



T.C.

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İNEGÖL İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI**

**MAHALLİ İDARELER HESAP PLANININ BELEDİYE
UYGULAMALARI VE MUHASEBE KULLANICILARININ
MEMNUNİYET DÜZEYİNİN ÖLÇÜLMESİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

EBRAR GANDAR

BURSA 2022



**T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İNEGÖL İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI**

**MAHALLİ İDARELER HESAP PLANININ BELEDİYE
UYGULAMALARI VE MUHASEBE KULLANICILARININ
MEMNUNİYET DÜZEYİNİN ÖLÇÜLMESİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Ebrar GANDAR

**Danışman:
Prof. Dr. Orhan BOZKURT**

BURSA – 2022

T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

.....Anabilim/Ana sanat Dalı,
Bilim Dalı'nda
numaralı.....hazırladığı“.....
.....” başlıklı
..... (yüksek lisans / doktora / sanatta yeterlilik) tezi
ile ilgili savunma sınavı,...../...../20.... günü -
.....saatleri arasında yapılmıştır. Alınan cevaplar sonunda adayın
..... (başarılı / başarısız) olduğuna
..... (oybirliği / oy çokluğu) ile karar
verilmiştir.

Asıl Üye
PROF.DR. ORHAN BOZKURT
Bursa Uludağ Üniversitesi,
İnegöl İşletme Fakültesi,
Muhasebe ve Finansman Bölümü

Asıl Üye
DOÇ.DR.MEHMET İSLAMOĞLU
Karabük Üniversitesi,
İşletme Fakültesi,
Finans ve Bankacılık Bölümü

Asıl Üye
DOÇ.DR. ŞÜKRÜ DOKUR
Bursa Uludağ Üniversitesi,
İnegöl İşletme Fakültesi,
Muhasebe ve Finansman Bölümü

T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 21/06/2022

Tez Başlığı/Konusu: Mahalli İdareler Hesap Planının Belediye Uygulamaları Ve Muhasebe Kullanıcılarının Memnuniyet Düzeyinin Ölçülmesi
Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 92 sayfalık kısmına ilişkin, 21/06/2022 tarihinde şahsım tarafından turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %20'dir.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dâhil
- 3- 5 kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esaslarını inceledim ve bu Uygulama Esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.
21.06.2022

Adı Soyadı:	Ebrar GANDAR
Öğrenci No:	701918013
Anabilim Dalı:	İşletme
Programı:	Muhasebe ve Denetim
Statüsü:	<input type="checkbox"/> Yüksek Lisans <input type="checkbox"/> Doktora

Danışman
21/06/2022
Prof. Dr. Orhan BOZKURT

Yemin Metni

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Mahalli İdareler Hesap Planının Belediye Uygulamaları Ve Muhasebe Kullanıcılarının Memnuniyet Düzeyinin Ölçülmesi” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

21/06/2022

Adı Soyadı: Ebrar GANDAR

Öğrenci No: 701918013

Anabilim Dalı: İşletme

Programı: Muhasebe ve Denetim

Statüsü: Yüksek Lisans Doktora

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı	Ebrar Gandar
Üniversite	Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitü	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	İşletme
Bilim Dalı	Muhasebe ve Denetim
Tezin Niteliği	Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı	XII+78
Mezuniyet Tarihi	
Tez Danışman(lar)ı	Prof.Dr. Orhan BOZKURT

MAHALLİ İDARELER HESAP PLANININ BELEDİYE UYGULAMALARI VE MUHASEBE KULLANICILARININ MEMNUNİYET DÜZEYİNİN ÖLÇÜLMESİ

Bu çalışmada amaç, Yerel yönetim kuruluşlarının en önemlilerinden biri olan Belediyelerin muhasebesi ve raporlama uygulamaları açısından hangi noktada oldukları, Tahakkuk Esaslı Muhasebenin mali sisteme ne gibi bir yarar sağladığı ne gibi eksiklikleri olduğu ve uygulamada yaşanan sorunları inceleyip bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri getirmektir. Bu kapsamda tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçişin etkinliğini belirleyen Bursa büyükşehir belediyesi ve ilçe belediyelerindeki muhasebe kullanıcıları araştırmanın ana küntlesini oluşturmuştur. Veriler 52 muhasebe kullanıcılarından oluşan bir örneklemden anket yolu ile toplanmıştır. Ayrıca mahalli idarelerde hesap planının işleyişi ile nakit esaslı ve tahakkuk esaslı kayıtlara ilişkin çeşitli uygulama örnekleri incelenmiş böylece devlet muhasebe kayıt sistemi ile yeni getirilen sistemin eskisine göre üstünlükleri tartışılmıştır. Örnek uygulamalar ve anket sonuçlarına göre tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin pek çok yararı olmasına karşın, uygulamada yaşanan sorunlar incelenip muhasebenin temel kavramlarına ve muhasebe standartlarına uygun çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır.

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

ABSTRACT

Name and Surname	Ebrar GANDAR
University	Bursa Uludag University
Instituon	Social Science Instituon
Field	Business Adminisration
Branch	Accounting and Auditing
Degree Awarded	Master
Page Number	XII+78
Degree Date	
Supervisor(s)	Prof. Dr. Orhan BOZKURT

MUNICIPAL APPLICATIONS OF LOCAL ADMINISTRATIONS CALCULATOR AND MEASURING THE SATISFACTION LEVEL OF ACCOUNTING USERS

The aim of this study is to examine the position of the Municipalities, one of the most important local government organizations, in terms of accounting and reporting practices, what kind of benefits Accrual Based Accounting provides to the financial system, what deficiencies it has, and the problems experienced in practice and to suggest solutions for these problems. In this context, accounting users in Bursa metropolitan municipality and district municipalities, which determine the effectiveness of the transition to the accrual based accounting system, formed the main body of the research. Data were collected from a sample of 52 accounting users by means of a questionnaire. In addition, various application examples related to the operation of the chart of accounts and cash-based and accrual-based records in local administrations were examined, so that the superiority of the government accounting record system and the newly introduced system compared to the old one was discussed. According to sample applications and survey results, although the accrual-based accounting system has many benefits, the problems experienced in practice have been examined and solutions have been tried to be brought in accordance with the basic concepts of accounting and accounting standards.

Keywords: Accounting, Accrual Based Government Accounting, Cash Based Government Accounting, Municipal Accounting.

ÖNSÖZ

Mahalli idareler için önemli olan kamu muhasebesinde finansal şeffaflık ve hesap verebilirliğe katkı sağlayacak hızlı gelişmeler sonucunda muhasebe yapımız nakit muhasebesinden tahakkuk muhasebesine dönüşmüştür. Ancak geçiş sürecinde hem niteliksel hem de niceliksel olarak birçok sorunun yaşandığını görüyoruz. Bu durum, yerel yönetimlerde yapılan mali işlemlerin doğru ve güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesini engellemiştir. “Mahalli İdareler Hesap Planının Belediye Uygulamaları Ve Muhasebe Kullanıcılarının Memnuniyet Düzeyinin Ölçülmesi” adlı çalışma ile bu sorunlara ilişkin açıklamalar ve çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanması sırasında desteğini esirgemeyen danışman hocam Doç. Dr. Orhan BOZKURT ve Doç. Dr. Şükrü DOKUR hocama ve eğitim hayatım boyunca üzerimde emeği olan tüm hocalarıma teşekkürü bir borç bilirim.

Son olarak hayatımın her aşamada yanımda olan, beni destekleyen ve bugüne gelmeme vesile olan anne ve babama sonsuz teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER	iv
ŞEKİLLER LİSTESİ	vii
KISALTMALAR.....	viii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
MAHALLİ İDARELER VE MUHASEBE SİSTEMİ	3
1.MAHALLİ İDARELERİN ORTAYA ÇIKIŞI	3
1.1.Mahalli İdarelerin Tanımı ve Kapsamı.....	4
1.2.Türkiye’de Mahalli İdarelerin Tarihsel Gelişimi.....	5
1.2.1.Osmanlıdan Cumhuriyete Kadar Yerel Yönetimler	6
1.2.2.Cumhuriyet Döneminde Yerel Yönetimler	7
1.3.Mahalli İdarelerin Türleri	9
1.3.1.İl Özel İdareler.....	9
1.3.2.Köy Yönetimi	11
1.3.3.Belediye	12
1.4.Mahalli İdarelerin Önemi	16
2.MAHALLİ İDARELERDE MUHASEBE SİSTEMİ VE GELİŞİMİ	20
2.1.Devlet Muhasebesinin Kavramı, Amacı, Kapsamı	20
2.1.1.Muhasebenin Genel Tanımı.....	20
2.1.2.Devlet Kavramı Ve Devlet Muhasebesi	20
2.1.3.Devlet Muhasebesinin Ortaya Çıkışı Ve Gelişimi	21

2.1.4.Devlet Muhasebesi Amacı.....	22
2.1.5.Devlet Muhasebesi Kapsamı	23
Şekil 1: Genel Yönetim Şeması.....	23
2.2.Türk Devlet Muhasebe Sisteminin Ortaya Çıkışı Ve Tarihsel Gelişimi	24
2.2.1.Cumhuriyet Dönemi Öncesi Ülkemizde Devlet Muhasebesi.....	24
2.2.2.Cumhuriyet Dönemi Ülkemizde Devlet Muhasebesi	27
2.2.2.1.1945 Yılları Arasında Devlet Muhasebesi.....	27
2.2.2.2.1945-1980 Yılları Arasında Devlet Muhasebesi	28
2.2.2.3.1980- Sonrası Devlet Muhasebesi	29
2.2.2.4.5018 Sayılı Kanun Öncesi Reform Hazırlık Süreci.....	29
2.2.2.5. 5018 Sayılı Kanunu Sonrası Dönem	31
3.HESAP PLANININ ÖNEMİ VE TEMEL ÖZELLİKLERİ	33
3.1.BELEDİYELERDE SIK KULLANILAN HESAPLARIN İŞLEYİŞİ	33
İKİNCİ BÖLÜM	38
NAKİT ESASLI MUHASEBEDE SİSTEMİNDEN TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİŞ.....	38
1.Devlet Muhasebesi Kayıtlarında Kullanılan Yöntemler	38
1.1.Nakit Esaslı Muhasebe	39
1.2.Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi	40
1.3.Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi	40
1.4.Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi	40
2.Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminden Tahakkuk Esaslı Muhasebeye Geçiş.....	41
2.1.Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminin Avantajları	41
2.2.Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sisteminin Getirdiği Yenilikler	45
2.3.Belediyelerde Tahakkuk Esaslı Kayıt Sistemi İle Nakit Esaslı Kayıt Sistemi Arasındaki Farklar	48
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	52

MAHALLİ İDARELER HESAP PLANININ BELEDİYE UYGULAMALARI	52
1.Araştırmanın Yöntemi	52
1.1.Araştırmanın Modeli.....	52
1.2.Evren ve Örneklem	59
1.3.Verilerin Toplanması.....	60
1.4.Hipotezlerin Testi	61
2.Tahakkuk Esaslı Kayıt Sisteminin Uygulanmasında Yaşanan Sorunlar,Çözüm Önerileri: Bursa Büyükşehir Belediyesi ve İlçe Belediyeleri Üzerine Bir Uygulama	71
SONUÇ.....	73
KAYNAKÇA	75

ŞEKİLLER LİSTESİ

	SAYFA
Şekil 1: Genel Yönetim Şeması.....	23

KISALTMALAR

KMYKK : Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu

GİRİŞ

Günümüzde yaşanan küreselleşme süreci tüm dünyayı etkisi altına almıştır. Küreselleşme sürecinden etkilenen alanların başında mali sistemimiz gelmektedir. Bu süreç ülkemizde devletin ekonomideki rolünü ve sorumluluğunu artırmış yeni arayışlara neden olmuştur. Söz konusu bu arayış kamu mali yönetiminde reform çalışmalarını yapmaya yönlendirmiştir. Böylece yapılan reform çalışmaları muhasebe sistemlerini düzelter, daha güvenilir, doğru, zamanında bilgi üretebilir hale getiren bazı değişiklikleri ve düzenlemeleri de beraberinde getirmiştir.

Kamu muhasebesinin amacı, devlet tarafından sağlanan hizmetlerden tasarruf etmek, giderleri dengelemek ve kaynakların en etkin, verimli ve etkin kullanımını sağlamaktır. Bu tutarlılık ancak muhasebe sisteminden alınan bilgilerin doğru, tutarlı ve zamanında olması durumunda sağlanabilir.

Diğer ülkelerle karşılaştırıldığında, Türkiye ekonomisine yapılan eleştiriler arasında olan sorunlardan biri de ülkenin kamu sektöründe ortak bir muhasebe sisteminin olmamasıdır. Muhasebe sisteminde görülen eksiklik ve yetersizlikler zamanla kamuda yeniden yapılanmaya yol açmıştır. Bu yeniden yapılanma süreci, mali alanda yapılan reform hareketleri için önemlidir. Çünkü muhasebe, kamu yönetiminin halka hesap verme sorumluluğu çerçevesinde doğru kararlar almasına yardımcı olmak ve kamu kaynaklarının kamu yönetiminde kullanımında mali şeffaflığı sağlamak açısından büyük önem taşımaktadır.

Devletin ekonomi dünyasındaki yeri azca olduğu dönemlerde bilgiye duyulan ihtiyaçta daha azdı. Bu nedenle o dönemde uygulaması kolay olan nakit muhasebesi kullanılmıştır. Bu bütçe odaklı sistem, mali kaynakların etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını ve bilgilerin tutarlı ve doğru olup olmadığını tam olarak yansıtmadı. Bunun sonucu olarak, ekonominin doğru ölçülebilmesine ve değerlendirilmesine olanak sağlayan, uluslararası düzeyde konsolide edilebilen ve karşılaştırılabilen yeni muhasebe sisteminin devreye alınması kaçınılmaz hale gelmiştir. Yapılan reformun sonucunda, 1990'lı yıllarda dünyadaki gelişmelerin ardından devlet tarafından muhasebe reformu çalışmaları başlatılmış ve 2004 yılı başlarında tahakkuk esasına dayalı muhasebe uygulaması getirilmiştir.

Devletin ekonomi üzerindeki rolünü güçlendiren ekonomik krizler, ekonominin şekillenmesine yardımcı olmuştur. Modern devlet anlayışına geçişle birlikte görev ve

sorumlulukları artan devletin, ülke ekonomisindeki varlığı da önem kazanmıştır. Bu bağlamda kamusal alanda sunulan hizmetlerin yelpazesi genişledikçe; hizmetlerin bir kısmı merkezi yönetim tarafından, bir kısmı da mahalli idareler tarafından sağlanmıştır. Bu durum mahalli idarelere verilen önemi arttırmıştır.

Bu çalışma, mahalli idareler için önemli olan kamu kesimi mali sistemleri reformunun belediyelerdeki uygulamasının etkinliğini ele almayı amaçlanmıştır. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, mahalli idareler genel olarak ele alınmış, Türkiye'deki yerel yönetim türleri olan il özel idareleri, belediye ve köy idareleri hakkında bilgi verilmiştir. Mahalli idarelerin mali yapısı incelenerek; Devlet muhasebesi kavramı ele alınarak devlet muhasebesinin tanımı yapılmış, ülkemizde devlet muhasebesinin gelişimine ve devlet muhasebesi uygulamalarına yer verilmiştir. Akabinde mahalli idarelerin en geniş kapsamlı organizasyonunu oluşturan belediyeler hakkında bilgi verilip, belediyelerde kullanılan hesap planı ve muhasebeleştirme uygulamaları üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise, Devletin nakit esaslı muhasebe sistemi incelendikten sonra tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, mali raporlar ve hesap planı ile detaylı olarak tartışılarak mevcut devlet muhasebe sistemine geçişin neden gerekli olduğu ortaya konmuştur. Beraberinde her iki sistemi karşılaştırılarak getirdiği yenilikler ele alınmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise araştırmanın yöntemine yer verilmiştir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçişin Bursa büyükşehir belediyesi ve ilçe belediyelerinde muhasebe kullanıcılarının memnuniyet ve kullanım düzeylerine olan etkisini ölçmeye ve değerlendirmeye yönelik bir anket çalışması yapılmıştır. Anketten elde edilen bilgiler doğrultusunda Belediyelerin muhasebesi ve raporlama uygulamaları açısından hangi noktada oldukları, tahakkuk esaslı muhasebenin mali sisteme ne gibi bir yarar sağladığı ne gibi eksiklikleri olduğu ve uygulamada yaşanan sorunları inceleyip bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri oluşturmak hedeflenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MAHALLİ İDARELER VE MUHASEBE SİSTEMİ

1.MAHALLİ İDARELERİN ORTAYA ÇIKIŞI

İnsanı ‘sosyal’ ve ‘siyasal’ varlık olarak tanımlayan Aristoteles, toplu halde yaşamak zorunda olan insanlığın, belli bir bölgede birlikte bulunmaya ve örgütlenmeye muhtaç olduğunu ifade etmiştir.¹(YEŞİLÇAYIR Celal, 2014) Sosyal bir varlık olan toplumun bir arada yaşaması, doğal olarak çıkar çatışmalarına ve birçok sorunun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu anlamda Aristoteles uyumlu bir yaşam için kural ve yasalara ihtiyaç olduğu konusunda ısrar eder. Bunun sonucu olarak insanı, doğası gereği ‘siyasi bir varlık’ olarak düşünmüştür. Görüldüğü gibi siyasal düzenin doğal bir zorunluluk olduğunu savunan Aristo, bu düşüncesinin yanı sıra toplumun çıkarlarının korunmasını ve ihtiyaçlarının giderilmesini istemektedir. Bununla beraber devletin bu görev ve sorumlulukları yüklenmesi gerektiğini ifade etmektedir. Devlet ise zamanla her toplumun ihtiyacını karşılayacak ve kamu hizmetlerinin yükünü hafifletecek ayrı bir teşkilata ihtiyaç duymuştur. Bir anlamda mahalli idarelerde doğal olarak kendiliğinden ortaya çıkmış ve devletin gelişmesine bağlı olarak yasal bir biçim almıştır. Bu bağlamda mahalli idarelerin aslında devletle beraber ortaya çıktığını söyleyebiliriz. Devletin bir parçası olarak belirli hizmetleri üstlenmek ve yakın çevrenin mahalli nitelikte ortak ihtiyaçlarını karşılamak isteyen bu kuruluşlar ‘mahalli idare kuruluşları’ olarak adlandırılır.

Devletin ve toplumun daha etkin ve verimli işleyişini sağlamak amacıyla kamu yönetimi, yerinden yönetim ve mahalli idare olarak ikiye ayrılmıştır. Bu iki idari mekanizma, kurumları ve işlevleri ile bir bütün oluşturduğu için yönetimin birbirini tamamlayan iki unsurudur. Devletin bu iki ana kol tarafından yönetilmesi, kamu hizmetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasında önemli bir faktördür.

Ülkemizde mahalli idarelerin sistemi içerisinde yer alan birimler; köyler, il özel idaresi ve belediyelerdir. Devlet yönetiminin yerinden yönetim yoluyla yürütülmesi ise, bakanlıklar ile bağlı olduğu kurumlar aracılığı ile olmaktadır.

Mahalli idareler, son yıllarda en çok öne çıkan genel kavramlardan biridir. Bu bağlamda çalışmanın birinci bölümünde mahalli idarelerin tanımı ve kapsamı açıklanmış, ardından tarihsel açıdan gelişimine değinilmiştir.

1.1.Mahalli İdarelerin Tanımı ve Kapsamı

Bu tezin konusunu oluşturan Mahalli İdarelerin tanımına geçmeden önce, akademik alanda yerel yönetim ile mahalli idare kavramı zaman zaman aynı anlamda kullanıldığı gibi farklı manalarda da kullanılmaktadır. Her ne kadar 1961 ve 1982 Anayasalarında “mahalli idare” kavramı kullanılmış olsa da, Özay (2004) ‘a göre, kanundaki "yerel yönetim" kavramı, "mahalli idare" kavramından daha kapsayıcıdır.²(ÖZAY İl Han, 2004) Bu sebeple “Yerel Yönetimi” “Mahalli İdare” ye tercih etmeliyiz diyen farklı görüşlerde vardır. “İdare” daha “teknik” bir tanım sağlayarak yönetişimin “etkinliğini” vurgularken; sadece teknik bir tanımdan ibaret olmayan “Yönetim” ise yerel yönetimin hem “demokrasi” hem de “siyasi karakterini” içine alarak kendini gösterir. Türkçede yerleşik olan her iki terimin de anlamları birebir aynıdır. Günümüzde mahalli idare tanımı sık kullanılmasa da geçerliliğini devam ettirmektedir. Bu çalışmada tercih “mahallî idareler” kavramı lehine yapılmıştır.

1982 yılı Anayasası’nın 127. maddesine göre, Ülkemizde Mahalli idareler **“il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileridir”** şeklinde tarif edilmiştir. Yerel yönetimlerle ilgili tanımları daha da genişletmek mümkündür.

Yerel yönetimin evrensel tanımı, belirli bir coğrafi alanda yaşayan yerel toplumun ortak gereksinimini karşılamak üzere oluşturulmuş, merkezi yönetimin dışında, karar alma organlarının doğrudan halk tarafından seçilen, özel geliri ve bütçesine sahip, özgün bir örgüt yapısı ve personeli bulunan, yasalarla belirlenmiş görev ve yetkileri olan, demokratik ve özerk bir yönetim birimi olarak ifade edilmektedir. Bu nitelikleriyle mahalli idareler için kamu maliyesinin işlevlerinin bir parçası olan kamu hizmetini sunma, gelir dağılımını yapma ve ekonomik istikrar sağlama işlevlerini yerine getirmekle organları seçebilirler. Böylece ülkemizde birçok yerel hizmeti yerine getiren yerel yönetimler, demokratik yaşamın vazgeçilmez bir unsuru haline gelmiştir. Mahalli yükümlüdür diyebiliriz. Bununla beraber demokrasi geleneğinin oluşmasına katkı

sağladığı da söylenebilir. Çünkü hem yönetime katılabilirler hem de onu yönetecek organları seçebilirler.

Böylece ülkemizde birçok yerel hizmeti yerine getiren yerel yönetimler, demokratik yaşamın vazgeçilmez bir unsuru haline gelmiştir. Mahalli idarelerin bir diğer avantajı da yerel nüfusun ihtiyaçlarını daha kolay tespit edebilmeleri ve taleplerine daha kolay cevap verebilmeleridir. Bu kurumlar, insanların ortak gereksinimlerini karşılamak için mümkün olduğunca esnek olacak şekilde oluşturulmuştur. Merkezi yönetimin üzerindeki yükü hafifletebileceğinden tüm ülkeler için büyük önem taşımaktadır. Bu durum yerel yönetimlerin her geçen gün önemini arttırmaktadır.

1.2.Türkiye’de Mahalli İdarelerin Tarihsel Gelişimi

Bu bölüm, mahalli idarelerin geçmişten günümüze ve geleceğe yönelik olan yolculuğunun dönemseldan serencamını incelemektedir.

Mahalli İdare geleneğinin tarihi, "komün" geleneğinin tarihidir. Bir arada yaşamının getirdiği sorunları çözmek ve belirli bir mekânda yaşayan bir topluluğun kolektif ihtiyaçlarını karşılamak için oluşturulan birlikteliklere ya da örgütlülöklere "komün" adı verilmektedir.³(ERTAN Birol, 2002) Bu bağlamda şöyle bir tespit yapılabilir: Komün geleneği ve gelişimi devletten önce kentsel yaşantı ile oluşmuştur. Hatta devlet, hali hazırda bir araya gelen bu toplulukların örgütlenme ve yönetim sorumluluğunu alarak yasal statü kazandırmıştır. 12. yüzyılda bu batı toplulukları önce kasabalara, ardından da anayasanın temelini oluşturacak belediyelere dönüşmüştür. Türkiye’de ise komün geleneğinden beslenen mahalli idarelerin mali ve idari özerklik yanında hukuki bir kişiliğe de sahip olması, 1864 yılından sonra modern anlamda ön plana çıkmıştır.

Mahalli idarelerin batıda olduğu gibi Türkiye’de de zengin, köklü ve güçlü geleneğe sahip olduğunu söylemek güçtür. Bir ülkede güçlü bir oluşum yoksa amaç merkezi güçlendirmektir. Ancak, merkez dışındaki kuvvetlerin ise etkinliği azaltılmalıdır. Bu nedenle yerel yönetimler ülkenin siyasi birliğini millileştirme sürecini hızlandırmaktadır. Zira batı toplumlarında yerel yönetimlere 12. yüzyıldan itibaren bölgesel anlamda mali ve idari özerklik verildi. Tam özerklik elde edemeyen Türkiye ise 19. yüzyılda siyasi ve idari bütünlüğünü güçlendirmek için ortaya çıkmıştır. Batı, merkezi hükümete karşı çıkarak mali ve idari özerklik isterken, Osmanlılar Tanzimat'a kadar inanç ve idari özerklik verildi. Tam özerklik elde edemeyen Türkiye ise 19.

yüzyılda siyasi ve idari bütünlüğünü güçlendirmek için ortaya çıkmıştır. Batı, merkezi hükümete karşı çıkararak mali ve idari özerklik isterken, Osmanlılar Tanzimat'a kadar inanç ve geleneklerine bağlı kalarak batı tarzı bir hükümetten yana olmadılar. Özetle, Türkiye'de yerel yönetim geleneğinin 19. yüzyılda şekillenmeye başladığı ve çok eskilere dayanmayan bir tarihe sahip olduğu söylenebilir. Bu çalışmada, Türkiye'de yerel yönetimlerin geçmişten günümüze kadar olan tarihsel süreç içerisindeki yasal dönüşümleri ve yeniden yapılandırılması iki dönemde ele alınarak incelenmiştir.

1.2.1.Osmanlıdan Cumhuriyete Kadar Yerel Yönetimler

Merkeziyetçi bir devlet yapısına sahip olan Osmanlı Devleti yerel yönetimi, merkezi hükümetin bir uzantısı olarak gördüğü için Batıdaki gibi çağdaş, demokratik ve liberal yerel yönetime aşına değildi. Osmanlı'da yerel yönetim kurumlarının daha geç oluşmasının sebebi Batıdaki “komün” geleneğinden kaynaklanan bir yerel yönetim anlayışının oluşmamasıdır. Çünkü amaç demokrasiyi geliştirmek değil, düzenli olarak vergi toplamak, güvenliği ve ekonomiyi iyileştirmektir. Bununla beraber dini bağlılığı adeta kamusal alana ait olarak gören bir örgütlenme modeliydi.

Sunay (2002)' a göre Belediye kavramının etimolojisi; şehre ya da beldeye ait işler anlamına gelmektedir.⁴(SUNAY Cengiz, 2002) Sunay bu ifadeyle merkezi hükümetin taşra teşkilatının ötesine geçemediğini dile getirmiştir. Osmanlı şehirlerinde Tanzimat dönemine kadar var olan geleneksel idari yapıda, idari işler ve belediye birbirinden ayrılmamıştır. 19. yüzyılda Tanzimat reformu ile güçlenen merkezileşme ve modernleşme hareketleri sonucunda belediye ve yerel yönetim kuruluşları ortaya çıkmıştır.

Tanzimat öncesi dönemde Osmanlı devletinde şehir yönetimi ve birçok hizmet 19. yüzyılın sonlarına kadar vakıflar ve kadılar, özellikle loncalar tarafından yürütülmüştür. Kadı tayin edildiği bölgede; tüm idari, yargı ve belediye yetkilerine sahipti. Bu dönemde mahalli idarelere yer verilmemişti. Yerel halkın yerel hizmetleri sunacak kişi veya kurumları belirleme yetkisi yoktu. Ancak bu kurumların ayrı personeli, ayrı bütçeleri ve ayrı karar organları olmadığı için o dönemde mahalli bir idari teşkilatın var olduğu söylenemez. Bunu takip eden süreçte, kadının işlevinde pek çok aksaklık yaşandı. Bu durumu açıklayan İlhan'a göre, Osmanlı İmparatorluğu'nun sınıf yapısındaki değişiklikler, ticaret burjuvasının ortaya çıkması ve Tanzimat'ın

getirdiği batılı haklar, Kadı'nın şehirdeki işlevini önemli derecede kaybetmesine sebep olmuştur. Akabinde, Osmanlıda çok gelişmiş olan vakıfların zamanla toprak sisteminin bozulması ile mali yapısında çöküntü yaşandı. Böylece düne kadar ücretsiz hizmet veren vakıflar, ciddi bir gelir kaybına uğradı ve eksiklikleri ile anılmaya başlandı.⁵(KOÇAK Süleyman Yaman, 2010) Durum bu şekilde iken, Tanzimat ile birlikte belediye hizmetleri kadılardan alınarak muhtesiplere devredildi. Ancak zamanla kentlerin sorunlarını çözememesi yerini modern belediye organlarına bıraktı. Özetle, yaşanan süreç için batının gücünü gören Osmanlının zayıflığını kabullenişidir diyebiliriz.

Tanzimat'ın Osmanlı sisteminin Batılı kurumlara göre biçimsel olarak yeniden yapılandırılmasında bir dönüm noktası olduğunu söyleyen Koçak (2010) 'a göre, Osmanlı yönetimi, direnme kabiliyetini iç ve dış baskılara Avrupa'nın planlı modernleşmesine bağlamıştır. Mahalli idarelerin idari sistemimize girişı vatandaşların iradesiyle değil, azınlıkların iradesi ve Avrupa devletlerinin baskısıyla olmuştur. Aynı zamanda mahalli idareler reformu da bu modernizasyon sürecinin bir parçasıdır.

Tanzimat döneminden sonra, Osmanlı döneminde yaşanan olumsuzluklar bugün yerel yönetim sistemini şekillendirmiştir. Osmanlının mali kaynaklara olan ihtiyacı zamanla yapılacak reforma ivme kazandırmıştır. Osmanlı Tanzimat reformlarıyla, aslında yerel yönetimleri kurmaktan ziyade mali güce sahip olmayı hedeflemekteydi.

Modern anlamda mahalli idarelerin temeli sayılabilecek gelişmeler Avrupa ile Doğu Akdeniz'deki liman kentleri arasındaki uluslararası ticaretin bir sonucu olarak başlamıştır. Çünkü Avrupa'nın liman kentleri ile Doğu Akdeniz arasındaki ekonomik ilişkilerin gelişmesi nedeniyle liman kentleri bu döneme uygun tüm ulaşım araçları ve hizmetleri elde etmek için yeni organizasyonlara yönelmiştir. Böylece Tanzimat döneminde gerçekleştirilen reformlarının getirdiği yeni düzende kentler ekonomik, fiziksel ve sosyal dönüşümler geçirmiştir. Hatta bu durum Avrupa ile ticaret ve ilişkilerin bizlere belediye örgütlerinin neden esas olarak liman kentlerinde ortaya çıktığını açıklar.(ASLANTÜRK Arzu Yılmaz, 2018)

1.2.2.Cumhuriyet Döneminde Yerel Yönetimler

Osmanlıda merkeziyetçi ve devletçi mahalli idare anlayışı, Cumhuriyetin ilanı ile süregelmiştir. Bu dönemde merkezi ve yerel yönetim arasındaki farktan bahsetmek

zorlaştı. Çünkü yerel yönetimi merkezi yönetimin devamı niteliğinde görme eğilimi hakim olmuştu. O dönemde yerel topluluklar merkezi yönetimin yardımcı kurumları olarak görülüyordu. Merkezi yönetim anlayışının gereği olarak yerel topluluklara her zaman şüpheyle yaklaşılmış ve bu kriterler birliği ve dayanışmayı bozabileceği kaygısıyla ekonomik kaynak ve yetki devrinde bu kıssalar dikkate alınmıştır. Cumhuriyet döneminde Belediye Kanunu hazırlanırken Fransız modeli örnek alınmıştır. Çünkü Fransa, merkeziyetçiliğinin en güçlü şekilde uygulayan ülkedir.⁷(AKYOL İbrahim Tanju, 2012)

Türkiye Cumhuriyetinin ilanından bu yana yerel topluluklar, ülkenin birlik ve bölünmez bütünlüğünün tehdit edileceği inancıyla idari ve mali özerklik konusunda ihtiyatlı davranmışlardır.⁸(KOÇAK Süleyman Yaman, 2010) Buna örnek teşkil eden 1921 Anayasası, Türk yönetim tarihinde büyük önem taşımaktadır. Anayasaya göre “**İller yerel yönetim görevlerinde özerktir ve tüzel kişiliğe sahiptir. İç ve dış siyaset, şer’ iye, adalet ve askerlik işleri, yararı birden fazla ili kapsayan işler hariç, çıkarılacak özel kanuna göre vakıflar, medreseler, milli eğitim, sağlık, ekonomi, tarım, bayındırlık ve sosyal yardım işlerinin düzenlenmesi ve yönetimi vilayet şûralarına verilmiştir.**”

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1921) üç yıl yürürlükte kalan bu yasa ne yazık ki savaş sonrası yapılan harcamalar sebebiyle anayasanın hükümlerine göre uygulanamamıştır.

Akın,(2006); “Türk anayasa tarihinin yerel yönetimlere ve yerinden yönetim ilkesine en fazla ağırlık vermiş olan anayasası olduğunu, bugün bile Türkiye’de yerinden yönetimin bu anayasanın öngördüğü şekilde gerçekleşmediğini” bu şekilde dile getirmiştir.⁹(AKIN Fehmi, 2006) Bu kapsamda mahalli idarelere yapılan yeniliklere ve düzenlemelere bakarak merkeze olan idari ve mali bağımlılıklar devam ettiğini tespit edebiliriz. Bu sebeple sorunlara etkili, hızlı ve bütüncül çözümler üretmemektedir. Mahalli idarelerin gerçek anlamda işlevlerini yerine getirebilmesi ve çağın sorunlarına etkili cevap verebilmesi anlamda işlevlerini yerine getirebilmesi ve çağın sorunlarına etkili cevap verebilmesi için merkezi yönetimle yerel yönetim arasında iş paylaşımı yapmalıdır. Bu da ancak halkın yönetime dahil edilmesi, daha yumuşatılmış bir merkezi yönetim anlayışı, mali ve idari özerkliğe ulaşmış, demokratik niteliklere sahip olmaktan geçtiği zannındayız.

1.3.Mahalli İdarelerin Türleri

Türkiye'de yerel yönetim geleneğinin 19. yüzyılda şekillenmeye başladığı ve çok eskilere gitmeyen bir tarihe sahip olduğu söylenebilir. Batıya göre örgütlenen kurumlar arasında belediyeler ve il özel idareleri ilk sırada yer almıştır. Öte yandan köyler genellikle eski geleneklerin devamı niteliğindedir. Nüfus artışı, sanayileşme ve şehirleşmenin etkisiyle yerel hizmetlerin yetersiz olması sorunu belediyelerin önemini artırmıştır.

Cumhuriyetin ilanıyla beraber ilk örnekleri Osmanlı dönemine kadar uzanan şehircilik ve belediye girişimleri hızlanmıştır. 2005 yılında kabul edilen 5393 sayılı yasa son hali ile halen yürürlükte yer almaktadır.

2012 yılında yayımlanan 6360 sayılı kanunla, büyükşehirlerde il özel idarelerinin tüzel kişiliğinin kaldırılması öngörüldü. 6360 sayılı hukukun içerdiği disiplin, düzenlemeyi takip eden ilk idari seçimlerin ardından 2014 yılında yürürlüğe girdi. Ardından Türkiye'deki mahalli idarelerin türlere göre sayısı değişti. 1.554 belediyenin tüzel kişiliği kaldırılıp, belediye sayısı % 53 oranında azaltıldı. Büyükşehir belediyelerinin sayısı ise 16'dan 30'a çıktı. 2021 yılı itibariyle Türkiye'de 1.391 belediye, 51 il özel idaresi ve 18.292 köy mevcuttur.

1.3.1.İl Özel İdareler

Merkezi yönetimin taşra teşkilatı olan il, aynı zamanda yerel bir yönetimdir. Osmanlı döneminde 1864 vilayet yönetmeliği ile kurulan il özel idareleri yüz elli yıllık geçmişe sahiptir. Bu Nizamname ile eyalet yerine vilayet (il) düzeni benimsenmiştir. Bu organ, il özel idarelerinin ilk çekirdeğidir. Mahalli idare geleneğimizde dikkate değer bir başlangıç teşkil etmektedir. İller için genel ve özel (yerel) olmak üzere iki tür idare getirilmiştir. İkili sistemin devreye girmesiyle birlikte il yönetimi hem devleti hem de yerel nüfusu temsil etmektedir.¹⁰(ESEN Adem)İdare-i Umumiye-i Vilayet Nizamnamesi 1870 yılında çıkarılarak moment yapısını korumuştur. 1864 tüzüğünü yürürlükten kaldırıp yeni hükümler getirmiştir. Fakat İl Özel İdareleri, 1913 yılında çıkarılan İdare-i Umumiye-i Vilayet Kanunu Muvakkati ile kurulmuştur. Kanun özel idarenin gelişimine 74 yıl katkı sağlamıştır.

Cumhuriyet döneminde yapılan küçük değişiklikten sonra, 1987 tarihinde çıkarılan 3360 sayılı Kanun bazı değişiklikler yaparak adını İl Özel İdaresi Kanunu olarak

değiştirmiştir. 1913'ten 1987 yılına kadar geçici bir kanunla yönetildiklerini görüyoruz. 1987 yılında işlevini yitiren bu kanun gerekleri karşılamamıştır.

22 Şubat 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5302 sayılı Kanun ile il özel idarelerinin yasal çerçevesi belirlenmiştir. Bunlar merkezi yönetimin etkisi altından çıkarak daha özerk, daha güçlü ve daha geniş bir teşkilatlanma ile yerel yönetimler haline gelmiştir.

Bu dönemde il özel idareleri il bazında oldukça geniş bir görev yelpazesine sahiptir. İlde birçok kamu iktisadi, sosyal ve teknik hizmet il özel idarelerine emanet edilmiştir.¹¹(ÜNAL Feyzullah, 2011) Yasada yer alan il özel idareleri, **“İl halkının mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi”** şeklinde ifade edilmiştir. Anayasada mahalli idare tanımına ek olarak, il özel idarelerin ayrıca “idari ve mali özerkliğe” sahip olduğu hükmüne bağlanmıştır.

İl Özel İdareleri, Osmanlı İmparatorluğu'ndan devraldığımız yüz elli yıllık bir geçmişe sahip olmasına rağmen mahalli idarelerin en az bilinen ve en az işleyenidir. Parlak ve Özmen (2010) durumu bu şekilde ifade etmektedir: **“Cumhuriyet döneminin ilk devresinde il özel idareleri daha özerk ve güçlü yerel yönetim birimleri olarak çalışırken, özellikle son elli yıldır, elindeki görev ve yetkilerin bir kısmı merkezi yönetimin il teşkilatlarına kaydırılmış, kaynakları kısıtlanmış birer yönetim unsuru haline gelmişlerdir. Yerel yönetimler içinde en az işlevsel alanı il özel idareleridir”**.¹²

(PARLAK Bekar, 2010)Bu kapsamda özel idareler siyasi sorunlar, iktisadi kaygılar ve sorunlu alanlara sahip olması yönüyle sorunlara kısa sürede çözüm bulamamıştır.

Aralık 2012'de il özel idareleri için önemli bir dönüm noktası yaşandı. 6360 sayılı kanunla 31 Mart 2014 tarihi itibarıyla Türkiye’de il özel idarelerinin tüzel kişiliği büyükşehir belediyesi olan illerde kaldırılmıştır. Güler (2021) ‘e göre amaç, idari parçalanmayı ortadan kaldırmak, il belediyesinin yetki ve sorumluluğunu tek elde bir araya getirerek, belediyesi olan illerde kaldırılmıştır. Güler (2021) ‘e göre amaç, idari parçalanmayı ortadan kaldırmak, il belediyesinin yetki ve sorumluluğunu tek elde bir araya getirerek, küçük ölçekli yönetimlerin artışı ile hizmetlerin uygulanmasında israfı, bürokratik engelleri ve siyasi çatışmaları ortadan kaldırarak etkin ve verimli sonuçlara ulaşmaktır.¹³(GÜLER Erdal, 2021) Bunun sonucu yerel yönetimlerde hem siyasi hem yönetsel hem de toplumsal açıdan değişiklik getirmiştir. İl özel idaresi, ilin kurulmasına

dair kanunla kurulur. İl kaldırılınca ise tüzel kişiliği sona erer. Bugün 30 büyükşehirde İl Özel İdaresi bulunmamaktadır.

1.3.2.Köy Yönetimi

Tanzimat sonrası yapılan reform hareketlerinde, belediyelerin ve il özel idarelerinin yönetimleri Fransız idaresinin bünyesine alınmış gibi görünmekteydi. Oysa köy yönetimleri Türk toplumunun siyasi, sosyal ve idari ihtiyaçlarının sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Köy yönetimleri, Tanzimat döneminden önce ortaya çıkan ilk yerel yönetim birimleridir. Osmanlı devletinin kuruluşundan bu yana geleneksel olarak bir arada yaşama bilinciyle ortaya çıkmışlardır. Zamanla kurumsallaşıp en alt düzeyde mahalli idare teşkilatı olarak varlıklarını bugüne dek devam ettirmişlerdir.¹⁴(ÜNAL Feyzullah, 2011)Dolayısıyla, Osmanlı devleti özerkliği olmayan köylerin sadece vergilerini toplamak ve güvenliğini sağlamakla yeterli kalmıştır. Beraberinde Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren köylerde artmaya başlayan nüfusun ardından bu alanlar kalkınmanın merkezinde yer almıştır. Böylece hedeflenen milli kalkınmanın gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır.

1924 tarihinde 442 Sayılı Köy Kanunu kabul edilmiş ve hala yürürlükte yer almaktadır. Yasanın birinci maddesinde **“nüfusu iki binden aşağı yurtlar”**, İkinci maddeye göre; **“cami, mektep, otlak, yaylak, baltalık gibi orta malları bulunan ve toplu veya dağınık evlerde oturan insanlar bağ ve bahçe ve tarlalarıyla birlikte bir köy teşkil ederler”** şeklinde ifade edilmiştir. 442 sayılı Köy Kanunu ile köylere yetki ve görevler verilerek yasal bir düzenleme yapılmıştır. Fakat bu yetki ve görevi uygulayacak mali güce sahip olmayan köyler, Cumhuriyet döneminden bugüne kadarki süreçte yeterli ilerleme sağlayamamıştır. Anayasa'da mahalli topluluklar olarak kabul edilen köylerin çoğu tüzel kişiliklerini kaybederek mahalleye dönüşerek şehrin bir parçası haline gelmiştir.

Köy idaresinin 1982 Anayasasının 127'nci maddesinin ilk fıkrasında, **“köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan”** bir **“kamu tüzel kişisi”** kurulmasını öngörmektedir. Böylece anayasadan yola çıkarak tarihin en eski zamanlarından beri var olan insan toplulukları olan köylerin, tüzel kişiliği ve yerel topluluklara dönüşmeleri çok eskilere dayanmaz diyebiliriz.

Köyler bugüne kadar toplumun sosyal, siyasal ve idari ihtiyaçlarının doğal sonucu olarak kendiliğinden oluşmuş olsa da, köy idari kararıyla güvenlik ve doğal afet gibi nedenlerle bir yerde köy kurulması uygun görülebilir. . Köy kurma yetkisi İçişleri Bakanlığı'na aittir.

İçişleri Bakanlığı tarafından bir yere köy yapılmadan önce İl Genel Meclisi, İl İdare kurulu, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ve Sağlık Bakanlığı'nın görüşleri alınır. 2021 verilerine göre Türkiye'de hali hazırda 18.292 köy bulunmaktadır.¹⁵(ESEN Adem)

Köylerle ilgili son olarak gerçekleşen yenilik, 2008 yılında İçişleri Bakanlığı tarafından çalışmaları başlatılan Köy Kanunu Tasarısı Taslağı'dır. TBMM İçişleri Komisyonu Başkanı Akbulut, 1924 senesinde uygulamaya konan Kanunun, o günün şartlarına göre fazlaca iyi bir düzen olduğunu, sadece değişen şartlar karşısında ihtiyaca yanıt vermez hale geldiğini ifade etmiştir.¹⁶(Hürriyet Gazetesi, 31.12.2008) Söz konusu taslak, köy yönetimine ilişkin birçok yeniliği de beraberinde getirmektedir. Taslağın gerekçesinde, kırsal alan ile kent arasındaki farklılıkların giderilmesi ve optimal bir dengenin sağlanması amaçlanmıştır. Bu yasal düzenlemelerle yerel kamu hizmetlerinin devri merkezi yönetimden yerel yönetimlere verilmiştir. Tasarıdaki düzenlemeler, kırsal kesimin refahını artırmayı, kültürel ve sosyal gelişimlerine katkıda bulunmayı, kırsal alanlar arasındaki farklılıkları azaltarak kırsal alanlarda yaşanabilir birimler oluşturmayı ve kentleşme olgusunu kırsala yayarak yaşam standartlarını iyileştirmeyi amaçlamaktadır. Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartına uyumun sağlanması amaçlanmıştır.¹⁷(ÇOLAKOĞLU Elif, 2007)

1.3.3.Belediye

Yerel yönetimler denilince akla ilk gelen belediyelerdir. Bizim ülkemizde mahalli idare birimleri içinde birçok ülkede olduğu gibi belediyeler halka en yakın olmakla beraber her geçen gün önemi artan ve gündemde en fazlaca olandır. Günümüzde Belediyeler yerel kalkınma yaklaşımının merkezinde yer almaktadır. Bu tez çalışmasında da genel olarak belediyeler üzerinde durulacaktır.

Toplu halde yaşayan insanların kamusal ihtiyaçlarının giderilmesi devlet bünyesindeki bazı kurumların olmasını zorunlu kılmıştır. Bu durumda devlet, halka sunacağı hizmetlerin bir kısmını doğrudan merkezi yönetim, bir kısmını da mahalli idareler aracılığıyla yerine getirmeye başlamıştır. Belediyelerin yerel halkın ihtiyaçlarına etkili

ve verimli bir şekilde cevap vermesi ancak yeni benimsenen yönetiminin temel ilkelerini icra etmesine bağlıdır. Bu da ancak finansal şeffaflık, katılım, hesap verebilirlik gibi temel ilkeler çerçevesinde; yerel yönetimlerin mali yönetim yaklaşımlarını dünyadaki siyasi ve ekonomik eğilimlere uyarlamakla mümkün olabilir. 12. yüzyılda Avrupa'da başlayan komünalizm, 1973 yılında ülkemizde ayrı bir tüzel kişilik olarak günümüze gelmiştir. Belediyeler, yurtdışında yaşayan Osmanlı devlet adamlarının bir grup gayrimüslim tebaanın isteği üzerine kurulmasından dolayı taklit kurumlar olarak biliniyordu. Bu sebeple bir Avrupa gibi güçlü ve özerk belediyeçilikten bahsetmek mümkün değildi.

1980 sonrası dönemde küreselleşme sürecinin yol açtığı “yeni ekonomik düzen” anlayışı kamu yönetimini yoğun bir şekilde etkilemiştir. Küreselleşme süreci kamu yönetimi anlayışında birçok değişime neden olmuştur. Bu etkileşim belirli bir belde yaşayan topluluğun ihtiyaçlarını gideren, mahalli idarelerin bir parçası olan belediyeleri de etkisine almış ve önemini arttırmıştır. Yeni yönetim ilkelerinin etkisi altındaki belediyeler daha şeffaf hale gelmiş ve ekonomik bağımsızlığın yanı sıra katılım ve performansa da değer vermiştir.¹⁸(DEMİRCAN Esra Siverekli, 2007)

Devletin görevini yerine getirirken ekonomik gerekçesinde; kıt kaynakları kullanırken en düşük kaynakla en yüksek faydaya ulaşmayı hedefler. Siyasal gerekçesinde ise; demokrasi inancının yatmakta ve aynı zamanda özgür, demokratik yollarla yönetime dahil olmaktadır. Bununla beraber ayrı bir bütçesi, gelir kaynağı olan ve devletten ayrı bir tüzel kişiliğe haiz bulunduğunu görmekteyiz. Cumhuriyet döneminde yapılan ilk yasal düzenlemelerden biri de 1580 sayılı Belediye Kanunu olmuştur. 1930 yılında yürürlüğe giren bu kanun 74 sene ülkemizde en etkili kanun olarak tanınmıştır. Dönemin şartlarına göre bu kanun belediyeye medeni hayatın tüm ihtiyaçlarını karşılama konusunda önemli bir misyon yüklemiştir. Zamanla da yerini 5393 sayılı Belediye Kanununa bırakmıştır. Belediyeler il, ilçe veya belde belediye olmalarına bakılmaksızın 5393 sayılı Belediye Kanununa göre yürütülmektedir. Büyükşehir belediyeleri ise ekonomik gelişmişlik düzeyleri, nüfusları ve fiziki yerleşim durumları dikkate alınarak 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu hükümlerine göre yönetilmektedir.

5393 sayılı Belediye Kanununda belde; “belediyesi bulunan yerleşim yeri”, belediye ; “belde sakinlerinin mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan

ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi” olarak tanımlanmaktadır.

5215 sayılı Belediye Kanunu'na göre, Türkiye'de nüfus en az 5.000 ve daha fazla olduğunda belediyeler kurulur. 2021 verilerine göre bugün Türkiye’de 1391 belediye bulunmaktadır.

1950’lerden başlayıp 1980’lere kadar devam eden Türkiye’deki belediyelerin sayısı hızla artmıştır. Kuşkusuz ülkemizdeki belediye sayısında hızlı artışın nedenleri arasında nüfus artışı, göçleri ve hızla büyüyen kentleşmeyi sayılabiliriz.

1924 yılında köylerle ilgili çıkan kanun, beraberinde köklü değişikliğe sebep olan 1580 sayılı belediye kanununu ortaya çıkarmıştır.¹⁹(GÖRMEZ Kemal, 1997)

Cumhuriyet dönemindeki belediyeçilik hakkında ; **“1580 Sayılı Belediye Kanunu, Osmanlı belediyeçiliği ve on yıllık Cumhuriyet belediyeçiliği deneyimine rağmen büyük ölçüde Fransız belediyeçiliğinden etkilendiğini”** belirtmektedir. Görüldüğü üzere Tanzimat döneminde baskın olan merkeziyetçilik anlayışı belediyeleri batıyı örnek almaya yöneltmiştir.

Türkiye’de belediyelerin gelişim seyrine bakacak olursak, Tanzimat döneminden sonra Fransız belediye sistemi başta olmak üzere Avrupa’daki modernleşme modelleri örnek alınmıştır. Her ne kadar Türkiye’de belediyeçilik uygulaması başlatılmış olsa da, alınmıştır.

Her ne kadar Türkiye’de belediyeçilik uygulaması başlatılmış olsa da, özerklik ve yerel demokrasi gibi konuların ele alınmadığı görülmektedir. Belediyemizin istenilen düzeye gelememesinin en önemli nedenleri arasında; belediyelerin gelirlerinin merkezde toplanıp yerel belediyelere dağıtılması, farklı siyasi anlayışlara sahip olan merkezi yönetim ile yerel yönetim arasında yaşanan sorunlar ve iletişimin zayıf olması, yönetim birimlerinin sayıca fazla düzeyde olması ve yeterli hizmet üretecek gelirin olmaması gibi sebepler yatmaktaydı.²⁰(AYDIN Yakup, 2011) Tekeli’nin ifadesiyle, “ülkemizde belediyeler sivil toplum kuruluşları olarak kurulmamış, devletçe tepeden inme kurumlar olarak oluşturulmuştur”.²¹(TEKELİ İlhan, 1983)

Sunay(2002) ’ın ifadesiyle; Bugün Türkiye’de yaşanan her olumsuzluğun ardındaki tarihselliği gören entelektüel bakış açısının aslında önemli bir kısmının Osmanlı mirası olması da elzemdir.²² Özellikle devletimiz 1924 ve 1950 yıllarında yüksek idari vesayet ve merkezi siyasi iktidarla ilerleyen bir süreç içindeydi. Zamanla yerini çok partili

sisteme bırakarak nispeten de olsa vesayet sistemini azaltmıştır. Çok partili hayat, meclislerde temsil çeşitliliğini artırmıştır. Tam olarak vesayet sisteminden kurtulamamasının sebebi, Osmanlının katı bir merkeziyetçi anlayışından gelmektedir. 2002 yılından sonra iyileşme yoluna gidilerek yumuşatılmış bir vesayet sisteminden bahsetmek mümkündür. Böylece belediyelerin mali özerkliği de artmıştır.

Cumhuriyet döneminde belediyeler sosyal kalkınma hizmetlerini sunan kuruluşlar olarak işlev görmüşlerdir. Belediyelerin kalkınma yaklaşımı toplumsal boyut açısından değerlendirildiğinde, o dönemde sosyal yardımların ön saflarda yer alması dikkat çekicidir.

Gelirini kamuya ve kamu hizmetine aktaran, halkla bütünleşmiş, sosyal, adil ve yaşanabilir olan yeni belediyeçilik; Belediyelerin sosyal alanlarda sunduğu hizmetlerin kapsamı, nüfusun artması, mevcut ihtiyaçların çoğalması ve çeşitlenmesi, ortaya çıkan kentsel rekabet, halkın belediye yönetiminden beklediği sosyal politikalar gibi sebepler ülkemizde ve dünyada geleneksel yapının terk edilmesi ihtiyacını doğurmuştur.

Efşan (2021) 'a göre belediyelerin şehirlerdeki altyapı, yol gibi temel hizmetlerinin dışında ekonomik ve sosyal kalkınmayı sağlayan ortak bir rutin anlayışını, ortak vatandaşlık bilincinin gelişmesini ve de çalışma prensibini değiştirmektedir.²³(EFŞAN Nur Çelik, 2021)

1980 sonrasında belediye gelirlerindeki artışla, 1580 sayılı kanunun tanıdığı yetkiler aktif şekilde uygulanmaya başlanmıştır.

“Sosyal devlet” fikrinin öne sürülmesiyle merkezi ve yerel yönetimler arasındaki işbölümü tekrardan düzenlenerek; Merkezi yönetimin yürüttüğü bazı hizmetlerin belediyelere devri yapılmış veya belediyeler tarafından yapılan bazı hizmetler ise merkezi yönetim aracılığıyla yürütülmüştür. Uygulamada, mahalli idarelerin sorumluluklarını istenilen seviyede yerine getirememeleri sebebiyle reform çalışmaları kaçınılmaz hale gelmiş ve reform arayışları tüm ülkelerde gündemin üst sıralarında yer almıştır.²⁴(URHAN Vahide Feyza, 2008) Böylece Türkiye'de yerel yönetim reformu önemli adımlar atılarak hayata geçirilmiştir. Yapılan reformlardan biride, 75 yıldır yürürlükte olan 1580 sayılı kanunu kaldırılması olmuştur. Bu kanun yerini 2005 yılında kabul edilen ve halen yürürlükte olan 5393 sayılı yasaya bırakmıştır. Bu yasa ile belediyelerin görev ve sorumlulukları artmıştır. Yasaya göre, belediyelerin sorumlulukları ve görevleri ikili bir sınıflandırmayı tabi kılarken, ilk kısımda

belediyelerin yapmakla yükümlü olduğu hizmetler, ikinci kısımda görevlerini icra etmek suretiyle yetki tanınmıştır.²⁵(Resmi Gazete, 2021)

Akbaş ve Gürbüz'ün 2015 yılında yapmış oldukları çalışmada; 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun belediyelerde görev yapan idari görevliler tarafından nasıl algılandığının ortaya çıkarılmasının sonuçları değerlendirilmiştir. Yapılan çalışmanın sonucunda yapılan yasal düzenlemelerinin yöneticiler tarafından birçok sorunu çözmeye noktasında yöneticilere avantaj sağladığı tespit edilmiştir. Akabinde belediyelerin sorunu kısmen çözülmüş olsa da demokrasinin gelişimi ve halka etkin hizmet sunma konusunda yerel yönetim alanında reformda devamlılık esas alınması gerektiği sonucuna varılmıştır.²⁶ (AKTAŞ Murat, 2015) Yörükoğlu, (2009) 'na göre; değişimin yönü batı olmuştur da mevcut sorun ve ihtiyaçlara verilen cevaplar aslında kendi iç dinamiklerimizin karmaşık çizgilerini yansıtmıştır.²⁷(YÖRÜKOĞLU Fuat, 2009)Bu bağlamda yeni kanunun olumlu düzenlemeleri getirmesinin yanı sıra belediyelerimizin sorunlarını çözmediğini gösteren birtakım önemli eksiklikleri de bünyesinde barındırdığını söyleyebiliriz. *'Türk idari sistemi, diğer düzenlemelerle birlikte köklü değişiklikler geçirmiş ve bu yeni düzenlemelerin kapsamı, yönetimi, büyüklüğü, bütünlüğü ve üniter yapısı konusunda ciddi eleştirilere yol açmıştır'* diyen Özer (2014)'e göre, ülkemizin yerel topluluklar karşısındaki beklentisi, dengeli bir mali ve idari özerkliğe sahip olmasıdır diyebiliriz.²⁸(ÖZER Mehmet Akif, 2014)2021 yılı itibariyle mevcut belediyelerimizin 30'u büyükşehir belediyesi, 51'i il, 388'i belde belediyesi, 403 'ü ilçe ve 519'u büyükşehir ilçe statüsündedir.

1.4.Mahalli İdarelerin Önemi

İnsanları buldukları şehirde yaşamayı sürdürme motivasyonlarını yükselten unsur memnuniyet düzeyleridir. İnsanlar kendilerini bir yere ait hissettiklerinde o şehrin sosyal, siyasi ve ekonomik problemlerine çözüm üretme çabasına girerler. Henüz yeterince gelişmemiş ülkelerde insanların devlet karşısındaki savunmasızlığı, insanların devletten çekinmelerine, apolitik olmalarına yol açar.

Bireyin devlet karşısındaki zayıflığı, özellikle az gelişmiş ülkelerde kişiyi korkutur, yabancılaştırır ve depolitize eder.

Yerel yönetimleri demokratik terbiye kuruluşları olarak gören Pustu, (2005); halkın yerel yönetimlere katılımını sağlamak için demokrasiye duyarlı hale getirilmesinde,

yerel yönetimlere önemli görevlerin düştüğüne dikkat çekmiştir.²⁹(PUSTU Yusuf, 2005) Mahalli idareler halkın katılımını içerdiği için demokratik ilkelere uygundur. Bu anlamda yerel düzeyde halkın katılımı dezavantajların ortadan kaldırılmasına yardımcı olacaktır diyebiliriz.

Mahalli idareler halkın katılımını içerdiği için demokratik ilkelere uygundur. Bu anlamda yerel düzeyde halkın katılımı dezavantajların ortadan kaldırılmasına yardımcı olacaktır diyebiliriz. Yerel yönetimleri '*uygulamalı siyaset mektebi*' olarak tanımlayan Eryılmaz & Şen (1994) ' e göre yerel yönetimler, ülke yönetimine hazırlanmanın ilk ve en önemli adımıdır.³⁰(ERYILMAZ Bilal, 1994) Eryılmaz ve Şen'in fikrine katılan Güneş (1996), Yerel yönetim ve demokrasi hakkındaki görüşünü: "*Yerel yönetimler, temsili demokrasi ile demokrasiyi en ücra köşelerde yaşayarak insanlara öğreten kurumlardır. Dolayısıyla demokrasinin beşiğidir*" ifadesiyle belirtmektedir.³¹(GÜNEŞ İsmail, 1996) Görüldüğü üzere düşünürler bu çıkarımlarıyla demokrasi ile mahalli idarelerin arasında güçlü bir etkileşim olduğunu öngörmüşlerdir. Sonuç olarak baktığımızda düşünürler aynı fikirdedir.

Demokratik ülkelerde mahalli idareler, hem siyasal katılımın sağlanması hem de demokrasinin tüm kurallarıyla yerel düzeyde işlemesi için vazgeçilmez yönetim biçimleridir. Demokratik bir siyasi sistem, yerel yönetimler olmadan işleyemez. Bu nedenle Türkiye demokrasi yerel yönetim kurumlarının neredeyse "vazgeçilmez" durumundadır.

Demokrasi tartışmalarında mahalli idareler demokrasi için ideal bir okul ve pratikte demokrasinin ana odağı olarak görülmektedir. Gerçekten de, demokrasinin yerel toplulukların varlığının politik mantığının merkezinde olduğu fikri genel olarak paylaşılmaktadır. Çoğulcu demokrasi yerel idareyle başlar inancını Eski İçişleri Bakanı Abdülkadir Aksu, Demokrasiyi seçme ve seçilme rejimiyle sınırlamamış, bir katılım ve işbirliği rejimi olarak nitelendirmiştir. Bu görüşünü "Kamu hizmetine katılım ve işbirliği yerel yönetimle başlar" mantığıyla gerekçelendirmiştir.³²(bianet bağımsız iletişim ağı, 2002)Yerel yönetim, demokratik hayat ile siyasal katılımcılığı özetle vatandaşlık bilincini geliştiren bir olgudur.

Mahalli İdarelerin varoluşundaki demokrasi inancını Nadaroğlu (1996), '*mahalli idarelerin varoluş nedenini açıklaması yönünden çok zayıf bir izah tarzı*' olarak nitelendirerek bu konudaki farklı görüşünü ileri sürmüştür.³³ (NADAROĞLU Halil,

1996)Bakıldığında araştırmalara göre 18. yüzyılda ortaya çıkan demokrasi anlayışı, mahalli idarelerin devletle beraber ortaya çıktığı inancını ertelıyor. Oysa devlet o kadar eski bir olgudur ki, nasıl ve ne zaman ortaya çıktığını tam olarak bilemiyoruz.

şaşırtıcı olmayan bir şekilde, yerel yönetimler böyle bir yapıda demokratik olarak zayıftır. Bu durum katılımcı ve çoğulcu demokrasi ilkeleri doğrultusunda tam özerkliğe ulaşamayan mahalli idarelerde, yeni kamu yönetim düzenlemelerinin yapılması ve birçok sorunun kökten çözülmesi gerekliliğine işaret etmektedir.

Yerel yönetimler, kamu hizmetlerinin yürütülmesinde vatandaşlara kaliteli, etkili, verimli, şeffaflık ilkesiyle hizmet sunan kurumlar olması açışından önem taşımaktadır. Kamu hizmetlerine düşen görev ve sorumlulukların getirdiği yk birçok skandalların yaşanmasına sebep olmuştur. Bu durum doğrudan ve dolaylı olarak kamusal güven sorununun artmasına sebep olmuştur. Bunun sonucu olarak halkın yönetime olan güveni sarsılmıştır. Böylece yönetime karşı sorgulayan bireylerin sayısının artmasına sebep olmuştur. Çünkü zel sektör ile kamu sektörünü kıyaslayacak olursak, özel sektör daha düşük maliyetlerle kaliteli hizmet vermesi açışından örnek alınmaktadır. Böylece kamu alanında yaşanan bu süreç yerel yönetimleri ön plana çıkarmıştır. Yerel yönetimler, mahalli nitelikteki hizmet ve görevleri merkezi yönetimden devralmakla devletin yükünü hafifletirler. Yerel yönetimler, kamu gücünü ve kamu kaynaklarını merkezi yönetimle paylaşan kurumlardır. Dolayısıyla aşırı merkezileşmiş bir devletin sorunlarının ve tehlikelerinin azaltılmasında önemli bir rol oynarlar.³⁴(ERYILMAZ Bilal, 1994)Merkezi yönetimden bağımsız olduğu için insanların ihtiyaçlarına daha kolay cevap verir.

Günümüzde dünyanın her alanında yaşanan ve etkisi altına alan küreselleşme olgusu toplumsal, kültürel, ekonomik ve siyasal alanlarda yaşanan gelişmelerle ivme kazanmıştır. Küreselleşmenin getirmiş olduğu rekabet ortamında, bürokratik yönetim anlayışı değişen ve çeşitlenen toplumsal ihtiyaçlara etkin bir şekilde cevap veremez hale gelmiştir. Bu durum yerini yeni kamu yönetimi anlayışına bırakarak yeniden dizayn edilmeye çalışıldığı bir dönemi beraberinde getirmiştir.

Küreselleşme ile birlikte yeni dünya yeniden yapılandırılırken, dünya genelinde gelişmiş ülkelerde yeni yönetim uygulamaları yaygınlaşmaya başlamıştır. Dünyadaki bu hızlı değişim ve dönüşümlerin yaşanmasına sebep olan küreselleşme olgusu, diğer alanlarda olduğu gibi Türkiye'deki mahalli idareleri de etkileyen bir realite olarak

karşımızda durmaktadır. Ülkemizde kamusal alanın genişliği sonucu yaşanan mali, siyasi, hukuki birçok sorun ve bölgesel entegrasyonlar mahalli idareler alanında reformun yapılmasını gerekli kılmıştır.

Geleneksel kamu yönetiminin sorunları aşmak için bir takım çözümler bulamaması, hükümetleri yeni yönetim arayışlarına yöneltmiştir. Kanunların dahi birçok kez değiştirildiği ülkemizde, yerel yönetim konularında yapılan mevzuat değişiklikleri birçok reformu da beraberinde getirmiştir. Türkiye'de kamu yönetiminde yerel yönetimlerin modernleştirilmesi için 1990'lı yıllara kadar dayanan birçok reform yapılmıştır. Bu çabaların sonucunda, mevcut yönetim yaklaşımı yerini yeni kamu yönetimi anlayışına bıraktığını görmekteyiz.

21. yüzyılın yönetim ve yönetici anlayışı, yeni dönemin yoğun rekabet ortamında “verimlilik, şeffaflık ve katılım” şeklinde özetlenebilecek üç ana sütuna dayanmaktadır. Kamu yönetimi reformu sırasında yerel yönetimlerin temel yasaları bu ilkelere göre yeniden düzenlenmiştir. Bu durum mahalli idarelerin sorumluluk, yetki, önemini artırmış ve var olan yapıyı değiştirmiştir.

Yeni yönetim anlayışı örgütsel yapı, personel politikası, merkezi yönetim ve yerel yönetim ilişkisi gibi temel alanlarda yoğunlaşmaktadır. Bu anlayış, katılıklardan sıyrılıp daha esnek bir örgüt yapısına sahip, sunulacak hizmetlerde niceliğin gözetilerek niteliğin önem kazandığı, risk ve sorumluluk almaktan kaçmayan, görev dağılımında daha geniş yelpazede faaliyet gösteren, hukuka uygun, vatandaşın taleplerini karşılamada daha etkin ve verimli, yönetimde hesap verebilirliği, açıklığı, saydamlığı, katılımı ön planda tutan yerel yönetim anlayışı amaçlanmıştır.

2.MAHALLİ İDARELERDE MUHASEBE SİSTEMİ VE GELİŞİMİ

2.1.Devlet Muhasebesinin Kavramı, Amacı, Kapsamı

2.1.1.Muhasebenin Genel Tanımı

Devlet muhasebesinin tanımını yapmadan önce muhasebe ve muhasebe biliminin doğuşundan kısaca bahsetmek faydalı olacaktır. Sayı ve yazıyla tanışmadan önce, insanların içgüdüsel olarak hesap yaptıklarını ileri süren araştırmalar sonucu, yazının hesap tutanlar (muhasebeciler) tarafından icat edildiğine işaret eder. Yapılan araştırmalar Muhasebenin geçmişten bugüne bilgiyi en etkili taşıyan tüccarların ticari münasebeti sonucu başladığını göstermektedir. Bu yaklaşım, hesap tablosu işlevi gören abaküsün Çinliler tarafından icadı ve ilk kullananların tüccarlar olması ile doğrulanmaktadır. Ekonomik hayatın gelişmesiyle daha karmaşık hale gelen ticari hayat, ticari işlemlerin kayıt altına alınmasını sağlayarak muhasebe biliminin doğuşuna zemin hazırlayan unsur olmuştur. Muhasebenin günümüze kadar olan seyrinde geçmişin çok eski dönemlerine kadar uzandığını ve bu süreçte birçok toplumun, kültürün katkı sağladığını söyleyebiliriz.

Muhasebe Arapça kökenli bir kelime olup sözlük anlamı açısından; *‘hesaplamak, hesap vermek manasında kullanılmaktadır’*.³⁵(DEVELİOĞLU Ferit, 1990)Muhasebe sözcüğü *“hesaplaşma, karşılıklı hesap görme, hesap işleri ile uğraşma”* biçiminde tanımlanmıştır. Etimolojik açıdan değerlendirmek gerekirse, geçmişte insanlar arasında hesaplaşma ihtiyacından doğan ve günümüze kadar birçok faktörün etkisiyle gelişerek üretilen bilgi birikiminin kümülatif sonucudur diyebiliriz.

İnsanlık tarihi kadar eski olduğuna inanılan muhasebe, ekonomik faaliyetlerin evrimine, günlük hayatın ihtiyaçlarına ve de taleplerine cevap vermek için kendiliğinden ortaya çıkmıştır. İnsan ihtiyaçları muhasebeyi yalnız bir bilim değil, beraberinde mesleki faaliyet türü olmasıyla dikte ettiğinden, muhasebe kelime anlamının yanı sıra başka anlamlar da kazanmıştır.

2.1.2.Devlet Kavramı ve Devlet Muhasebesi

Toplumun en küçük iktisadi birimi olan aile kurumunda bile hane halkının bütçesini yönetme zorunluluğu varken, devletin halkın ihtiyaçlarını karşılamak için gerekli geliri sağlaması ve topluma karşı görevini yerine getirmesi için sağlıklı bir mali yönetim

şarttır. Geçmişten günümüze en çok tartışılan konulardan biri olan devlete duyulan ihtiyaç, beraberinde devletin ekonomideki rolünü arttırmıştır. Bunun sonucu olarak kamu ekonomisi ortaya çıkmıştır.

Ülkemizde sağlıklı bir kamu mali yönetimi ancak kaynaklarını toplumun ihtiyaçlarına en uygun şekilde kullanarak etkili ve sürdürülebilir şekilde halka sunan kamu hizmetinin varlığı ile mümkündür. Toplumun ihtiyaçlarını karşılamak için kamu harcamalarını karşılayan devlet, ekonomiyi birinci dereceden etkileyen bir örgüttür.

Devlet; tüm mali nitelikli faaliyetlerin sonucunda ortaya çıkan giderleri karşılayacak geliri elde etmeli, kaydetmeli, varlık ve kaynak kullanımının verimlilik ve rasyonellik ilkesiyle uygun olup olmadığını tespit etmelidir. Bu çalışmalarda mali nitelikteki olayların takibi ancak devlet muhasebesi ile yerine getirilmektedir.

Küreselleşmenin etkisi ile devletin halkın ihtiyaçlarını nitelikli olarak yerine getirme isteği beraberinde artan sorumlulukları ve görevleri sonucu devletin ulusal anlamda ekonomideki öneminin artmasına sebep olmuştur. Bunun sonucu olarak Türkiye’de önceden benimsenmiş devlet muhasebesi kavramı yerini kamu muhasebesi kavramına bırakmıştır.

(KARAARSLAN, 2005)’ın yaptığı tanıma göre Devlet Muhasebesi “*Devletin icra ettiği faaliyetlere ilişkin meydana gelen mali nitelikteki işlemlerine ait bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve analiz edilip yorumlanması suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemi olarak tanımlamak mümkündür.*”³⁶(KARAARSLAN, 2005)Tanımda bahsi geçen kişi ve kuruluşlarla kamu sektörünü hedef alan Karaarşlan, sadece devletin ve idarelerin kamu gelir ve giderlerini kapsayan daha dar olan devlet muhasebesini değil, tüm ülke ekonomisini içine alan evrensel temelli bir kamu muhasebesi anlayışını ifade etmektedir.

2.1.3.Devlet Muhasebesinin Ortaya Çıkışı Ve Gelişimi

Muhasebe, kurulduğu ilk günden günümüze kadar birçok aşamadan geçmiştir. Muhasebenin tarihsel gelişim süreci incelendiğinde muhasebenin toplumsal yapıyı oluşturan ekonomik, hukuk, devlet, din gibi alanlarda hem etkileyen hem de etkilenen aktif bir role sahiptir. Dinamik bir yapıya sahip olan çevresel faktörler yapıları gereği sürekli değişir. Muhasebe ilmi bu gelişime sürekli ayak uydurması ve ihtiyaçları karşılayabilmek için yeni yöntemler geliştirmesi elzemdir.³⁷(SÜRMEYEN Yusuf, 2013)

Dünyada devlet anlayışında yaşanan siyasi ve ekonomik gelişmeler ülkelerin muhasebe sisteminde de kapsamlı dönüşüm yaşamasına sebep olmuştur. Özellikle 1990'ların sonlarında yaşanan küresel finansal krizler, ekonomiyi etkileyerek mali sistemlere olan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Bu süreçte ülkemizde başlayan mali krizin etkisi görülmeye başlamıştır. Türmob genel başkanı küresel finans krizine yönelik **“krizin temelinde muhasebe ilkelerine uymama yer almaktadır ve çözüm muhasebe içinde aranmalıdır”** değerlendirmesinde bulunmuştur. Bu bağlamda küresel krizlerin ortaya çıkmasının nedenleri ve etkilerine bakınca muhasebenin temel kavramlarından giderek uzaklaşmasıyla ilişkili olduğunu söyleyebiliriz. Bu yüzden hem yaşanan ekonomik kriz hem de yeterli karşılanamayan toplum ihtiyaçları bize yönetimin yetersiz kaldığını göstermektedir.

Mali sebeplerden kaynaklı yaşanan sorunlar, kamu maliyesinin yönetiminde domino etkilerini en aza indirecek önerilerin ve düzenlemelerin yapılmasını gerekli hale getirmiştir. Bu durum reform çalışmalarını hızlandırmıştır. Kamu yönetimini yenilemeye zorlayan temel dinamikler, kamu yönetiminin amaç, yapı ve işlevini sürekli gelişmeye ve iyileşmeye doğru sürüklemiştir. Dolayısıyla muhasebe sistemi de bu yapıya uyum sağlamak için her geçen gün kendini yenilemektedir.

2.1.4.Devlet Muhasebesi Amacı

Muhasebe her şeyden önce bir amaç değil, istenilen sonuçları üretebilen bir araçtır. Devlet muhasebesinin amacı; Bir takvim yılı içinde kamu idaresi alanındaki kamu kurumlarının faaliyet sonuçlarının tahmini gelir ve giderlerinin gelişimini doğru bir şekilde kaydetmekten ibarettir. Dönem sonunda verilerin finansal tablolara aktarılması, analiz edilmesi ve değerlendirilmesi, tutarlı bir şekilde raporla sonuçlandırılması ve ilgililere sunulmasıdır. Bunun sonucu olarak devlet gelir ve giderlerinin tespitini ve sınıflandırılmasını kolaylıkla gerçekleştirmeyi hedefler. Hatta bütçenin yanı sıra devlet kontrolünü de sağlayacak şekilde gerçekleştirmektedir. Böylece devletin idaresi ve denetimi kolaylaşmaktadır.

Yöneticilere yeterli, doğru ve güvenilir bilgi sağlayarak doğru zamanda doğru karar vermelerine yardımcı olur. Bu durum yöneticilerin hesap verme sorumluluklarını yerine getirmelerinde önemli bir rol oynamaktadır. Nitekim kamu muhasebesinin amacı

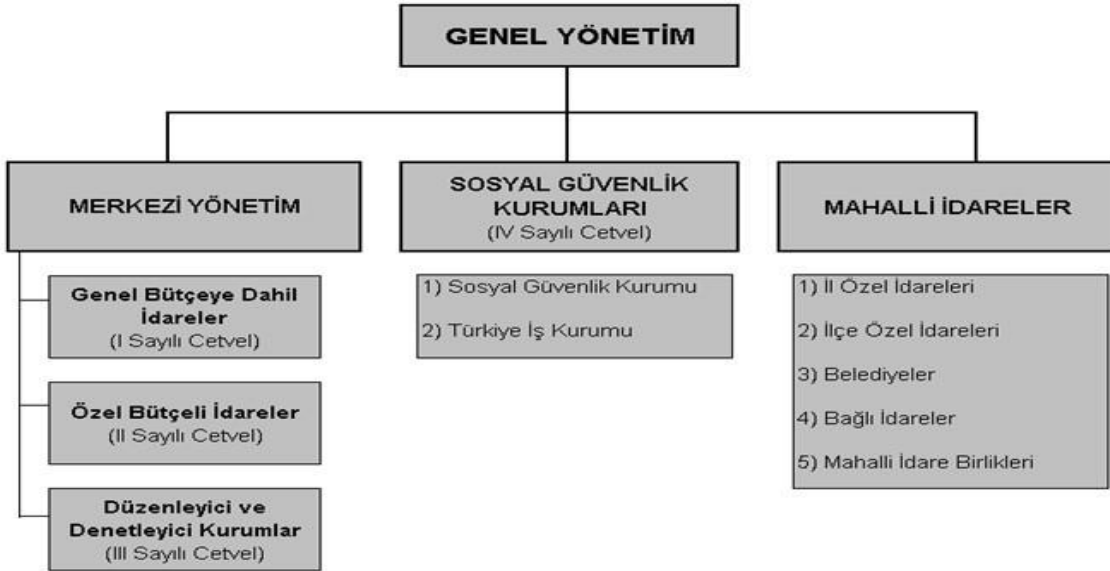
asında, yöneticilerin toplumun ihtiyaçlarını karşılamada finansal gücü sağlayan topluma karşı sorumluluk alması gerektiği fikrinden doğmuştur diyebiliriz.

Kamu muhasebesinin bir diğer amacı; devlet tarafından sağlanan hizmetlerin maliyetini kayıt altına alarak verimlilik analizlerinin temelini atmaktır. Bir başka ifadeyle, devletin verimlilik ve rasyonellik ilkelerine uygun olup olmadığını belirlemektir. Bir diğer amacı ise; Devletin güçlü ekonomik kararlar almasını sağlayacak uluslararası kabul görmüş muhasebe ve standartlarına uygun şekilde verileri sağlamaktır. Böylece ortaya çıkan hesap planı, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkesi ile uyumlu halde olacaktır.

2.1.5.Devlet Muhasebesi Kapsamı

Devlet muhasebesinin kapsamı genel yönetimdir. Günümüzdeki devletin mali yönetimi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre yürütülür. Bu kanunun ikinci maddesi genel devlet yönetimini üç kategoriye ayırmakta ve genel yönetim alanındaki kamu idarelerinin mali yönetimini ve ekonomik denetimini kapsamaktadır.

Şekil 1: Genel Yönetim Şeması



Kaynak: (KARAARSLAN Erkan (Ed.), 2006)

Kamu sektörünün içinde yer alan devlete ait mali ve mali olmayan şirketler, genel devlet sektörüne dahil değildir. Devletin bünyesindeki mali ve mali olmayan kuruluşlar, özel hukuk kapsamındaki muhasebe ve raporlama standartlarına uygun şekilde piyasaya mal ve hizmet üretmeli ve kar elde etmelidir. Bu nedenle ticari muhasebe ve usul esaslarıyla yönetilen şirketler, devlet muhasebesinden hariç tutulur.

2.2. Türk Devlet Muhasebe Sisteminin Ortaya Çıkışı Ve Tarihsel Gelişimi

Kültürlerin oluşmasında ve şekillenmesinde payı bulunan muhasebe insan faktörü barındırıyor olması yönüyle sosyal bir bilim olarak kabul edilmektedir. Bu sebeple içinde bulunduğu toplumun kültüründen etkilenmektedir.

Tarihe baktığımızda Türkler bulunduğu coğrafya konumu itibariyle birçok medeniyetle karşılaşmıştır. Kültürel etkileşimler sonucunda önemli değişimler ve gelişimler yaşamışlardır. Muhasebe bu medeniyetler arasında tarihteki en önemli konulardan biri olmuştur.

Muhasebe tarihi açısından önemli olan Ortadoğu, dünyanın en önemli merkezi arasında yer almaktaydı. Muhasebe kayıt kültürü bu coğrafyada en çok Arap ve Fars kültürlerinin etkisindeydi. Türklerin Anadolu'ya gelip benimsedikleri bu kültürle birlikte ilerleyen zamanlarda Batı'nın etkisi altında yeniden bir dönüşüm yaşamıştır.

Günümüze kadar gelen muhasebe, farklı kültürlerle etkileşimi nedeniyle çağın ihtiyaçlarına göre evrensel bir dönüşüm ve gelişim göstermiştir.

Türk devlet muhasebesinin tarihsel gelişimi ve evrimine bakıldığında Cumhuriyet dönemi öncesi ve Cumhuriyet dönemi olarak ikiye ayırmak mümkündür. Çünkü bu iki dönem arasında, Devletlerin teşkilatlanmaları ile muhasebe konularındaki hukuk kuralları arasında çok önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu çalışmada, Osmanlı döneminden Cumhuriyet dönemine muhasebe düşüncesinin evrimsel serüveni incelenecektir.

2.2.1. Cumhuriyet Dönemi Öncesi Ülkemizde Devlet Muhasebesi

Günümüzde genel kabul görmüş devlet muhasebesinin Osmanlı Devleti'nin kuruluş dönemlerine kadar uzandığını görüyoruz. 15. yüzyıl, Osmanlı Devleti'nin mali düzenlemesinin kurulduğu ve bu çerçevede gelişmeyi hedeflediği dönemdir. Osmanlı döneminde ekonomide devletçi politikalar ağırlıktaydı. Özel sektörün ise az gelişmişliği devlet muhasebesinin istenilen yönde şekillenmesinde önemli rol oynamıştır.

Günümüzde Osmanlı Devleti'nin uyguladığı genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kavramlarının çoğunu görmekteyiz. Bu döneme ait günümüze ulaşan defterlerin bir kısmı, İlhânlılardan alınan merdiven yöntemiyle tutulan kayıt örnekleri, gelir ve gider cetvelleri, Osmanlı devletinin muhasebe uygulamalarının gelişmişlik düzeyine kaynaklık etmektedir.

Giderlerini ordudan toplayan, gelirini şer'i (Cizye, zekât, aşar vb.) yolla alan Osmanlı Devleti, Maliye ve Muhasebe örgütü Defterdarlık adı altında ordu içinde doğmuş ve ordunun giderleri ile gelirleri kayıt altına alınmıştır.³⁸(COŞAN M. Hikmet, 1980)

Tarih boyunca kullanılan ve ömrünü yitiren birçok muhasebe yöntemlerinden biri olan merdiven yöntemi ilk olarak Orta Doğu'da Abbasi Devletinde (750-1258) doğmuştur. Bu muhasebe kayıt kültürü gelişimini İlhânlı Devletinde (1250-1340) tamamlamış, daha sonra Osmanlı Devletine (1299-1922) kadar süregelmiş ve olgunluk dönemine ulaşmıştır.

Ekonominin dayanağını teşkil eden halktan toplanan vergiler Osmanlıda oldukça önem arz etmekteydi. Merdiven kayıt yöntemi, hem vergi gelirlerinin sürekliliğini sağlamak hem de devletin harcamalarını kontrol etme ihtiyacından doğmuştur. Osmanlı devletinde devletçi yapı söz konusuydu. Özel sektör kuruluşlarının azlığı sebebiyle bu yöntem devletin gelir ve giderlerinin kayıt alınmasında kullanılmıştır.

Merdiven kayıt yönteminin her ne kadar tek taraflı muhasebe kayıt yöntemi ve çift taraflı kayıt yöntemi ile ortak özellikleri olsa da 19. Yüzyılda ortaya çıkan yetersizlikler sonucu bırakılmıştır. Güvemli'ye göre '**Gerçek anlamda gelir ve giderleri bildirmediği ve usulüne uygun tutulmadığı için merdiven yöntemi terk edilerek çift kayıt yöntemi benimsenmiştir**'.³⁹(GÜVEMLİ Batuhan, 2006)Bir başka sebebini de dile getiren Akçay ise, Devlet için tasarlanmış ve kâr odaklı olmayan bu yöntem yetersiz kalmıştır. Sebebi ise Tanzimat döneminde özel sektörün ortaya çıkmasıyla birlikte artan kârlılık faktörüdür. Böylece hem özel sektörde başarı yakalayan hem kamuda kullanılabilen çift kayıt yönteminin kullanılması kaçınılmaz hale gelmiştir.⁴⁰(AKÇAY Serkan, 2017)Merdiven yönteminin tamamıyla kamu muhasebesi için zamanın ihtiyaçlarına göre tasarlandığı ve zamanla yetersiz kaldığını düşünürlerin ifadelerinden anlamaktayız. Tanzimat öncesi dönemde bütçe üzerinde İslami esaslar hakimdi. Aynı zamanda modern anlamda bütçe ilkelerinin bir parçası olan kapsamlılıktan uzak gelenekseldi. Tanzimat dönemine kadar olan süreçte modern bir bütçeden söz edemesek de birçok

adımlar atılmıştır. Atılan adımlardan biri olarak 1652 yılında sadrazamlığa getirilen Tarhuncu Ahmet Paşanın hazırladığı ilk devlet bütçesini örnek verebiliriz. Batıda henüz bütçe uygulamalarından bahsedemezken, Osmanlı devletinin muhasebeye önem verdiğini görüyoruz. Tarhuncu tarafından hazırlanan Muvazene Layihası ile yıl boyunca devlet gelir ve giderleri kayıt altına alınmış ve bütçe açıklarının nasıl kapatılacağı belirlenmiştir. 17. ve 18. yüzyıllarda Osmanlı İmparatorluğu'nun giderek artan mali güçlükleri temelinde toplanan vergilere aracılar tarafından el konulmuş olmasıyla bütçenin sürekli olarak açık vermiş olması yatmaktaydı.

Diğer ülkelerle karşılaştırıldığında, Avrupa ülkelerinin refah düzeyi yükselirken Osmanlı devletinin mali merkezileşmedeki gecikmesi, devletin finansal gücünün gerilemesine ve Avrupa devletleriyle arasındaki uçurumu genişletmesine sebep olmuştur.

500 yıllık bu geleneksel yöntemin 19. yüzyılda terk edilmesi ve başka bir uygarlığın geliştirdiği yöntemin kullanılması Türk muhasebe sisteminin dönüm noktası olmuştur. Tanzimat'tan sonra Osmanlı Devleti'nin muhasebe sisteminde batılılaşmaya yönelik bir değişim yaşanmıştır. 1838 yılında Umur-ı Maliye Nezareti kurulup, Divan-ı Hümayun'da maliye teşkilatını temsil eden Başdefterdarlık kaldırılmıştır. 19. yüzyılın ortalarından itibaren çifte kayıt yöntemini öğreten kitaplar Fransızcadan tercüme edilerek kullanılmaya başlanmıştır. Muhasebeye verilen önem artmış ve birçok okul açılmıştır.⁴¹(GÜVEMLİ Batuhan, 2006) Açılan okullarla çift kayıt yönteminin öğrenilmesini hızlandırmıştır.

1837 yılında Maliye Nezareti kurulmuştur. Mal sandıkları için, Maliye Nezareti tarafından "Tensiki Kayıt Talimatnamesi" çıkarılmıştır. Bu talimatnameye göre gelirlerin tahsilatları ve tahakkukları sabıka (geçmiş) ve haliya (şimdiki) diye ikiye ayrılırken defterler ise; sandık defteri, müfredat defteri, genel ödemeler defteri, icmal defteri ve genel tahsilat defteri şeklinde tutulmaya başlanmıştır.⁴²(KARAARSLAN Erkan, 2002)1839 Tanzimat Fermanıyla başlayan batılılaşma süreci, kapitalist ekonominin gelişme sürecini başlatmıştır. Osmanlı'nın muhasebe alanında bu kadar geride kalmasının altında Avrupa ile finansal ve sosyal yapısındaki farklar yer almaktadır.⁴³(YAŞAR R. Şebnem, 2016) Tanzimat döneminden başlayarak Meşrutiyet dönemine kadar devam eden gider mevzuatını yazma çabaları hız kazanmış ve bitirilmiştir. Cumhuriyet döneminde ülkemizin gider mevzuatının temelini oluşturan

maaş, emeklilik ve harcırah kanunları 1930 ‘luyıllara kadar uygulanmıştır. 1876 anayasası ve ardından İkinci Meşrutiyet ilanından sonra, Mebusan ve Ayan meclisleri bir araya gelmiş ve 1909 bütçesini o yılın bütçesi olarak kabul etmişlerdir. Osmanlı Devletinde ilk bütçenin ne zaman kurulduğu tam olarak bilinmemekle beraber geçmişin hesaplarını gösterdiğinden, bütçeden ziyade “kesin hesap cetveli” işlevi gören belgeler olarak görülebilirler.

1909 yılı bütçesi Cumhuriyet döneminin temelini oluşturan örnek bütçe olmuştur. 1910 yılında kabul edilen ve 1927 yılına kadar uygulanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile devamlı hale getirilmiş ve “Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiyeye Dair Talimatname” si çıkarılmıştır. Bu kanunda yer alan esaslar, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu yürürlüğe girinceye dek 2004 senesi boyunca uygulanmıştır.⁴⁴(ÖNER Erdoğan, 2005) Yetmiş altı sene boyunca uygulanan Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu devlet muhasebesinin temelini oluşturmuştur diyebiliriz. Her ne kadar bütçede gerçekleşen reformlarla hazırlanan bütçeler, kapsamlılık ilkesini takip etse de dönemin savaşlarının da etkisiyle tam anlamıyla uygulanamamıştır.

2.2.2. Cumhuriyet Dönemi Ülkemizde Devlet Muhasebesi

Cumhuriyetin ilanından sonra 1050 sayılı Genele Muhasebe kanunu ile devlet gelir ve giderleri bütçe kurallarına uygun olarak hesap planına göre yürütülmüştür. Ancak devletin mal varlığı gibi faaliyetleri hesaplara dahil edilmemiştir. Bu sebeple Cumhuriyet döneminde devlet muhasebesinin mevcut koşullara uydurulması için çabalar başlamıştır.

Bu bölümde, Cumhuriyetin kuruluşundan günümüze kadar muhasebenin evrimini incelemek hedeflenmiştir.

2.2.2.1.1945 Yılları Arasında Devlet Muhasebesi

1920 yılında kurulan TBMM hükümeti mevcut mali sistemi Cumhuriyetin ilanından sonra da birkaç yıl uygulanmaya devam etmiştir. Dünyadaki değişimler beraberinde Osmanlı devletinin mali siteminde ayak uydurmayı bekleyen anlayışın sinyallerini göstermeye başlamıştır. Çünkü mevcut mevzuat dönemin ihtiyaçlarına artık cevap veremiyordu. Örneklendirecek olursak; Belediyelerde tutulan defterler ile ilgili ‘Belediye İdarelerinde tutulacak Defatir Talimatnamesi’, yürürlükte olmayan 1924 tarihli ‘Belediye Muhasebe Talimatnamesi’ nin bir ekiydi. Defatir Tarifnamesi türk

alfabesi kabul edilmeden önce yürürlüğe konulduğu için orijinali eski yazıyla kaleme alınmıştı. Muhasebe kayıtlarına esas olan sayfaları da eski yazının bir özelliği olarak ters yönde bulunmaktaydı. Bununla beraber Resmi Gazetede yayınlanmadığı için orijinal metni de mevcut değildi. Dilinin Osmanlıca olması yeni nesil tarafından zorluk çıkarmaktaydı. Özetle muhasebe tekniği tamamen terk edilmiş ve dar bir nakit muhasebesi kapsamına girmişti.

1925 yılında Amerikan usulüne yakın bütün hesapların bir sayfada gösterildiği Esas Defteri oluşturulmuştur.

1927 senesinde muhasebenin gelişiminde önemli ilerlemeler 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile kaydedilmiştir.

1928 yılında muhasebe hesaplarını kolaylaştıran ‘Hazine Usulü Hesabiyesine Dair Talimatname’ nin yürürlüğe girmesiyle birlikte ‘Esas Defteri’ geride bırakan ‘Tasnif Yevmiyesi’ kurulmuştur. Kendine özgü Amerikan usulüne benzeyen bu sistem, hazinenin fiili durumunu yansıtamadığı, gelir ve gider tahakkuklarını izleyemediği, havale ve gönderme hesapları üzerinde tam kontrol sağlayamadığı için değiştirildi. Bu düzenleme ile kamera sistemi ile iki taraflı kayıt sistemini birleştiren yeni bir sistem oluşturulmuştur.⁴⁵(ÇOLAK H. Bayram, 2009)

2.2.2.2.1945-1980 Yılları Arasında Devlet Muhasebesi

1928 yılında yardımcı defterlerde hesapların tutmamaktaydı. Bunun sonucu olarak, gider ve gelir tahakkukları ile hazinenin gerçekliği yansıtmaması söz konusuydu. Böylece 1948 tarihinden itibaren hesapların işleyişini ele alan “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” yürürlüğe konulmuştur. Ardından muhasebeleştirme belgelerinin yer aldığı “Devlet Muhasebesi Muamelet Yönetmeliği” yürürlükte yerini almıştır. Muhasebesi Genel Yönetmeliği’ yürürlüğe konulmuştur. Ardından muhasebeleştirme belgelerinin yer aldığı ‘Devlet Muhasebesi Muamelet Yönetmeliği’ yürürlükte yerini almıştır. Yevmiye defteri uygulamasında muhasebe kayıtları karşılıklı iki hesap çalıştırılarak kaydediliyordu. Tek hesaba kaydedilen işlemler de tasnif yevmiye defteri uygulamasında muhasebe kayıtları karşılıklı iki hesap çalıştırılarak kaydediliyordu. Tek hesaba kaydedilen işlemler de tasnif yevmiye sisteminin esaslarının terk edilmediğini göstermekteydi.

Bazı bütçe işlemleri, gelir ve gider tahakkukları devlet muhasebesinin dışında bırakılmıştır. Kameral muhasebe sistemi kısıtlı şekilde uygulanmaya devam etmiştir.⁴⁶(YILDIRIM Zuhâl, 1999)

Bu süreçte devlet muhasebesi yönetmeliklerinde nazım hesaplarının sayısı arttırılarak dönem sonu işlemlerinde, tahakkuk hesaplarının sayıları arttırılarak ise mal muhasebesinde değişikliğe gidildi. Sayıları artan hesaplarla daha karmaşık hale gelen mali sistemin ihtiyacı karşılayamamış olması yeni hazırlanacak bir kanunun ortaya çıkmasına sebep olmuştur.

2.2.2.3.1980- Sonrası Devlet Muhasebesi

1980-1990 yılları arasında, küresel ekonominin evriminde finansal disiplini ve entegrasyonu sağlamak için ülkemizde reform sürecine dahil olmuştur. Ülkemizde reform arayışlarını zorunlu kılan nedenler arasında ekonomik kriz, muhasebe ve denetim sisteminin yetersizliği, yolsuzlukların artması, bütçe dışı harcamalar, kamu açıklarının artması sayılabilir. Sanayileşmiş ülkelerde reform hareketlerinin başlaması, ülkemizde özelleştirme yoluyla gerileyen devlete daha etkin ve verimli hizmet verebilmek için kamu sektörünün kalitesini artıracak reform arayışlarını gerekli kılmıştır.⁴⁷(KANCA Cenk, 2017)

Kamu muhasebesi alanında en iyi kayıt yöntemini bulmak için 1990 yılında “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” ve “Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği” birleştirilerek “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” adıyla yürürlüğe sokulmuştur. Bu yenilik hesapların artması ile daha karmaşık hale gelen muhasebenin, mevzuatla uyumlu olmasını ve mali işlemlerin bilgisayar yardımıyla yapılmasını sağlayan tek bir yönetmelikte birleştirilerek hesap sayısının azaltılması ve daha basit hale gelmesini amaçlamaktadır.⁴⁸(KARAARSLAN Erkan, "Ülkemizde devlet muhasebesinin serüveni", 2004)

2.2.2.4.5018 Sayılı Kanun Öncesi Reform Hazırlık Süreci

1050 sayılı Kanun'a göre devlet bütçesinde yaşanan sıkıntılar ve nakit muhasebe sistemi olduğu için sağlıklı raporlamaya uygun değildi. Mali tabloların gerçeği yansıtmamasının bir sonucu olarak, raporların hazırlanması ve yorumlanmasında sistemin eksiklikleri söz konusuydu. Kontrol sisteminin zayıflıkları, önlenemeyen

yoksulluk ve yüksek kamu açıkları tartışılırken, mali sistemde Uluslararası gelişmelere ve değişimlere ayak uydurabilmek için finansal sistemde yeniden yapılanmaya gidildi.

1995 yılında Dünya Bankası ve Maliye Bakanlığı tarafından imzalanan ‘‘Kamu Mali Yönetim Projesi’’ ile yeniden çalışmalar başlamıştır. Projenin amacı, hesapların tahakkuk esasına göre tutulmasını sağlayarak tüm idare için uluslararası standartlara dayalı bir muhasebe ve raporlama sisteminin kurulması olmuştur. Daha sonra, yeni kamu harcama sisteminin bütçe sürecine, kamu organizasyonunun dönüşümüne ve bunun hükümet üzerindeki etkisine odaklanmıştır.

Ayrıca bu durumda, saymanlıklar tarafından yapılan kayıtların bir bilgisayar ortamında aktarılmasına ve ortaya çıkan finansal verilerin yine bilgisayar ortamında toplanmasına, değerlendirilmesine ve yorumlanmasına olanak sağlayan "say2000i" otomasyon sistemi bakanlık tarafından yürürlüğe sokulmuştur.⁴⁹(DEMİRCİ Ayhan Güven, 2015)

2002 yılında pilot uygulamaya başlanmıştır. Bu saymanlıklarda yapılan işlemler, hem nakit esaslı muhasebe sistemine göre hem de tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre kayıt altına alınmaktadır. Bu kayıtlar, periyodik olarak yaklaşık 6000 kod kullanılarak sistematik olarak derlenmiş ve ayrıntılı olarak sınıflandırılmıştır.⁵⁰(T.C. MALİYE BAKANLIĞI MUHASEBAT GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, 2003)

2002 yılında tahakkuk esaslı muhasebe sistemini test etmek üzere birçok kurumda pilot uygulama başlamıştır. 2003 yılında kamu yönetimi için hazırlanan ‘‘Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği’’ hem hesap planını hem de muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla çıkarılmıştır. Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliğini takiben pilot uygulamalar yapılmış, kamu hesaplarının şeffaflığı sağlanarak tüm bilgiler ana bilgisayarlardan elde edilebilir hale getirilmiştir. Bu gelişmeler 2003 yılındaki yönetmeliğe göre oluşturulan hesaplar ve kayıt yöntemlerinin değiştirilmesi sonucunu doğurmuştur. Çünkü zamanla kamu muhasebesinin önemi artmıştır. Devletin ekonomik faaliyetlerinin artması ve ekonominin oluşmaya başlaması ile kalkınma süreci başlamıştır

2004 yılında ise genel bütçeli daireler ve katma bütçeli idareler için tahakkuk esaslı muhasebe sistemine dayalı ‘‘Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği’’ çıkarılmıştır. Bu muhasebe sistemi, taşınır ve taşınmaz mallar ve borçlar dahil tüm kamu kaynaklarını içerir. Yeni finansal sistem, vergilerin raporlanmasında ve gider hesaplamalarında analiz ve karşılaştırmalar yapılarak hazırlanan finansal tablolar

ile detaylı ve doğru bilgi vermeyi amaçlamaktadır.⁵¹(ÇOLAK H. Bayram, 2009)Uyarlanmış nakit esaslı ile uyarlanmış tahakkuk esaslı arasında kalan hükümetin muhasebe politikası, yerini tahakkuk esasına göre muhasebe yöntemine bırakmıştır. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile hesaplarda belirli bir standart getirilmiş ve hesaplar konsolide edilmiştir.

Kamu yönetiminde hesapların ayrı tutulması gerekli görülmüştür. İsraf ve yolsuzlukla mücadele için hesap verebilirliği ve şeffaflığı artırma ihtiyacı doğmuştur. Devlet muhasebesinde belli bir standartlaşmaya gitmek zorunlu hale gelmiştir. Kamu sektörünün hesap verebilirliğine yönelik artan talep ve daha standart bir finansal raporlama ihtiyacı, karar almayı desteklemek, denetimi basitleştirmek, iyi yönetişimin sağlanması ve kamu sektöründe yolsuzlukla mücadele standartlaşmayı gerekli hale getirmiştir. Bu sayede az gelişmiş ülkelerin muhasebe sistemlerini modernize etmelerine yardımcı olacaktır.

Aynı zamanda benzer özelliğe sahip ülkelerin mali durumlarını karşılaştırmakta amaçlanmıştır. Kamu sektörünün kalitesi ne kadar yüksek olursa, hükümetin rolünü yerine getirmesi o kadar kolay olacaktır. Bu standartların benimsenmesi, devlet kurumlarının ve ülkenin kalkınmasına katkı sağlayacaktır.⁵²(SELLAMİ Yosra Mnif, 2019)

2.2.2.5. 5018 Sayılı Kanunu Sonrası Dönem

Seksen yıldır uygulanan bu kanun, hükümetin gelirlerini ve giderlerini disipline ederken,değişiklikler yerini Uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği ile uyumlu yeni bir mali yönetim anlayışına bırakmıştır. Böylece 2004 yılında dünyadaki değişimlere entegre olabilmek için “KMYKK” çıkarılmıştır.

5018 sayılı yasa, ülkemizin ilk mali anayasası olma unvanını alarak mali reform sürecinin omurgasını oluşturmuştur. Bu yasayla çok yıllık bütçe yaklaşımına göre, tahakkuk esasına dayalı, iç kontrol sistemi yerleşmiş, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkesiyle hareket eden kaynakların ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde kullanılması, mali raporlama ve hedeflenmiştir.⁵³(ERGEN Zuhul, 2016)

5018 sayılı “KMYKK” nun devlet muhasebesine yaklaşımını 49. Maddede açıkça ortaya koymuştur. Maddeye göre mali yönetim sistemi, daha güçlü bir dış denetim sistemi, daha sistematik bir kontrol sistemi, bütçe disiplini ve bütçe uygulamalarının

etkinliğini sağlamayı amaçlamaktadır. Amaç ve sonuç odaklı bir yaklaşımla hazırlanan devletin mali sistemi, mali raporların hazırlanmasında yer alan karar alma ve kontrol süreçlerinin etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamak üzere kurulup, yönetilecektir. Bu da olumlu bir etki yaratarak kamu muhasebesine yönelik eksik ve olumsuz görüşü değiştirdiği anlamına gelmektedir.

Türkiye'de zamanla kamu sektörü ekonomik olarak büyüyerek uluslararası önem kazanmıştır. Fakat kamu sektörünün ekonomik alanda büyümesi bu süreçte yaşanan ekonomik krizler, skandallar, yolsuzlukla mücadele, kamu kaynaklarının siyasi amaçlarla kullanılması; mali raporlama için hesap verebilirlik, mali şeffaflık gibi konuları ön plana çıkarmıştır.

Dolayısıyla devletin en iyi şekilde sorumluluklarını yerine getirmesi ve muhasebeye her zamankinden daha fazla önem vermesi elzem olmuştur.

Devletin ulusal ekonomideki rolünün azaldığı bir zamanda, ekonomiyi yönetmek için bilgiye duyulan ihtiyaç giderek daha basit hale geldi. Böylece geçmişte devlet muhasebesi uygulamaları kısıtlanmış ve bütçe uygulamasına odaklanılmıştır. Zamanla yıl içinde alınan gelirlerin ve yapılan harcamaların kayıt altına alınarak raporlanması yeterliydi. Devletin mali alandaki faaliyetleri ve tesiri artmıştır. Böylece hükümetlerin aldığı ekonomik kararları ülke ekonomisini şekillendirmeye başlamıştır. Bu gelişmeler sonucunda devletin aldığı mali kararlara, mali çalışmaların kaydı ve mali raporlamanın kayıt altına alınmasına dikkat çekmiştir. Ancak devlet muhasebesinde ve finansal raporlamada bir değişim ve gelişim süreci yaşanmaya başlamıştır.⁵⁴(IŞIT Salih Günal, 2005) Zamanla devletin ekonomik faaliyetleri arttıkça ve ekonomi şekillenmeye başladıkça devlet muhasebesinin de önemi artmış ve kalkınma süreci başlamıştır.

3.HESAP PLANININ ÖNEMİ VE TEMEL ÖZELLİKLERİ

Muhasebe işlemlerinin sistemli bir şekilde kaydedildiği ve kurumlarda tutulması gereken hesapların bulunduğu listeye Hesap Planı denir. Bir kurumun tutması gereken hesapları belirler ve sistematik olarak bir arada toplar. Bu nedenle kurumlar hesaplarını kendi kurduğu muhasebe sistemlerine göre değil, devletin resmileştirdiği ve belli bir mantığı olan mevcut sisteme göre yapmalıdır. Bu durum kurumların muhasebe alanında örgütlenmesini kolaylaştırır.

Hesap planı yönetmeliğinde yer alan hesapların, tanımı ve işleyişine uygun şekilde hesaplar kayıt altına alınır. Hesap planının şu temel özellikleri taşıması gerekir; Hesap isimleri açık, anlaşılabilir ve kısa olmalıdır. Hesap planı hazırlandığı işletmenin faaliyet konusuna ve iş hacmine uymalıdır. Hesap planındaki hesap isimleri, belirli hesap sınıfları ve hesap grupları başlıkları altında toplanmalı ve gösterilmelidir. Hesap planı, kolay sonuç çıkarmayı sağlamalıdır.⁵⁵(GÜNEŞ Nadir Hikmet, 2006)

Çalışmamızın bu bölümünde, Resmi Gazete 'de yayınlanan Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde yer alan mahalli idarelerin hesap planı incelenmiştir. Mahalli İdareler içinde önemli bir yere sahip olan belediyelerde, kullanılmasına ihtiyaç duyulan hesap kodlarının hesap planındaki konumları incelenmiştir. Hesap planında birçok hesap kullanılmaktadır. Bu bölümde Kestel Belediyesine ait mizan örneği dikkate alınarak; ay sonu ve yıl sonu işlemlerinde sıklıkla kullanılan hesaplar örneklerle açıklanacaktır.

3.1.BELEDİYELERDE SIK KULLANILAN HESAPLARIN İŞLEYİŞİ

Ülkemiz 2004 yılından itibaren mali işlemleri tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre muhasebeleştirilmeye başlamıştır. Bu bölümde bir belediyede gerçekleşen günlük mali işlemlerin tahakkuk esasına uygun şekilde yevmiye kayıtları gösterilmiştir. Uygulamada önce muhasebeye konu olan işlemler anlatılacak, daha sonra yevmiye kayıtları ayrı ayrı yapılacaktır.

Not: Bu çalışmada belediyelerin kesin mizanından faydalanılarak en çok kullanılan hesaplar incelenmiştir.

1. Belediyenin Destek Hizmetleri Müdürlüğünün ödeneğinden çıkacak olan kuruma ait telefon faturası gelmiştir. Fatura tutarı 993,50.-TL ‘dir. Damga vergisi ise 7,51.-TL’ dir. Fatura ödeme emri ile ödenmiştir.

630.03.05.02.02	Telefon Abonelik Ve	993,50	
	Kullanım Ücretleri		
360.03.09	Diğer Ödemelere Ait Damga Vergisi		7,51
103.02.02.01	Gönderme Emirleri		985,99
830.03.05.02.02	Telefon Abonelik Ve Kul. Ücretleri	993,50	
835	Gider Yansıtma Hesabı		993,50
900.03.05	Hizmet Alımları		993,50
905.03.05	Hizmet Alımları	993,50	

2. Belediye tarafından Fen İşleri Müdürlüğünde çalışan avans mütemedi olan personele, taşıtlar için gerekli olan yedek parçanın alımı için 2.100,00.-TL avans verilmiştir.

160.01.03.02	Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme	2.100,00	
	Alımları Avans Hesabı		
360.03.09	Diğer Ödemelere Ait Damga Vergisi		
103.02.02.01	Gönderme Emirleri		19,91
			2.080,09

3. Belediyenin yapacağı hizmet alımı ihalesi için Kültür ve Sosyal İşler Müdürlüğünden gelen harcama talimatına istinaden, Basın İlan Kurumuna 1.128,00.-TL ‘lik ilan gideri ödemesi yapılmıştır.

160.02.03.05 Hizmet Alımları Kredisi	2.360,00	
360.03.09 Diğer Ödemelere ait Damga Vergisi		18,96
103.02.02.01 Gönderme Emirleri		2.341,04

4. Belediye Temizlik İşleri Müdürlüğü tarafından 16 AFH 28 plakalı çöp toplama aracının 950,00.-TL'lik ödemesini firmaya yapmıştır. Damga vergisi 144,00.-tl kesilmiştir. Kalan tutar firmaya ödenmiştir.

630.03.07.03.03 Taşıt Bakım ve Onarım G. Hs.	2.499,26	
360.03.09 Diğer Ödemelere Ait Damga Vergisi		20,08
103.02.02.01 Gönderme Emirleri		2.499,26
830.03.07.03.03 Taşıt Bakım ve Onarım G. Hs.	2.499,26	
835 Gider Yansıtma Hesabı		
900.03.07 Menkul Mal. Gayrimenkul Hk. Alım B.		2.499,26
905.03.07 Menkul Mal. Gayrimenkul Hk.	2.499,26	

5. Belediyenin açtığı yakıt ihalesine katılan firmaya kesin teminat olarak 70.000,00.-TL tutarındaki bankadan aldığı teminat mektubunu belediyenin Muhasebe birimine bırakmıştır.

910 Teminat Mektupları Hs.	70.000,00	
911 Teminat Mektupları Emanetleri Hs.		70.000,00

6. Belediyenin 145 ada, 10 parsel sayılı taşınmazının 3 yıl süre ile tahsisinin Muhasebe kayıtlarına alınmıştır.

2500202 Arsalar	518.955,55	
50011 Tahsis Edilen Taşınmazlar		518.955,55

7. Belediye'ye İller bankasından 30.000 TL uzun vadeli kredis ağılanmıştır.

102 Bankalar Hs.	30.000	
400.01. Banka Kredileri-İllerBankası		30.000

8. Emlak vergisi mükellefi olan vatandaş belediyenin veznesine 150.00.-TL yatırmıştır. Daha sonra yapılan kontrollerde 100,00.-TL fazla tahsil edildiği ortaya çıkmıştır. Bu tutarın red iade düzenlenerek iadesi sağlanmıştır.

100 Kasa Hesabı	150,00	
120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı		150,00
805 Gelir Yansıtma Hs.	150,00	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		150,00
120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı		
333 Emanetler Hesabı	50,00	
810 B.G. Red ve İadeler Hs.		50,00
805 Gelir Yansıtma Hs.	50,00	
		50,00

9. Belediyenin satışa çıkarılan arsası ihalesonucu 250.000 TL ye satılmıştır.

120.06.01.09. Gelirlerden Alacaklar	250.000	
250 Arsa ve Araziler		250.000

102 Banka Hs.	250.000	
120.06.01.09 Gelirlerden Alacaklar-Arsa Sat.		250,00
800.06.01.05 Bütçe Gelirleri Hs.		
805 Gelir Yansıtma Hs.	250,00	
		250.000

10. Belediyeye İller bankasından 30.000 TL uzun vadeli kredi sağlanmıştır.

102 Bankalar Hs.	30.000	
400.01.Banka Kredileri-İllerBankası		30.000

11. Belediye tarafından yapılan envanter çalışması sonucunda 810.264.699,87.-TL değerinde arsa bulunduğu tespit edilmiştir.

2500202 Arsalar Hs.	810.264.699,87	
500. Net Değer Hs.		810.264.699,87

İKİNCİ BÖLÜM

NAKİT ESASLI MUHASEBEDE SİSTEMİNDEN TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE SİSTEMİNE GEÇİŞ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun uygulanmaya başlaması, Türk mali yönetim sisteminde bir reform niteliğindedir. Kamu muhasebesinde mali saydamlık ve hesap verebilirliğe katkı sağlayacak olan hızlı gelişmeler sonucunda muhasebe yapımız nakit esaslı muhasebeden tahakkuk esaslı muhasebeye doğru ilerlemiştir. Ancak uygulamaya geçiş döneminde hem niteliksel hem de nicel olarak birçok aksaklıkların yaşanmış olduğunu görmekteyiz. Bu durum mahalli idarelerde yapılan mali işlemlerin doğru ve güvenilir şekilde muhasebeleştirilmesine engel oluşturmuştur.

Bu bölümde, devlet muhasebesinin yöntemlerinden olan tahakkuk esaslı ve nakit esaslı muhasebe sistemleri ele alınmaktadır. Bununla beraber iki kayıt yöntemi karşılaştırılarak, nakit esaslı muhasebe sisteminin avantaj ve dezavantajları ile tahakkuk esaslı muhasebesinin kazandırdığı yenilikler anlatılacaktır.

1.Devlet Muhasebesi Kayıtlarında Kullanılan Yöntemler

Geçmişten günümüze toplumun kamu muhasebesi için olan beklentilerine baktığımızda, kamu varlıklarını toplum için harcayarak en güvenilir şekilde kayıt altına alması yer almaktadır. Beraberinde kaydedilen bilgileri hesap verebilirlik ilkesi çerçevesinde kamuoyuna sunabilmek ve tarafsız bir şekilde raporlamalıdır. Karar vericilere yardım etmede tarafsızlığı ancak bu şekilde sağlayabilir. Bunu sağlayacak olan sistem muhasebe kayıt yöntemleridir.

Uzun yıllar devlet muhasebesinin kapsamı bütçeye odaklandığı için dar bir faaliyet alanına sahipti. Çünkü bütçesi sadece gelir ve giderlerin tahsili ve harcanması ile ilgiliydi. Fakat kamu muhasebesi sadece bütçeden ibaret değildir. Faaliyet alanı genişledikçe, bütçe beraberinde devletin hem borç hem alacak hem de mal varlığının takibini içeren bir muhasebe sistemi ortaya çıkmıştır. Geçmişten günümüze muhasebe kayıt yöntemleri dört aşamada incelemek mümkündür.

1.1.Nakit Esaslı Muhasebe

Reform, daha iyiye yönelik bir değişiklikdir. Daha iyi bir hedefe ulaşmak için, hükümetin bir muhasebe standardına sahip olması gerekir. Devletin muhasebe sistemini geliştirme sürecine baktığımızda başlangıç noktasının nakit muhasebe sistemine dayanalı olduğunu görmekteyiz.

Devlet muhasebe reformu, geleneksel sistemden modern sisteme geçiş süreci olan bir muhasebe reformudur. Geleneksel sistemle muhasebe temelde tek kayıtlarla nakit esaslı muhasebeyi benimserken, modern muhasebe çoklu kayıtlarla tahakkuk esasını benimsemektedir.

Nakit esaslı muhasebe, nakit alındığında finansal faaliyetleri kaydeder. Nakit esaslı muhasebe sisteminde, mali işlemler nakit girişi yapıldığında veya çıkışı olduğu zaman muhasebeleştirilir. Eğer harcama gerçekleşmiş ama ödemesi yapılmamışsa gider kaydı yapılmamaktadır. Bu durum gelir kaydı içinde geçerlidir; tahakkuk etmiş ama tahsil edilememiş ise herhangi bir gelir kaydı yapılamamaktadır. Oysa ki; gelirlerin tahsilat zamanıyla giderlerin tediye zamanları aynı değildir. Kısaca mali nitelikli işlemlerin ne zaman ortaya çıktığıyla ilgilenmeyen nakit esaslı muhasebe sistemi, gelir ve giderler tahakkuk ettiğinde değil de nakit giriş ve çıkışı olduğunda kayıt altına alan basit bir sistemdir.

Detaylı muhasebe grupları bulunmayan nakit akışlarından kaynaklanan işlemleri kayıt altına alır. Bu şekilde işleyen mali sistem mali raporları; bütçe gelir ve giderlerini, nakit giriş ve çıkışlarını, nakit varlıklarını kapsamaktaydı. Mal varlıklarının izlenmesi ise muhasebe dışında kalmaktaydı. İŞİT (2005), temel olarak ödemelere odaklanan nakit esaslı muhasebe sisteminin mali yönetim için çok az faydalı bilgi sağladığını ifade etmiştir.⁶⁰(İŞİT Salih Günal, 2005) Bunlara ek olarak, vergi harcamalarını, devletin yarı mali nitelikli işlemlerini ve ertelenen ödemelerini kaydedemez ve raporlayamaz. Yani devletin mevcut borçları ile yükümlülüklerini dikkate almamaktaydı. Özetle, raporlama ve hesap verebilirlik ile saydamlığı sağlayacak özelliği taşımayan, tahakkukları göstermediği için de kamuya ait borç ve yükümlülükleri tam olarak göstermeyen bir sistemdir.

1.2.Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesinde işlemler, nakit muhasebe sisteminde olduğu gibi dönemlere bakılmaksızın, nakit olarak tahsil edildiğinde yani para girişi veya çıkışı olduğunda hesaplara yansıtılır.Bu muhasebe sistemi nakit esaslı devlet muhasebesinden çok farklı olmamakla birlikte, hesapların mali yılın son gününün gecesinden itibaren kapatılmaması ve belirli bir süre açık tutulması bakımından farklılık göstermektedir. Bu ek dönemde bir önceki dönemin işlemleri, bütçe dönemine ilişkin olan faturalar kabul edilerek kayıt altına alınır. Bu şekilde yapılan muhasebe kayıtları gelir ve giderlerde dönemsellik ilkesine göre bütçenin yıllık olmasına istisna oluşturur. Bu yöntemin tek avantajı; mali işlemleri buldukları mali yılda kaydeder ve raporlar.⁶¹(GÜLŞEN Hamdi, 2007)

1.3.Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi kayıt yöntemi, nakit ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemleri arasında yer alan fakat daha farklı bir versiyonudur. Maddi duran varlıkları, amortismanları ve yeniden değerlemeleri dikkate almayarak muhasebeleştirmemesidir. Dolayısı tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile karşılaştırıldığında uygulanması açısından daha basittir. Nakit esasına kıyasla, eksik bilgi üretmez, ekonomik işlemleri gerçekleştiğinde kaydeder.

1.4.Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Nakit esaslı muhasebe sisteminde görülen yetersizlikler sebebiyle finansal politikaların oluşturulmasında veya ileriye dönük kararların alınmasında kullanılabilecek güçlü ve doğru veriler elde edilememiştir. Nakit muhasebesi uygulamasındaki bu eksiklikleri giderecek bir kamu muhasebesi sisteminin oluşturulması elzem hale gelmiştir. Uluslar arası finans kuruluşları (OECD,IMF,Dünya Bankası) ile ekonomik ve siyasi birleşmeler, devletler için muhasebe ve raporlama sistemlerini oluşturma ihtiyacının temelini oluşturmuş ve bu yönde çalışmalarını başlatmıştır.

Türkiye ise, genel devlet mali istatistiklerini oluşturamaması konusunda uluslararası finans kuruluşların eleştirisi altında kalmıştır. Çünkü genel idarenin tüm kurumları için çalışma yapmaya, standart ve kurallar koymaya yetkili bir kurum yoktu.

Tablo, ülkemizde tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş öncesi kurumlarda uygulanan muhasebe sistemlerini özetlemektedir. Süreç tüm kuruluşlar için, ortak bir muhasebenin, raporlama standartlarının ve birleştirilebilir hesap planının geliştirilmesini zorunlu hale getirmiştir. Böylece, 2005 yılında Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından tahakkuk muhasebesi sistemine geçilmiştir. Bu yönetmeliğin amacı Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin birinci maddesinde; “*Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi; mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebeni temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul, ilke ve standartların belirlenmesidir.*” şeklinde açıklanmıştır.

Gelir hesabı, mali yıl içinde nakden tahsil edilmiş olsun veya olmasın, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir olarak muhasebeleştirilmesi gereken gelir işlemlerini gösterir. Gider hesabı, nakden ödenip ödenmediğine bakılmaksızın yıl içinde yapılan toplam giderleri de gösterir. Bu işlevsellik sayesinde dönemsel finansal raporlar, ilgili iş dönemlerine ait finansal işlemleri mükemmel bir şekilde yansıtır.⁶⁴(GÜLŞEN Hamdi, 2007)

2.Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminden Tahakkuk Esaslı Muhasebeye Geçiş

2.1.Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminin Avantajları

1.Nakit esaslı muhasebe sistemi, içerdiği işlemlerin basitliği sebebiyle anlaşılması, yönetilmesi, sürdürülmesi en basit olan muhasebe sistemidir. Kaynakların yasal olarak kabul edilen bütçelere uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesine yardımcı olabilecek bilgiler sağlar. Bu şekilde muhasebenin yönetim işlevine en iyi şekilde hizmet eder.

2.Nakit bazında tahmini bedeller, kontrol fonksiyonu tarafından belirlenen gereklilikleri karşılamaktadır.

3.Geniş kullanımının bir sonucu olarak, bütçelerin ve hesapların (muhasebelerin) uluslararası karşılaştırmasına olanak tanır.

4.Mali işlemin parasal etkisinin analizine izin veren ve nakit pozisyonunun gözden geçirilmesine ve değerlendirilmesine olanak sağlayan faydalı veriler sağlar. Bu durum kamu maliyesinde verimlilik ve etkinlik açısından büyük önem taşımaktadır

5.Harcamaların ağırlıklı olarak maaşlar, seyahat ve bir mali yıl içinde alınan, ödenen ve tüketilen mal ve hizmetler için olduğu durumlarda tahakkuk esasıyla aynı verileri üretir.

6.Tahakkuk esaslı muhasebeye göre basit, nispeten anlaşılması daha kolaydır ve birçok ülkede ulusal yasama organları tarafından bile tercih edilmektedir.

7.Devlet muhasebesinde nakit esasının popülaritesi, Parlamentonun veya diğer seçmen temsilcilerinin vergi tahsilatlarının tahsilatını ve bu gelirlerin hükümet tarafından müteakip harcamalarını her yıl izleme ihtiyacından kaynaklanmıştır.

8.Hangi yönetimin tam kontrole sahip olduğunu açıklar, ancak üzerinde tam kontrol tesis edilmemiş kaynakları görmezden gelir ve hükümet bütçelerinde yansıtılan mali uyumla ilgili yasal gerçekliği yansıtır.

9.Tahakkuk esaslı muhasebe ile karşılaştırıldığında daha objektiftir. Nakit esaslı muhasebe, bilançoları ve gelir tablolarını üretmek için yapılması gereken öznel düzeltmeleri içermez.

10.Mali yıl içinde yapılan tahsilatlar ve harcamalar, mal ve hizmet alımının mali yıl içinde ödemeleri yapılan kısmını yansıtan harcamalar hakkında gerekli bilgileri sağlar. Elbette burada esas olan muhasebe sisteminin basit, anlaşılması kolay veya objektif olması değildir. Önemli olan kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılayan gerekli ve faydalı bilgileri ne ölçüde sağladığıdır.⁶⁵(OUDA Hassan, 2006)

3.Nakit Esaslı Devlet Muhasebesinin Tahakkuk Esaslı Muhasebe Karşısındaki Yetersizlikleri

Modern kamu yönetiminde kamu muhasebesinin temel amaçları iki yönlüdür: biri mali yönetim ve kontrol için bir araç olmak, diğeri ise mali yılı planlamak için gerekli mali bilgileri sağlamaktır. Fakat kamunun nakit esaslı muhasebesi, bu iki amacı yerine getirmek için nitelikli ve yeterli değildir.⁶⁶(KERİMOĞLU Baki, 1998)

Kamu kurumlarının hangi kaynaklarla nasıl hizmet verdiği, bu hizmetlerin ne kadara mal olduğu, kaynakların verimli ve etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığına ilişkin bilgiler oldukça önemlidir. Devletin kamu muhasebesi üzerindeki görevi; maliyeti en az

şekilde tutarak en verimli ve etkili şekilde ekonomiyi yürütmek ve bu faaliyetleri kontrol etmektir. Mevcut sistem zamanla kamu mali yönetiminin ihtiyaçlarına cevap verememeye başlamıştır. Dolayısıyla nakit esaslı muhasebe üzerinde reform çalışmasının yapılması zorunlu hale gelmiştir. Kamu muhasebesinde nakit esaslı muhasebe sisteminin yetersizlikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

Devlet muhasebesi kapsamı ve konusu ile oldukça dardır ve kamu idarelerinde muhasebe sistemleri açısından tam anlamıyla birlik yoktur.⁶⁷(GÜLŞEN Hamdi, 2007) Nakit esaslı muhasebe sistemi, içerdiği işlemlerin basitliği sebebiyle anlaşılması ve yönetilmesi rahat bir muhasebe sistemidir. Fakat, kullanıcılara gerekli ve kapsamlı bilgileri zamanında, güvenilir ve doğru biçimde sağlamakta yeterli değildir. Bu durum elde edilen verileri doğru ve tutarlı olmaktan uzaklaştırır.

Ayrıntılı bilgi üretilmesine izin vermeyen nakit muhasebe sisteminde, yarı finansal işlemler muhasebe dışında tutulmaktadır. Harcamaların yapıldığı dönem ile borç ve giderlerin kayıt altına alınması gereken dönem arasında önemli bir zaman aralığı ortaya çıkmıştır. Yarı mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi sürecinde öncelikle harcama yapılır. Borç miktarı ise bir veya birkaç yıl sonra kesinleşir. Borcun netleştikten sonra, bu borç için tahvil ya da bono verildiğinde kaydın yapılması söz konusu olmaktadır. Gider ve borçların oluştuğu anda kaydedilmemesi, geçmişte muhasebenin nakde dayalı olmasından kaynaklanmaktadır. Bu da borcun yanlış yönlendirilmesine ve ödeme aşamasında harcamaların hesap verebilirliği sağlanmadan kayıt altına alınmasına yol açmaktadır.⁶⁸(URAL Oğuz Sabit, 2008) Bununla birlikte, muhasebe sistemi bütçe odaklı olup, mevcut sistemde bütçenin hazırlanmasına yeterli katkı sağlamamaktadır.

Çünkü maliyet mevcut yılın bütçesinde belirtildiği için verilerden doğru bütçe sonuçlarını elde etmek ve raporlamak zordur. Çünkü nakit esaslı muhasebe dönemsellik ilkesine uygun değildir.

Bununla birlikte, muhasebe sistemi bütçe odaklı olup, mevcut sistemde bütçenin hazırlanmasına yeterli katkı sağlamamaktadır. Çünkü maliyet mevcut yılın bütçesinde belirtildiği için verilerden doğru bütçe sonuçlarını elde etmek ve raporlamak zordur. Çünkü nakit esaslı muhasebe dönemsellik ilkesine uygun değildir.

01.01.1990 tarihinden itibaren Genel ve katma bütçeli daireleri kapsayan “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” sadece kar amaçlı kuruluşları kapsamaktaydı. Ancak

Belediyeler, İl özel idareleri, sosyal güvenlik kurumları gibi mali kaynakları elinde tutan ve kullanan kamu kurumları da bulunmaktadır. Bu bağlamda devlet tüm kamu birimlerini kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartlarına sahip olmadığı için, muhasebe alanında bütünlüğünü sağlayamamıştır. Bu durum kendine özgü muhasebe sistemlerinin oluşturulmasına yol açmıştır. Bununla beraber bu kurumların varlık ve yükümlülükleri dışında elde edilen veriler, kamu kaynaklarının nasıl ve ne şekilde kullanıldığı konusunda güvenilir bilgi vermemektedir. Bu bağlamda ekonomi politikalarının oluşturulması ve uygulanması yeterli olmamıştır.⁶⁹(KERİMOĞLU Baki, 1998) Devlet muhasebe sistemi, kamu kaynaklarının kullanımı açısından güvenilir bilgi elde edebilmek için tüm kamu kurumlarını kapsayacak şekilde olmalıdır.

Genel ve katma bütçeler için hazırlanan hesap planında hesaplar, yeterli detayda olmadan sınıflandırma yapıldığı için, zaman ayırıcı hesaplar da mevcut değildir. Nakit esaslı devlet muhasebe sisteminde, varlık, borç ile öz kaynaklara ilişkin bilgi eksikliği sebebiyle finansal tablolar hazırlanamamaktadır. Bu nedenle kamu kurumlarının mali durumu ve performansının tutarlı, doğru ve güvenilir bir şekilde değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bununla beraber nakit esaslı muhasebede kullanılan hesap planı raporlamaya uygun değildir. Hesap planındaki birçok hesap muhasebe anlamında özelliğini yitirmişti. Niteliği aynı olan işlemler aynı hesaplarda kayıt altına alınmaktaydı. Yani nakit esaslı muhasebede hesaplar, niteliğine uygun sınıflandırılmamıştı.

En çok borç hesaplarında gerçekleşen bu durum, devlet borçlarının bütçe dışında izlenmesinden kaynaklanmaktaydı. Bu şekilde hazırlanan raporlar belirli bir standartta olmadığı için kullanıcıların anlayabileceği ve yorumlayabileceği bilgiler üretememesine sebep olmuştur.

Süreklilik, muhasebenin en temel ilkelerinden biridir. Nakit muhasebe sisteminde gerçekleştirilen bütçe faaliyetleri ve uygulamaları sadece ait oldukları dönemde kalır. Gelecekte gerçekleşecek olan faaliyetler ve bütçe uygulamaları kaydedildikleri yıla dahil edilir. Bunun sonucu olarak süreklilik ilkesinden uzakta olan bir muhasebe sistemi mevcuttu. Bu nedenlerle, sağlıklı bir muhasebe sistemi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve tahakkuk esasına dayalı olarak oluşturulmalıdır.

2.2.Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sisteminin Getirdiği Yenilikler

Birçok ekonomik gelişmenin arka planında yaşanmış ekonomik krizlerin olduğunu görmekteyiz. Örneğin, Yeni Zelanda da 1980 'ler de büyük bir ekonomik buhran yaşanmıştı. Bu ekonomik buhrana çözüm olarak tahakkuk esaslı muhasebe sistemi getirilmişti. Bunun sonucu olarak uygulamada başarı göstermiş ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemine ilk geçen ülke olmasını sağlamıştır.

Nakit esaslı sistemi dönemin ihtiyaçlarını karşılamamasının sonucu olarak yerini tahakkuk esaslı muhasebe sistemine bırakmış, birçok yeni özellik ve değişiklik getirmiştir. Sisteminin yararları aşağıda ele alınmıştır.

a)Kayıtlar tahakkuk esasına göre tutulmaya başlanmıştır: Ülkemizde 2004 yılına kadar kullanılan nakit muhasebe sisteminin nakit esasına dayalı olması, hem bilginin kaydedilmesini sağlarken hem de finansal bilgilerle ilgili birçok önemli bilginin kaybolmasına neden olmuştur. Bu durum, karar verici konumunda olan kamu yöneticilerinin eksik veya yanlış mali ve idari kararlar almasına neden olabilmektedir. Bu nedenle tahakkuk muhasebesi sistemi yürürlüğe girmiştir. Artık nakit girişi veya çıkışı ile sonuçlanmayan, ancak varlık veya yükümlülüklerde değişikliğe neden olan işlemler muhasebeciler tarafından kaydedilmiştir. Yani nakit bazlı bütçe uygulama sonuçları ile dönem bazlı faaliyet sonuçlarını bir arada elde edebilmektedir. Bu durumda gelir ve giderleri ait oldukları yılda tam ve zamanında kaydeder.

b)Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların kayıt altına alınmaya başlamıştır: Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmemesi, bunlara yapılan harcamaların tamamının o yılın bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir. Oysa bir mali yıl içinde alınan bir araç, yapılan bir bina sonraki yıllarda da kullanılmaktadır. Bu nedenle maddi duran varlıklar kullanıldıkları yıllar itibari ile gider yazılmalıdır. 2004 yılı başından itibaren uygulanmaya başlanılan muhasebe standartları ve detaylı hesap planı bu eleştirileri karşılayacak şekilde maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesini ve raporlamasını kapsamaktadır. Üretilen mali tablolarda maddi duran varlıklar kapsamakta, amortisman ve yıl sonlarında yeniden değerlendirme (enflasyon düzeltmesi) uygulamaları ile de duran varlıklar, olması gereken değerde raporlanmaktadır. Üretilen mali tablolarda maddi duran varlıklar kapsamakta, amortisman ve yıl sonlarında

yeniden değerlendirme (enflasyon düzeltmesi) uygulamaları ile de duran varlıklar, olması gereken değerde raporlanmaktadır. Böylelikle maddi duran varlık edinimiyle giderlerin dönemsel olarak artması ya da azalması söz konusu olmamaktadır.⁷² (KARAARSLAN, 2007)

c) Devlet muhasebesinin bütçe uygulaması bakımından; ödenek ve nakit planlaması ile bütçe ve orta vadeli harcama programlarının hazırlanmasına destek sağlanmıştır: Devletin mali işlemlerinin kaydedildiği nakit esaslı muhasebe sisteminde, ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş borçlar ve girilen taahhütler kaydedilmediği için ödenek ve nakit dağılımı sağlıklı bir şekilde planlanıp gerçekleştirilemez. Bu nedenle, Devlet sektörünün hangi zaman dilimlerinde hangi yükümlülüklerle karşılaşabileceği tespit edilememekte orta-uzun vadeli harcama planları yapılamamaktadır.⁷³(KARAARSLAN Erkan, 2004)

Yeni muhasebe sistemiyle birlikte getirilen iki hesaptan bahsetmek yararlı olacaktır. Birincisi; “322-Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı” ve “323-Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı”dır.İkincisi ise Taahhütler Hesabıdır. Nazım Hesaplar Grubu içerisinde yer alan “920 Taahhütler Hesabı” ile; ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen Devlet borçları ile girilen taahhütler, muhasebe sistemi tarafından izlenebilmekte ve bunların bütçedeki ödeneklerle ilişkisi kurulabilmektedir. Bütçenin hazırlanması ve uygulanmasına destek sağlayacak bir taahhüt izleme sisteminin bulunması ile birlikte, yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girilmeyecek ve yıllara sari işler için yeterli ödenek konulabilecektir.⁷⁴(KARAARSLAN, 2007)

d)Devlet borçlarının kayıtlarda görülmesi sağlanacaktır: Son yıllarda iç ve dış borçlarımızdaki büyük artış, kamuoyunun dikkatini borç yönetimize çekmiştir. Hükümetlere siyasi muhalefetin en büyük eleştirisi, bütçe yönetiminin borç yönetimine dönüştürülmesi olmuştur. Aksak işleyen bir nakit yönetimi ile bütçenin hazırlanması, uygulanması ve gözetimi süreçlerindeki rasyonelliğin yitilmesi kamu kesiminin borçlanma ihtiyacını daha da artırmıştır. Kamuoyunun dikkatlerinin devlet borçlarının rakamları üzerine yoğunlaştığı zamanda, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçilmesi ile birlikte bu borçların ve vade yapılarının devlet hesaplarında görülmesinin sağlanması hedeflenmektedir.⁷⁵(GÜLŞEN Hamdi, 2007)

e)Kesin hesap kanunu tasarısına ilişkin bilgilerin muhasebeden elde edilmesi sağlanmıştır; Kesin hesap kanunu, devletin hesap vermede kullandığı en önemli araçtır. Nakit esaslı devlet muhasebe sisteminin, kesin hesap kanunu tasarısının

hazırlanmasına katkısı olduğu gibi yetersiz kaldığı yerlerde vardır ve muhasebe dışı çalışmalar yapılarak kesin hesaba ilişkin bilgiler elde edilebilir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçişle birlikte, kesin hesap kanun tasarısına ilişkin bilgilere; gerek tüm bütçe uygulamalarına ilişkin sonuçların finansal, fonksiyonel ve kurumsal ayrımının gösterildiği bütçe uygulama sonuçları hesabı yardımıyla gerekse taahhütler hesabı altında formüle edilecek kesin hesaba ilişkin bilgilerin yardımıyla muhasebeden ulaşılabilecektir.⁷⁶(KARAARSLAN Erkan, 2004)

f) Vergi harcamaları raporlanabilecektir: Vergi harcamaları, hükümetlerin belirli mükellef gruplarını (kategori, sektör, firma veya birey) desteklemek ve verilen ekonomik faaliyetlere teşvik sağlamak amacıyla kullandığı bir araçtır. 1960 yılından itibaren önemi artan bir kavram olan vergi harcamaları Türkiye'de 2000 yılından itibaren gündeme gelmeye başlamıştır. Vergi harcamalarına ilişkin ilk rapor 2001 yılında Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmıştır. Bu raporların temel amacı vergi ayrıcalıkları ve kamu harcamalarının karşılaştırmasını yapmaktır.⁷⁷(DOĞANALP Nihat, 2020)Yeni sistemle birlikte vergi harcamalarının raporlanmasına ilişkin ilk adımlar atılmaktadır. Vergi harcamaları belirli dönemler itibariyle detaylı bir biçimde raporlanabilecektir.

g) Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin mali saydamlığa ve hesap verme sorumluluğuna katkısı: 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile geleneksel kamu yönetiminden uzaklaşmıştır. Yeni yönetim anlayışıyla kamu kaynaklarının verimli, etkili, ekonomik kullanılması ön planda tutulmuştur. Değişen bu yönetim anlayışıyla birlikte kamu maliyesinde birçok kavram ön plana çıkmıştır. Bu kavramların önem sırasında, kamuda mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu yer almaktadır. Çağdaş yönetim yaklaşımlarının amacı, kamu yönetiminde şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi değerlere ulaşmaktır. Kamu fonlarının etkin, ekonomik ve verimli satın alınması ve kullanılması ancak şeffaflık ve uygun bir hesap verebilirlik süreci ile garanti edilebilir. Ülkenin gelişmişlik düzeyinin yükseltilmesi için kamu kaynaklarının amaç ve hedeflerle uyumlu kullanılması amaçlanmaktadır.

Tüm sürecin uygulanmasının sonuçları, planlama, programlama, raporlamada kendini gösteren etkin bir raporlama sistemi ile kamuoyuna duyurulur.⁷⁸(KIRILMAZ Muhammet, 2015) Bu sebeple tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, finansal şeffaflığın sağlanmasında önemli bir çalışmadır.Mali saydamlık devletin mali yönetiminde kamu

bilgilerini doğru, güvenilir, tarafsız ve tutarlı şekilde kamuoyuna yansıtma en etkili araçtır.

5018 sayılı Kanun'un 8. maddesine göre; ***“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.”***

Daha verimli ve etkin bir yönetim anlayışına doğru ilerleyen devlet, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçmiştir. Tahakkuk esaslı muhasebe üst yönetime ihtiyacı olan bilgiyi sunarken, mali işlemleri hem gerçeğe uygun hem de muhasebe ilkeleriyle uyumlu olacak şekilde muhasebeleştirerek devletin hesap verme sorumluluğunu yerine getirmesine yardımcı olmuştur.

2.3.Belediyelerde Tahakkuk Esaslı Kayıt Sistemi İle Nakit Esaslı Kayıt Sistemi Arasındaki Farklar

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile nakit esaslı muhasebe sistemi arasındaki farklılıkları şu şekilde sıralayabiliriz;

a) Muhasebeye verilmiş olan çekler, Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde Kasa Hesabına kaydedilirken, tahakkuk esaslı muhasebe kayıt sisteminde **“101-Alınan Çekler Hesabı”** adı altında kaydedilmektedir.

b)Nakit Esaslı Sistemde, **“280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı”** ile **“180- Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı”** bulunmadığı için gelecekte oluşacak giderlerde gösterilmemektedir. Nakit esaslı muhasebe sisteminde gider tahakkukları hesabı bulunmadığı için tahakkuk ettiği halde ödenmeyen giderleri gelecek dönemin giderlerinde izlenememekteydi. Dolayısıyla nakit planlamasında muhasebe kayıtlarında izlenemediği için muhasebede faydalanılması mümkün olmamaktaydı. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde ise ödeme bir sonraki takvim yılı içerisinde yapılacaksa **381-Gider Tahakkukları Hesabı**'na, gelecek takvim yılından sonraki yıllarda ödenecekse de **481-Gider Tahakkukları Hesabı**'na kaydedilmektedir. Böylece, tahakkuk eden giderlerin ödeme zamanının muhasebe kayıtlarından tespit edilmesine olanak vererek nakit planlamasının sağlıklı şekilde yapılmasına katkı sağlamaktadır.

c) Menkul kıymetler hesabına, Nakit esaslı muhasebe kayıt sisteminde hem kişi hem de hazine malı olarak saymanlıklara intikal eden her türlü menkul kıymet kaydedilmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe kayıt sisteminde ise, hazineye ait olan menkul kıymetler **117 Menkul Varlıklar Hesabına**, kişilere ait olan menkul kıymetler ise **912 Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı** ve **913 Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabına** karşılıklı olarak kaydedilmektedir.⁸³ Böylece tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde her mali nitelikli işlemler ilgili hesaplara kaydedilerek takibi kolaylıkla sağlanmıştır. Nakit esaslı muhasebe sisteminde, menkul kıymet ayrımı yapılmadığı için menkul kıymetler hesabı ayrı olarak takip edilememekteydi.

d) Alacak ve borçlar, Nakit esasına dayanalı muhasebe sisteminde vadelerine göre sınıflandırılarak takip edilmeyip “Tecili ve Tehirli Borçlular Hesabı” na kaydedilen meblağlar, tahakkuk esasına dayanan muhasebe sisteminde; kısa ve uzun vade de tahsil sürelerine göre “**122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı**” ve “**222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı**”na ayrılarak kaydedilmektedir.⁸⁴ Bu sayede tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde, alacak ve borçlar vadelerine uygun olarak izlenerek nakit planlamasına katkıda bulunmaktadır.

e) Avans Hesapları, Nakit Esaslı Sistemde tahakkuk esaslı sistemde Avans ve Kredileri Hesabı adı altında toplanmıştır. Böylece dağınık şekilde bulunan avans hesaplarının tek başlık altında toplanması suretiyle gereksiz yere hesap sayısının artması, dolayısıyla avans uygulamalarındaki dağınıklık ortadan kaldırılmış olmaktadır.

f) Sayım sonunda noksan çıkan tutarlar; Nakit Esaslı Sistemde, kasa noksanlığında “**100-Kasa Hesabı**”na, diğer noksanlıklarda ilgili hesaba alacak; “**140-Kişi Borçları Hesabı**” na borç kaydedilmektedir. Sayım noksanları hesabına, yapılan sayımlar sonucunda tespit edilen, Kasa, Döviz, Alınan çek, Menkul kıymet, Stok noksanlıkları kaydedilmektedir. Sayılanlar dışındaki noksanlıklar için “197- Sayım Noksanları Hesabı” kullanılmayacaktır.

g) Sayım sonucunda fazla çıkan tutarlar; Nakit Esaslı Sistemde, kasa hesabı” na veya ilgili diğer hesaplara borç, bütçe gelirleri veya emanetler hesabına alacak kaydedilmektedir. Tahakkuk esaslı sistemde ise, sayım fazlalıkları “**397- Sayım Fazlalıkları Hesabı**”na alacak, kasa veya noksan çıkan değerlere ait hesaplara borç kaydedilmektedir. Böylece, sayım noksanı veya sayım fazlası tutarlarının nakit esaslı sistemdeki kayıt şeklinin doğurduğu karmaşıklık önlenmektedir.

h) Nakit esaslı sistemde maddi ve maddi olmayan duran varlık niteliğindeki varlık hesapları yer almadığı için bunların amortisman payları ve değer artış veya azalışlarının kaydedileceği hesaplar da düzenlenmemiştir. Tahakkuk Esaslı Sistemde ise maddi ve maddi olmayan duran varlık hesap grupları yer aldığı için bunların amortisman paylarının ve değer artış veya azalışlarının kaydedildiği hesaplar da düzenlenmiştir.

ı) Bütçe ve faaliyet hesapları birlikte izlenmeye başlanmıştır. Nakit esaslı muhasebe sisteminde, sadece bütçe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar için muhasebe kayıtları yapılırken, Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde, hem bütçe açısından, hem de muhasebe açısından gelir ve gider sayılan unsurlar kaydedilmektedir. Yalnızca muhasebe açısından gider sayılan unsurlar ise bütçe giderleri ile ilişkilendirilmeden **“630-Giderler Hesabı”**na, gelir sayılan unsurlar ise **“600- Gelirler Hesabı”** na kaydedilmektedir. Sonuç olarak, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminde gelir ve giderlerin bu şekilde kaydedilmesi, hem nakit esasında bütçe uygulama sonuçlarının alınmasını hem de bulunulan döneme ait faaliyet sonucunun tahakkuk esasına uygun şekilde tespitini mümkün kılmaktadır denilebilir.

j) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar kaydedilmeye başlanmıştır. Nakit esaslı muhasebe kayıt sisteminde maddi ve maddi olmayan duran varlıklar izlenmediği için maliyet bedellerini muhasebe kayıtlarında görmek mümkün değildir. Devletin maddi duran varlıklarının muhasebe dışı bırakılması, bunlara yapılan harcamaların tamamının o yılın bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir. Oysa, bir bütçe yılında alınan bir araç, yapılan bir bina sonraki yıllarda da kullanılmaktadır. Bu nedenle maddi duran varlıkların maliyeti kullanıldıkları yıllar itibari ile gider yazılmalıdır. Yeni sisteme geçişle beraber üretilen mali tablolar maddi duran varlıkları kapsayacak, amortisman ve yeniden değerlendirme uygulamaları ile olması gereken değerde görüntülenecektir. Maddi duran varlıklara yapılan giderler maddi duran varlığın kullanım süresine dağıtılacaktır.

k) Yıl sonu kapatma kayıtları yapılarak faaliyet sonuçları çıkarılacaktır. Nakit esaslı muhasebe sisteminde yıl sonlarında bazı hesaplar kapatılmayıp devir vermektedir. Bu işlemlerin sonucunda herhangi bir faaliyet sonucu çıkarılmamaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde ise, dönem sonu işlemleri yapılırken hesaplar dönem sonu işlemleri içerisinde kapatılmakta ve bilanço- faaliyet sonuçları tablosu şeklinde faaliyet sonuçları çıkarılabilmektedir.

l) Ödenek yokluğu nedeniyle ödenemeyen borçlar izlenerek tüm mali işlemlerin kayıt altına alınması sağlanmıştır. Bütçe odaklı olan nakit esaslı muhasebe sisteminde ödeneği bulunmuyorsa kayıt yapılmazken, Tahakkuk esasında ise ödeneği bulunmadığı veya ödenek üstü harcamalara izin verilmemesi gibi sebeplerle borçlardan mal ve hizmet alımları giderleri ile ilgili olanlar “**322-Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı**”na kaydedilmektedir. Bunun sonucunda, muhasebeden elde edilen bilgiler ile kalemlerin dağılımı ve likidite planlaması sağlıklı bir şekilde yürütülmekte, yılsonunda hesaplarda birikim sorunu yaşanmamakta ve güçlü bir politika oluşturulmaktadır.

m) Nakit esaslı muhasebe sisteminde kullanılan hesap planı sadece genel ve katma bütçeli kuruluşların işlemlerini baz alarak oluşturulmuştur. Bu sebeple mevcut hesap planı diğer genel devlet kapsamındaki kamu kuruluşlarının hesaplarını içermemektedir. Nakit esaslı muhasebe sisteminde kullanılan hesap planındaki hesap sayısının sınırlı sayıda olması, hesapların sistemsiz şekilde kodlanması ve alt hesaplarının olmayışı sistematik düzenin göz önüne alınmadığını ispatlar nitelikteydi. Bir sonraki yıla devredecek hesaplar cari yıl işlemleriyle karıştırıldığı için, geçmiş yıl işlemlerinden ayırt edilmesi zor hale gelmekteydi. Bu özellikler, mali tabloların hazırlanmasını engellemiştir. Devletin mali faaliyetlerini anlamak için ortak bir muhasebe sistemi ve hesap planına olan ihtiyacı zorunlu kılmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MAHALLİ İDARELER HESAP PLANININ BELEDİYE UYGULAMALARI

1.Araştırmanın Yöntemi

1.1.Araştırmanın Modeli

1990' lı yıllarda başlayan 2004 senesinde ise uygulamaya geçilen tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde uygulamanın ilk yıllarında bazı zorluklar yaşanmıştır. İçeriğinin basit ve kolay olan bir sistemden, daha kapsamlı muhasebe sistemine yapılan geçiş kayıtların konsolide edilmesi aşamasında zorluk yaşanmasına sebep olmuştur. Bursa'daki Belediyelerde Mali Hizmetler Müdürlüğünde Muhasebe biriminde çalışan kullanıcılara uygulanan "Tahakkuk Esaslı Muhasebeye Geçişin Muhasebe Kullanıcılarının Memnuniyet Ve Kullanım Düzeylerine Olan Etkisini Ölçme Ve Değerlendirme" başlıklı anket çalışması(Ek-1) sonucunda bu kayıt sisteminde yaşanan sorunlar tespit edilmiştir.

Anketin amacı, Belediyelerin muhasebesi ve raporlama uygulamaları açısından hangi noktada oldukları, Tahakkuk Esaslı Muhasebenin mali sisteme ne gibi avantajlar getirdiğini, eksikliklerinin neler olduğunu ve uygulamada ne gibi sorunlarla karşılaştığını incelemek ve bu sorunlara çözüm önerileri getirmektir.

Anket soruları cevabı açık, likert tipi ölçek olan bir ankettir ve genel bilgi edinmek için kullanılır.Ankette sorular, varlık, kaynak, gelir ile gider hesabı ve mali tablolarla ilgili yaşanan sorunlar ile diğer sorunlar şeklinde ayrılmıştır. Soruları yanıtlayan muhasebe kullanıcıları bilgi eksikliğinden dolayı bazı soruları cevaplama zorlanmıştır ve yaşanan sıkıntılar genel itibariyle bu ankette elde edilmiştir.

Çalışmanın bu bölümünde karşılaşılan sorunlar tartışılmış ve muhasebe standartlarına ve temel kavramlara uygun olarak çözüm önerileri sunulmuştur. Veri toplama yöntemi olarak Kolayda Örnekleme Yöntemi kullanılmıştır. Anket formları elektronik posta yoluyla gönderilmiştir.

Bu çalışmada veri toplama yöntemi olarak sosyal bilimlerde en yaygın kullanılan anket yöntemi tercih edilmiştir. Anket yöntemi, hedef kitleye yöneltilen soruları analiz ederek karşılaştırma, yorum yapma ve raporlama yapabilecek veriler elde etme fırsatı

sunmayı amaçlar. Bu sebeple, hedef kitleyi dikkate alan veri toplama yöntemi anket bu çalışma için uygun görülmüştür.

Araştırmamızın anket soruları, gerek Sayıştay bulguları gerek kullanıcıların yardımı ile alınan bilgiler sonucunda tespit edilmiştir. Bu çalışma muhasebe kullanıcılarının perspektifinden mahalli idareler içerisinde önemli yere sahip olan Belediyelerde, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçişin muhasebe standartlarına uygunluğunu ve kullanıcılar açısından memnuniyetini araştırmaktadır. Sorular Bursa’da bulunan tüm belediyelerdeki muhasebe kullanıcılarına sorulmuştur. Muhasebe işlemlerinde öne çıkan hesap planı, mali tablolar ve maddi duran varlıkların kayıt altına alınmasının mali saydamlığa etkisi üzerine personel görüşleri öğrenilmeye çalışılmıştır.

Anket sorularında ölçek seçerken; Çoklu ölçek 3’lü likert ölçeği (1 ve 3 arası kullanıldı; 1=Kesinlikle Katılıyorum; 2=Kararsızım; 3=Katılmıyorum / 1=İyi, 2=Orta, 3=Hiç İyi Değil,), 2’li likert ölçeği olarak da; “evet/hayır” kategorileri kullanılmıştır. Anket sorularına verilen cevaplar ve oranları Tablo 1’ de olduğu gibidir.

Tablo 1 : Katılımcıların Demografik Özellikleri

Frekanslar; Anketin Frekans Değişkenleri; bulunulan ilçe, çalışılan belediye, unvan, yaş, cinsiyet, eğitim durumu, muhasebe mesleğindeki tecrübe yılı, bulunduğu kurumdaki mesleki tecrübe yılı, kurumda çalışan sayısı, bulunan belediyenin nüfusedir.

Standart Sapma, Medyan Ve Minimum Ortalama

İSTATİSTİKLER										
	Bulduğunuz İlçe	Çalışmakta olduğunuz Belediye	Unvanınız	Yaşınız	Cinsiyetiniz	Eğitim durumunuz	Mesleki Tecrübeniz (Toplam yıl)	Kaç yıldır bu kurumda çalışıyorsunuz	Kurumunuzda ki çalışan sayısı	Bulduğunuz Belediyenin Nüfusu
Geçerli	52	52	52	52	52	52	52	52	52	52
Eksik	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ortalama	8,52	9,50	2,63	40,37	1,33	3,92	2,69	12,144	851,40	285820,90
Medyan	9,00	10,00	3,00	40,50	1,00	4,00	3,00	8,000	344,00	96985,00
Std. S.	5,074	5,170	1,048	9,297	,474	,589	1,058	9,5355	908,355	319730,340
Minimum	1	1	1	21	1	2	1	1,0	50	6145

Ankete katılanların demografik bilgilerine ilişkin veriler aşağıda frekans tabloları ve yüzdelik dağılım aracılığıyla gösterilmektedir. Kullanılan istatistik, standart sapma, medyan ve minimum ortalamadır. Frekans dağılımı, çubuk grafik kullanılarak gösterilmiştir.

Frekans Tabloları;

Tablo 2. Muhasebe Kullanıcılarının Buldukları İlçelerin Dağılımına Ait Bulgular

BULUNAN İLÇE				
	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Gemlik	1	1,9	1,9	21,2
Kemalpaşa	1	1,9	1,9	71,2
Orhaneli	1	1,9	1,9	86,5
Orhangazi	1	1,9	1,9	88,5
Büyükorhan	2	3,8	3,8	19,2
Harmancık	2	3,8	3,8	30,8
İnegöl	2	3,8	3,8	34,6
Karacabey	2	3,8	3,8	46,2
Mudanya	2	3,8	3,8	69,2
Gürsu	3	5,8	5,8	26,9
Keles	3	5,8	5,8	51,9
Yenişehir	3	5,8	5,8	94,2
Yıldırım	3	5,8	5,8	100
İznik	4	7,7	7,7	42,3
Kestel	7	13,5	13,5	65,4
Nilüfer	7	13,5	13,5	84,6
Osmangazi	8	15,4	15,4	15,4
Toplam	52	100	100	

Anket uygulaması; Bursa İli olmak üzere 17 İlçede gerçekleştirilmiş olup uygulamaya toplamda 52 muhasebe kullanıcısı katılım göstermiştir. %1,9' u Gemlik, Kemalpaşa, Orhaneli, Orhangazi Belediyeleri, %3,8'i Büyükşehir, Harmancık, İnegöl, Karacabey, Mudanya, %5,8'i Gürsu, Keles, Yenişehir, Yıldırım, %7,7'si İznik, %13,5'i Nilüfer ve Kestel ilçelerinde ve %15,4 ile en çok yüzdellik dağılımın Osmangazi Belediyesinde olduğunu görmekteyiz.

Tablo 3. Muhasebe Kullanıcılarının Çalıştıkları Belediyelerin Dağılımına Ait Bulgular

ÇALIŞILAN BELEDİYE					
		Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
	Osmangazi	5	9,6	9,6	9,6
	Büyükorhan	2	3,8	3,8	13,5
	Gemlik	1	1,9	1,9	15,4
	Gürsu	3	5,8	5,8	21,2
	Harmancık	2	3,8	3,8	25,0
	İnegöl	2	3,8	3,8	28,8
	İznik	4	7,7	7,7	36,5
	Karacabey	2	3,8	3,8	40,4
	Keles	3	5,8	5,8	46,2
	Kestel	7	13,5	13,5	59,6
	Mudanya	2	3,8	3,8	63,5
	Kemalpaşa	1	1,9	1,9	65,4
	Nilüfer	7	13,5	13,5	78,8
	Orhaneli	1	1,9	1,9	80,8
	Orhangazi	1	1,9	1,9	82,7
	Yenişehir	3	5,8	5,8	88,5
	Yıldırım	3	5,8	5,8	94,2
	Bursa	3	5,8	5,8	100,0
	Büyükşehir	3	5,8	5,8	100,0
	Toplam	52	100,0	100,0	

Araştırma Bursa Büyükşehir Belediyesi ve 17 ilçe belediyesindeki muhasebe kullanıcılarına yapılmıştır. Tablo 3' te katılımcıların çalıştıkları ilçelerde aynı zamanda ikamet ettiklerini görmekteyiz. Bunu akılda tutarak, ikamet ettikleri ilçelerde çalışan belediye personelleri için ; nüfusun yararına ve çıkarları için hareket eden, hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerine bağlı kalan, sorumluluk bilinci ve aidiyet duygusuna sahiptirler diyebiliriz.

Tablo 4. Muhasebe Kullanıcılarının Yaş Dağılımına Ait Bulgular

YAŞINIZ				
	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
0-25 yaş	1	1,9	1,9	1,9
26-30 yaş	8	15,4	15,4	17,3
31-35 yaş	8	15,4	15,4	32,7
36-40 yaş	9	17,3	17,3	50,0
41 yaş ve üstü	26	50,0	50,0	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Katılımcıların %50' si 41 yaş ve üstü, %17,3 'ü 36-40 yaş arası, %15,4 'ü 26-35 yaş arası, % 1,9 'u 0-25 yaş aralığındadır. Bu sonuçlara göre katılımcıların yaş ortalamasının % 50 'sini 41 yaş ve üstü olan orta yaş grubu oluşturuyor diyebiliriz. Yaş dağılımında 25 yaş ile 35 yaş arasında hem uzman hem personel yer almaktadır. Katılımcıların % 50'sinin 41 yaş ve üzeri yaş grubundan oluşması daire başkanları, müdür ve şef kategorisindeki bireylerin ağırlık kazanmasına yol açmaktadır.

Tablo 5. Muhasebe Kullanıcılarının Unvan Dağılımına Ait Bulgular

UNVANINIZ				
	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Müdür	12	23,1	23,1	23,1
Uzman	3	5,8	5,8	28,8
Personel	31	59,6	59,6	88,5
Şef	4	7,7	7,7	96,2
Daire Bask.	2	3,8	3,8	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Yukarıdaki Tablo 4'te katılımcıların unvanlarına ilişkin frekans tablosuna yer verilmektedir. Yapılan anket belediye personellerinden; % 60'ı Muhasebe Kullanıcıları tarafından, % 23'ü "Müdür" unvanı ile görev yapan kullanıcılardan , %8' i "Şef", %6'sı "Uzman", %4' ü ise "Daire Başkanları" tarafından oluşmaktadır. Yaş ortalamasının % 50 'sini 41 yaş ve üstü olan bu orta yaş grubu ; 12 müdür, 4 şef ve 10 personelden oluşmaktadır.

Tablo 6. Muhasebe Kullanıcılarının Cinsiyet Dağılımına Ait Bulgular

CİNSİYET				
	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Erkek	35	67,3	67,3	67,3
Kadın	17	32,7	32,7	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Tablo 6’ da görüldüğü gibi araştırmaya katılan kullanıcıların 35’i erkeklerden, 17’si kadınlardan oluşmaktadır. Bunların toplam içerisindeki yüzdelik dağılımları sırasıyla % 67,3 ve % 32,7’dir. Ülkemizdeki muhasebe meslek mensuplarına bakacak olursak, erkek egemenliğinin hakim olduğu ve araştırmalara erkeklerin kadın katılımcılara nazaran daha fazla katılım sağladığı görülmektedir.

Tablo 7. Muhasebe Kullanıcılarının Eğitim Dağılımına Ait Bulgular

EĞİTİM				
	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
L+ise	2	3,8	3,8	3,8
Yüksekokul	5	9,6	9,6	13,5
Üniversite	40	76,9	76,9	90,4
Lisansüstü	5	9,6	9,6	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Tablo 7’de görüldüğü üzere, en çok %77 üniversite düzeyinde eğitime sahip bulunmaktadır. %10’luk kısım ise ön lisans ve yüksek lisans mezunlarından oluşmaktadır. Kalan %4’ lük kısmını ise lise mezunu oluşturmaktadır.

Tablo 8. Muhasebe Kullanıcılarının Mesleki Tecrübe Dağılımına Ait Bulgular

MUHASEBE MESLEK TECRÜBESİ (Toplam yıl)				
	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
1-5 yıl	7	13,5	13,5	13,5
6-10 yıl	18	34,6	34,6	48,1
11-20 yıl	11	21,2	21,2	69,2

21 ustu	16	30,8	30,8	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Kullanıcıların muhasebe alanındaki mesleki tecrübeleri, bu alanda yapılan tüm kayıtların doğru zamanda daha kaliteli bir şekilde yapılmasını ve verilerdeki hataların tespit edilmesini sağlamaktadır. Katılımcıların tecrübesinin ölçüldüğü muhasebe meslek tecrübesi göstergeleri sonucunda kullanıcıların; % 35'inin 6 yıl ile 10 yıl arasında, %31'inin 21 yaş ve üstü, %21'inin 11 yıl ile 20 yıl arasında ve %14'ünün 1 yıl ile 5 yıl arasında muhasebe alanında tecrübesi olduğu görülmüştür.

Tablo 9. Muhasebe Kullanıcılarının Çalıştıkları Yıl Dağılımına Ait Bulgular

KURUMDA ÇALIŞMA YILI				
	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
1-5 yıl	14	26,9	26,9	26,9
6-10 yıl	17	32,7	32,7	59,6
	4	7,7	7,7	67,3
11-15 yıl				
16-20 yıl	3	5,8	5,8	73,1
21-45 yıl	14	26,9	26,9	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Ankete katılan katılımcıların muhasebe alanında meslek tecrübeleri değerlendirildiğinde % 27'si 5 yıla kadar, %33'ü 6 yıl ile 10 yıl arasında ve %8'i 11 yıl ile 15 yıl arasında, %6'sı 16 ile 20 yıl arasında, %27'si 21 ile 45 yıl arasında muhasebe alanında tecrübesi olduğu söylenebilir. Dolayısıyla muhasebe kullanıcılarının memnuniyet düzeylerini değerlendirecek kadar uzun çalışma süresine sahip oldukları anlaşılmaktadır. Ayrıca bu oran "Muhasebede Mesleki Tecrübeniz?" sorusunun bulgularıyla da paralellik arz etmektedir. Muhasebe kullanıcılarının yeni sistemi değerlendirebilmeleri ve geçmişle karşılaştırabilmeleri için şüphesiz uzun süredir muhasebecilik yapıyor olmaları gerekmektedir. Bu nedenle, bu bulgu böyle bir değerlendirmeye izin vermektedir.

Tablo 10. Muhasebe Kullanıcılarının Kurumdaki Çalışan Sayısı Dağılımına Ait Bulgular

KURUMUNUZDAKİ ÇALIŞAN SAYISI				
	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
50-200	16	30,8	30,8	30,8
200-350	11	21,2	21,2	51,9
350-500	3	5,8	5,8	57,7
500-650	2	3,8	3,8	61,5
650-	20	38,5	38,5	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Araştırmaya katılan çalışanların sayısı yukarıdaki tabloda gösterilmektedir. Buna göre katılımcıların % 38,5 'i 650 ve üstü, % 30,8'i 50-200, % 21,2' si 200-350, % 5,8 'i 350-500 ve % 3,8'i 500-650 çalışan personelden oluşmaktadır.

Tablo 11. Muhasebe Kullanıcılarının Buldukları Belediyelerin Nüfus Dağılımına Ait Bulgular

BULUNAN BELEDİYENİN NÜFUSU				
	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
1000-200.000	32	61,5	61,5	61,5
201.000-400.000	2	3,8	3,8	65,4
401.000-600.000	7	13,5	13,5	78,8
601.000-800.000	3	5,8	5,8	84,6
801.000-	8	15,4	15,4	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Ankete katılan muhasebe kullanıcılarının, çalıştığı ilçelerin büyüklüğü göstergesine göre nüfusu az olan ilçelerden oluştuğu görülmektedir. %62 'si 1000-200.000 nüfuslu , %15'i ise 801.000 ve üstü nüfuslu ilçelerde görev almaktadır.

1.2.Evren ve Örneklem

Bu araştırmada yeni sistemin uygulanmasındaki etkinlik faktörünün ölçütünü anlamak için Bursa Büyükşehir Belediyesi pilot bölge olarak seçilmiştir. Araştırmanın evrenini ilçe merkezinde bulunan belediyeler oluşturmaktadır. Verilerden gerçeğe yakın sonuç

elde etmek açısından araştırma sadece muhasebe biriminde çalışan kullanıcılar üzerinde yapılmıştır. Dolayısıyla araştırmanın örneklem gruplarını, Osmangazi, Büyükşehir, Gürsu, Harmanlık, İnegöl, İznik, Karacabey, Keles, Kestel, Mudanya, Kemalpaşa, Nilüfer, Orhaneli, Orhangazi, Yenişehir, Yıldırım oluşturmaktadır. Araştırma 52 kişi üzerinde yapılmış olup, örneklem kitlesi bu tür bir araştırma için kabul edilebilir sınırlar içinde bulunmaktadır.

1.3.Verilerin Toplanması

Belirlenen araştırma konusu kapsamında geniş bir literatür taraması yapılarak konuyu ve ileri sürdüğümüz hipotezleri en iyi bir biçimde ortaya koyacak ölçekler tespit edilmeye çalışılmıştır.

Ancak konu ile ilgili çok fazla ampirik çalışmanın bulunmaması nedeniyle daha önce başka çalışmalarda geçerliliği ve güvenilirliği test edilmiş ölçekler bulunamamıştır. Bu nedenle konuyu ortaya koyacak soru formu hazırlanılmaya çalışılmıştır. Hazırlanan anket 02-14.06.2021 tarihleri arasında Bursa'nın başta büyükşehir belediyesi olmak üzere 17 ayrı belediyelerde uygulanmıştır.

Verilerin gerçeğe yakın sonuçlar vermesi açısından sadece muhasebe biriminde çalışan personellere form verilmiş ve anketin doldurulup hemen teslim edilmesi istenmiştir. Cevaplar ise, “Kesinlikle Katılıyorum; Kararsızım; Katılmıyorum” “Evet/Hayır” , “İyi, Orta, Hiç İyi Değil” cümlelerinden oluşmaktadır.

Anketin nesnellliğini sağlamak için katılımcıların kimlik bilgilerini belirtmemeleri özellikle istenmiştir. Soruların büyük bir bölümünün ölçülmesinde likert tipi ölçek kullanılmıştır. Bu ölçek; Araştırmada Belediyelerde çalışan muhasebe kullanıcıların memnuniyet düzeyini ölçmek için 33 sorudan oluşturduğumuz bir ölçek kullanılmıştır. Anket soruları hazırlanırken personellerin fazla zamanını almayacak ve soruların yanıtız kalmasını önleyecek sorular seçilmiştir. Anket sorularının hem anlaşılır hem de kolay olması için kısa ve basit soru cümleleri kullanılmıştır. “Evet/Hayır” gibi. Anket formunun, sayı, tasarım ve uygulama yönüyle genel kabul gören kurallara ve formata uygun olmasına özen gösterilmiştir. Bu bölüm ile ilgili tüm sorular likert tipinde hazırlanmış olan ölçek ile ölçülmektedir. Ayrıca çalışanların demografik özelliklerini belirleyebilmek amacıyla 10 sorudan oluşan bir soru formu kullanılmıştır. Bu soru formu ile çalışanların yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi gibi demografik özellikleri ile ilgili bilgilere

ulaşılmaya çalışılmıştır. Anket formunun düzenleniş biçiminin hem geri dönüş oranı hem de anketin geçerliliği ve güvenilirliği açısından önemli olduğu bilinmektedir. Bu nedenle anket formu oluşturulurken literatürde belirtilen hususlara azami ölçüde dikkat edilmeye özen gösterilmiştir. Bu amaçla anketin üst kısmına çalışmanın içeriği, bilimsel ve sosyal faydası ve elde edilen bilgilerin gizliliğine dair kısa bir açıklama yapılmıştır. Bu metnin altına çalışmayı yürüten kişinin adı-soyadı, unvanı, çalıştığı kurum ve iletişim bilgileri de eklenmiştir. Bu ölçeğin amacı konu hakkındaki düşüncelerin geniş bir seçenek havuzu içerisinde sınıflandırmak ya da derecelendirmektir.

1.4.Hipotezlerin Testi

Hipotezlerin test edilmesinde frekans, ortalama ve standart sapma yöntemleri kullanılmıştır.

Tablo 12.

Katılımcıların “Hesap Planı hakkında bilgi sahibiyim?” Sorusuna İlişkin Verdikleri Cevapların Yüzde, Frekans Dağılımları, Aritmetik Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Hesap Planı hakkında yeterli bilgiye sahibiyim.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	45	86,5	86,5	86,5
Hayır	7	13,5	13,5	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Tablo 12’de görüldüğü üzere katılımcılara bu hipotezimizi test etmek için sormuş olduğumuz soruda vermiş olduğumuz cevaplar analiz edildiğinde katılımcıların %45’ i evet cevabını, % 7’si hayır cevabını vermiştir. Buna göre öne sürmüş olduğumuz hipotezde tüm katılımcıların hesap planı hakkında bilgi sahibi olmadığı görülmüştür.

Tablo 13.

Katılımcıların “**Tek Düzen Muhasebe Sisteminde bilgi seviyeniz nedir?**” Sorusuna İlişkin Verdikleri Cevapların Yüzde, Frekans Dağılımları, Aritmetik Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Tek Düzen Muhasebe Sisteminde bilgi seviyeniz nedir?

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hiç İyi Değil	2	3,8	3,8	3,8
Orta	19	36,5	36,5	40,4
İyi	31	59,6	59,6	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Tek düzen muhasebe sistemi hakkında belediye muhasebe çalışanlarının %3,8'i Hiç iyi olmadığını, %36,5'i orta düzeyde olduğu ve %59,6'sının ise bilgi seviyesi iyidir. Sonuç olarak, katılımcıların yarısından fazlasının Tek düzen muhasebe sistemi hakkında bilgi sahibi olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 14.

1.Tahakkuk Esaslı Muhasebeye geçişle birlikte; mevduatta bulunan nakitler ile mevcut bulunan çeklerin birbirinden ayırt edilmesi kolaylaşmıştır.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Katılmıyorum	1	1,9	1,9	1,9
Kararsızım	40	76,9	76,9	78,8
Kesinlikle Katılıyorum	11	21,2	21,2	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçişle beraber nakit ve çeklerin birbirinden ayırt edilmesi zorlaşmıştır. Bu konuda kullanıcıların bilgi yetersizliğinin ayırt edebilme özelliğinin olmadığını, bu sisteme yabancı olduklarının sonucunu ortaya çıkarmıştır. Katılımcıların bu sisteme geçişle beraber bu kolaylığı yani ayırt edebilme özelliğini değerlendiremediklerini görmekteyiz.

Tablo 15.

2.Stokların kayıt altına alınmasıyla birlikte kamu idarelerince yapılan faaliyetlerde kullanılmak veya tüketilmek üzere edinilen tüketim malzemeleri ve benzer varlıkların yönetiminde kolaylık sağlanmıştır.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kararsızım	33	63,5	63,5	63,5
Kesinlikle Katılıyorum	19	36,5	36,5	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Katılımcıların önemli bir ölçüde %63,5 civarında kararsız olduklarını, buna karşılık %36,5'inin kesinlikle katılmayanların olduğunu görmekteyiz. Yani 1/3 'ü için kolaylık sağladığını dolayısıyla kararsızların fazla olması sebebiyle hipotezin gerçekleşmediğini görüyoruz.

Tablo 16.

3.Teminat mektuplarının kayıt altına alınması ile beraber teminat mektuplarına ilişkin bilgi ve belgelere ulaşması kolaylaşmıştır.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kararsızım	31	59,6	59,6	59,6
Kesinlikle Katılıyorum	21	40,4	40,4	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Tablo 16'da ankete katılan bireylerin %59,6 'sı kararsız iken, %40,4'ünün kesinlikle katıldığı ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla elde edilen bu veriler doğrultusunda kararsız olan kişilerin oranı daha yüksektir.

Tablo 17.

4.Bu sistemle birlikte mali raporların düzenli yayımlanmasında kolaylık sağlanmıştır.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Katılmıyorum	1	1,9	1,9	1,9
Kararsızım	32	61,5	61,5	63,5
Kesinlikle Katılıyorum	19	36,5	36,5	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Ankete katılan muhasebe kullanıcıları tarafından tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçişin mali raporların düzenli yayımlanmasında kolaylık sağladığı hipotezine %61,5

oranda kararsız oldukları cevabını vermişlerdir. Dolayısı ile %36,5 oranında katılımcı da kesinlikle katılarak mali raporların düzenli yayılmasının kolaylaştırıcı olduğunu düşünmüştür. Dolayısı ile bu hipotezin kabul edildiğini göstermektedir.

Tablo 18.

5.Belediyelerin ihtiyaçlarına uygun olarak ve belediyelerin görüşleri de alınarak Mahalli İdareler Hesap Planı revize edilmelidir.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Katılmıyorum	1	1,9	1,9	1,9
Kararsızım	34	65,4	65,4	67,3
Kesinlikle Katılıyorum	17	32,7	32,7	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Bu dağılıma göre katılımcılar %65,4 oranında kararsızım, %32,7 oranında kesinlikle katılıyorum ve % 1,9 oranında ise katılmıyorum cevabını vermiştir. Bu bulgular doğrultusunda kullanıcıların genel anlamda hesap planının revize edilmesi hipotezine katılmaması ve kararsız olmaları katılımcıların olumsuz görüşe yakın olduklarını göstermektedir.

Tablo 19.

6.Kamu sektöründe hazırlanan yıllık raporlar ve mali tablolar yönetimde karar almada etkili olarak kullanılmaktadır.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Katılmıyorum	2	3,8	3,8	3,8
Kararsızım	39	75,0	75,0	78,8
Kesinlikle Katılıyorum	11	21,2	21,2	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Tablo 19'a göre % 3,8 oranı ile kullanıcılar Kamu sektöründe hazırlanan yıllık raporlar ve mali tablolar yönetimde karar almada etkili olarak kullanılmadığını düşünürken, %21,2 oranı ile karar almada etkili olduğuna kesinlikle katılanlar yer almaktadır. %75 oranı ile katılımcılar kararsız kalmıştır. Bu sonuçlara göre muhasebe kullanıcılarından mali tabloların, saydam ve gerçeğe uygun olarak yansıtılmadığını düşünmektedir.

Tablo 20.

7.Tahakkuk Esaslı Muhasebeye geçişle birlikte; Giderlerin tahakkuku, takibe alınması ve bütçenin tahmin edilmesi işlemleriyle ilgili sorunlar çözülmüştür.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hayır	45	86,5	86,5	86,5
Evet	7	13,5	13,5	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Yukarıdaki Tablo 20' de katılımcıların, giderlerin tahakkuku, takibe alınması ve bütçenin tahmin edilmesi işlemleriyle ilgili sorunlar çözüldüğüne %86,5 oranında hayır, %13,5 oranında evet cevabını verdiklerini göstermektedir.

Tablo 21.

8.Tahakkuk Esaslı Muhasebeye geçişle birlikte; Gelirlerin tahakkuk ve takibe alınma işlemleriyle ilgili sorunlar çözülmüştür.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Katılmıyorum	1	1,9	1,9	1,9
Kararsızım	44	84,6	84,6	86,5
Kesinlikle Katılıyorum	7	13,5	13,5	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Bu dağılıma göre katılımcılar %84,6 oranında kararsızım, %13,5 oranında kesinlikle katılıyorum ve %1,9 oranında ise katılmıyorum cevabını vermiştir.

Tablo 22.

9.Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile Mahalli İdarelerin mali borçları tam olarak vade yapılarıyla beraber görünmektedir.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Katılmıyorum	5	9,6	9,6	11,5
Kararsızım	41	78,8	78,8	88,5
Kesinlikle Katılıyorum	6	11,5	11,5	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Bu dağılıma göre katılımcılar %78,8 oranında kararsızım, %11,5 oranında kesinlikle katılıyorum ve %1,9'u ise kesinlikle katılmıyorum cevabını vermiştir.

Tablo 23.

10.Belediyelerin Mali Hizmetler Müdürlüğünde çalışacak personelin seçimi ve yerleştirmesi konusunda niteliği arttırmaya yönelik düzenlemeler yapılmalı mıdır?

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	51	98,1	98,1	98,1
Hayır	1	1,9	1,9	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Bu dağılıma göre katılımcıların **Belediyelerin Mali Hizmetler Müdürlüğünde çalışacak personelin seçimi ve yerleştirmesi konusunda niteliği arttırmaya yönelik düzenlemeler yapılmalı mıdır?** sorusuna %98,1 oranında evet, %1,9 oranında hayır cevabını vermiştir. Dolayısıyla bu durum muhasebe kullanıcılarının bilgisiz olduğunu desteklemektedir.

Tablo 24.

11.Belediyenizde personelin bilgi ve yetenek eksikliklerinin hizmet içi eğitim aracılığıyla giderilmesini ister misiniz?

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	50	96,2	96,2	96,2
Hayır	2	3,8	3,8	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Yukarıdaki Tablo 24'te görüldüğü üzere katılımcıların **“Belediyenizde personelin bilgi ve yetenek eksikliklerinin hizmet içi eğitim aracılığıyla giderilmesini ister misiniz?”** sorusuna % 96,2 oranında evet cevabını vererek eğitime ihtiyaç duyduklarını dile getirirken, buna karşın katılımcıların % 3,8'i ise hayır cevabını vererek kararsızlığa sebep olmuşlardır.

Tablo 25.

12.Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminden Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine geçişte, Maddi olmayan duran varlıkların kayıt altına alınmasıyla birlikte taşınır ve taşınmaz yönetimi etkili, ekonomik ve verimlilik ilkelerine göre sağlanmış mıdır?

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	44	84,6	84,6	84,6
Hayır	8	15,4	15,4	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Tablo 25’ te görüldüğü üzere katılımcıların % 84,6 oranında evet cevabını vererek yeni muhasebe sistemine geçişle beraber maddi olmayan duran varlıkların kayıt altına alınmasına olumlu bakarken, % 3,8’i ise hayır cevabını vermiştir.

Tablo 26.

13.Nakit esaslı Muhasebe sisteminden Tahakkuk Esaslı Muhasebe sistemine geçişte; Maddi duran varlıkların kayıt altına alınmasıyla birlikte taşınır ve taşınmaz yönetimi etkili, ekonomik ve verimlilik ilkelerine göre sağlanmış mıdır?

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	42	80,8	80,8	80,8
Hayır	10	19,2	19,2	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Tablo 26’ da görüldüğü üzere katılımcıların % 80,8 oranında evet cevabını vererek Maddi duran varlıkların kayıt altına alınmasıyla birlikte taşınır ve taşınmaz yönetimi etkili, ekonomik ve verimlilik ilkelerine göre sağlanmış olduğunu düşünürken, % 19,2’ si ise hayır cevabını vermiştir. Tahakkuk esaslı muhasebeye geçişle beraber zamanında, doğru ve tutarlı bilgi sağlanması için kayıt altına alınmaya başlayan maddi duran varlıklar katılımcıların vermiş olduğu cevaplara göre istenilen bilgileri vermektedir.

Tablo 27.

14.Belediyenize ait tüm taşınır varlıkların kayıt ve takibi fiili durumu yansıtıyor mu?

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	28	53,8	53,8	53,8
Hayır	24	46,2	46,2	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Yukarıdaki Tablo 27’ de görüldüğü üzere katılımcıların “**Belediyeze ait tüm taşınır varlıkların kayıt ve takibi fiili durumu yansıtıyor mu?**” sorusuna % 53,8 oranında evet cevabını vermişlerdir. Buna karşın katılımcıların % 46,2’si ise tüm taşınır varlıkların kayıt ve takibi fiili durumu yansıtmadığını bildirmiştir. Dolayısıyla, muhasebenin her zaman gerçek durumu yansıtması gerektiği ilkesine göre, gerçek durum ile fiili durum arasındaki farklılıkların ortadan henüz kalkmadığı sonucuna varmaktayız.

Tablo 28.

15.Tahakkuk Esaslı Muhasebeye geçişle birlikte; Maddi duran varlıklar/Maddi olmayan duran varlıkların net değerinin hesaplanmasında kolaylık sağlandı mı?

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	43	82,7	82,7	82,7
Hayır	9	17,3	17,3	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Tablo 28’ de katılımcıların “**Maddi duran varlıklar/Maddi olmayan duran varlıkların net değerinin hesaplanmasında kolaylık sağlandı mı?**” sorusuna ilişkin verdikleri cevapların yüzde, frekans dağılımları, aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri gösterilmektedir. Görüldüğü üzere katılımcıların yalnızca % 82,7’si bu soruya olumlu cevap vermiştir. Katılımcıların yaklaşık olarak % 17,3’ü ise kolaylık sağlamadığını dile getirmiştir. Daha önce uygulanan nakit esaslı muhasebe sisteminde maddi duran varlıklarla ilgili kayıtlar yapılmadığı için tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçerken kayıt altına alınması zor olmuştur. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemiyle varlıklar alındıklarında maliyet değerleriyle ilgili buldukları hesaplara kaydedilecektir. Geçmiş yıllarda edinilmiş olan varlıklar ise envanter ve değerlemeleri yapıldıktan sonra muhasebe birimlerince kayıtlara alınacaktır. Bu sayede devletin mal

varlığı muhasebe sisteminden elde edilebilecektir. Dolayısıyla %17,3 oranında katılımcının verdiği cevaba göre, halen kayıt altına alınmayan maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıkların bulunduğu sonucuna varabiliriz.

Tablo 29.

16.Tek Düzen Hesap Planındaki meydana gelen mevzuat değişikliklerinin takibini yapabiliyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	44	84,6	84,6	84,6
Hayır	8	15,4	15,4	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Katılımcıların % 84,6'sının tek düzen hesap planındaki meydana gelen mevzuat değişikliklerinin takibini yapabildiğini, % 15,4'ü ise takip edemediğini bildirmiştir. Dolayısıyla muhasebe alanındaki değişikliklerin takibini ve gelişmelerini yeterince takip etmeyen personellerin mevcut olduğu sonucuna varılmaktadır.

Tablo 30.

17.Belediyenizin tahsilat oranlarınızı hesap planından dönemler itibariyle takip edebiliyor musunuz?

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	49	94,2	94,2	94,2
Hayır	3	5,8	5,8	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Tablo 30'a göre yeni muhasebe sistemine geçişle birlikte %94,2 oranı ile muhasebe kullanıcıları hesap planında tahsilat oranlarını takip edebildiğini, %5,8 oranında ise takip edemediklerini bildirmişlerdir. Dolayısıyla, muhasebede dönemsel ilkesine bağlı olarak tahsilatların ilgili dönemine göre kayıt alındığı bilgisine ulaşılmaktadır.

Tablo 31.

18.Belediyenizin mal/hizmet/yapım işi karşılığında yüklemeye girmiş olduğu Gider tahakkuklarını hesap planından takip edebiliyor musunuz?

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	49	94,2	94,2	94,2
Hayır	3	5,8	5,8	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Tablo 31'e göre yeni muhasebe sistemine geçişle birlikte %94,2 oranı ile muhasebe kullanıcıları gider tahakkuklarını yapılan işin doğru koduyla takip ediyorken, % 5,8'lik kısmı ise takip edemediğini bildirmiştir. Bu durum katılımcıların Tablo 30' da olduğu gibi aynı doğrultuda karar verdiklerini yani gelir ve gider kayıtlarının hesap planında gerçeği doğru bir şekilde yansıttığını göstermektedir.

Tablo 32.

19.Harcamalarınızı muhasebeleştirirken doğru harcama kalemlerini bulmakta zorlanıyor musunuz?

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	12	23,1	23,1	23,1
Hayır	40	76,9	76,9	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Tablo 32'de görüldüğü üzere katılımcıların % 23,1'i doğru harcama kalemlerini bulmakta zorlanmadığını, % 76,9'u ise zorlandığını bildirmişlerdir.

Tablo 33.

20.Hazırlanan Mali Tablolar Belediyenin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtıyor mu?

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	48	92,3	92,3	92,3
Hayır	4	7,7	7,7	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Katılımcılar % 92,3'ü mali tabloların doğru ve güvenilir şekilde işlemleri yansıttığını ve % 7,7'si ise yansıtmadığını bildirmişlerdir. Mali tabloların etkinliği ve güvenilirliği ile ilgili memnuniyet algılarını değerlendirmek için % 92,3'lük oran yeterlidir.

Tablo 34.

21.Nakit esaslı muhasebede kullanılan az sayıda basit kodların yerini, daha fazla sayıda ve detayda hesap kodlarının kullanılmasına alıştınız mı?

	Sıklık	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	46	88,5	88,5	88,5
Hayır	6	11,5	11,5	100,0
Toplam	52	100,0	100,0	

Muhasebe kullanıcılarının %88,5' i nakit esaslı muhasebe sisteminde az sayıda basit kodların yerini fazla sayıda ve detayda hesap kodlarının yer almasına alışırken, %11,5'i ise alışmadığını bildirmiştir.

2.Tahakkuk Esaslı Kayıt Sisteminin Uygulanmasında Yaşanan Sorunlar,Çözüm Önerileri: Bursa Büyükşehir Belediyesi ve İlçe Belediyeleri Üzerine Bir Uygulama

Bu tez çalışması kapsamında detaylı olarak anlatılan süreçlere rağmen belediyelerdeki muhasebe alanında karşılaşılan sorunlar henüz bitmiş değildir. Konunun güncel tutulması, bazı sorunların çözülememesi ve özellikle belediyelerde muhasebe alanında birçok sorunun devam etmesi nedeniyle bu çalışma tez konusu olarak seçilmiştir. Bu bölümde yaşanan sorunlara özetle değinilmiştir.

1990'lı yıllarda başlayan fakat 2004 yılında uygulamaya konulan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi birçok kurumda uygulanmaya başlamıştır. Fakat yeni geçilen bir sistem söz konusu olduğu için, beraberinde de bazı sorunları da getirmiştir. Bu kapsamlı sistemde oluşturulan muhasebe kayıtlarının konsolide edilmesinde birçok zorluk yaşanmıştır.

“Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar” başlıklı anket çalışması (Ek-1) sonucunda bu kayıt sisteminde karşılaşılan sorunlar tespit edilmiştir. Yapılan anket açık uçlu bir anket olup genel nitelikte bilgiler elde etmeye yöneliktir. Ankette sorular varlık hesaplarıyla ilgili karşılaşılan sorunlar, kaynak hesaplarıyla ilgili karşılaşılan sorunlar, gelir-gider hesaplarıyla ilgili karşılaşılan sorunlar, nazım hesaplarla

ilgili karşılaşılan sorunlar, mali tablolarla ilgili karşılaşılan sorunlar ve diğer sorunlar olarak bölümlendirilmiştir.

Soruların yöneltildiği muhasebe personeli bazı durumlarda bilgi eksikliği nedeniyle soruları cevaplamada yetersiz kalmakla birlikte yaşanan sorunlar genel hatlarıyla bu anketten elde edilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde yaşanan sorunlar anlatılmış, muhasebenin temel kavramlarına ve muhasebe standartlarına uygun çözümler üretilmeye çalışılmıştır.

Kararsızların analizde çok yüksek çıkmış olmasının sebebi katılımcıların bilgi seviyelerini tam olarak belirtmek istemediklerinden meydana gelmiş olabilir. Aslında bu durumun önemli ölçüde katılımcıların bilgi sahibi olmadıklarını ortaya koyabilir. Yani sonuçta bu kadar yüksek kararsızlık direkt bilgi sahibi olmadığı şeklinde ifade etmekten ziyade kararsızım diyerek bilgiyi sahip olmadığını örtmüştü olabilir. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin belediyelerde daha etkin hale getirilmesi için kullanıcıların ciddi bir eğitime ihtiyacı olduğu görülmektedir. Bu sebeple öncelikli olarak muhasebe biriminde çalışan personellerin yetkili kişiler tarafından günde 1 ya da 2 saat seminer vererek eğitim almaları sağlanmalıdır. Bu şekilde eğitime muhasebe alanındaki öncelikli temalar ve ortak sorunlar ile başlanmalıdır.

Bu kadar kararsızların fazla olması, kamu hiyerarşisi altında çalışanların görüş bildirmekten kaçınmaları sebebiyle bu şekilde cevap vermeleri söz konusudur. Muhasebe çalışanlarının genelde yetkili yani karar mercii olan yöneticinin varlığı ile birçok personelin kamusal karar alıcıların bilgilerine sahip olmamaları yani yöneticilerin yerinde olmamaları sebebiyle görüş bildirmekten kaçınmış olabilirler. Karar verici olmadıkları için bilmeyebilirler. Bu durumda Katılıyorum diyenlerinde yönetici olduklarını görmekteyiz.

SONUÇ

Ülkemizde uygulanan nakit esaslı muhasebe sistemi, muhasebe standartlarına uymamakta ve ortak raporlamaya izin vermemektedir. Bu şekilde yapılan kayıtlarda devletin borçları da görülmediği için sağlıklı bir veri tabanı bulunmamaktaydı. Akabinde devletin maddi ve maddi olmayan duran varlıklarının kayıt altına alınmamasının sonucu olarak devletin mal varlığı net bir şekilde elde edilmemekteydi.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçişle beraber devletin mal varlıklarının kayıt altına alınması, şeffaf ve hesap verebilirlik ilkesine uygun şekilde mali tabloların düzenlenmesi, dönem ayracı hesapların kullanılması muhasebeden beklenen işlevleri yerine getirecek duruma getirmiştir.

Nakit esaslı muhasebe sistemi bütçe odaklı olması, mali işlemlerin nakit alındığında muhasebeleştirilmesi, standartlara uygun olmayan raporlama sistemi ile mali sistemde reform düzenlemelerini zorunlu kılmıştır. Yeni sistemle birlikte geliştirilen muhasebe standartları ve hesap planı ile muhasebe, devletin olası yükümlülüklerini ve tüm yarı finansal faaliyetlerini düzgün bir şekilde kayıt altına almış ve raporlamıştır. Nakit veya kredi yoluyla elde edilen kaynakların kullanımı muhasebe, bilanço, faaliyet tablosu, nakit akış tablosu vb. araçlarla tam olarak izlenebilir hale getirilmiştir.

Bursa'nın il ve ilçelerine bağlı belediyelerde gerçekleştirilen anketin uygulaması incelendiğinde, yapılan işlemlerin hem tahakkuk esasına göre muhasebeleştirildiği, hem de nakit esaslı kullanılarak bütçe hesapları ile ilişkilendirildiğini görmekteyiz.

Belediyeye ait olan tüm varlık ve yükümlülükleri kayıt altına alınabilir, varlıkların amortismanları ayrılabilir, detaylı hesap planları ve dönem ayırma hesapları onların beklentilerini karşılamak için kendisinden bekleneni yerine getirebilir hali ile sağlıklı muhasebe sistemine geçiş imkanını sunmuştur.

Bununla beraber uygulama ile belediyenin mali durumu, nakit esasının kullandığı cetveller yerine mali tablolarla ifade edilebilmekte, belediyenin faaliyetlerine ilişkin bilanço ve sonuç tablosu çıkarılabilmekte ve bütçe uygulama sonuçları tablosu üretilmektedir.

Tahakkuk sistemi birçok avantaj sunsa da uygulamalarında sorunlar yaşanmaktadır. Bu sorunlar ağırlıklı olarak mali tabloların hazırlanmasında, maddi duran varlıkların kayıt altına alınmasında ve hesap planına dahil edilen hesabın tahakkuk esaslı kayıt sistemi

ile birlikte kullanılmasında yaşanmaktadır. Bu sebeplerden dolayı tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin daha iyi anlaşılması ve uygulayıcılara sunulması gerekmektedir.

Devlet muhasebesi; Kamu sektöründeki mali işlemlerin kayıt altına alınmasını, muhasebeleştirilmesini ve kaydedilen bilgilerin ortak yorumlanmasını sağlayan faaliyetlerdir. kamu muhasebesinin amacı; Bir yönetim ve mali kontrol aracı olarak, ülke ekonomisinin planlanması ve kontrol edilmesi için kamu kesimine gerekli ekonomik bilgilerin sağlanması amaçlanmaktadır. Bir mali yıla ait planlanan gelir ve giderlerin yıl içinde ve yıl sonunda gerçekleştirilmesi ile idari birimin varlık ve kaynaklarının izlenmesi ile ilgilidir. Bütçe uygulama sonuçlarının ve bütçe sonuçlarının raporlanması, idari birimlerin faaliyetlerinin bilgi ihtiyaçlarına göre belirli periyotlarda sorumlulara iletilmesidir.

Yeni finansal sisteme geçişle birlikte kamu yönetimi kapsamına giren birimlerde tüm kamu idarelerinin uygulamalarını kapsayan bilgi sisteminde yeni bir dönem başlamıştır. Devletin mali durumunun kayıtlarda çok daha sağlıklı yansımaları, gelecekte daha sağlıklı bir değerlendirme yapılmasının önünü açtığını söyleyebiliriz.

Sonuç olarak, yeni sisteme geçişle birlikte belediyenin ihtiyaç duyduğu tüm finansal veriler günlük olarak doğru ve güvenilir bir şekilde kayıt altına alınabilmekte ve saklanabilmektedir. Bunların işlenmesi, analiz edilmesi ve böylece üretilen yönetim bilgilerinin ve finansal bilgilerin güvenilir, zamanında ve doğru bir şekilde yöneticilere sunulması sağlanmaktadır. Ayrıca daha etkin finansal yönetim sağlayan ve devletin muhasebe sisteminde köklü değişiklikleri beraberinde getirecek olan tahakkuk muhasebesi sisteminde sorunların ortaya çıkması kaçınılmazdır. Zamanla, personel yetiştirilerek ve sisteme adapte edilerek kısa sürede sorunlar aşılacak ve beklenen faydalar gerçekleşecektir. Bu anlamda Türkiye'de kamu yönetimine ilişkin gerekli adımlar, özellikle bir bütün olarak etkin yönetim ve sorumluluğu içerecek şekilde atılmamış olması ve yapılan çalışmaların geciktiği unutulmamalıdır.

Türkiye'ye bu açıdan bakarsak, kamu maliyesi yönetimi ve devlet muhasebesi üzerine yapılan çalışmaları görmezden gelmemeliyiz. Türkiye'nin, bizden daha önce yeni sisteme geçen Yeni Zelanda gibi ülkeleri örnek alarak uluslararası gelişmeleri takip etmesi de önemli bir gelişmedir. Böylece diyebiliriz ki, daha sağlıklı ve köklü bir mali sistem için, kamu hizmetinde yönetime girenlerin toplumu düşünmesi ve toplum temelli çalışma yapması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- AKÇAY Serkan. (2017). "Merdiven yöntemi ve çift taraflı kayıt yöntemi ekseninde devlet muhasebesinin gelişimi (1299-2017)". *Ulakbilge Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(17), 1875-1894.
- AKIN Fehmi. (2006). "1924 anayasasının modernleşme açısından anlamı". *Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(3), 3.
- AKTAŞ Murat, G. C. (2015). "Türkiye’de yerel yönetim reformu ve 5393 sayılı kanun: Muş ve Bitlis illerinde reformun algılanmasına ilişkin alan araştırması". *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(2), 25-54.
- AKYOL İbrahim Tanju. (2012). Türkiye’de yerel yönetimlerin ortaya çıkış sürecinin günümüz yerel yönetim sistemi üzerine etkileri, (Yüksek lisans tezi). Tokat :Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- ASLANTÜRK Arzu Yılmaz. (2018). "Tanzimat sonrası Osmanlı şehirlerinde taşrada yerel hizmetlerin yeniden örgütlenmesi". *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(4), 141-142.
- AYDIN Yakup. (2011). "Türkiye’de yerel yönetimlerin gelişim süreci". *Dış Denetim Dergisi*, 4, 17.
- bianet bağımsız iletişim ağı. (2002, 11 23). <https://m.bianet.org/bianet/siyaset/15479-demokrasi-icin-mahalli-idareler-yasasi>.
- COŞAN M. Hikmet. (1980). *Devlet muhasebesi*. Ankara: Yeni Uğur Matbaası.
- ÇOLAK H. Bayram, D. Ö. (2009). *Mahalli idareler muhasebesi* (1 b.). Ankara: Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınevi.
- ÇOLAKOĞLU Elif. (2007). "Kırsal kalkınma problemine bir çözüm arayışı olarak köy-kent projesi". *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(6), 198.
- DEMİRCAN Esra Siverekli. (2007). "Yeni ekonomik düzende küreselleşme yerelleşme bağlamında belediyelerde yeni mali yönetim anlayışı". *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(29), 135-159.
- DEMİRCİ Ayhan Güven. (2015). Devlet muhasebesinin Türkiyedeki tarihsel gelişimi ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi, (Yüksek lisans tezi). İstanbul: Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi.
- DEVELİOĞLU Ferit. (1990). *Osmanlıca-Türkçe ansiklopedik lügat*. Ankara: Aydın Kitabevi.

- DOĞANALP Nihat. (2020). "Vergi harcamalarının ekonomik açıdan değerlendirilmesi: Türkiye örneği". *Avrupa Bilim ve Teknoloji Dergisi*(18), 201-205.
- EFŞAN Nur Çelik, Y. V. (2021). "Yerel yönetim birimi olarak belediyelerin kentlerin yerel kalkınmasındaki etkilerinin değerlendirilmesi üzerine bir inceleme". *Akademik İzdüşüm Dergisi*, 6(1), 102.
- ERGEN Zuhul. (2016). "Kamu mali yönetiminde yeniden yapılanma: Muhasebe-i umumiye kanunundan 5018 sayılı kanuna bütçe ve harcama usullerinde dönüşüm". *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1), 98-99.
- ERTAN Birol. (2002). "Yerel yönetim kavramı". *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, 11(1), 2.
- ERYILMAZ Bilal, Ş. M. (1994). "2000'li yıllara doğru Türkiye'de yerel yönetimler". İstanbul: MÜSİAD Araştırma Raporları.
- ESEN Adem. (tarih yok). Yerel Yönetimler. *İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Ders Notu*, 216. http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/kamuy%C3%B6netimi_ue/yerlyn.pdf adresinden alındı
- GÖRMEZ Kemal. (1997). *Yerel demokrasi ve Türkiye*. Konya: Vadi Yayınevi.
- GÜLER Erdal, Ö. Ö. (2021). "İl özel idarelerinin yerel yönetim sistemindeki yeri ve geleceği üzerine bir alan çalışması: Bartın il özel idaresi örneği". *Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 7(2), 329.
- GÜLŞEN Hamdi. (2007). *Belediye ve özel idareler için açıklamalı ve detaylı muhasebeleştirme örnekleri* (1 b.). Ankara: Mali Yönetim ve Denetim Yayınevi.
- GÜNEŞ İsmail. (1996). "Yerel yönetimler ve siyasal faktörler". *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(4), 87.
- GÜNEŞ Nadir Hikmet. (2006). Tek düzen hesap planının muhasebe standartlarına uygunluğunun incelenmesi eksiklikleri ve aykırılıkları konusuna eleştirel bir yaklaşım, (Doktora Tezi). İstanbul:Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- GÜVEMLİ Batuhan, G. O. (2006). "Osmanlı'da Cumhuriyet'e muhasebe düşüncesinin gelişmesi". *Mali Çözüm Dergisi*, 76, 42-57.
- Hürriyet Gazetesi. (31.12.2008). 85 yıllık köy kanunu değişiyor. <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:5hFUuLphu1MJ:https://>

/www.hurriyet.com.tr/gundem/85-yillik-koy-kanunu-degisiyor-10676929+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr adresinden alındı

- İŞİT Salih Günel. (2005). *Açıklamalı belediye bütçe ve muhasebe usulü yönetmeliği ve açıklaması* (1. b.). Ankara: Basım Yayınevi.
- KANCA Cenk. (2017). "5018 sayılı kanun üzerine bir değerlendirme". *Anemon Muş Alparlan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(2), 493-505.
- KARAARSLAN Erkan. (2002). "Tahakkuk esaslı muhasebe ve devlet hesaplarında şeffaflık". *Mali Klavuz Dergisi*(15), 46.
- KARAARSLAN Erkan. (2004). "Ülkemizde devlet muhasebesinin serüveni". *Sayıştay Dergisi*(54), 37-76.
- KARAARSLAN, E. (2005). *"Devlet muhasebesi olgusu ve ülkemizde devlet muhasebe standartları"*. Ankara: Türmob.
- KARAARSLAN, E. (2007). *Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri için soru ve cevaplarıyla devlet muhasebesi* (1. b.). Ankara: Mitaged Yayınevi.
- KERİMOĞLU Baki. (1998). "Devlet muhasebesinin yeniden düzenleme ihtiyacı". *Mali Klavuz Dergisi*(1), 11.
- KIRILMAZ Muhammet, A. F. (2015). "Kamu mali yönetiminde şeffaflık ve hesap verebilirlik araçları: Faaliyet raporları". *Ombudsman Akademik Dergisi*, 2(3), 194.
- KOÇAK Süleyman Yaman, E. A. (2010). "Katılımcılık ve demokrasi perspektifinden Türkiye'de yerel yönetimler". *SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*(21), 297.
- NADAROĞLU Halil. (1996). *Kamu maliyesi teorisi*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- OUHA Hassan. (2006). "Cash accounting and the backwardness of government accounting and related systems". *Public Fund Digest*, 6(1), 55-65.
- ÖNER Erdoğan. (2005). *Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet döneminde mali idare*. Ankara: Maliye Bakanlığı Yayınevi.
- ÖZAY İl Han. (2004). *Günışığında yönetim*. Filiz Kitabevi Basım.
- ÖZER Mehmet Akif, A. B. (2014). *Mahalli idareler* (3. b.). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- PARLAK Bekar, Ö. M. (2010). *Kurumdan uygulamaya yerel yönetimler ilkeler yaklaşımlar ve mevzuat* (2. b.). İstanbul: Alfa Aktüel Yayınevi.

- PUSTU Yusuf. (2005). "Yerel yönetimler ve demokrasi". *Sayıştay Dergisi*(57), 126.
- Resmi Gazete. (2021). www.resmigazete.gov.tr.
- SELLAMİ Yosra Mnif, G. Y. (2019). "Institutional and economic factors affecting the adoption of international public sector accounting standards. *International Journal of Public Administration*". *International Journal of Public Administration*, 42(2), 119-131.
- SUNAY Cengiz. (2002). "Belediyeciliğin doğuşu sürecinde osmanlı mirası". *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(3), 114-123.
- SÜRMEYEN Yusuf, A. D. (2013). "Muhasebe çevresi ve çevrenin muhasebeye etkisi". *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 4(7), 366. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/gumus/issue/7516/99067> adresinden alındı
- T.C. MALİYE BAKANLIĞI MUHASEBAT GENEL MÜDÜRLÜĞÜ. (2003). *Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi pilot uygulama sonuçları* . Ankara: Maliye Bakanlığı.
- TEKELİ İlhan. (1983). "Yerel yönetimlerde demokrasi ve Türkiye’de belediyelerin gelişimi". *Amme İdaresi Dergisi*, 16(2), 8.
- URAL Oğuz Sabit. (2008). Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ve bir örnek uygulama,(Yüksek lisans tezi). 55. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi.
- URHAN Vahide Feyza. (2008). "Türkiye’de yerel yönetimlerin yeniden yapılandırılması". *Sayıştay Dergisi*(70), 85.
- ÜNAL Feyzullah. (2011). "Tanzimattan Cumhuriyete Türkiye’de yerel yönetimlerin yasal ve yapısal dönüşümü". *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(30), 245.
- YAŞAR R. Şebnem. (2016). "Osmanlı imparatorluğu’nda çift taraflı kayıt yöntemine geçişin sebepleri". *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 8(1), 202.
- YEŞİLÇAYIR Celal. (2014). "Thomas HOBBS'un geleneksel siyaset felsefesine karşı çıkışı". *Mavi Atlas GŞÜ Edebiyat Fakültesi Dergisi*(2), 63.
- YILDIRIM Zuhâl, Ç. Ö. (1999). *Devlet muhasebesi teori ve uygulama*. Bursa: Ekin Kitapevi.
- YÖRÜKOĞLU Fuat. (2009). "Türk belediyeciliğinin gelişim süreci". *Mevzuat Dergisi*(135), 16.

