

Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Belediyelerde Yeni Muhasebe Düzeni

Vasfi Haftacı*

Cemkut Badem**

Özet: Türkiye’de özellikle son yıllarda kamusal alanda yapılan mali düzenlemelerle ilgili çalışmalar Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Yasası’nın yayımlanmasıyla sonuçlandırılmıştır. Bu yasanın devlet muhasebesi alanında getirdiği düzenlemeler sonucunda devlet muhasebe sisteminde, nakit esaslı muhasebe uygulamasından tahakkuk esaslı muhasebe uygulamasına geçilmiş ve genel idare birimlerini de kapsayan bu düzenleme ile kamusal alanda muhasebe birliği sağlanmaya çalışılmıştır. Bu çalışmada bu gelişmelerle birlikte özel olarak 10.03.2006 tarihinde T.C. Resmi Gazete’de yayınlanan Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin düzenlediği belediyelerde yeni muhasebe düzeni incelenmiştir. Bu düzenleme ile belediyelerde eski muhasebe düzeni hesap çerçevesi, hesap planı, belge düzeni ve raporlama açısından karşılaştırılmış ve sonuç bölümünde genel değerlendirmeler üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Devlet muhasebesi, tahakkuk esaslı muhasebe, nakit esaslı muhasebe, belediye muhasebesi, mali raporlama

1. Giriş

Kamu muhasebesi devlet, belediye, parti, vakıf, dernek gibi, kâr amacı gütmeyen, yalnız kamu hizmeti gören hesapsal kişilerin özellikle dönemsel gelir ve giderlerine ilişkin, denetime uygun hesap, kitap ve denge işlerinin tümüdür. Kamu muhasebesi her hesabi kişiye göre farklılık gösterir ve farklı ad alır. Bunların başlıcaları, Devlet Muhasebesi, Belediye Muhasebesi, Parti Muhasebesi, Vakıf Muhasebesi, Dernek Muhasebesi, Meslek Odası Muhasebesi, Sendika Muhasebesi gibi muhasebelerdir. (Yazıcı, 2003:13)

* Prof. Dr. Vasfi Haftacı, Kocaeli Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü’nde öğretim üyesidir.

** Cemkut Badem, Kocaeli Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü’nde Araştırma Görevlisi’dir.

Devlet muhasebesi hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutar ve raporlar. Bu nedenle, devlet muhasebesi geleceği planlamanın, mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın en önemli aracıdır. (Kerimoğlu, 2004)

Devlet muhasebesi eskiden devletin faaliyet sınırlarının dar olması nedeniyle bu dar alanda sadece bütçede yer alan gelir ve giderlerini izleme ve sonuçlarını belirtme gereğini ifade ederdi. (Giray, 1997: 136.)

Zaman içinde hükümetlerin ekonomik faaliyetleri ve etkileri artmış ve bunun sonucu olarak hükümetlerce alınan ekonomik kararlar ulusal ekonomiye yön vermeye başlamıştır. Bu gelişmeler, dikkatleri hükümetlerin aldıkları mali kararların ve yaptıkları mali işlemlerin kaydı ve raporlanmasına yani, devlet muhasebesi ve mali raporlamaya çekmiştir. Bunlarla birlikte devlet muhasebesi ve mali raporlama alanında bir değişim ve gelişim süreci yaşanmaya başlanmıştır. (Karaaslan, 4)

Bu çalışmada amaç devlet muhasebesinde güncel reform çalışmalarına genel olarak değinmek ve özellikle muhasebe boyutu açısından 2006 yılında belediyelerde uygulanmaya başlanan yeni belediye bütçe ve muhasebe yönetmeliği ile eski Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Tüzüğü ve Yönetmeliği'ni karşılaştırarak reform çalışmalarını genel hatları ile açıklayabilmektir.

2. Nakit Esaslı Muhasebeden Tahakkuk Esaslı Muhasebeye Geçiş

2.1. Genel Açıklama

Muhasebe sistemleri uzun yıllar, bütçelerle verilen ödenekleri, bunlardan yapılan harcamaları, harcamaların finansmanı için toplanan gelirleri ve ihtiyaç duyulan diğer bazı bilgileri kapsayan, esas olarak da gelirlerin tahsil edildiğinde, harcamaların ödendiğinde kaydı anlamına gelen, nakit esasına dayanmıştır. Dolayısıyla nakit esasına dayalı muhasebe sistemi esas olarak devlet muhasebesinin başlangıç noktasıdır. Devlet muhasebesinin diğer ucunda, maddi duran varlıklar dahil, doğan ve ileride gerçekleşecek her türlü mali işlemin kaydedilmesi anlamına gelen tam tahakkuk esaslı muhasebe uygulaması yer almaktadır. Bu ikisinin arasında ise, çeşitli nakit ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemleri bulunmaktadır. (Karaaslan, 4)

2.2. Nakit Esaslı Muhasebe

Devlet muhasebesi nakit akımlarından doğan işlemleri kaydeder. Bu sistemde mali işlem ve olaylar nakit alındığında veya ödendiğinde muhasebeleştirilir. Nakit esaslı muhasebe, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığı ile ilgilenmez. Böyle bir muhasebe sisteminde mali raporlar, asıl olarak bütçe gelir ve

giderlerini, nakit giriş ve çıkışlarını, nakit varlıkları gösterir. Nakit esaslı devlet muhasebesi, devletin mal varlığını, tahakkuk eden gelir ve giderlerini, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamalarını, devlet borçları ile diğer yükümlülüklerini, taahhüt ve garantiler ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişmelerini, yarı mali nitelikli işlemlerini, ertelenen ödemelerini, hazine garantilerini ve vergi harcamalarını kapsamaz, kaydetmez ve raporlamaz. Sonuç olarak nakit esaslı muhasebe sistemi, kapsadığı işlemlerin basit olması nedeniyle, anlaşılması ve yönetilmesi kolay bir muhasebe sistemidir. (Karaaslan, 4)

2.3. Tahakkuk Esaslı Muhasebe

Tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kaydedilirler. Gelirler hesabı, nakit olarak tahsil edilip edilmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir olarak kaydedilmesi gereken gelir işlemlerini, giderler hesabı da, yine, nakit olarak ödenip ödenmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden giderlerin toplamını gösterir. Buradan da anlaşılacağı gibi, tahakkuk esaslı muhasebede tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilirler. Böyle bir yaklaşım, ekonomik olaylara ilişkin işlemleri ait oldukları mali yılda kaydeder ve raporlar. Bu özelliği ile dönemsel mali raporlar ilgili faaliyet dönemlerine ilişkin mali işlemleri tam olarak yansıtır. (Karaaslan, 5)

Tahakkuk esasına göre kaydedilen varlıklar; nakit, alacaklı hesaplar, verilen borçlar gibi mali hesapları, fiziksel varlıkları, diğer maddi olmayan duran varlıkları kapsar. Bu sisteme göre üretilecek mali raporlar gelirleri, amortismanı da kapsayan giderleri, varlıkları, yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içerir. Bu yönü ile kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını ya da diğer bir ifade ile kamu yöneticilerinin performanslarının, yani iyi yönetici olup olmadıklarının ölçümünde sağlam bir alt yapı oluşturur. (Karaaslan, 5)

2.4. Türk Devlet Muhasebesi'nde Son Gelişmeler

Türkiye'de devlet birimlerinin muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları, bu birimleri muhasebe alanında bir arada toplayacak, sistemi kurup işletecek, standartlar ve kurallar oluşturacak kurumların olmayışı devlet muhasebesi reform çalışmalarını geciktirmiştir.

Uluslararası çevrelerde Türkiye ekonomisine yöneltilen eleştirilerden bir tanesi de kamusal alanda ortak bir muhasebe dilinin olmayışıdır. Devletin planlamada, yü-

rütmede ve denetlemede ihtiyacı olan özel alanda Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne benzer ortak yapı çalışmaları T.C Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde oluşturulan bir çalışma grubu tarafından başlanıp sonuçlandırılmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu TBMM tarafından kabul edilerek Aralık 2003 ayı içinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Kanun Türkiye'de kamu mali yönetim sistemini yeniden düzenlemekte; özellikle kamu mali yönetiminin sınırlarının çizilmesi, ortak terminoloji oluşturulması, devlet muhasebesi, mali raporlama ve devlet mali istatistiklerinin hazırlanması, merkezi yönetim bütçesinin kapsamı, hazırlanması ve uygulanması, iç denetim, dış denetim gibi konularda, uluslararası gelişmelere uygun olarak, yeni yaklaşımlar getirmektedir. (Kerimoğlu, 2004)

İlgili kanunda devlet muhasebesinde çok önemli değişiklikler meydana getiren muhasebe sistemi genel idare kapsamına dahil birimler için muhasebe ve raporlama standartları ve çerçeve hesap planını kapsayan "Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği" de düzenlenip yayınlanmıştır.

Kanunla Genel Bütçeli İdareler ile özel mevzuatındaki hükümler saklı kalmak üzere Katma Bütçeli İdareler'i kapsayan ve milli ekonominin planlanması ile ekonomi politikalarının hazırlanıp uygulanmasının önünde bir engel oluşturan devlet muhasebesi uygulaması terk edilerek, genel idareyi kapsayan devlet muhasebesi sistemine geçilmektedir. Genel idare tanımı; merkezi idareyi, yerel yönetimleri ve sosyal güvenlik kurumlarını kapsamaktadır. Merkezi idareden anlaşılması gereken ise, genel ve katma bütçeli idareler, bunlara bağlı olarak kurulan döner sermaye ve fonlar, bütçenin transfer tertibinden aldığı ödeneklerle faaliyetlerini sürdüren özel bütçeli kuruluşlardır. (Karaaslan, 8)

Genel düzenleme çerçevesinde genel idarenin kapsamına giren ve bu çalışmanın asıl konusu olan yerel yönetimlerden belediyelerin yeni muhasebe düzenine değilmeden önce genel hatları ile belediyelerin eski muhasebe düzeni ele alınacaktır.

3. Belediyelerde Eski Muhasebe Düzeni

3.1. Genel Açıklama

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

Belediye muhasebe sistemi ticari muhasebeye göre biraz daha ağır bir muhasebe tekniğini gerektirmektedir. Örneğin, ticari muhasebede bir muhasebe kaydı ile muhasebeleştirilecek mali işlem, belediye muhasebe sisteminde daha fazla kayıt ve hesabı ilgilendirmektedir. Bunun nedeni belediye muhasebe sisteminde belediye bütçesi-

nin de muhasebeye intikal ettirilmiş olmasıdır. Yapılacak muhasebe kaydının duruma göre bütçe ile de ilişkilendirilmesi gerekmektedir. (Asker ve Kılıçoğlu, 1995: 570)

Eski belediye muhasebe sisteminde ticari muhasebede olduğu gibi bilanço bulunmamakta, bunun yerine bilançonun işlevlerini ifade eden devir cetveli bulunmaktaydı. Yine belediye muhasebe sisteminde sermaye ve kâr-zarar gibi kavramlar bulunmamakta, bunun yerine sermaye ve kâr-zarar kavramlarının ifade ettiği işlevleri tek başına ifade eden bir hesap olan genel sonuç hesabı bulunmakta idi. (Asker ve Kılıçoğlu, 1995: 570)

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

Eski BBMUY'nde kullanılan hesaplar bu yönetmeliğin 52. maddesinde aşağıda gösterildiği şekilde belirtilmiştir. (Asker ve Kılıçoğlu, 1995: 570)

Tablo 1. Eski Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Tüzüğü Hesapları

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

Tablo 1. (devam)

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

Bu hesaplar aktif karakterli olanlar ve pasif karakterli olanlar şeklinde gruplandırılabilir.

Tablo 2. Aktif Karakterli Hesaplar ve Pasif Karakterli Hesaplar

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

3.2. Kayıтта Kullanılacak Belgeler

Belediyeler yapmış oldukları faaliyetler itibariyle her gün varlıklarını ve borçlarını etkileyen işlemler yapmaktadırlar. Bu işlemlerin yaratacağı mali değişiklikleri izleyebilmek amacıyla mali nitelikteki işleme ilişkin muhasebe kaydının Yönetmelikte belirtilen belgeler üzerinde yapılması gerekmektedir. Bu belgelere ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır. (Asker ve Kılıçoğlu, 1995: 582-587)

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

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

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

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

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

3.3. Kayıta Kullanılacak Defterler

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

İşlemler hesaplar itibariyle yevmiye defterine kaydedilmekte ve hesapların herbiri için ayrı bir yevmiye sayfası kullanılmaktadır. Hesaplara ait işlemler bu yevmiye sayfalarına birer birer yazılmakta ve ay sonlarında tüm yevmiye sayfaları kod numarasına göre birleştirilerek ilgili ayın yevmiye defteri oluşturulmaktadır. (Asker ve Kılıçoğlu, 1995: 588.)

Belediye muhasebe sisteminde ayrıca yevmiye defterine kaydedilen hesapların ayrıntılarının izlenmesi amacıyla yardımcı defterler de tutulmaktadır. Hesaplar itibariyle yevmiye defterine kaydedilen rakamların aynı zamanda ilgili yardımcı defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. (Asker ve Kılıçoğlu, 1995: 590.)

Eski BBMUY'ne göre saymanlık tarafından tutulacak yevmiye defteri dışında kalan yardımcı defterler ve diğer defterler aşağıdaki gibidir (Gökçen, 1998: 31-32):

Tablo 3. Yardımcı Defterler

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

Eski BBMUT'nün 102. maddesi ve eski BBMUY'nin 206. maddesi gereğince yönetmelikte düzenlenen defter ve belgeler, yönetmelik ekinde yer alan bilgileri kapsamak koşuluyla bilgisayarlarla da düzenlenip, tutulabilirler. (Gökçen, 1998: 31)

3.4. Raporlama

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

3.4.1. Aylık Cetveller

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

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

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

3.4.2. Bütçe Kesin Hesabı

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

BBMUY 51. maddesinde Bütçe Kesin Hesabı Cetvelleri açıklanmıştır:

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

3.4.3. Yönetim Dönemi Hesabı

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

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

(a) Yıl sonu sayım tutanakları:

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

(b)Yönetim dönemi hesabı cetvelleri;

Eski BBMUY 199. maddesine göre düzenlenmesi gereken cetveller şunlardır:

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

94 Vasfi Haftacı, Cemkut Badem

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

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

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

3.5. Belediyelerde Eski Muhasebe Düzeninin Yetersizlikleri

1994 yılından itibaren uygulanmaya başlayan Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Tüzüğü ile Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği ile getirilen muhasebe sistemi ile belediyelerin mali nitelikteki tüm işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve bu yolla belediyelerin mali durumunda zaman içinde oluşan değişikliklerin görülebilmesi sağlanmıştır. Fakat devlet muhasebesi ile yerel yönetimler ve kamu iktisadi teşebbüsleri muhasebeleri arasında eşgüdüm ve bütünleştirme yoktur. Belediye muhasebesinde kullanılan hesaplar, hesap kodu tutarsızlıkları, farklı kavramlar ve birbirleri ile ilişkisi olmayan bütçe ve bilanço hesaplarının bulunması nedeniyle yeterli değildir. Belediye muhasebe sisteminde 45 adet hesap iki haneli olarak numara sırasına göre sıralanmış olup, bir hesap çerçevesi, hesap sınıfı, hesap kümesi gibi ayrımlar söz konusu değildir. Bu durum, hesapların çalışma ilkeleri ile niteliklerinin çok zor anlaşılmasına neden olmaktadır.

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

Belediye muhasebe sisteminde kullanılan her hesabın bir benzeri Tekdüzen Hesap Çerçevesinde bulunmakta ve böylece hesapların çalışma ilkelerinin ve niteliklerinin daha kolay anlaşılması yanında raporlama yetersizliği de tekdüzen muhasebe

sisteminin kabul ettiği raporlama düzeniyle ortadan kalkacağı bilinmektedir. Yine hesap sonuçlarının denetim organlarına sunulmasının yanında, yerel yönetimleri seçen kamuoyuna açıklanması kamuoyunun toplanan gelirlerin nerelere harcandığını ve dönem sonuçlarını görme hakkına sahip olması nedeniyle önemlidir.

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

Bir hizmet kuruluşunun ihtiyacını karşılamaktan uzak olduğu için belediye muhasebe sisteminin değiştirilmesine karar verilmiş ve 1 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Tekdüzen Hesap Planı örnek alınarak "Devlet Muhasebe Yönetmeliği" ve "Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği" oluşturulmuştur (Dumanoglu, 2005: 138).

4. Belediyelerde Yeni Muhasebe Düzeni

4.1. Genel Açıklama

Hazırlıkları uzun yıllardır süren Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği 10.03.2006 tarih ve 26104 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

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

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

Yönetmeliğin uygulanması sırasında doğacak tereddütleri gidermeye ve gerekli düzenlemeleri yapmaya İçişleri Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Yönetmelikle 19/2/1994 tarihli ve 21854 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği ile 1/10/1995 tarihli ve 22421 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İl Özel İdaresi Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır.

Yönetmelik 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmektedir. Ancak üyelerinin tamamı köylerden oluşan birliklerde, bütçenin

hazırlanmasına ilişkin hükümler yayımı tarihinde, diğer hükümler ise 1/1/2007 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Söz konusu idareler, 31.12.2005 tarihi itibarıyla düzenlemiş oldukları “Devir Cetveli”ni (bağlı idareler bilançolarını) bu Yönetmelik ekinde yer alan muhasebe hesap planına göre “Bilanço”ya dönüştürecekler ve bilançodaki hesaplar esas alınarak 01.01.2006 tarihinde açılış kayıtlarını yapacaklar; 01.01.2006 tarihinden itibaren muhasebe kayıt ve işlemlerini Yönetmelik ekindeki “Hesap Planı” ve www.mahalli-idareler.gov.tr adresinde bulunan “Mahalli İdareler Detaylı Hesap Planı” ile hesapların çalışmasına ilişkin açıklamalara göre, 08.06.2005 gün ve 25839 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerini dikkate alarak ve ekindeki belgeleri kullanarak gerçekleştireceklerdir.

4.2. Hesap Çerçevesi ve Genel Hesap Planı

10.03.2006 tarihinde resmi gazetede yayımlanan Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nde yer alan hesap çerçevesi ve hesap kümeleri aşağıdaki gibidir.

Aktif Hesaplar

1 Dönen Varlıklar

- 10 Hazır Değerler
- 12 Faaliyet Alacakları
 - 13 Kurum Alacakları
- 14 Diğer Alacaklar
- 15 Stoklar
- 16 Ön Ödemeler
- 19 Diğer Dönen Varlıklar

2 Duran Varlıklar

- 21 Menkul Varlıklar
- 22 Faaliyet Alacakları
- 23 Kurum Alacakları
- 24 Mali Duran Varlıklar
- 25 Maddi Duran Varlıklar
- 26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 28 Gelecek Yıllara Ait Giderler

Pasif Hesaplar

3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

- 30 Kısa Vadeli İç Mali Borçlar
- 31 Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar

- 32 Faaliyet Borçları
- 33 Emanet Yabancı Kaynaklar
- 36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler
- 39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
 - 40 Uzun Vadeli İç Mali Borçlar
 - 41 Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar
 - 43 Diğer Borçlar
 - 48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler
- 5 Öz Kaynaklar
 - 50 Net Değer/Sermaye
 - 52 Yeniden Değerleme Farkları
 - 57 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları
 - 58 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları
 - 59 Dönem Faaliyet Sonuçları
- 6 Faaliyet Hesapları
 - 60 Gelir Hesapları
 - 63 Gider Hesapları
 - 69 Faaliyet Sonuçları
- 8 Bütçe Hesapları
 - 80 Bütçe Gelir Hesapları
 - 81 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları
 - 83 Bütçe Gider Hesapları
 - 89 Bütçe Uygulama Sonuçları
- 9 Nazım Hesaplar
 - 90 Ödenek Hesapları
 - 91 Nakit Dışı Teminat ve Kişilere Ait Menkul Kıymet Hesapları
 - 92 Taahhüt Hesapları

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

Tablo 4. Eski ve Yeni Hesap Planı

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

Tablo 4. (devam)

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

	300 Banka Kredileri Hs
	303 Kamu İdarelerine Mali Borçlar
	304 Cari Yılda Ödenecek Tahviller Hs
	309 Kısa Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hs

Tablo 4. (devam)

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

4.3. Kayıta Kullanılacak Belgeler

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

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

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

4.4. Kayıta Kullanılacak Defterler

Bu Yönetmeliğin uygulanmasında aşağıdaki defterler kullanılır.

a) Yevmiye Defteri, b) Büyük Defter c) Kasa Defteri, d) Yardımcı Hesap Defteri,

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

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

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

d) Yardımcı Hesap Defteri :Yardımcı defter, hesap planında üçüncü düzeyi oluşturan hesaplara ait bilgilerin ayrıntı bazında kaydına mahsus olarak tutulan defterdir.

Hesap planında gelir ve gider bütçesini ilgilendiren hesaplara ait yardımcı hesap ve defter kayıtlarının tutulması zorunludur. Yardımcı hesapların kodları bütçe ile öngörülen kodlardır.

Gelir ve gider bütçesini ilgilendirmeyen hesaplara ilişkin yardımcı hesapları gösteren detaylı hesap planı Maliye Bakanlığınca belirlenen esas ve usullere uygun olarak İçişleri Bakanlığınca belirlenir.

Tutulacak diğer defterler aşağıdaki gibidir.

Borçlular Defteri, Kadro ve Aylık Raporu, Kadro Defteri, Alındı Kayıt Defteri, Arşiv Defteri, Duran Varlıklar Amortisman ve Yeniden Değerleme Defteri

4.5. Raporlama

4.5.1. Genel Açıklama

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

Mali tablolar, bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanır. Dipnotların ve açıklamaların, belirli bir olayın veya işlemin kamu idaresinin mali durumu ve faaliyetleri üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde yetersiz kalması halinde ilave açıklamalara yer verilir.

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

- a) Mizan cetveli
- b) Bilanço
- c) Faaliyet sonuçları tablosu
- ç) Bütçe uygulama sonuçları tablosu
- d) Nakit akım tablosu
- e) Mali varlık ve yükümlülükler değişim tablosu

- f) İç borç değişim tablosu
- g) Dış borç değişim tablosu
- ğ) Şarta bağlı varlık ve yükümlülükler tablosu
- h) Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- ı) Giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu
- i) Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
- j) Giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- k) Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- l) Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu
- m) Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
- n) Bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu
- o) Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- ö) Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu

4.5.2. Bütçe Kesin Hesabı

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

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

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

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

Kesin hesap Haziran ayının sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına gönderilir.

Kesin hesabı oluşturan cetveller;

- a) Bütçe Giderleri Kesin Hesap Cetveli,
- b) Bütçe Gelirleri Kesin Hesap Cetveli,
- c) Finansmanın Ekonomik Sınıflandırılması Kesin Hesap Cetveli,
- ç) Genel Mizan,

- d) Bilanço,
- e) Görev Yapan Muhasebe Yetkililerine Ait Liste,
- f) Gerek duyulan diğer belgeler.

4.5.3.Yönetim Dönemi

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

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

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

Yönetim dönemi hesabı aşağıda sayılan defter ve raporlardan oluşur.

- a) Yevmiye defteri,
- b) Mizan cetveli,
- c) Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu,
- ç) Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu,
- d) Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu ,
- e) Bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu,
- f) Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu,
- g) Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu,
- ğ) Bütçe gelirleri tahakkuk artıklarından zamanaşımına uğramış olanlara ilişkin ayrıntı cetveli,
- h) Sayıştay ilamları cetveli,
- ı) Yönetim döneminde görev yapan muhasebe yetkililerine ait liste.

4.5.4. Aylık Hesap Belgeleri

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

- a) Bütçe giderleri ile geçen yıl bütçe mahsuplarına ait belgeler (daireler itibarıyla),
- b) Kasa veya bankaca yapılan tahsilata ait belgeler ile bankadan alınan banka hesap özet cetvelleri,
- c) Ön ödemelere ait belgeler,
- ç) Kişilerden alacaklar hesabına borç kaydedilen paralara ait belgeler ve kayıt silme emirleri,
- d) Alınan depozito ve teminatlar hesabı, emanetler hesabı, ödenecek sosyal güvenlik kesintileri hesabı, fonlar veya diğer kamu idareleri adına yapılan tahsilat hesabından yapılan ödemelere ait belgeler,
- e) Menkul kıymetler, teminat ve garanti mektupları ile şahsi kefalete ilişkin belgelerin alınması ve iadesine ilişkin belgeler,
- f) Diğer hesaplara ait belgeler.

5. Sonuç ve Değerlendirme

Türkiye’de genel yönetim birimlerini kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları ile sonuçları birleştirmeye uygun bir muhasebe düzeninin olmayışı, eski muhasebe düzeninin bütçe üzerine odaklanması ve nakit esasını benimsemiş olması gibi birçok neden, 5018 sayılı yasa çerçevesinde devlet muhasebe yönetmeliğinin düzenlenmesi sonucunu doğurmuştur.

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

Yeni sistemle geliştirilen muhasebe standartları ve hesap planıyla birlikte, hükümetin gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükleri ve yarı mali nitelikli tüm faaliyetleri muhasebe tarafından uygun şekilde kayıt altına alınıp ve raporlanmaya başlanmıştır. Borçlanma yoluyla nakit veya mahsup olarak elde edilen kaynakların kullanımı tamamen muhasebe tarafından izlenebilir duruma getirilmiş, genel idare sektörü ile il-

gili bilanço, faaliyet tablosu, nakit akım tablosu v.b. tablolar kamuoyunun bilgisine sunulur hale gelmiştir.

10.03.2006'da T.C. Resmi Gazete'de yayımlanan Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde muhasebe hesap çerçevesi, hesap planı ve mali raporlama çalışmalarında ulusal anlamda muhasebe birliğini sağlamak amacıyla 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan Tekdüzen Hesap Planı ve mali tablolar örnek alınmıştır.

Belediyeleri mali işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak hesaplar, 1 sıra numaralı tebliğde yer alan tekdüzen hesap planındaki gibi 1'den 9'a kadar hesap sınıfları ve her hesap sınıfı altında 10 adet hesap kümesi altında sıralanmıştır. İlk 5 hesap sınıfının numaraları ve adları tekdüzen hesap planındakilerle aynıdır. Tekdüzen hesap planında 6 numarada gelir tablosu hesapları ifadesi kullanılırken, belediyelerle ilgili hesap planında faaliyet hesapları ifadesi kullanılmıştır. Tekdüzen hesap planında gelir ve gider hesaplarını bir arada toplayan ve bu nedenle eleştirilen 6 sayılı hesap sınıfı, belediye hesap planında gelir ve giderleri iki ana hesap kümesinde izlenebilir halde düzenlenmiştir. Ayrıca tekdüzen hesap planında 690 sayılı Dönem Kârı veya Zararı toplayıcı hesabı belediye hesap planında yine 6 sayılı hesap sınıfı altında 690 Faaliyet Sonuçları Hesabı olarak görev yapmaktadır. Tekdüzen hesap planında 7 numaralı maliyet hesap sınıfı belediye hesap planında yer almamakta, 8 sayılı Serbest hesap sınıfı ise, belediye hesap planında bütçe ile bağlantı kuran hesapları içermektedir. Tekdüzen hesap planında 9 sayılı hesap sınıfında yer alan Nazım Hesaplar hesap sınıfı ise belediye hesap planında ödenek hesaplarını çalıştırmak amacıyla görev yapmaktadır. Hesap sınıfı anlamında bakıldığında muhasebede birliği zedeleyen ve tam açıklama kavramına ters düşen durum 7 numaralı hesap sınıfının belediye hesap planında yer almasıdır.

Tekdüzen muhasebe sisteminde bilançoya temel olan kesin mizan, belediye muhasebe sisteminde ayrıca bir mali rapor olarak yer almaktadır. Bunun yanında tekdüzen muhasebe sistemindeki temel mali tablolardan bilanço ve gelir tablosu, belediye muhasebe sisteminde bilanço ve faaliyet sonuçları tablosu şeklinde yer almaktadır. Belediye muhasebe sisteminde bilanço, kurumun belirli bir tarihteki varlıkları ve kaynaklarını gösteren mali tablo olarak tanımlanmış, faaliyet dönemleri arasında karşılaştırma yapabilmek amacıyla son üç faaliyet döneminin verilerini kapsayacak şekilde düzenlenmesi öngörülmüştür. Faaliyet sonuçları tablosu ise, kurumun bir faaliyet döneminde elde ettiği gelirleri, yaptığı giderleri, mali ve mali olmayan varlıkların yönetimi ile yükümlülüklerine ilişkin işlemlerden kaynaklanan gelir ve giderleri gösteren ve bunlar hakkında ayrıntılı bilgi sağlayan mali tablo olarak tanımlanmış, faaliyet dönemleri arasında karşılaştırma yapabilmek amacıyla son üç faaliyet döneminin verilerini kapsayacak şekilde düzenlenmesi öngörülmüştür. Bu iki temel

tablo yanında kurumun bütçe uygulama sonuçlarını gösteren bütçe uygulama sonuçları tablosu, kurumun bütçe uygulamaları sonucunda belirli raporlama dönemlerinde elde ettiği bütçe gelirleri ve yaptığı bütçe giderlerini gösteren ve bunlar hakkında ayrıntılı bilgi sağlayan mali tablo olarak ifade edilmiştir. Bu tablo da diğerleri gibi son üç yılın verilerini kapsayacak şekilde düzenlenmelidir.

Bunlara ek olarak kurumun nakit akışını gösteren nakit akım tablosu, mali varlıklar ve yükümlülükler değişim tablosu, iç ve dış borç değişim tabloları, bütçe gelirleri ve giderleri ile ilgili ek tablolar da düzenlenmek zorundadır.

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

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

Accrual Accounting and New Accounting System in Municipalities

Summary: In Turkey, in recent years, studies especially related to the financial regulations in the public area reach a legal statue with the legislation of the Law of Public Financial Management and Control. This law brought some regulations to the public financial area and with respect to these regulations, public accounting system moved from cash accounting applications to accrual accounting applications and since these regulations includes regulations about the general administration units, it is tried to be reached a consensus on the standard accounting rules in the public area. In this article, in addition to these regulations and developments in the legal structure, especially new accounting system in municipalities that is included in Local Administration Budget and Accounting By-laws, which appear in the Turkish Official Journal on 10.03.2006, has been investigated. Moreover, new accounting system in

municipalities is compared with the old one with respect to the accounting framework, accounts chart, document order and reporting. In the conclusion part, general evaluations have been discussed.

Key Words: Public accounting, accrual accounting, cash accounting, municipality accounting, financial reporting.

Kaynakça

- Asker, Ali Ekber, Kılıçoğlu Adnan, (1995), *Belediye Bütçe ve Muhasebe Sistemi*, Ankara.
- Badem, A.Cemkut, (2003), "Türk Bütçe Sistemi İçinde Belediye Muhasebesi ve Bir Uygulama", Kocaeli Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Dumanoğlu, Sezai, (2005), "Belediyelerde Muhasebe Sistemi ve Hizmet Maliyetlerinin Takibi", *Muhasebe Finansman Dergisi*, Nisan 2005.
- Giray, Adil, (1997), *Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Gökçen, Gürbüz, (1998), *Belediyelerde Muhasebe Sistemi ve Organizasyonu*, İstanbul: Der Yayınları.
- Işıt, S. Günel, (1993), *Belediye Bütçe Ve Muhasebe Usulü Tüzüğü Açıklaması*, Ankara: Mahalli İdareler Derneği Yayını.
- Karaaslan, Erkan, *Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi*, www.maliye.gov.tr.
- Kerimoğlu, Baki, *Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün Yeni Kamu mali yönetim Sistemi İçindeki Rolü*, www.mukder.org.tr/25sayibk.htm, 13.04.2006, çevrimiçi
- Yazıcı, Mehmet, (2003), *Kurumsal Muhasebe Denetimi*, İstanbul: YMMO Yayınları.
- Eski Belediye Bütçe Ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği.
- Eski Belediye Bütçe Ve Muhasebe Usulü Tüzüğü.
- Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün İnternet Sitesi (www.muhasibat.gov.tr)
- Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği İnternet Sitesi (www.mukder.org)
- Mahalli İdareler Kontrolörleri Derneği İnternet Sitesi (www.kontder.org)
- İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü İnternet Sitesi (www.mahallidareler.gov.tr)
- İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Belediyelerde Performans Ölçüm Projesi İnternet Sitesi (www.beper.gov.tr)
- 26104 sayılı T.C Resmi Gazete, Mahalli İdareler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği (<http://rega.basbakanlik.gov.tr/>)