Hospital Emergency Units", *Administrative Science Quarterly*, Volume: 27, 1982, s. 420-434 ve Andrew H. Van de Ven ve Andre Delbecq, "A Task Contingent Model of Work Unit Structure", *Administrative Science Quarterly*, Volume: 19, 1974, s. 183-197'den aktaran, A.g.e., s. 510.

muhasabe uygulamasında standardizasyonun ve genel yönetim kapsamında muhasabe birliğinin sağlanması gereği nedeniyle ayrıntılı ve yoğun kurallar çerçevesinde yürütülmesidir.

Yüksek biçimselleşme düzeyi, devlet muhasebesinin yönetiminde *makine bürokrasisinin* birçok özelliğinin olması anlamına gelmektedir.⁶²⁹ Bununla birlikte, kurul tipi yapılar olan DMSK ve İDKK ve mesleki faaliyet yürüten kamu denetim birimleri, devlet muhasebesinin yönetiminde farklı örgüt tiplerinin de olduğunu göstermektedir. Sözü edilen bu yönetsel yapılar kamu hizmeti yürütmelerinden dolayı yüksek düzeyde biçimselleşmeye sahip olmakla beraber, kurullar, yatay bir hiyerarşiye sahip olmaları ve uzmanların (kurul üyelerinin) karar verme süreçlerinde etkili olmaları gibi özellikleriyle *adhokrasiye*,⁶³⁰ denetim birimleri ise yine yatay hiyerarşik bir yapıda mesleki faaliyet yürütmeleri ve meslek mensuplarının (denetim elemanları) faaliyetlerin yürütülmesinde merkezi bir konumda olmaları gibi nedenlerle profesyonel bürokrasiye benzetilmektedir.

⁶²⁹ *Makine bürokrasisi*, Mintzberg'in sözünü ettiği temel örgüt bileşenlerinin bir arada dengeli bir şekilde işlediği, uzmanlaşma ve iş bölümü temelinde bölümlendirilmiş, hiyerarşik kademelenmenin belirgin, örgüt faaliyetlerini ve çalışan davranışlarını düzenleyen kuralların ayrıntılı ve yoğun olduğu bir örgüt tipidir. Bu örgüt tipi, değişimin az olduğu durağan örgüt çevresi koşullarında faaliyetlerin istikrarlı bir şekilde yürütülmesi için kurulur. Kıvanç Bozkuş, "Örgüt Yapısı ve Okullar", *Kesit Akademi Dergisi*, Yıl: 2, Sayı: 4, Haziran 2016, s. 247. Kamu hizmetlerinin önemli bir bölümü kamu örgütleri tarafından o hizmet alanında tekel şeklinde (başka bir yürütücü bulunmaksızın) yürütüldüğünden, kamu örgütlerinin çevre koşullarının rekabetten uzak durağan bir nitelikte olduğu söylenebilir. Dolayısıyla, kamu örgütlerinin önemli bir bölümü, Weber'in *klasik bürokrasi* tanımlamasına da uyan makine bürokrasisi özelliklerini taşır. Makine bürokrasisinin kamusal faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için ideal bir yapı olup olmadığı ve bu örgüt tipinin özelliklerini taşıyan kamu örgütlerinin ne ölçüde etkin olduğu (kamusal amaçları ne ölçüde gerçekleştirdiği) ayrı bir tartışma konusudur. Bu konuda Türk kamu yönetiminde gözlemlenen sorunlara ilişkin olarak Murat Akçakaya'nın "Bürokrasi Kuramları ve Türk Kamu Yönetiminde Bürokratik Sorunlar", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 18, Sayı: 3, 2016 makalesi incelenebilir. Makine bürokrasisi, uygulamada sorunsuz ve tam etkin bir yapı ve işleyiş ortaya koymasa bile örgütlerin incelenmesine elverişli kuramsal bir araç, bir ideal tip olarak değerlendirilebilir. Zira, Weber'in belirttiği gibi, *ideal tip*, gerçekliği değerlendirmek, gerçeklik ile ideal tip arasındaki farklılıkları ortaya çıkarmak ve bu ikisinin birbirine nasıl yaklaştırılabileceğini anlamak için gereklidir. Hae-Ok Pyun ve Claire Edey Gamasson, "Looking for Public Administration Theories?", *Public Organization Review*, Volume: 18, Issue: 2, No: 7, 2018, s. 259.

⁶³⁰ *Adhokrasi*, örgütün çevre koşullarının değişken ve belirsiz olduğu, bu yüzden bu koşullara hızla uyum sağlanmasının önem taşıdığı durumlarda başvurulacak bir örgütlenme şeklidir. Bu yapıda uzmanların karar verme süreçlerindeki etkileri yüksektir, buna bağlı olarak da yatay bir hiyerarşi bulunur.

Sonuç olarak, devlet muhasebesinin yönetiminde kamu hizmeti niteliğinde çeşitli faaliyetlerin (standart belirleme, kural koyma, muhasebe hizmeti yürütme ve muhasebe denetimi gibi) gerçekleştirilmesi, bu hizmet alanında var olan yüksek biçimselleşme düzeyinin yanı sıra, bu yönetim kapsamında çeşitli örgüt tiplerinin var olması anlamına gelmektedir. Karasu'nun da belirttiği gibi, eğer örgütün işlevi tekrarlı ve belirli nitelikteyse, kurallara bağlı ve standardizasyon temelinde kurulan makine bürokrasisi tercih edilebilir. Eğer işlev özel uzmanlık bilgisine sahip çalışanların takdir yetkilerini kullanmalarını gerektiren ve karar vermeyi zorlaştıran belirsizlikleri içeren bir alan ile ilgiliyse, profesyonel ilkelerin hakim olduğu ve belirsiz ve riskli durumlara çözüm üretebilen profesyonel bürokrasi tercih edilebilir. Eğer işlev, özel uzmanlık gerektiren bir alan ile ilgili olmakla birlikte geçici nitelikteyse (ya da sürekli faaliyet halinde bulunulması gerekmiyorsa) adhokratik bir örgütlenmeye gidilebilir.⁶³¹

Devlet muhasebesinin yönetimi, *merkezileşme* ölçütü çerçevesinde, faaliyetin kuralları, iş süreçleri ve örgütlenmesi bakımından değerlendirilebilir. Daha önce de değinildiği üzere devlet muhasebesinde merkezileşme derecesi yüksektir ve bunun iki temel nedeni, ülkenin siyasi sistemi ve genel yönetim kapsamında muhasebe birliğinin sağlanması gerekliliğidir.

Kurallar ve iş süreçleri bakımından devlet muhasebesi, merkezileşmiştir. Devlet muhasebesi standartlarının belirlenmesi ve kurallarının konulması, merkezi yönetim tarafından gerçekleştirilir. Dolayısıyla, yerinden yönetim esasına göre faaliyet yürüten idarelerin, özellikle de mahalli idarelerin standart ve kurallar konusunda ve bunlara uygun olarak muhasebe iş süreçlerinin oluşturulmasında etkisi bulunmamaktadır (Bu durumun istisnasının sosyal güvenlik kurumları olduğuna daha önce değinilmişti).

⁶³¹ Koray Karasu, *a.g.e.*, 2001, s. 263.

Yine de devlet muhasebesinin yönetiminde adem-i merkezi özelliklerin olduğu söylenebilir. Genel bütçeli idareler dışındaki idarelerin muhasebe hizmetleri bu idarelerin kendileri tarafından yürütülmektedir. Bununla birlikte, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinde var olan bu adem-i merkeziyetin sınırlı olduğu, muhasebe hizmetlerini şekillendiren ve yönlendiren alanları kapsamadığı, sadece, bu hizmetlerin merkezi yönetim tarafından belirlenen çerçeve içinde yürütülmesinden ibaret olduğu ifade edilmelidir.

Devlet muhasebesinin yönetiminde rol alan yönetsel yapılar da merkezileşme bakımından ele alınabilir. Muhasebe hizmetlerinin yürütülmesini izleme ve yönlendirme işleri, merkezi yönetim birimleri olan Hazine ve Maliye, İçişleri ve Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlıkları tarafından gerçekleştirildiği gibi, bu bakanlıkların ilgili genel müdürlükleri, makine bürokrasisi özellikleri taşıyan ve karar verme süreçlerinin merkezileştiği yönetsel yapılardır. Buna karşılık, karar verme süreçlerinde ve faaliyetlerin yürütülmesinde uzmanların ve denetçilerin ön plana çıktıkları DMSK, İDKK ve denetim birimlerinde adem-i merkezi özellikler ağır basmaktadır.

Sonuçta, devlet muhasebesinin yönetiminde genel olarak merkeziyetçilik hakim bulunmakta, bununla birlikte, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinde ve bazı birimlerin örgütlenmesi ve işleyişinde adem-i merkezi özellikler de etkili olmaktadır.

Devlet muhasebesinin yönetimi, *çalışanların yetenekleri* bakımından ele alınacak olursa, bu alanda yapılan işlerden bir kısmı için çalışanların asgari düzeyde bilgi, yetenek ve tecrübeye sahip olmaları yeterli iken, başka bazı işlerde çalışanlarda yüksek düzeyde bilgi, yetenek ve tecrübe aranır. Örneğin, rutin teknolojinin hakim olduğu ve bilişim sistemlerinin yoğun olarak kullanıldığı, dolayısıyla, işlem adımları açıkça belirlenebilen muhasebe hizmetlerinde çalışanların, görevli oldukları belirli işlem adımlarını yerine getirmek için sahip olmaları gereken hukuk, muhasebe ve teknik alandaki bilgi ve yetenek

düzeyi sınırlıdır.⁶³² Buna karşılık, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden sorumlu olmasının yanı sıra, muhasebe biriminin yönetimini de üstlenen ve bu çerçevede idarenin diğer birimleri ile ilişkiler kuran muhasebe yetkilisi, bu görev ve sorumluluk alanına uygun düzeyde bilgi, yetenek ve tecrübeye sahip olmalıdır. Muhasebe yetkililiğinin sertifikalandırılması ve muhasebe yetkililerinde biçimsel eğitim, meslek içi eğitim, iş tecrübesi ve diğer birtakım niteliklerin aranması da bunun bir sonucudur.

Çalışanların yetenekleri, standartların belirlenmesi ve kuralların konulmasında, muhasebe hizmetlerinin izlenmesi ve yönlendirilmesinde, bilişim sistemlerinin kurulması ve işletilmesinde de belirli bir düzeyde olmalıdır. Bu işler için çalışanlarda ekonomi, hukuk, maliye ve teknoloji gibi alanlarda belirli bir düzeyde bilgi, yetenek ve tecrübe aranır.

Devlet muhasebesinin denetiminde, daha önce değinildiği gibi, çalışanların (denetim elemanları) yeteneklerinin yüksek düzeyde olması gerekir. Zira, denetim faaliyetinin kendisi bir mesleki faaliyet niteliği taşır ve yüksek bir meslek bilgisi, yeteneği ve tecrübesi gerektirir.

Sonuçta, çalışanların yeteneklerine ilişkin gereklikler, devlet muhasebesi alanında yapılan işlerin niteliğine göre düzey ve nitelik yönünden farklılaşmakta, dolayısıyla, bu alanda tek tip bir çalışan bulunmamaktadır.

Devlet muhasebesinin yönetiminin *denetim alanı* ölçütüne göre değerlendirilmesinde örgüt tipleri üzerinden hareket edilebilir. Makine bürokrasisi özellikleri gösteren yönetsel birimlerde (genel müdürlükler ve muhasebe birimleri gibi) denetim alanının görece dar ve hiyerarşinin dikey bir görünümde olduğu söylenebilir.

⁶³² Örgütlerin ve örgüt çalışanlarının doğasındaki değişimler ve teknolojik gelişmeler, örgütte yapılan işlerin tanımını ve içeriğini de önemli ölçüde değiştirmiştir. İşlerin, parçalanarak daha fazla alt uzmanlık alanlarına bölünmesi ve böylelikle daha az bilgi ve yetenek gerektirmesi nedeniyle, genel olarak, çok bilgili, yetenekli ve tecrübeli çalışanlar yerine, daha az bilgili, daha az maliyetli ve daha az sayıda çalışanlar tercih edilebilir olmuştur. Koray Karasu, *a.g.e.*, 2001, s. 275.

Buna karşılık, kurullarda ve özellikle de denetim birimlerinde denetim alanı görece geniş ve hiyerarşi de yatay görünümündedir. Kurullarda ve denetim birimlerinde, yürütülen faaliyetin özellikleri gereği az sayıda yöneticiye karşılık, faaliyetlerin yürütülmesinde ve birimin yönetiminde etkili olan çok sayıda uzman/denetim elemanı bulunur.

Muhasebe birimlerinde denetim alanı genellikle dardır. Zira, muhasebe hizmetlerinde gittikçe artan bir yoğunlukla kullanılan bilişim sistemleri, çalışanların sayısında azaltıcı etki yapmaktadır. Bu durum, işlem hacminin düşük olduğu taşra muhasebe birimlerinde daha açık görülmektedir. Bununla birlikte, merkez saymanlıkları gibi yüksek işlem hacmine sahip ve taşradakilere göre daha fazla sayıda çalışanın olduğu muhasebe birimlerinde denetim alanı genişlemekle birlikte, bilişim sistemlerinin iş süreçleri ve çalışan davranışları üzerindeki belirleyici etkisi, bunların kontrolüne de önemli ölçüde katkı sağlamakta, dolayısıyla, çalışan sayısının yüksek olduğu bu birimlerde az sayıda yöneticinin varlığı yeterli olmaktadır. Bu durumda, ayrıntılı kuralların varlığının ve bunların uygulanmasını ve çalışanların kontrolünü kolaylaştıran bilişim sistemlerinin, muhasebe biriminde denetim alanının genişletilmesine imkan sağladığı söylenebilir.

Devlet muhasebesinin yönetiminde, çeşitli *iletişim-koordinasyon* araçlarına başvurulur. İletişim etkinlikleri ve koordinasyon yöntemi, yapılan işin özelliklerine göre çeşitlenir. Makine bürokrasisi özellikleri taşıyan yönetsel birimlerde, tekrarlı ve ayrıntılı kurallara tabi iş süreçlerinde sıklıkla astan üste klasik raporlama (yapılan işlere ilişkin bilgi verme gibi) yapılır. MGM gibi farklı özelliklerde görevler yapan ve geniş bir alanda örgütlenen birimlerde işlerin çeşit ve konu bakımından görece çok sayıda olması, üst-ast ilişkilerine dayanan klasik raporlama araçlarının ötesinde, birimler arası görüşmeler, online ve yüz yüze toplantılar, sosyal medya iletişimi ve çağrı merkezi gibi yatay nitelikteki iletişim araçlarının da kullanılmasını gerektirmektedir.

Muhasebe birimlerinde, üst-ast ilişkisi çerçevesinde, genel bütçeli idarelerde defterdar ile, genel bütçe dışındaki idarelerde ise mali hizmetler birimi yöneticisi ile muhasebe yetkilisi arasında klasik iletişim araçları yaygın olarak kullanılırken, muhasebe birimi çalışanları arasında -bunlar aynı fiziki alan içinde çalıştığı ve birbiri ile muhasebe işlem süreçleri kapsamında genellikle bağlantılı işler yaptıklarından- yüz yüze iletişime sıkça başvurulur.

Muhasebe bilişim sistemleri, devlet muhasebesindeki iletişim etkinliklerini önemli ölçüde etkiler. Öncelikle, bilişim sisteminin kendisi bir iletişim aracıdır; muhasebe hizmetleri sonucunda üretilen mali bilginin muhasebe birimlerinden merkeze aktarılmasını sağlar. Muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi sırasında da muhasebe birimi ile bilişim sistemini yöneten merkezi birim arasında çeşitli konularda online iletişim (çağrı açılması ve çağrının yanıtlanması gibi) kurulur. Bunun yanı sıra, farklı coğrafi yerlerde ve farklı kurumlarda hizmet yürüten muhasebe birimlerinin çalışanları arasında, elektronik iletişim kanalları üzerinden muhasebe hizmetleri ve diğer mali ve hukuki konular ile ilgili görüş alışverişi ve sorun paylaşımı yapılmaktadır.

Denetim birimleri de iletişimin önemli olduğu yapılardır. Çalışılan fiziki mekanlar ve yapılan denetim görevleri bakımından genellikle birbirlerinden ayrı ve bağımsız olarak çalışan denetim elemanları arasında mesleki birliği ve denetim faaliyetlerinde koordinasyonu sağlamak için bu kişiler arasında gerçekleştirilen iletişim faaliyetleri, denetim birimi tarafından düzenlenen toplantılar ve mesleki kuruluşların faaliyetleri önem taşır.

SONUÇ

Bu çalışmada, kamu kesiminin mali bilgisini (muhasabe verileri ve uygulama bilgisi) üreten devlet muhasebesi faaliyeti ve bu faaliyetin Türkiye’de nasıl yönetildiği incelenmiştir. Bu kapsamda, birinci bölümde, muhasabe faaliyeti ve onun iki türü olarak özel muhasabe ile devlet muhasebesi ele alınmış, bu ikisi arasındaki ayırım özel örgüt ile kamu örgütü ayrımı temelinde ortaya konulmuştur. Devlet muhasebesinin kamu maliyesinin bir aracı olarak Türk kamu yönetiminde üstlendiği işlevler incelendikten sonra, devlet muhasebesi faaliyetinin birtakım özellikleri ele alınmıştır.

Birinci bölümde oluşturulan düşünsel temel üzerinde, ikinci bölümde, Türkiye’de devlet muhasebesinin nasıl yönetildiği, kural koyma, yürütme ve denetim aşamaları çerçevesinde incelenmiştir. Bölümün sonunda, Perrow’un görüşleri ışığında devlet muhasebesinin yönetimine ilişkin çeşitli değerlendirmeler yapılarak inceleme tamamlanmıştır.

İnsanlar ve örgütler tarafından gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin ve bu kapsamda edinilen varlık ve yükümlülüklerin mali bilgisinin üretimini gerçekleştiren muhasabe faaliyetinin bir türü olarak devlet muhasebesi, konu edindiği örgütlerin ve faaliyetlerin niteliği bakımından özel muhasabeden ayrılır. Devlet muhasebesinin konusu, *kamusal* özelliği olan örgütlerin kamusal faaliyetleri, varlıkları ve yükümlülükleridir. Bir başka anlatımla, devlet muhasebesi, kamu örgütlerinin faaliyetleri, varlıkları ve yükümlülüklerinin mali bilgisini üretir. Bu yönüyle de kamu kesiminin gelirleri, giderleri, borçlanması ve mali nitelikli tüm yönetsel yapı ve süreçlerini içeren kamu maliyesinin önemli bir aracıdır. Devlet muhasebesinin kamu maliyesindeki temel işlevi, kamu kesiminin mali bilgisini üretmesinden, bir başka deyişle, mali bilgi sistemi olmasından kaynaklanır.

Devlet muhasebesini özel muhasebeden ayıran *kamusallık*, özel örgütler ile kamu örgütleri arasındaki ayrımı da belirleyen temel ölçüttür. Özel örgütlerin, özellikle de bu örgüt türünün en yaygın örneği olan ticari işletmelerin kuruluş ve faaliyet amacı, kar elde etmektedir. Buna karşılık, kamu örgütleri, toplumun faydasına olduğu ve toplumun temel olarak ihtiyaç duyduğu kabul edilen mal ve hizmetleri sunmak üzere kurulur ve faaliyet yürütür.

Kamusallık ölçütü, özel muhasebe ile devlet muhasebesi arasında birtakım düşünsel ve teknik farklılıkların olmasını gerektirmektedir. Özel muhasebede ticari işletmenin karlılığa ulaşması ve bunun sürdürülmesi için gereken kayıt ve raporlama faaliyetleri öne çıkar. Bu faaliyetlerde, işletmenin rakipleri karşısındaki konumunu olumsuz etkilememek için belirli ölçülerde gizlilik esastır ve özel muhasebenin ürettiği mali bilgi, işletme performansının ölçülmesi bakımından oldukça kullanışlı bir nitelik taşır. Buna karşılık, devlet muhasebesinde, kamusal faaliyetlere ilişkin mali bilginin belirli bir düzen içinde başta kamu yöneticileri ve yurttaşlar olmak üzere geniş bir kesime raporlanması amacı ön plandadır. Bu nedenle, devlet muhasebesinde, kamu hizmetlerinin hemen hemen tamamında olduğu gibi, saydamlık esastır. Kamu hizmetlerinde ciro, fiyat ve kar gibi sayısal verilerin olmaması ise devlet muhasebesinin kamu örgütlerinin performansının ölçülmesindeki etkisini özel muhasebeye göre sınırlandırmaktadır.

1980'lerden sonra etkili olan neoliberal siyaset ve ekonomi düşüncesi çerçevesinde kamu örgütleri ile özel örgütler arasında belirgin bir ayrım olmadığı varsayımıyla kamu örgütlerinin özel örgütler gibi ele alınması gerektiği görüşünün öne çıkması bu örgütlerin kamusalığında bir erozyona sebep olmuş, kamu örgütünü tanımlayan *kamu*, *kamusallık*, *kamu hizmeti*, *kamu yararı* ve *yurttaş* gibi kavramlar tartışmaya açılmıştır. Bunun muhasebe alanına başlıca yansımaları ise devlet muhasebesinin özel muhasebeye yakınsaması, *tahakkuk esası* ve *muhasebe standartları*

başta olmak üzere özel muhasebede öteden beri kullanılan yöntem ve araçların devlet muhasebesi alanında da yaygın olarak uygulanmasının önünün açılması olmuştur. Türk kamu maliyesinde 5018 sayılı Kanun ile ifadesini bulan bu gelişmeler, devlet muhasebesinin yönetimini de etkilemiştir. Bu etkiler arasında:

- Tüm kamu idarelerini ortak bir şekilde kapsayan standartlar belirlenmesi ve kurallar konulması,
- Hazine ve Maliye Bakanlığının muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi ve kamu mali denetimi alanında aktif/uygulayıcı bir konumdan belirli ölçülerde geri çekilerek, düzenleyici ve koordine edici bir konuma gelmesi,
- Mali denetim alanında yapılan iç ve dış denetim sınıflandırması nedeniyle devlet muhasebesinin denetiminde bu iki denetim türü dışında kalan denetim birimlerinin statülerinin belirsiz hale gelmesi,

sayılabilir.

Türkiye’de devlet muhasebesinin yönetimine *hazine birliği, muhasebe birliği* ve *standardizasyon* kavramları hakimdir. Bunlardan ilki, devlet tüzelkişiliğinin bir gereği olarak uygulanmakta iken, muhasebe birliği, kurallar ve kurumlar bakımından uzun yıllar parçalı bir şekilde yürütülen devlet muhasebesinin genel yönetimin bütününde tekdüze hale getirilmesinin bir ifadesidir. Standardizasyon da muhasebe faaliyetinin özünde yer alan sınıflandırma (kategorizasyon) ve raporlama işlerindeki tekdüzeliği ifade eden teknik bir kavram olarak devlet muhasebesi faaliyetinin temel bir özelliğidir.

Türk devlet muhasebesinde muhasebe birliğinin sağlanması çabaları, genel olarak, 1990’da genel ve katma bütçeli idareleri kapsayan muhasebe yönetmeliğinin ve bu yönetmelik ile uyumlu olarak belediye ve il özel idarelerini ilgilendiren muhasebe yönetmeliklerinin çıkarılması ile başlatılabilir. Bunun devamında 1990’ların ortalarından itibaren yürütülen çalışmalar sonucunda ve 5018 sayılı Kanun’la birlikte, genel yönetim kapsamındaki idarelerde uygulanmak üzere uluslararası standartlar ile uyumlu bir şekilde

devlet muhasebesi standartları belirlenmekte ve muhasebe kuralları konulmaktadır. Bu kapsamda, devlet muhasebesi alanında standartlar ve Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile oluşturulan ortak bir çatı altında, idare/bütçe türüne göre birbirlerinden belirli ölçülerde farklılaşan muhasebe kural setleriyle esneklik içinde bir birlik sağlanmış olmaktadır.

Devlet muhasebesinin yönetsel düzenlemeleri arasında en üst konumda yer alan standartlar, Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde çalışan ve genel yönetim kapsamındaki çeşitli idarelerden seçilen üyelerden oluşan DMSK eliyle belirlenmektedir. DMSK, standartların belirli bir tartışma ve değerlendirme ortamında belirlenmesi ve bu süreçte tüm idarelerin temsil edilmesini amaçlamaktadır. Bununla birlikte, Türk kamu yönetiminde mali işlem hacmi bakımından olmasa da yürüttüğü hizmetler ve demokratik düzenin işleyişi bakımından önemli bir yere sahip olan mahalli idarelerden doğrudan üye seçilmesi yerine, bu idareleri temsilen merkezi idareden (İçişleri Bakanlığı) üye seçilmesi; DMSK'nın temsil yeteneğini olumsuz etkileyen bir husus olarak ileri sürülebileceği gibi, merkeziyetçi yönetim sisteminin bir gereği olarak da ele alınabilir. Bu ikinci değerlendirme çerçevesinde, 2018'den itibaren belediyelerin mali işlemleri üzerinde belirli yetkilere sahip olan Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığının da DMSK'da temsil edilmesi gerektiği söylenebilir.

Muhasebe kurallarının konulmasında da merkezi yönetim etkilidir. Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen genel kural çerçevesine uygun olarak; Hazine ve Maliye Bakanlığı, merkezi yönetim kapsamındaki idarelerde uygulanacak muhasebe kurallarının doğrudan düzenlemesinin yanı sıra, diğer idarelere ilişkin olarak çıkarılacak muhasebe yönetmelikleri için de görüş bildirmekte, böylelikle, muhasebe kurallarının konulmasında merkezi bir konumda yer almaktadır. Bu durumun, Bakanlığın kamu mali yönetiminde üstlendiği işlevin doğal bir sonucu olduğu ifade edilmelidir. Bakanlığın yanı

sıra, İçişleri ve Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlıkları ve sosyal güvenlik kurumları da muhasebe kurallarının konulmasında belirli ölçülerde etkilidir.

Devlet muhasebesine ilişkin somut ve doğrudan uygulamaya dönük kuralları içeren muhasebe yönetmelikleri ve onlara eşdeğer ya da onlardan daha alt düzeydeki diğer yönetsel düzenlemeler, muhasebe birliğinin sağlanmasının başlıca araçları olmanın yanı sıra, idare/bütçe türüne göre belirli ölçülerde farklılaşmaları yönüyle, devlet muhasebesinin geniş coğrafi ve kurumsal kapsamının kavranmasında etkili bir çözüm olarak değerlendirilebilir.

Devlet muhasebesinin yönetiminde temel yönetsel yapı, kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerini yürüten ve *muhasebe yetkilisi* tarafından yönetilen *muhasebe birimidir*. Devlet muhasebesinin özünde yer alan kayıt ve raporlama işlerini yapan muhasebe birimi, bu yönüyle, standardizasyonun ve muhasebe birliğinin sağlanmasında birincil derecede önemli yönetsel yapıdır.

Muhasebe birimi, genel bütçeli idarelerde Hazine ve Maliye Bakanlığına (MGM) bağlı olarak tek elden örgütlendirilip yönetilmekte iken, diğer idarelerde bu idarelerin kendi yapıları içinde (iç birim olarak) örgütlendirilmekte ve yönetilmektedir. Bu durum, özellikle, diğer idareler bakımından muhasebe birliğinin sağlanmasında bir risk olarak değerlendirilebilir. Zira, genel bütçeli idarelerin muhasebe birimlerinde muhasebe yetkilileri, *saymanlık müdürü* veya *saymanlık müdür yardımcısı* unvanlarını haiz olarak veya bu unvanlara vekaleten görev yapmakta ve aynı idarenin (Hazine ve Maliye Bakanlığı) personeli olmaktadır. Bunun yanı sıra, söz konusu muhasebe birimleri de aynı idareye bağlı olduğundan, tüm bu birimler, muhasebe yetkilileri ve yürüttükleri muhasebe hizmetleri aynı hiyerarşi içinde ve aynı bilişim sistemi üzerinden kolaylıkla koordine edilebilmektedir. Bu durum, tüm bu muhasebe birimlerinde muhasebe

hizmetlerinin standardizasyona ve muhasebe birliğine uygun bir şekilde yürütülmesi bakımından bir avantaj olarak değerlendirilebilir.

Genel bütçeli idarelerin muhasebe hizmetlerinin Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı muhasebe birimleri tarafından yürütülmesi, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde Bakanlığın bilişim sisteminin (BKMYBS) kullanılması, devlet muhasebesi standartlarının belirlenmesi ve kurallarının konulmasında ve Bakanlık denetim birimlerinin devlet muhasebesinin denetiminde görev almaları, Bakanlığın genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali iş süreçlerine yoğun bir şekilde dahil olmasıyla (işlevsel yayılma) sonuçlanmaktadır. Bu durum, bilişim sistemleri özelinde e-devlet olgusunun yönetsel sonuçlarının bir örneği olmasının yanı sıra, Bakanlığın temel bir kamu hizmeti alanı olan kamu maliyesi ve bunun bir bileşeni niteliğindeki devlet muhasebesi çerçevesinde kamu kesimi üzerindeki etki ve kontrol alanlarından birini temsil etmektedir. Bu etki ve kontrolün, zaman zaman, siyasetçiler ve kamu yöneticileri tarafından eleştirildiği, merkeziyetçi bir tutumun ifadesi olarak algılandığı ve kamu örgütlerinin (bakanlıklar, kamu kurumları ve mahalli idareler) yönetsel sorumluluk alanlarına müdahale olarak yorumlandığı bir vakıadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığının, kendine bağlı muhasebe birimleri ve BKMYBS üzerinden diğer kamu idareleri üzerindeki etkisi, kamu kesiminde bir tür *sanal ağ* örgütlenmesinin bulunduğunu da göstermektedir. Sanal ağlar, işletme alanında sıklıkla başvuru alan ve işletmelerin özellikle teknik uzmanlık gerektiren alanlardaki yüklerini bu alanda faaliyet gösteren diğer işletmelere/örgütlere devrederek hafifletmelerini sağlayan bu örgütlenme şeklidir. Bakanlığın genel bütçeli muhasebe birimleri ve mali bilişim sistemleri aracılığıyla diğer kamu idarelerinin yükünü önemli ölçüde hafifletmesi, Türk kamu yönetiminde bir sanal ağ örgütlenmesi örneği olarak gösterilebilir.

Geçmişte, 1050 sayılı Kanun'un yürürlükte olduğu dönemde, özel bütçeli idarelerin (dönemin katma bütçeli idareleri) muhasebe hizmetleri de genel bütçeli idarelerdeki gibi Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmekte idi. 5018 sayılı Kanun'la birlikte bu idareler muhasebe hizmetlerini kendi örgütlenmeleri içinde yürütmeye başlamış, bu da Maliye Bakanlığının kamu mali yönetimi üzerindeki etki gücünü olumsuz yönde etkilemiştir. 5018 sayılı Kanun'un içerdiği bu gibi *adem-i merkezi* özelliklerin devlet muhasebesinde standardizasyonun ve birliğin sağlanması bakımından olumlu sonuçlar vermediği ileri sürülebilir. Zira, devlet muhasebesi gibi özünde teknik nitelikli olan bir faaliyetin idarelerin kendileri tarafından yapılması, önemli uygulama farklılıklarının ortaya çıkma riskini daima taşımaktadır. Bunun yerine, idarelerin muhasebe hizmetlerinin (mahalli idareler de dahil olmak üzere) bu alanda Cumhuriyet öncesinden beri temel yetkili yönetsel birim olan MGM tarafından yürütülmesinin standardizasyonun ve muhasebe birliğinin sağlanmasını olumlu yönde etkileyeceği ve devlet muhasebesi faaliyetinde etkinlik ve verimliliğini artıracakı öne sürülebilir. Tabii böyle bir durumda, öncelikle, MGM'nin coğrafi ve kurumsal bakımdan çok daha geniş bir ölçeğe varacak bu kamu hizmetini etkin olarak yürütebilecek şekilde tekrar düzenlenmesi gibi oldukça zorlayıcı bir yapısal dönüşümün gerçekleştirilmesi gerekir.

Genel bütçeli idarelerde muhasebe hizmetlerinin tek bir yönetsel birim (MGM) eliyle yürütülmesi gibi bir tercihe karşılık, devlet muhasebesi bilişim sistemlerinin sağladığı kolaylıkla, muhasebe birimlerinin muhasebe hizmetlerini tek bir yere bağlı olmaksızın kendi başlarına yürütme yeteneğinin artmış olduğu da ileri sürülebilir. Bu durumun; hali hazırda genel bütçeli idarelerin muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi bakımından var olan *tümleşik örgütlenmenin*, yani, bu idarelerin muhasebe birimlerinin MGM'ye bağlı olması durumunun sonlandırılmasına, muhasebe birimlerinin ilgili idarelerin içinde ayrı ayrı örgütlendirilmesine yol açıp açmayacağını zaman gösterecektir.

1050 sayılı Kanun'dan 5018 sayılı Kanun'a geçişle birlikte muhasebe birimi bakımından yaşanan önemli değişimlerden biri, muhasebe yetkilisinin harcama belgeleri üzerinde yaptığı ödeme öncesi kontrollerde hukuka uygunluk kontrolünün kaldırılması olmuştur. Böylelikle, muhasebe yetkilisinin harcama süreçlerindeki kontrol rolü, birtakım şekli hususlar ile sınırlanmıştır. Bu değişim, muhasebe biriminin kamu idaresinin mali iş süreçlerindeki (işlevsel) konumunu zayıflatmıştır. Bununla birlikte, muhasebe birimi, 5018 sayılı Kanun'un öngördüğü uluslararası standartlara uygun tahakkuk esaslı muhasebe düzeninin temel uygulayıcı birimi olarak, idarenin mali bilgisini geçmişe göre daha kapsamlı, ayrıntılı ve standart bir şekilde üretmekte, bu yönüyle de devlet muhasebeciliği mesleği bakımından idare içinde başka yönden güçlü bir işlevsel konuma sahip olmaktadır.

Ön mali kontrolde yaşanan değişim, Türk kamu yönetiminde devlet muhasebeciliği ile doğrudan bağlantılı birkaç görevden/konumdan biri olan muhasebe yetkililiğinin bilgi ve tecrübe bakımından niteliğini de değiştirmektedir. 1050 sayılı Kanun döneminde, muhasebe yetkilisinin hukuki kontrol yükümlülüğünün gerektirdiği geniş bir alanda hukuki bilgi ve tecrübeye sahip olması gerekliliği, 5018 sayılı Kanun döneminde devlet muhasebeciliği gibi görece daha dar/teknik bir alan ile sınırlanmıştır. Böylelikle, muhasebe yetkililiğinin ve daha geniş anlamda devlet muhasebeciliğinin gerektirdiği çalışan niteliklerinde bir değişim yaşanmıştır.

Örgütleri, merkezi yönlendirme ile bireysel çalışma arasında bağ kuran, çalışanların davranışlarını, hiyerarşik üstün liderliğinde, maliyet muhasebesi temelinde ve uyulması zorunlu planların rehberliğinde rasyonel ve verimli bir şekilde örgüt amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelten temel yapılar olarak tanımlayan Fişek, bu çerçevede, teknolojik gelişmelerin üretim sürecinde hızla uygulanarak verimliliğin artırılmasını ve maliyeti düşürme çabalarına devam edilmesini örgütlenmede dikkate

alınması gereken temel hususlardan sayar.⁶³³ Bu bağlamda, devlet muhasebesi bilişim sistemlerinin, mali süreçlere ilişkin diğer bilişim teknolojileriyle birlikte, idarenin örgütlenmesi, etkinliği ve verimliliğinde önemli bir yönetim aracı olduğu açıktır. Dolayısıyla, devlet muhasebesinin yönetiminde önem taşıyan bir başka kavram *bilişim sistemleri birliği*dir. Kavram, devlet muhasebesi alanında kullanılan bilişim sistemlerinin birbirleri ile olan uyumluluk düzeyini ifade eder.

Muhasebenin başından beri üstlendiği en temel işlev bilgi üretimi olduğundan, devlet muhasebesi de konu edindiği kamusal faaliyetlerin hacmi, çeşitliliği ve ekonomik ve toplumsal hayattaki önemi nedeniyle, depoladığı veriler ve ürettiği mali bilgiyle ülkedeki önemli bilgi sistemleri arasında bulunmaktadır. Üretilen mali bilginin kapsamlı, ayrıntılı ve uluslararası standartlara uygun olması, kamu idarelerinin ve bu idarelerin faaliyetlerinin dönemler itibarıyla karşılaştırılması ve değerlendirilmesinde önem taşırken, kamu kesiminin ve ulusal ekonominin uluslararası ekonomik ve mali düzen ile ilişkilerinde de bir referans kabul edilmektedir.

Kamu yönetiminde kendini giderek daha fazla hissettiren e-devlet olgusunun en önemli örnekleri arasında olan devlet muhasebesi bilişim sistemlerinin Türkiye’de 30 yıla yaklaşan bir geçmişi bulunmaktadır. Muhasebenin kapsamlı ve ayrıntılı mali bilgi üretimi, bilişim sistemleri olmaksızın artık mümkün değildir. Devlet muhasebesi bilişim sistemleri, faaliyetin vazgeçilmez öğelerinden biri haline gelmiş, içerdiği modüller ve işlem süreçleriyle muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinde çalışanlar kadar aktif bir konuma ulaşmıştır. Bu bakımdan, 1990’lardan beri kurulmaya çalışılan ve büyük ölçüde başarılan muhasebe birliğinin, bilişim sistemlerinin birliği ile de desteklenmesi gerekmektedir.

⁶³³ Kurthan Fişek, *a.g.e.*, s. 270.

Devlet muhasebesi alanında kamu idareleri tarafından farklı bilişim sistemleri kullanıldığından, bu alanda kısmi bir birlik sağlandığı söylenebilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından işletilen ve 2018’den bu yana kurumsal kapsamı giderek genişleyen BKMYBS, merkezi yönetim kapsamındaki idarelerde bir bilişim sistemleri birliği sağlamıştır. İçişleri ve Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlıklarınca işletilen e-belediyenin de yakın zamanda belediyeleri kapsayan bir devlet muhasebesi bilişim sistemi işlevi üstlenmesi beklenmektedir. Birçok belediye, halihazırda, muhasebe hizmetlerini piyasadan temin ettiği yazılımlar üzerinden yürütmektedir. İl özel idareleri e-İçişleri sistemini kullanırken, sosyal güvenlik kurumları da kendi muhasebe yazılımlarını kullanmaktadır. Dolayısıyla, genel yönetim kapsamında farklı muhasebe bilişim sistemleri kullanılmakta, bu da mevzuat yönünden sağlanan birliğin otomasyon uygulamalarında kısmen sağlandığını göstermektedir. Bu durumun, teknik bir faaliyet olan devlet muhasebesinde birliğin sağlanması bakımından olumlu olmadığı söylenebilir. Zira, hizmetin vazgeçilmez ögesi haline gelen bu yönetsel aracın tüm idarelerde aynı yazılım ya da en azından merkezi olarak belirlenecek standartlara uygun yazılımlar çerçevesinde kullanılması, böylelikle de ortak bir kullanım dili ve veri tabanının tüm kamu idarelerinde geçerli kılınması, uygulamada birlik sağlanmasını olumlu etkileyecektir. Bunu sağlamak üzere, merkezde, devlet muhasebesi bilişim sistemleri standartlarını belirleyecek bir kurulun ya da teknik bir birimin oluşturulması yoluna gidilebilir.

Bilişim sistemleri arasındaki farklılıklara rağmen, bu sistemlerin ürettiği mali bilgi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından işlenerek genel yönetim mali istatistikleri hazırlanmaktadır. Bu istatistikler de Sayıştay tarafından denetlenmektedir. Bu sayede, bilişim sistemleri alanında tam olarak sağlanamayan birliğin mali bilginin raporlanmasında herhangi bir kusura yol açmasının önüne geçilmesi imkanı ortaya çıkmaktadır.

Devlet muhasebesi alanında yoğun olarak kullanılan bilişim sistemleri, bu alanda çalışan kamu görevlilerinin niteliklerini etkilemektedir. Önceleri, daha çok insan emeğine dayanan süreçler içinde yürütülen ve harcamaların mali yönden hukuka uygunluk kontrolünü de içeren muhasebe hizmetleri, muhasebe yetkilisi başta olmak üzere bu alanda çalışan kamu görevlilerinin belirli bir düzeyde hukuk ve muhasebe alanları ve ilgili kamu idaresinin faaliyet alanına ilişkin yüksek düzeyde bilgi ve tecrübeye sahip olmalarını gerektirmekteydi. 5018 sayılı Kanun’la birlikte muhasebe yetkilisinin görev ve sorumluluklarında meydana gelen değişim ve muhasebe hizmetlerinde bilişim sistemlerinin yoğun olarak kullanılmaya başlaması, bu alanda çalışanların bilişim sistemlerinin adeta bir bileşeni olmalarına ve hukuka uygunluk kontrolünün gerektirdiği yüksek düzeyde bilgi ve tecrübeye eskisi kadar ihtiyaç duymamalarına yol açmıştır. Bu durumun, devlet muhasebesi çalışanlarının bilgi ve tecrübe düzeylerinde bir düşüşe yol açması beklenebilir. Bununla birlikte, 5018 sayılı Kanun’la gelen tahakkuk esaslı muhasebe de devlet muhasebesi alanında teknik bir bilgi ve tecrübe düzeyi gerektirdiğinden, muhasebe çalışanlarının devlet muhasebeciliği mesleği bakımından sahip olmaları gereken yetkinlik düzeyinin öne çıktığı söylenebilir. Bu nedenle, geçmişte, kendi personeli olan muhasebe birimi çalışanlarına verdiği yoğun ve kaliteli mesleki eğitimle ön plana çıkan Hazine ve Maliye Bakanlığının verdiği eğitimlerin içeriğinde sözü edilen değişime uygun bir yeniden düzenleme yapması gerektiği ifade edilebilir.

Devlet muhasebesinin yönetiminde önem taşıyan bir başka kavram da *denetim birliği*dir. Genel yönetim kapsamındaki idarelerin muhasebe hizmetlerinin tek elden ve/veya standart bir şekilde denetlenmesini ifade eden kavram, bilişim sistemlerinde olduğu gibi, standardizasyonun ve muhasebe birliğinin sağlanması ile doğrudan ilişkilidir. Bu bakımdan, Sayıştay, denetim birliğinin sağlanmasında etkili başlıca yönetsel birimdir. Bununla birlikte, devlet muhasebesinin denetiminin yanı sıra var olan diğer dış denetim görevleri ve yüksek denetim faaliyetleri, Sayıştay’ı devlet

muhasebesinde etkili bir denetim birliğinin sağlanması bakımından yetersiz duruma düşürebilmektedir. Bunun yanı sıra, iç denetim faaliyetleri, merkezi bir kurul tarafından koordine edilmekle birlikte, kamu idaresi bazında ayrı ayrı yürütüldüğünden, genel yönetim kapsamında tek elden yürütülecek bir denetim faaliyetine göre daha az etkin olma riskini barındırmaktadır. Bu yüzden, Türk kamu yönetiminde devlet muhasebesinin denetimi ile doğrudan görevli olan Muhasebat Kontrolörleri Başkanlığının genel yönetim ölçeğindeki devlet muhasebesi denetimindeki etkisini artırması önemli görülmelidir.

Muhasebat Kontrolörlerinin, kendileriyle benzer görevleri yapan ve fakat il bazında çalışmaları nedeniyle mesleki birlik ve dayanışma imkanından yoksun bulunan Muhasebe Denetmenleri ile birleştirilmesi, ortaya çıkan bu yeni yapının da genel müdürlük düzeyinden alınarak bakanlık düzeyinde tekrar örgütlendirilmesi, devlet muhasebesinin genel yönetim ölçeğinde denetiminin etkinliği bakımından önemli bir yapısal düzenleme olacaktır. Zira, devlet muhasebesinin denetimi ile görevli olan Muhasebat Kontrolörleri, bu yönüyle, Bakanlığın genel yönetimin bütününe hitap eden bir işlevini üstlenmiş durumdadırlar ve uygulamada bu görevlerini de Bakanlık makamının olurlarıyla yerine getirmektedirler. Bu “fiili” durumun yapısal bir düzenlemeye konu edilerek resmi bir niteliğe kavuşturulması yerinde olacaktır.

Kamu mali denetiminin 5018 sayılı Kanun’da iç ve dış denetim olarak ikili bir sınıflandırmaya tabi tutulması, diğer kamu denetim birimlerinin mali nitelikli denetim faaliyetlerinin statüsünü belirsiz bir hale getirmekte ve bu denetim faaliyetleri ile iç ve dış denetim faaliyetleri arasında bir yetki çakışması ve denetimde mükerrerlik potansiyeli taşımaktadır. Bu yüzden, başta Hazine ve Maliye Bakanlığının Teftiş Başkanlığı ve Muhasebat Kontrolörleri Başkanlığı olmak üzere, Kanun’da var olan sınıflandırmanın dışında kalan denetim birimlerinin mali denetim alanındaki durumunun Kanun’da açıklığa kavuşturulması faydalı olacaktır.

Bu hususta tartişılması gereken bir başka husus, kamu denetim birimlerinde görülen profesyonel bürokrasi özelliklerinin, kamu denetim elemanlarının memurluk statülerinde yeni bir düzenlemenin yapılmasına temel oluşturup oluşturmayacağıdır. Denetim mesleğini yürüten kamu denetim elemanlarının, 657 sayılı Kanun’da genel idare hizmetleri sınıfı yerine “denetim hizmetleri” adını taşıyan yeni bir sınıf altında mesleki bir memurluk statüsüne kavuşturulmaları, kamu denetim faaliyetlerinin ve bu kapsamda devlet muhasebesinin denetiminin yönetimi ve etkinliği bakımından önemli bir yapısal düzenleme olarak önerilebilir.

Genellikle işletme/muhasebe bakış açısıyla incelenen devlet muhasebesi alanının bu çalışmada yönetimi bilimi bakış açısıyla incelenmesinin muhasebe ve kamu yönetimi alanına katkı sağlaması beklenmektedir. Yönetim bilimine ait çeşitli kavramlar ve görüşler çerçevesinde gerçekleştirilen bu incelemede, Perrow’un modeli ve bu modelin merkezinde yer alan teknoloji kavramı, devlet muhasebesinin yönetiminin anlaşılması bakımından elverişli görülmüştür. Devlet muhasebesi, büyük ölçüde tekrarlı (rutin) iş süreçlerini içermesinin yanı sıra, bilişim teknolojilerinin yoğun olarak kullanıldığı bir kamu hizmeti alanıdır. Bu durum, devlet muhasebesi alanındaki yönetsel yapıların, özellikle de alandaki temel yürütücü birim olan muhasebe biriminin örgütlenme şeklinin belirlenmesinde önemli ölçüde etkili olmaktadır.

Teknoloji kavramı ve bu kavramın içeriğini belirleyen çözümlenebilirlik ve değişkenlik ltleri, devlet muhasebesinin yönetiminin anlaşılmasında ve varsa birtakım eksikliklerinin tespitinde fayda sağlayabilir. Bu yönüyle, yönetsel yapıların performansının değerlendirilmesinde (performans denetimi), Perrow’un modelinin kullanışlı bir kuramsal araç olduğu söylenebilir. Bu kapsamda, yürütülen faaliyetin çözümlenebilirlik ve değerkenlik düzeyine uygun olmayan bir iş yapma şeklinin

(teknolojinin) benimsenmesi, devlet muhasebesinin yönetiminin başarı düzeyini olumsuz etkileyebilir.

Genel olarak bakıldığında, devlet muhasebesinin yönetiminde yer alan yönetsel yapıların, yürüttükleri faaliyetlere uygun bir örgütlenme şekline sahip oldukları söylenebilir. Bununla birlikte, özellikle devlet muhasebesinin denetimi alanında rol alan yapıların, denetim faaliyetinin gerektirdiği profesyonel bürokrasi özelliklerini tam olarak taşımadıkları söylenebilir; genel yönetim düzeyinde görev ve yetki sahibi olan Muhasebat Kontrolörleri Başkanlığının geniş ölçekli görev ve yetki alanına daha uygun olan bakanlık düzeyi yerine genel müdürlük düzeyinde örgütlendirilmesi ve Muhasebe Denetmenlerinin denetim faaliyetlerini denetim mesleğinin gerektirdiği birliktelikten uzak, diğer meslektaşlarından yalıtılmış bir şekilde yürütmek zorunda olmaları gibi. Yine devlet muhasebesi standartlarının belirlenmesinde ve devlet muhasebesi alanının uluslararası bağlantısının sağlanmasında rol alan DMSK'nın üye yapısının genel yönetimi tam olarak temsil edebilecek nitelikte olmaması da yürütülen faaliyetin özellikleri ile örgütlenme şekli arasındaki kısmi uyumsuzluğa örnek gösterilebilir.

Devlet muhasebesinin yönetimi, bugün, uluslararası devlet muhasebesi düzeni ile ilişki içindedir. Dış dünya ile ekonomik ve mali bağlantılarını küreselleşme çerçevesinde giderek güçlendiren Türkiye’de, kamunun mali bilgisini üreten devlet muhasebesinin de bu bağlantıların gereği olarak yeniden yapılandırılması ihtiyacı ortaya çıkmış, bu da devlet muhasebesinin 1990’ların ortalarından bugüne kadar geçirdiği dönüşümün temel belirleyicisi olmuştur. Devlet muhasebesi, ürettiği ayrıntılı, kapsamlı ve küresel düzeyde karşılaştırılabilir mali bilgiyle, ülkenin küresel ekonomik ve mali düzen ile bütünleşmesini kolaylaştırıcı bir işlev üstlenmiştir. Buna karşılık, özellikle son yıllarda küreselleşmenin ve bu çerçevede kurulan ekonomik ilişkilerin sorgulandığı, küresel birliktelik yerine bölgesel birlikteliklerin tartışıldığı yeni bir döneme girilmektedir. Bu

süreçte Türkiye'nin nasıl bir yol izleyeceği, devlet muhasebesinin yapısı ve işlevini de etkileyecektir.

Son olarak, çalışmanın konusunu doğrudan ilgilendirmemekle birlikte, yeri geldikçe değinilen bazı hususlarda başka inceleme ve araştırmalar yapılabilir. Bunlardan biri, 5018 sayılı Kanun'da muhasebe birimlerinin harcama öncesi kontrol yetkilerinin ve genel olarak da Hazine ve Maliye Bakanlığının aktif uygulayıcı/denetleyici yetkilerinin kısıtlanmasının harcamalarda israf ve usulsüzlüklere neden olup olmadığıdır. Bunun yanı sıra, devlet muhasebesinde son dönemde yaşanan dönüşümlerin mali bilgi kalitesini ne ölçüde artırdığı ve bu kalite artışının idarede etkinliği ve kamuoyu denetimini nasıl etkilediği araştırılabilir. Son dönem (2000'ler) kamu mali yönetimi reformlarının kamu hizmetleri alanının ulusal ve uluslararası piyasalara açılması konusundaki etkisinin ne olduğu ve bu hususta devlet muhasebesinin nasıl bir rol üstlenmiş olabileceği de incelenebilecek hususlar arasında sayılabilir.

KAYNAKÇA

- Akbaş, Ömer Faruk, “İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Denetimi”, *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 1, 2021, s. 25-36.
- Akbey, Ferhat, “Cumhurbaşkanlığı Hükûmet Sisteminde Bütçe Hakkı ve Kanunu”, *International Journal of Public Finance*, Volume: 5, No: 1, 2020, s. 1-26.
- Akça, Haşim, “Devlet Müdahalesinin Başarısızlığı Üzerine Bir Değerlendirme”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: 3, 2011, s. 179-190.
- Akçakaya, Murat, “Bürokrasi Kuramları ve Türk Kamu Yönetiminde Bürokratik Sorunlar”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 18, Sayı: 3, 2016, s. 669-694.
- Akçakaya, Murat, “E-Devlet Anlayışı ve Türk Kamu Yönetiminde E-Devlet Uygulamaları”, *Yüzyüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 3, Kış 2017, s. 8-31.
- Akçay, Serkan, “Kamu Mali Yönetiminde Devlet Muhasebesinin Rolünün Etkinleştirilmesi Çabaları ve Bütünleşik Yeni Devlet Muhasebesine Geçiş”, *International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies*, Volume: 3, Issue: 3, 2017, s. 162-176.
- Akdoğan, A. Argun, “Türkiye’de Kamu Politikası Disiplininin Tarihsel İzleri”, *Türkiye’de Kamu Yönetimi ve Kamu Politikaları* (Ed. Filiz Kartal), Ankara, TODAİE Yayınları, No: 357, 2011, s. 75-98.
- Aktan, Coşkun Can, “Devletin Başarısızlığının Anatomisi”, <http://www.canaktan.org/ekonomi/devlet-basarsiz/aktan-makale.htm> (08.05.2024).
- Alancıoğlu, Erdal, İbrahim Arslan ve Yusuf Bayraktutan, “Orta Gelir Tuzağı, Nedenleri ve Çıkış Politikaları”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 21, 2019, s. 472-486.
- Alexander, David ve Simon Archer, “On the Myth of ‘Anglo-Saxon’ Financial Accounting”, *The International Journal of Accounting*, Volume: 35, No: 4, 2000, s. 539-557.
- Altıntaş, Abdullah ve Adnan Ali Ertuğrul Yurt, “The Impact of Average Duration of Experience, Duration of On-Site Audit and Team Work on Magnitude of Errors

- Detected in Financial Statements: An Application on Financial Audit of Public Administrations by the TCA”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 96, Ocak-Mart, 2015, s. 107-127.
- Altun, Tülin, “Mali Kurumlar: Mali Disiplin ve Bütçe Hakkı ile İlişkisi”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 33, Sayı: 4, Ekim 2019, s. 1045-1063.
- Arslanhan, Dilan ve Funda Çondur, “Türkiye’de Dış Borç ve Ekonomik Büyüme İlişkisi”, *Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 2, 2022, s. 92-107.
- Aslan, Ahmet Oğuz, *Yönetim Danışmanlığı ve Türk Kamu Yönetimi: Tarihsel Bir Analiz*, Ankara, TİAV, 2022.
- Aslan, Muhsin, Sudi Apak, Mikail Erol ve Hanifi Ayboğa, “Türk Muhasebe Mesleği Üzerine Kronolojik Bir İnceleme (1839-2020)”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 24, Ocak 2023, s. 1-16.
- Australian Government Productivity Commission, *On Efficiency and Effectiveness: Some Definitions*, Melbourne, May 2013.
- Avcı, Tahsin ve Eren Ergen, “Kalkınma Planlarının Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleriyle Araştırılması”, *Pamukkale Üniversitesi İşletme Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 9 Sayı: 1, 2022, s. 90-106.
- Aydın, Emrullah ve Murat Şeker, “Bütçe Şeffaflığı ve Türkiye”, *Maliye Çalışmaları Dergisi*, Sayı: 67, 2022, s. 47-66.
- Aziziye Belediyesi, *2022 Yılı Faaliyet Raporu*, [https://panel.aziziye.bel.tr/uploads/dosyalar/ fr_2022.pdf](https://panel.aziziye.bel.tr/uploads/dosyalar/fr_2022.pdf) (05.12.2023).
- Bac, Aad, “External Auditing and Performance Evaluation, with Special Emphasis on Detecting Corruption”, *Local Public Financial Management* (Ed. Anwar Shah), Washington DC, World Bank, s. 227-254.
- Baharudin, Nuzul Akhtar ve Hazriah Hasan, “Measuring Financial Efficiency of Nonprofit Organisation: A Literature Review”, *FKP Postgraduate Research Colloquium*, 2021, s. 335-340.
- Bakır, Mehmet ve Alper Erserim, “Muhasebenin Tarihsel Gelişimi: Toplumsal-Kamusal-Kurumsal Dönüşüm Üzerine Bir Değerlendirme”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 24, Sayı: 1, 2022, s. 35-59.

- Bakkal, Ufuk ve Nazan Susam, “Küreselleşme Sürecinin Kamu Maliyesi Alanına Etkileri”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 61, Sayı: 2, 2011, s. 23-50.
- Bandy, Gary, *Financial Management and Accounting in the Public Sector*, New York, Routledge, 2023.
- Barbak, Ahmet, “Türkiye’de Kamu Mali Yönetiminin Yapısal Uyarlanması: Bütçe Reformu ve Kamu Örgütlenmesinde Dönüşüm”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 1, Ocak 2015, s. 1-27.
- Başpınar, Ahmet, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı:146, Mayıs-Ağustos 2004, s. 42-57.
- Bayazıtlı, Ercan, “Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 46, Sayı: 3, 1991, s. 143-193.
- Baykal, Tan, “Örgütlerde Etkinlik ve Etkililik İçin Stratejik Yönetim ve Stratejik Planlama”, *Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 2, Haziran 2018, s. 151-160.
- Baykara, Bekir, “Devlet, Kamu İdare ve Kurumları ve Mali Sistemleri”, *Maliye Bakanlığı Maliye Dergisi*, Sayı: 117, 1994.
http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Devlet_Kamu_idare_ve_Kurumlari_ve_Mali_Sistemleri_1102.pdf (01.11.2023).
- Bayramoğlu, Sonay, “Düzenleyici Etki Analizi: Yasamayı Erksizleştirme Aracı”, *Memleket Siyaset Yönetim*, Cilt: 1, Sayı: 2, Eylül 2006, s. 95-111.
- Bergmann, Andreas, *Public Sector Financial Management*, New York, Prentice Hall Financial Times, 2009.
- Bilginoğlu, Fahir, *Muhasebe Organizasyonu*, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, Yayın No: 54, 1988.
- Bozkuş, Kıvanç, “Örgüt Yapısı ve Okullar”, *Kesit Akademi Dergisi*, Yıl: 2, Sayı: 4, Haziran 2016, s. 236-260.
- Brusca, Isabel, Eugenio Caperchione, Sandra Cohen and Francesca Manes Rossi, *Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization*, England, Palgrave Macmillan, 2015.

- Bükey, Mehmet ve Nazif Demir, “Cumhuriyet Dönemi Muhasebe Sistemindeki Gelişmeler ve Türkiye Muhasebe Standartlarının Muhasebe Sistemi Üzerindeki Etkisi”, *Lectio Socialis*, Cilt: 5, Sayı: 1, 2021, s. 35-42.
- Can, İbrahim ve Ata Özdemirci, “Yönetim Danışmanı Nasıl Kazandırır?”, *International Journal of Management and Administration*, Cilt: 7, Sayı: 13, 2023, s. 36-54.
- Canback, Staffan, “The Logic of Management Consulting”, *Journal of Management Consulting*, Volume: 10, No: 2, November 1998, s. 3-11.
- Candan, Ekrem, “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Kurumsal Aktörleri: İşlevsel ve Yapısal Bir Analiz (I)”, *Denetişim*, Sayı: 9, 2012, s. 33-54.
- Cemalcılar, Özgül, “Muhasebenin Temel Kavramları”, *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 1, 1972, s. 126-134.
- Collin, P. H., *Dictionary of Politics and Government*, London, Bloomsbury Publishing, 2004.
- Coşkun, Gülay, *Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi*, Ankara, Turhan Kitabevi, 1989.
- Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, *2021-2023 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi*, 2020.
- Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, *Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu*, Sürüm 3.1, 2021.
- Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Ekonomik Modelleme ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, *Düzenleyici Etki Analizi Rehberi*, Şubat 2023.
- Çadircı, Çiğdem ve Esra Siverekli, “Türkiye’de Mali Disiplinin Sağlanması Çerçevesinde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Getirilen Yenilikler”, *Econharran Harran Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 7, 2021, s. 142-164.
- Çam, Mustafa, “Industry 4.0: Dijitalization and Accounting”, *Journal of Politics, Economy and Management*, Volume: 6, Issue: 1, 2023, s. 11-29.
- Çavdar, Murat, Dursun Boz ve Cengiz Duran, “Örgütsel Değer Farklılığı Ölçeğinin Geliştirilmesi”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 15, Sayı: 2, 2023, s. 1047-1069.
- Çetin, Taner, “İktisadi Etkinlik Üzerine Bir Deneme: X Etkinlik Yaklaşımı”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 2, 2010, s. 183-198.
- Çetinkaya, Özhan, “Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Sayı: 46, 2004, s. 83-98.

- Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, *2022 Yılı Faaliyet Raporu*, Şubat 2023.
- Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü, *2022 Yılı Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu*, Ankara, Haziran 2023.
- Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı, *2021 Yılı Faaliyet Raporu*, https://webdosya.csb.gov.tr/db/teftis/menu/2021-yili-faaliyet-raporu_20220413024652.pdf (29.12.2023).
- Çığman, Muhammed Zahid, “Kamusal Stratejik Planlama Gerçekten Kamusal mı? Bakanlık Stratejik Planlarının Kamusal Yönelimi Üzerine Bir İnceleme”, *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 1, Haziran 2023, s. 96-117.
- Daft, Richard L., *Örgüt Kuramları ve Tasarımını Anlamak* (Çev. Ed. Ömür N. Timurcanday Özmen), Ankara, Nobel Yayıncılık, 2015.
- Demir, Cengiz ve Mustafa Kemal Yılmaz, “Stratejik Planlama Süreci ve Örgütler Açısından Önemi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 1, 2010, s. 69-88.
- Demir, Yusuf ve Dilek Coşkun, “Finansal Bilgi Sisteminin İşletmelerin Yönetim Fonksiyonu Üzerindeki Etkisi: Aydın İli Örneği”, *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 2, 2009, s. 1-21.
- Demirci, Ayhan, “Ekonomik ve Sosyal Etkinlik Belirlemede Veri Zarflama Analizi: Arap Birliği Örneği”, *Türk Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 1, Nisan 2019, s. 64-79.
- Demirci, Sabri ve Hatice Dayar, “Economic and Social Impacts of Tax Restructuring in Turkey: After 2008”, *International Journal of Afro-Eurasian Research*, Volume: 8, Issue: 15, January 2023, s. 61-77.
- Denhardt, Robert B., Janet V. Denhardt ve Tara A. Blanc, *Public Administration: An Action Orientation*, Boston USA, Wadsworth, 2014.
- Dikmen, Süleyman ve Hüseyin Güçlü Çiçek, “Yasama Organının Bütçe Gözetim İşlevi ve Mali Saydamlık Arasındaki İlişkinin Ekonometrik Bir Analizi”, *SİYASAL: Journal of Political Sciences*, Cilt: 28, Sayı: 2, 2019, s. 181-205.
- Dinç, Engin ve Oğuz Yusuf Atasel, “Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi”, *KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 5, Sayı: 12, Aralık 2016, s. 267-283.

- Dineri, Eda, “Mali Disiplinin Sağlanması ve Ekonomik İstikrar: Türkiye Örneği”, *Türk Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 6 Sayı: 1, Nisan 2021, s. 38-48.
- Dokuzoğlu, Sevi, “Kamu Borçlanması ve Politik İktisadi Temelleri”, *Journal of Politics, Economy and Management*, Volume: 2, Issue: 1, 2019, s. 15-28.
- Dökmen, Gökmen ve Tarık Vural, “Maliye Politikalarının Keynesyen Olmayan Etkileri: Türkiye Örneği”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 161, Temmuz-Aralık 2011, s. 118-132.
- Duran, Lütfi, “Türkiye’de Bağımsız İdari Otoriteler”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 30, Sayı: 1, 1997, s. 3-10.
- Ekiz, Cengiz ve Ali Somel, “Türkiye’de Planlama ve Planlama Anlayışının Değişimi”, *Mülkiye Dergisi*, Cilt: XXXI, Sayı: 256, 2014, s. 97-136.
- Elitaş, Cemal, Mustafa Üç ve Yılmaz Akyüz, “Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglo Sakson ve Kıta Avrupası Karşılaştırması”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 2, 2011, s. 1-18.
- Elitaş, Cemal, Mustafa Üç ve Yılmaz Akyüz, “Muhasebe Teorileri Üzerine Bir İnceleme”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Sayı: 34, Nisan 2011, s. 39-50.
- Erdost, Hayat Ebru, *Danışmanlık Hizmeti ve Ülkemizde Yönetim Danışmanlığı Firmaları* (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002.
- Erdost, Hayat Ebru, “Tarihsel Perspektifte Yönetim Danışmanlığı Hizmeti”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 59, Sayı: 1, 2004, s. 141-158.
- Ergun, Turgay, *Kamu Yönetimi / Kuram Siyasa Uygulama*, Ankara, TODAİE, 2015.
- Eryılmaz, Bilal ve Hale Biricikoğlu, “Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik ve Etik”, *İş Ahlakı Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 7, Mayıs 2011, s. 19-45.
- Feyzioğlu, Bedî N., “Muhasebe Umumiye Kanunu Tasarısı Üzerinde Düşünceler”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı: 10, 1964, s. 163-175.
- Fişek, Kurthan, *Yönetim*, Ankara, Kilit Yayınları, 2015.
- Genç, F. Neval, “Türk Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 23, 2009, s. 201-211.
- Geyik, Osman, “Mali ve Mali Olmayan Yönleriyle Sosyal Bütçe Uygulaması ve Türkiye Örneği”, *Mali ve Sosyal Yönleriyle Bütçe Üzerine Yazılar* (Ed. Osman Geyik ve S. Şehnaz Altunakar Mercan), Konya, Çizgi Kitabevi, 2020, s. 49-69.

- Geyik, Osman ve Mehmet Sadık Aydın, “Maliye Politikası Olarak Kamu Harcamaları ile İnsani Gelişme Endeksi Arasındaki İlişki: Türkiye Üzerine Bulgular (1990-2019)”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 3, 2021, s. 2066-2084.
- Göçoğlu, Volkan ve Onur Gündüz, “Kamu Yönetimi Reformlarını Yeni Kamu İşletmeciliği Bağlamında Okumak”, *Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 1, 2020, s. 1-16.
- Gökgöz, Ahmet, “Küresel Finansal Krizin Muhasebe Temelli Nedenleri Bağlamında Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 26, Sayı: 3-4, 2012, s. 313-331.
- Gönen Belediyesi, 2022 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.balikesirgonen.bel.tr/upload/files/2022-yili-faaliyet-raporu.pdf> (05.12.2023).
- Gözler, Kemal, “5018 ve 6085 Sayılı Kanunlarda Bazı İdare Hukuku Terimlerinin Yanlış Kullanımı Üzerine”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: 60, 2011, s. 837-920.
- Gözübüyük, Şeref ve Turgut Tan, *İdare Hukuku: Cilt 1 Genel Esaslar*, Ankara, Turhan Kitabevi, 2001.
- Greene, Joshua E., *Public Finance An International Perspective*, Singapore, World Scientific Publishing, 2021.
- Grossi, Giuseppe ve Michela Soverchia, “European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting”, *Abacus*, Volume: 47, Issue: 4, 2011, s. s. 525-552.
- Güler, Birgül Ayman, *Türkiye'nin Yönetimi: Yapı*, Ankara, İmge Kitabevi, 2021.
- Güler, Mahmut Selim ve Miraç Gülçiçek, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi”, *Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi*, 2010, s. 57-71. <https://silo.tips/download/lkemzde-devlet-muhasebesnn-tarh-gelm#> (05.12.2023).
- Güner, Yaşar, “Cumhuriyet Dönemi Muhasebe”, <http://muhasebemeslegigenel.blogspot.com/2011/05/cumhuriyet-donemi-muhasebe.html> (31.10.2023).
- Güneş, Vuslat, “Türkiye’de Bütçe Hakkının Doğruluk İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 2, 2022, s. 95-109.

- Güney, Aysel, “Performans Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi”, *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 2, 2012, s. 11-18.
- Güngörmüş, Ali Haydar, “Belediyelerde Muhasebe Sisteminin İşleyişi ve Çağdaş Muhasebe Anlayışı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Ocak 2000, https://www.geocities.ws/ceteris_tr2/ah_gungormus2.pdf (01.01.2024).
- Güvemli, Oktay, “Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi Üzerine”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 4, 2013, s. 136-151.
- Güvemli, Oktay ve Batuhan Güvemli, “Osmanlı Devlet Muhasebesinde Kayıt Düzeni ve Defter Sistemi”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 9, 2015, s. 18-42.
- Güvemli, Oktay ve Muhsin Aslan, “Cumhuriyet’in Muhasebesi”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 17, Temmuz 2019, s. 61-72.
- Güzelsarı, Selime, *Küresel Kapitalizm ve Devletin Dönüşümü Türkiye’de Mali İdarede Yeniden Yapılanma*, İstanbul, SAV Sosyal Araştırmalar Vakfı, 2008.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, *Hazine ve Maliye Bakanlığı 2024-2028 Stratejik Planı*, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2024/02/2024-2028-Stratejik-Plani.pdf> (22.02.2024).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, *2022 Yılı Faaliyet Raporu*, 2023.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, *2022 Yılı Genel Yönetim Sektörü Mali İstatistik Analiz Raporu*, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2023/07/2022-Yili-Genel-Yonetim-Sektoru-Mali-Istatistik-Analiz-Raporu.pdf> (02.05.2024).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, *2022 Yılı Performans Programı*.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu, *2022 Yıllık Rapor*, Mart 2023, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2023/03/DMSK-2022-yillik-raporu.pdf> (18.10.2023).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *Denetim Planlamada Risk Değerlendirme*, Nisan 2014, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/DenetimPlanlamadaRiskDegerlendirme.pdf> (19.12.2023).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *2022 Yılı Faaliyet Raporu*.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *2022 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu*, Ankara, Ağustos 2023.

- Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, *Genel Yönetim Sektörü Mali İstatistikleri Kılavuzu*, s. 7. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2023/09/Genel-Yonetim-Mali-Istatistikleri-Kilavuzu.pdf> (13.02.2024).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, *Kamu İdareleri İçin Mali Analiz Rehberi*, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2019/02/Mali-Analiz-Rehberi.pdf> (13.01.2024).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, *2023 Yılı Faaliyet Raporu*, Ocak 2024.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, *Mali Tablo Hazırlama Rehberi*, Nisan 2019.
- IMF, *Government expenditure, percent of GDP*, <https://www.imf.org/external/datamapper/exp@FPP/USA/FRA/JPN/GBR/SWE/ESP/ITA/ZAF/IND> (13.07.2023).
- IMF, *Government Finance Statistics Manual (GFSM) 2014*, Washington DC, 2014.
- International Labour Office, *Management Consulting: A Guide to the Profession* (Ed. Milan Kubr), Geneva, International Labour Organization, 2002.
- IPSASB, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, Volume III, New York, IFAC, 2022.
- İşık, Hüseyin, “Maliye Teftiş Kurulu’nun Kapatılması ve Kamu Mali Denetimine Etkisi”, *Maliye ve Finans Yazıları*, Yıl: 37, Sayı: 120, Ekim 2023, s. 203-230.
- İpek, Selçuk ve Benan Çıplak, “Türkiye’de Sosyal Belediyecilik ve Sosyal Bütçe Uygulamaları: Çanakkale Belediyesi Örneği”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 27, 2016, s. 201-215.
- İşler, Didar ve Nilüfer Negiz, “Elektronik Devletin Boyutları ve Yarattığı Fırsatlar”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Yıl: 1, Sayı: 2, Güz 2005, s. 35-56.
- Jones, Gareth R., *Organizational Theory, Design, and Change*, USA, Pearson, 2013.
- Kahveci, Eyüp, “Strateji, Stratejik Yönetim ve Stratejik Yönetim Modeli”, *Verimlilik Dergisi*, Sayı: 4, 2008, s. 7-30.
- Kara, Berat, “Türk Mali Sisteminde Tamamlayıcı Ödenek Uygulaması: 1985-2019 Verileri Örnekleminde Bir Değerlendirme”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 60, 2021, s. 59-78.

- Karaaslan, Ahmet, “Bütçeleme Sürecinin Rasyonelleştirilmesi: Kamu Harcamalarında Etkinlik Sağlama Yöntemi Olarak Fayda-Maliyet Analizi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 8, 2003, s. 251-276.
- Karaarslan, Erkan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 54, Temmuz-Eylül 2004, s. 37-76.
- Karaarslan, Erkan, *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*, Ankara, TÜRMOB Yayınları, No: 276, 2005.
- Karaca, Coşkun, *Kamu Maliyesi*, Bursa, Ekin Yayınevi, 2021.
- Karagül, Arman Aziz, *Muhasebe Bilgi Sisteminde Başarının Ölçümü: Tarihsel Süreç ve Ölçüm Modelleri*, Ankara, Gazi Kitabevi, 2022.
- Karanfiloğlu, A. Yasin, “Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 35, 1999, s. 28-37.
- Karasu, Koray, *Profesyonelleşme Olgusu ve Kamu Yönetimi*, Ankara, Mülkiyeliler Birliği Vakfı Yayınları, 2001.
- Karasu, Koray, *Kuram ve Uygulamada Kamu Örgütleri* (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004.
- Karasu, Koray, “İnceleme Alanı Olarak Kamu Örgütleri”, *Kamu Yönetimi Dünyası*, Yıl: 5, Sayı: 19, Temmuz-Eylül 2004, s. 6-11.
- Karasu, Koray, “Yeni ‘Kamusal’ Örgütler: Kamu Yararı Şirketleri”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 64, Sayı: 3, 2009, s. 117-147.
- Karasu, Koray, “Sağlık Hizmetlerinin Örgütlenmesinde Kamu-Özel Ortaklığı”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 66, No: 3, 2011, s. 217-262.
- Karataş, Adnan, “Post-New Public Management Paradigm and Its Effects on Public Administration”, *International Social Mentality and Researcher Thinkers Journal*, Volume: 5, Issue: 26, 2019, s. 1796-1805.
- Karatepe, Kamil, “Bürokratik Dokunulmazlığın İnşası: Denetim Sisteminde ‘Reform’ ve Teftiş Kurullarının Kaldırılması”, *Mülkiye Dergisi*, Cilt: 34, Sayı: 268, 2010, s. 91-121.
- Karayılmazlar, Erkan ve İsmail İşler, “Kamu Yatırım Projelerinde Fayda Maliyet Analizi”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 35, 2019, s. 65-82.

- Kartalcı, Kadir, “Türkiye’de Devlet Muhasebesi Reformunda Güncel Gelişmeler”, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 29, Sayı: 1, Ocak 2019, s. 261-276.
- Katı, Özge, *Türkiye’de Elektronik Devletin Ortaya Çıkışı ve Gelişimi* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Edirne, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021.
- Kaya, Ergün, “Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 23, Özel Sayı, 2023, s. 303-330.
- Kaya, İdil, “Bilgi İşlem Sistemlerinde Muhasebe Denetimi”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 3-4-5, 1993, s. 259-268.
- Kaya, Nurullah, *Muhasebe Tarihi*, Ankara, İKSAD, 2021.
- Kaygısız, Zeliha ve Nuray Girginer, “Maliyet Etkinlik Analizi: Türkiye’deki Büyükşehir Belediyelerinde Uygulama”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 2, Ekim 2011, s. 309-342.
- Kayran, Meltem, “Kamu Malları: Piyasa Başarısızlığı mı Teorilerin Başarısızlığı mı?”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 68, Sayı: 4, 2011, s. 148-184.
- Kaynak, İnan, “Yönetim Bilimi Perspektifinden Yönetim Danışmanlığına Genel Bir Bakış”, *İçtimaiyat Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 3, Sayı: 1, 2019, s. 79-88.
- Kerimoğlu, Baki, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, *Mali Kılavuz*, Yıl: 5, Sayı: 17, Temmuz-Eylül 2002, s. 87-101.
- Kılıçer, Erkan ve İmren Peker, “Devlet Bütçesinin Yönetiminde Devlet Muhasebesinin Rolü: Türkiye Değerlendirmesi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 1, Mart 2018, s. 77-92.
- Kızılboğa, Ruveyda, “Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat Teorilerinin Değerlendirilmesi”, *NEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 2, 2012, s. 91-109.
- Kirmanoglu, Hülya, “Maliye Teorisi İçinde Farklı Bir Yaklaşım Kamusal Tercihler Ekolü”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Prof. M. Orhan Dikmen’e Armağan*, Sayı: 33, 1990, s. 105-116.
- Koçdemir, Mehmet, “Kamu Muhasebesi Alanında Bir Uygulama Örneği Olarak Avusturya Federal Muhasebe Kurumu”, *Mali Kılavuz*, Sayı: 69, 2015, s. 16-19.
- Koçdemir, Mehmet, “Türkiye’de Yönetim ve Hesap Verme Aracı Olarak Kamu Muhasebesi”, *Kamu Yönetiminde Denetim ve Hesap Verebilirlik* (Ed. Murat İnce ve Ahmet Taner), Ankara, Adalet Yayınevi, 2022, s. 335-361.

- Konukman, Aziz, “Türkiye’de Bütçe Hakkının Kullanımı: Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Artvin Çoruh Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 1, 2015, s. 23-65.
- Kopits, George ve Jon Craig, *Transparency in Government Operations*, Washington DC, IMF, 1998.
- Köse, Eda ve İsmail Bekci, “1992-2013 COSO Modeli: İç Kontrol-Entegre Çerçevesi”, *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, Yıl: 2, Sayı: 7, Haziran 2017, s. 12-23.
- Köse, H. Ömer, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, Ankara, Sayıştay Başkanlığı, 2007.
- Kuyumcu, Oğuz ve Osman Bayri, “Türkiye’de Devlet Muhasebesi Alanında 2000-2022 Yılları Arasında Yayınlanan Makalelerin Bibliyometrik Analizi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı: 71, Ocak 2024, s. 97-122.
- Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı, *Stratejik Plan 2019-2023*.
- Küçükaycan, Durdane, “Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Mekanizması Olarak Performans Esaslı Bütçe Sistemi Unsurları”, *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Yıl: 8, Sayı: 15, 2019, s. 387-411.
- Küçükaycan, Durdane, “Kamu Mali Yönetiminde Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Bütçeleme Sistemi Üzerine Değerlendirmeler”, *Sosyal ve Beşeri Bilimler: Metodoloji, Araştırma ve Uygulama* (Ed. Ayşe Özcan Buckley), Lyon, Livre de Lyon, 2022, s. 175-204.
- Küçüktağılı, A. Tayfur ve Vahdettin Aydın, “Yeni Kamu Yönetimi Bağlamında Stratejik Planlama Anlayışı”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 28, 2017/3, s. 473-492.
- Mintzberg, Henry, *The Structuring of Organizations*, Montreal, Prentice Hall, 1979.
- Mulgan, Richard, *Holding Power to Account: Accountability in Modern Democracies*, London, Palgrave Macmillan, 2003.
- Mutluer, M. Kâmil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik, *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul, Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2013.
- Müller, Thomas ve Marquês Berger, “Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Uluslararası Boyutu ve Tarihsel Gelişimi”, *Kamu Sektörü Muhasebe Standartları*

- (*Ulusal ve Uluslararası Boyutlarıyla Genel Bakış*) (Ed. Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Koçdemir ve Harun Yalçın Mengüloğlu), Ankara, Nobel Yayıncılık, 2020, s. 1-33
- Nihat, S., *Devlet Muhasebesi Usulü*, İstanbul, Arkadaş Matbaası, 1935.
- Oluklulu, Yılmaz, “Belediyelerde Uygulanan Muhasebe Sistemleri”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 6, 1991, s. 16-21.
- Onar, Sıddık Sami, *İdare Hukukunun Umumi Esasları II. Cilt*, İstanbul, Hak Kitabevi, 1966.
- Orman Genel Müdürlüğü, *Orman Genel Müdürlüğü Stratejik Plan 2019-2023*, Aralık 2018.
- Ömürgönülşen, Uğur, “Achieving Three E’s in the Public Sector: Value For Money (VFM) Auditing”, *Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın’a Armağan*, Ankara, SBF Yayın No: 590, TÜRMÖB Yayın No: 221, Siyasal Yayınevi, 2003, s. 313-354.
- Öncel, Hayri, “Maliye Politikası”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı: 19, 1969, s. 103-122.
- Önen, S. Mustafa ve Mehmet Seyda Ozan, “Kamu Yönetimi Reformlarının Dönüşümü”, *Troyacademy International Journal of Social Sciences*, Volume: 6, Issue: 2, 2021, s. 521-548.
- Öner, Erdoğan, “Cumhuriyet Dönemi Türk Bütçeleri (1924-1993)”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı: 36, 1994, s. 9-44.
- Örenay, Hami, “Teftiş ve Denetim Kavramları ve Denetimin Yeniden Tanımlanması”, *Denetim*, Sayı: 9, 2012, s. 92-95.
- Örücü, Esin, “Kamu Hukuku - Özel Hukuk: Kavramı ve Ölçüt Karmaşası”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Cilt: 12, Sayı: 1-3, 1991, s. 303-316.
- Övgün, Barış, *Devlet ve Planlama*, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2010.
- Övgün, Barış, *Türkiye’de Kamu Yönetiminin Dönüşümü*, Ankara, Nika Yayınevi, 2022.
- Övgün, Barış, İpek Özkal Sayan ve Ozan Zengin, “Türk Kamu Yönetiminde Performans Değerlendirmesi ve Denetimi Mümkün mü?”, *Sosyal Bilimler Metinleri*, Sayı: 02, 2018, s. 74-92.
- Özaytürk, Gürçem, “İyi Devlet Yönetimi Yüksek Makroekonomik Performansa Neden Olur Mu? OECD Ülkelerinden Bulgular”, *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 1, 2022, s. 67-76.

- Özbilgin, İzzet Gökhan, “Kamu Kurumları Açısından Bilgi Sistemleri Denetimi”, *Bilişim Dergisi*, Ekim 2012, s. 162-167, http://www.btyd.org.tr/s/1255/i/kamu_kurumları_açısından_bilgi_teknolojileri_denetimi.pdf (09.12.2023).
- Özekicioğlu, Seda, “Türkiye’de Dış Denetim Mevzuatı ve Kamu Mali Yönetimine Yansımaları”, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 39, Sayı: 2, Aralık 2017, s. 601-618.
- Özen, Ahmet, *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2008/382, 2008.
- Özgen, Hüseyin, “Çağdaş Muhasebe Anlayışı ve Gelişmiş Ülkelerdeki Muhasebe Uygulamaları”, *Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: IX, Sayı: 1-2, 1991, s. 63-75.
- Özgür, Ersan, “Katılım Bankalarının Finansal Etkinliği”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi* Cilt: X, Sayı: I, 2008, s. 159-175.
- Özkul, Davut, “Bilişim Sistemi Kavramı ve Bilişim Sistemlerinin Denetimi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 44-45, Ocak-Haziran 2002, s. 11-34.
- Öztekin, Ali, *Yönetim Bilimi*, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2010.
- Perrow, Charles, “A Framework for the Comparative Analysis of Organizations”, *American Sociological Review*, Volume: 32, Issue: 2, 1967, s. 194-208.
- Perrow, Charles, *Organizational Analysis A Sociological View*, London, Tavistock Publications, 1974.
- Plesner, Ursula, Lise Justesen ve Cecilie Glerup, “The Transformation of Work in Digitized Public Sector Organizations”, *Journal of Organizational Change Management*, Volume: 1, No: 5, 2018, s. 1176-1190.
- Polat, Gül Elçim ve Murat Akçakaya, “Kamu Yönetiminde Verimlilik: Kavramsal Bir İnceleme”, *Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 2, 2022, s. 250-268.
- Porter, Brenda, Jon Simon ve David Hatherly, *Principles of External Auditing*, Great Britain, Wiley, 2014.
- Pyun, Hae-Ok ve Claire Edey Gamasson, “Looking for Public Administration Theories?”, *Public Organization Review*, Volume: 18, Issue: 2, No: 7, 2018, s. 245-261.

- Rainey, Hal G., *Understanding and Managing Public Organizations*, San Francisco USA, Jossey-Bass, 2010.
- Ritonga, Irwan Taufiq, “Public Accounting and Business Accounting: Two Different Upstream”, *Journal of Accounting and Investment*, Volume: 21, Issue: 3, 2020, s. 401-416.
- Rossi, Francesca M., Sandra Cohen, Eugenio Caperchione ve Isabel Brusca, “Harmonizing Public Sector Accounting in Europe: Thinking Out of the Box”, *Public Money & Management*, Volume: 36, Issue: 3, April 2016, s. 189-196.
- Sağcı, Hikmet, *Devlet Muhasebe Sistemimizde Yapılan Reform*, Ankara, Başvekalet Devlet Matbaası, 1953.
- Sağlam, Metin, “Türkiye’de Kamu İdarelerinde Stratejik Planlama: Yasal Çerçeve ve Stratejik Planlama Süreci”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, Cilt: 49, Sayı: 565, 2012, s. 81-95.
- Saraçoğlu, Mehmet, “Kamusal Tercih Teorisi: Siyasetin Ekonomik Analizi”, *Kamu-İş Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 1, s. 81-95.
- Sayıştay Başkanlığı, *Düzenlilik Denetimi Rehberi*, Ankara, SDR.1, Versiyon No: 2018/4, Ekim 2018.
- Sayıştay Başkanlığı, *Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022 Yılı Sayıştay Denetim Raporu*, Eylül 2023.
- Sayıştay Başkanlığı, *2022 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu*, Eylül 2023.
- Sayıştay Başkanlığı, *2022 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu*, Eylül 2023.
- Selimoğlu, Seval Kardeş ve Nazire Kont, “Uluslararası Özel Sektör Muhasebe Standartlarına Genel Bakış (UFRS/UMS)”, *Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (Ulusal ve Uluslararası Boyutlarıyla Genel Bakış)* (Ed. Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Koçdemir ve Harun Yalçın Mengüloğlu), Ankara, Nobel Yayınevi, Kasım 2020, s. 65-91.
- Selimoğlu, Seval Kardeş ve Resül Yazıcı, “Türkiye’de Kamuda Sürdürülebilirlik İçin Devlet Muhasebe Standartlarının Rolü”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Mayıs 2023, Sayı: 69, s. 27-44.
- Sellami, Yosra Mnif ve Yosra Gafsi, “Evolution of Government Accounting”, *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy and Governance* (Ed. Ali Farazmand), Switzerland, Springer International Publishing, 2022, s. 4543-4550.

- Serçemeli, Murat, *Devlet Muhasebesi Kavramı, Türkiye’deki İşleyişi ve Erzurum Defterdarlığı Narman Malmüdürlüğü’nde Bir Uygulama* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Erzurum, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.
- Sevim, Şerafettin, Tunga Bozdoğan ve Ali Topakkaya, “Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Düzenlenen Devlet Muhasebesi Standartları ve Standartların Uygulanmasına İlişkin Bazı Öneriler”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 42, Yıl: 2009, s. 43-57.
- Sevimli, Abdullah, “Belediye Bütçe ve Muhasebe Sisteminden Kaynaklanan Sorunlar”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 38, 2000, s. 60-73.
- Sezen, Seriya, *Türk Kamu Yönetiminde Kurullar: Geleneksel Yapılanmadan Kopuş*, Ankara, TODAİE, 2003.
- Simon, Herbert A., Donald W. Smithburg ve Victor A. Thompson, *Kamu Yönetimi* (Çev. Cemal Mihçioğlu), Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 354, 1973.
- Sobacı, Mehmet Zahid, “Stratejik Yönetim ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanabilirliği Üzerine Değerlendirmeler”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 1, 2008, s. 103-119.
- Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, *2022 Yılı Sosyal Güvenlik Kurumu Faaliyet Raporu*, Şubat 2023.
- Steccolini, Ileana, “Accounting and the Post-New Public Management: Re-considering Publicness in Accounting Research”, *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Volume: 32, Issue: 1, January 2019, s. 255-279.
- Sürgit, Kenan, *Yönetimi Geliştirme Aracı Olarak Organizasyon ve Metot Hizmeti*, Ankara, Sevinç Matbaası, 1978.
- Şeker, Murat, *Yerel Yönetimlerde Sosyal Bütçeyi İzleme Raporu*, İstanbul, TESEV Yayınları, Mart 2011.
- Şenatalar, Burhan, “Fayda-Maliyet Analizinin Kapsamı, Fayda ve Maliyet Kavramları”, *İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı: 22, 1972, s. 225-255.
- Şişman, Yener, “Kayıt Dışı Ekonomi, Enformel Ekonomik Faaliyet”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 5, 2001, s. 1-19.

- Şişmanoğlu, Elçin, Durdane Tuğçe Karayığit ve Selahattin Karabınar, “Vekalet Teorisi Kapsamında Ortaya Çıkan Vekalet Maliyetlerinin Muhasebesi ve Raporlanması”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 3, Kasım 2020, s. 975-988.
- Tabakoğlu, Ahmet ve Okan Çağlar Taşdirek, “Osmanlıda Mali Denetimin Kurumsal Gelişimi-Maliye Teftiş Heyetinin Kuruluşu”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 2, Mayıs 2015, s. 91-113.
- Tagesson, Torbjörn, “The Conditions for and the Users of Public Sector Accounting”, *Public Sector Accounting* (Ed. Tjerk Budding, Giuseppe Grossi ve Torbjörn Tagesson), New York, Routledge, 2015.
- Taner, Ahmet, “Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Arayışları ve Hesap Verme Sorumluluğuna Etkileri”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 85, Nisan-Haziran 2012, s. 27-50.
- Tarhan, Tayfur, “Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Muzaaf Usul”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı: 8, 1962, s. 51-61.
- Tanzi, Vito, *Advanced Introduction to Public Finance*, Cheltenham UK, Elgar, 2020.
- TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*, <https://sozluk.gov.tr/>
- Terziev, Venelin, “The Problem of Social Efficiency. Indicators for Social Efficiency”, *International E-Journal of Advances in Social Sciences*, Volume: V, Issue: 13, 2019, s. 136-145.
- The World Bank, *Supreme Audit Institutions Independence Index 2021 Global Synthesis Report*, Washington DC, 2021.
- TODAİE, *Kamu Yönetimi Sözlüğü* (Ed. Ömer Bozkurt, Turgay Ergun ve Seriy Sezen), Ankara, TODAİE Yayını No: 283, 1998.
- Tokucu, Erkan ve Ercan Sarıdoğan, “Kriz ve Maliye Politikalarının Geri Dönüşü Çerçevesinde Fonksiyonel Maliye: Bir Literatür Taraması”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: XXIX, Sayı: II, 2010, s. 77-98.
- Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı, *Düzenleyici Etki Analizi Rehberi*, https://www.tepav.org.tr/upload/files/haber/1255444679r8903.Duzenleyici_Etki_Analizi_Rehberi.pdf (14.01.2024).
- Türkiye İstatistik Kurumu Başkanlığı, *Haber Bülteni*, 37185, 05.10.2021.
- Türkiye İş Kurumu, *2022 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara, Şubat 2023.
- Uluatam, Özhan, *Kamu Maliyesi*, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 413, 1978.

- Uysal, Tuğba U. ve Nusret Yazıcı, “Karar-Fayda Teorisi Bağlamında Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 51, Sayı: 4, Aralık 2018, s. 145-165.
- Ünsal, Hilmi ve Birol Ubay, “Maliye Bakanlığı”, *Türkiye Cumhuriyeti Bakanlıklar Tarihi* (Ed. Mustafa Altunok, Hatice Altunok, Fahri Bakırcı, Fatma Gül Gedikkaya ve Abdullah Aydın), Ankara, Araştırma ve Etütler Merkezi-Türk İdari Araştırmalar Vakfı, 2019, s. 503-525.
- Üstüner, Yılmaz, “Kamu Yönetimi Kuramı ve Kamu İşletmeciliği Okulu”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 33, Sayı: 3, Eylül 2000, s. 15-31.
- Yakupçebioglu, Necdet Sıtkı, “Public Sector Accounting Reform in Turkey: Moving Cash to Accrual Accounting”, *Public Financial Management Reforms in Turkey: Progress and Challenges, Volume 2* (Ed. Halis Kıral ve Tekin Akdemir), Singapore, Springer, 2020, s. 177-195.
- Yaman, Adem, “Geleneksel Teftiş ile İç Denetim Modelinin Fonksiyonel Açıdan Değerlendirilmesi”, *Denetişim*, Sayı: 6, 2011, s. 22-28.
- Yavuz, Ezgim, Hüseyin Burak Özgül ve Nazan Susam, “Türk Bütçe Sistemindeki Değişimler ve Performans Esaslı Program Bütçe Sistemine Geçiş”, *Maliye Çalışmaları Dergisi*, Sayı: 65, 2021, s. 115-137.
- Yavuz, Ömer Çağrı, Kübra Taş Çağlar ve Berat Çağlar, “Türkiye’de Yönetim Bilişim Sistemleri Disiplinine Genel Bakış”, *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 13 Sayı: 25, Haziran 2023, s. 73-94.
- Yayman, Hüseyin, *Türkiye’nin İdari Reform Tarihi*, Ankara, Turhan Kitabevi, 2008.
- Yılancı, Münevver, “Yönetim Danışmanlığı ve 3568 Sayılı Kanunun İrdelenmesi”, *Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fak. Dergisi*, Cilt: IX, Sayı: 1-2, 1991, s. 165-175.
- Yıldırım, Ergün Pirsefa ve Ahmet Arslan, “Kamu Tercihi Teorisi’nin Felsefi ve Siyasi Temellerinin Günümüz Maliyesi Açısından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği”, *Social Sciences Research Journal*, Volume: 10, Issue: 4, 2021, s. 894-912.
- Yıldız, Özcan Rıza, “Bilişim Sistemleri Denetimi ve Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 65 (Özel), 2007, s. 173-185.

- Yılmaz, H. Hakan ve Mustafa Biçer, “Parlamentonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 158, Ocak-Haziran 2010, s. 201-225.
- Yoffee, Norman, “Political Economy in Early Mesopotamian States”, *Annual Review of Anthropology*, Volume: 24, 1995, s. 281-311.
- Yoruldu, Mutlu, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Getirilen Demokratik İlkeler ve Bütçe Anlayışındaki Değişimler”, *Kamu Yönetimi Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 1, Kış/Aralık 2021, s. 61-75.
- Yorulmaz, Recep ve Savaş Kaptan, “The Long-Run Relationship Between Fiscal Policy and Economic Growth in Turkey”, *Akademik Hassasiyetler*, Cilt: 8, Sayı: 17, Yıl: 2021, s. 51-70.
- Yücel, Kadir, *Hükümet Sistemleri ve Yüksek Denetim: Sayıştay’ın Konumu Üzerine Bir İnceleme*, Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Doktora Tezi), 2022.
- Yüksel, Cihan, “Paradigma Dönüşümleri ve Bütçe Sistemleri Arasındaki İlişki Çerçevesinde Türkiye”, *Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 28, Ekim 2021, s. 34-59.
- Zengin, Ozan, *Verimlilik: Kuramsal Bir Çözümleme ve Kamu Yönetimi Disiplini*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.

INTERNET SİTELERİ

- Ankara Büyükşehir Belediyesi Başkanlığı, <https://www.ankara.bel.tr>
- Ankara Defterdarlığı, <https://ankara.defterdarligi.gov.tr/>
- Ankara Üniversitesi, <https://ankara.edu.tr>
- Cambridge Dictionary, <https://dictionary.cambridge.org>
- Corporate Finance Institute, <https://corporatefinanceinstitute.com>
- Çanakkale Belediye Başkanlığı, <https://www.canakkale.bel.tr>
- Dictionary.com, <https://www.dictionary.com>
- Dil Derneği Türkçe Sözlük, <http://www.dildernegei.org.tr>
- E-belediye, <https://www.belediye.gov.tr>

Etimoloji Türkçe, <https://www.etimolojiturkce.com>

Hazine ve Maliye Bakanlığı, <https://www.hmb.gov.tr>

Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu,
<https://www.hmb.gov.tr/kalite-guvence>

Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, <https://muhasebat.hmb.gov.tr>

Hesap Uzmanları Vakfı, <https://huzv.org>

IPSASB, <https://www.ipsasb.org>

İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors), <https://www.theiia.org>

İşçileri Bakanlığı, <https://www.icisleri.gov.tr>

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, <https://www.kgk.gov.tr>

Karaman İl Özel İdaresi, <http://www.karamanozelidare.gov.tr>

Marmara Belediyeler Birliği, <https://www.marmara.gov.tr>

Muhasebat Kontrolörleri Derneği, <https://www.mukder.org.tr>

Professional Standarts Committee (PSC), <https://www.psc-intosai.org/>

Sayıştay Başkanlığı, <https://www.sayistay.gov.tr/>

Sermaye Piyasası Kurulu, <https://spk.gov.tr>

Sosyal Güvenlik Kurumu, <https://www.sgk.gov.tr>

The Economist, <https://www.economist.com/economics-a-to-z>

TÜRMOB, <https://www.turmob.org.tr/istatistikler>

Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı, *Ulusal Tez Veritabanı*, <https://tez.yok.gov.tr>

ÖZET

Türkiye’de devlet muhasebesinin yönetimi, devlet muhasebesi faaliyetini ve bu faaliyetin yürütülmesi için kurulan yönetsel yapıları ve iş süreçlerini kapsar. Bu çalışma, iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, soyut/düşünsel bir boyutta devlet muhasebesi faaliyeti, ikinci bölümde ise somut/pratik boyutta faaliyetin yönetimi incelenmektedir. Birinci bölümde, öncelikle, muhasebe faaliyetinin anlam ve içeriği ele alınmakta, sonrasında, devlet muhasebesinin anlam ve içeriği, onun özel muhasebe ile olan benzerlik ve farklılıklarının özel örgüt ile kamu örgütü ayrımı temelinde incelenmesi üzerinden ortaya konulmaktadır. Türkiye’de devlet muhasebesi faaliyeti kamu maliyesinin bir aracı olduğundan, bu faaliyetin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda yer verilen kamu maliyesinin temel ilkeleri ve kamu kaynağının kullanımının genel esaslarının gerçekleştirilmesindeki rolü ele alınmakta, böylelikle, devlet muhasebesi ile kamu maliyesi arasındaki ilişki ortaya konulmaktadır. Devamında, devlet muhasebesi faaliyetinin özellikleri ele alınarak faaliyetin yönetiminin incelenmesi için düşünsel bir altyapı oluşturulmaktadır. Çalışmanın ikinci bölümünde, Türkiye’de devlet muhasebesinin yönetimi, üç aşamada incelenmektedir. Birinci aşamada, devlet muhasebesi standartlarının belirlenmesi ve kurallarının konulması, ikinci aşamada, muhasebe birimleri tarafından muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi ve üçüncü aşamada, devlet muhasebesinin denetimi ele alınmaktadır. Bölümün sonunda, Türkiye’de devlet muhasebesinin yönetimi Charles Perrow’un ortaya koyduğu modelden faydalanılarak yönetim bilimi bakış açısıyla çeşitli yönlerden değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kamu Yönetimi, Muhasebe, Devlet Muhasebesi, Kamu Muhasebesi

ABSTRACT

The administration of government accounting in Türkiye covers the government accounting activity and the administrative structures and work processes established to carry out this activity. This study consists of two parts. The first part analyses the activity of government accounting in an abstract/intellectual dimension and the second part analyses the administration of the activity in a concrete/practical dimension. In the first part, firstly, the meaning and content of accounting activity is discussed, and then the meaning and content of government accounting is revealed by examining its similarities and differences with private accounting on the basis of the distinction between private and public organisations. Since government accounting activity in Türkiye is an instrument of public finance, the role of this activity in the realisation of the basic principles of public finance and the general principles of the use of public resources in the Public Financial Management and Control Law No. 5018 is discussed, thus, the relationship between government accounting and public finance is revealed. Subsequently, the characteristics of the government accounting activity are discussed and an intellectual infrastructure is created for analysing the administration of the activity. In the second part of the study, the administration of government accounting in Türkiye is analysed in three stages. In the first stage, the determination of government accounting standards and rules, in the second stage, the execution of accounting services by accounting units and in the third stage, the audit of government accounting are discussed. At the end of the chapter, the administration of government accounting in Türkiye is evaluated from various aspects from a administrative science perspective by utilising the model put forward by Charles Perrow.

Keywords: Public Administration, Accounting, Government Accounting, Public Sector Accounting