

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

### ÖZ

*Kamu mali yönetimi kapsamında ele alınan en önemli konulardan birisi devlet muhasebesidir. Türkiye’de 2004 yılından itibaren performans esaslı bütçe sistemine alt yapı oluşturulması ve nakit esaslı devlet muhasebesi kayıt yöntemindeki olumsuzluklardan dolayı genel yönetimde tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kayıt yöntemine geçilmiştir. Nakit esaslı devlet muhasebe kayıt yöntemine göre, tahakkuk esaslı yöntem, daha ayrıntılı ve şeffaftır. Ayrıca tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kayıt yöntemi ile bilanço, net mali denge tablosu ve nakit akım tablosu gibi temel mali tabloların hazırlanması sağlanabilmektedir. Bu sayede kaynakların nerelerde kullanıldığı, nerelere dağıtıldığı, ne kadar etkin ve doğru bir şekilde kullanıldığı anlaşılabilir ve hesap verilebilirlik sağlanmaktadır.*

*Çalışmada Bursa büyükşehir belediyesi örneğinde tahakkuk esaslı devlet muhasebe kayıt yöntemi uygulamasının etkinliği ele alınmıştır. Bursa büyükşehir belediyesinde tahakkuk esaslı devlet muhasebe kayıt yönteminin uygulanması sonucunda sistemden beklenen olumlu gelişmelerin gerçekleştiği görülmektedir. Öncelikle doğru ve güvenilir verilerin istenilen zamanda elde edilmesine olanak sağlayan mali raporlar doğrultusunda saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerine işlerlik kazandırılmıştır. Bunun sonucunda yönetime güven artışı oluşmuş, kaynakların kullanımında etkinlik ve verimlilik artışı sağlanmıştır.*

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, Büyükşehir Belediyesi, Bütçe.

### Kaynak Göster (APA):

DAYAR, H. ve YILMAZ G. (2019). TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE KAYIT YÖNTEMİ UYGULAMASININ ETKİNLİĞİ: BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ ÖRNEĞİ. Uluslararası Afro-Avrasya Araştırmaları Dergisi, 5 (9) , 49-65.



**HATİCE DAYAR**

*Hatice.dayar@dpu.edu.tr*

**Orcid: 0000-0003-1186-5125**

**GÜLŞAH YILMAZ**

*gulsahyilmazkiraz@gmail.com*

**Orcid: 0000-0002-5016-4076**

**Araştırma Makalesi**

• Bu makale Gülşah Yılmaz tarafından 2019 yılında Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde kabul edilen “**Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Kayıt Yöntemi Uygulamasının Etkinliği: Bursa Büyükşehir Belediyesi Örneği**”, adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

**Başvuru Tarihi: 01.12.2019**

**Kabul Tarihi: 23.12. 2019**

## THE EFFECTIVENESS OF ACCRUAL BASED GOVERNMENT ACCOUNTING REGISTRATION METHOD APPLICATION IN BURSA METROPOLITAN MUNICIPALITY

### ABSTRACT

*One of the most important issues addressed in public financial management is government accounting. The creation of infrastructure to the performance-based budget system in Turkey since 2004 and because of the negativity in cash based government accounting recording method was introduced to the accrual based general government accounting records. The accrual-based method is more detailed and transparent than the cash-based government accounting record method. Furthermore, it is possible to prepare basic financial statements such as balance sheet, net financial balance statement and cash flow statement with accrual based government accounting recording method. In this way, it can be understood where resources are used, where they are distributed, how effectively and accurately they are used and accountability is provided. In this study, the effectiveness of accrual based general government accounting record method in Bursa metropolitan municipality case is discussed. In the metropolitan municipality of Bursa, it is seen that the positive developments expected from the system have been realized as a result of the implementation of accrual based general government accounting record method. First of all, transparency and accountability principles have been put into operation in line with the financial reports that enable accurate and reliable data to be obtained at the desired time. As a result, confidence in management has increased and efficiency and productivity in the use of resources have been increased.*

**Keywords:** Accounting, Accrual Based Government Accounting, Metropolitan Municipality, Budget

### Cite (APA):

DAYAR, H. ve YILMAZ G. (2019). TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE KAYIT YÖNTEMİ UYGULAMASININ ETKİNLİĞİ: BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ ÖRNEĞİ. Uluslararası Afro-Avrasya Araştırmaları Dergisi, 5 (9) , 49-65.



**HATİCE DAYAR**  
hatice.dayar@dpu.edu.tr  
**Orcid: 0000-0003-1186-5125**  
**GÜLŞAH YILMAZ**  
gulsahyilmazkiraz@gmail.com  
**Orcid: 0000-0002-5016-4076**

Research Article

**Date Received: 01.11.2019**  
**Date Accepted: 23.12.2019**

## GİRİŞ

Küreselleşme, günümüzde tüm dünyayı etkisi altına alan bir kavramdır. Bu kavram, diğer alanlarda olduğu gibi kamu yönetimi alanında da değişimlere yol açmış ve yeni kamu yönetim süreci başlamıştır. Söz konusu bu yeni kamu yönetimi anlayışı kamu mali yönetimi konusunda bazı değişiklikleri ve düzenlemeleri de beraberinde getirmiştir. Mali sistemle birlikte ortaya çıkan bu düzenlemelerden birisini de performans esaslı bütçeleme oluşturmaktadır. Bu sistemin tamamlayıcı unsurlarından biri de tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kayıt sistemidir.

Devlet muhasebesi, ülkelerin muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilir olarak elde edilmesini sağlamaktadır. Bunun yanında ülke ekonomilerinin içinde bulunduğu olumlu ve olumsuz durumların net olarak görülmesine olanak vermektedir. Ülkelerin mali yapıları hakkında doğru kararların alınmasına yol açmaktadır. Devlet muhasebe kayıtları, uzun yıllar, bütçelerle verilen ödenekleri ve bu ödeneklerden yapılan harcamaları, harcamaların finansmanı amacıyla toplanan gelirleri ayrıca ihtiyaç duyulan diğer bilgileri içeren, gelirlerin tahsil edildiğinde, harcamaların ödendiğinde kaydının yapıldığı nakit esasına göre tutulmuştur. Buna karşılık bütçe merkezli bu kayıt yöntemi zamanla kamu yönetiminin ihtiyaçlarını karşılayamamıştır. Bu nedenle pek çok ülke ve Türkiye’de devlet muhasebesinde kayıt yöntemi olarak, nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe kayıt sistemine geçmiştir.

Türkiye’de 5018 sayılı yasa ile birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kayıt sistemi uygulanmaya başlanmıştır. Sistemde tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilmektedir. Uygulamaya geçilen sistemde, bütçe işlemleri açısından nakit esasına göre, faaliyetler açısından ise tahakkuk esasına göre kayıt yapılmaktadır. Bütçe odaklı bir muhasebe sisteminin dışına çıkılarak bütçede kavranamayan, maddi ve maddi olmayan tüm duran varlıkların yanı sıra kayıt dışı bütçe işlemleri ve devletin muhtemel yükümlülükleri de muhasebeleştirilmektedir. Bu özelliği ile dönemsel mali raporlar ilgili faaliyet dönemlerine ilişkin mali işlemleri tam olarak yansıtmaktadır. Sistemde varlık ve yükümlülüklerde oluşan çok küçük değişimler dahi kaydedip izlenebilmektedir.

Çalışmada tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kayıt yöntemi Bursa Büyükşehir Belediyesi örneği üzerinden incelenmiştir. Çalışmanın amacı, tahakkuk esaslı devlet muhasebe kayıt yöntemi uygulamasının etkinliğinin ortaya konmasıdır. Bu amaç doğrultusunda Bursa Büyükşehir Belediyesinin 2017 yılı bilanço verileri ile birlikte nakit esaslı ve tahakkuk esaslı kayıtlara ilişkin çeşitli uygulama örnekleri incelenmiş böylece devlet muhasebe kayıt sistemi ile yeni getirilen sistemin eskisine göre üstünlükleri tartışılmıştır. Sayıştay raporları ve Bursa Büyükşehir Belediyesi Bilanço verilerinden elde edilen bilgilerle, etkinlik değerlendirmesi yöntemi ile tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi incelenmiştir.

## YÖNETİM YAPISI İÇİNDE BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN YERİ

Türkiye’de 1984 yılına kadar 1930 tarihinde çıkarılan, 1580 sayılı kanuna göre oluşturulan belediye modeli uygulanmıştır. Bu tarihten sonra 3030 sayılı kanuna göre büyük kentlerde faaliyet gösteren büyükşehir belediyeleri kurulmuştur (Nadaroğlu, 1994: 202-204). 1580 sayılı kanun daha sonra 2005 yılında, 5393 sayılı kanunla değiştirilmiştir.

1984 yılından sonra, Türkiye’de ikinci tip belediye modeli olarak, Büyükşehir belediyelerinin kuruluşuna ilişkin 3030 sayılı kanun, 2004 yılında 5216 sayılı kanunla değiştirilmiştir. 5216 sayılı kanunun amacı, büyükşehir belediyelerinin var olan hukuksal statülerinin düzenlenmesi, hizmet alanlarının programlı ve etkili kılınması, uyumlu bir şekilde yürütülmesi şeklindedir. Yasa ile birlikte ilçe belediyeleri ve ilk kademe belediyelerinin oluşturulması, organlarının, görev alanlarının, yetki düzeylerinin ve belediyeler ile ilişkilerinin düzenlenmesi hedeflenmiştir (Muratoğlu, 2015:59-68).

2008 yılında 5747 sayılı Büyükşehir belediyesi kanunu ile ilçeler bölünerek veya birleştirilerek 43 tane yeni ilçe meydana getirilmiştir. Büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalan birinci seviye belediyelerinin tüzel kişilikleri sona erdirilip mevcut olan veya yeni kurulan ilçe belediyelerinin bünyesine dâhil edilmiştir.

2012 yılında yürürlüğe giren 6360 Sayılı Yasayla da büyük yenilikler getirilmiştir. İlgili yasada İstanbul ve Kocaeli ile sınırlı olan belediye sınırı, tüm belediyeler için geçerli kılınmıştır. Bu sebeple büyükşehir sınırlarında kırsal alan kavramı son bulmuştur. Türkiye'nin en uç köşesinde yer alan köyler ilçe ve büyükşehir belediyesine bağlı mahalle konumunu almıştır (Çopuroğlu, 2017: 21).

Büyükşehir belediyesi olan il kapsamında köylerin kaldırılması ve mahalle konumunda olması, köy mevzuatını tam anlamıyla ortadan kaldırmamıştır. 6360 sayılı Kanun da köy idarelerine ait bazı mevzuat maddelerinin yürürlükte kalacağı belirtilmiştir. 6360 Sayılı Kanun'la köy ve ilçe belediyelerinin kaldırılması, mahalle halini alması ve bu bölgelerle ilgili alınacak olan kararların merkez tarafından verilmesinin hizmette halka yakınlık, sübzidarite (subsidiarity) ilkesine aykırı olduğu yönünde eleştiriler de yapılmıştır (Gözler, 2013:76).

## **BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN GELİR VE GİDER YAPISI**

Büyükşehir belediyelerinin sorumlulukları ve yüklenmiş oldukları bazı görevleri ve bu görevleri yerine getirecek gelirleri bulunmaktadır.

### **Büyükşehir Belediyelerinin Gelir Yapısı**

Büyükşehir Belediyelerinin gelirleri aşağıdaki gibi düzenlenmiştir (Büyükşehir Belediye Kanunu,2004:23; 5779 Sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun).

### **Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Ayrılan Paylar**

Büyükşehir dışındaki belediyelere bu gelirlerin toplamının % 1.50'si, büyükşehirlerdeki ilçe belediyelerine ise % 4.50'si pay olarak verilmektedir.

Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan mallardan tahsil edilen özel tüketim vergisi hariç olmak üzere, büyükşehir belediye sınırları içinde yapılan genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamının yüzde 6'sı ile genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamı üzerinden büyükşehirlerdeki ilçe belediyelerine ayrılan payların yüzde 30'u büyükşehir belediye payı olarak ayrılmaktadır (5779 Sayılı Kanun, 2008: 2).

### **Müşterek Bahislerden Elde Edilen Eğlence Vergisi**

Büyükşehir Belediye kanununda bahsi geçen bu vergi, büyükşehir belediyesinde toplanacak at yarışlarını da kapsayacak şekilde ele geçen eğlence vergisinin % 20'si yarışların yapıldığı belediyeye verilmektedir. % 30'u ise nüfusları kapsamında değerlendirilerek ilçe belediyelerine geri kalan % 50'lik kısım ise büyükşehir belediyelerine verilmektedir (Büyükşehir Belediye Kanunu,2004: 23/c).

### **Büyükşehir Belediyesine Bırakılan Yerlerin İçinde Tahsil Edilen Gelirler**

Büyükşehir belediyesinin gelirleri olarak belirtilen yerler arasında, büyükşehir belediyesine ait olan dinlenme alanları, kültür ve spor tesisleri, eğlence yerleri ve yeşil alanlar için toplanan tüm belediye vergi ve harçlardan yer almaktadır.

### **İlan ve Reklam Vergisi**

Büyükşehir belediyelerinin kendilerine ait olan bu gelirleri, anayol, cadde, bulvar ve meydanlara cephesi olan binalara asılmış oldukları ilan ve reklam gelirleri ile vergi gelirlerinden oluşmaktadır.

### **Park Yerlerinden Elde Edilen Gelirler**

Büyükşehir belediyelerinin işlettiği park yerlerinden kazanılan gelirin % 50 kadarı belediye nüfuslarına göre dağıtılmaktadır. Dağıtılan gelirin yüzde ellisi ise büyükşehir belediyelerine aittir.

### **Yol, Su ve Kanalizasyon Harcamalarına Katılma Payları**

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda belirtildiği üzere yol, su ve kanalizasyon harcamalarına iştirak payları büyükşehir belediyelerinin gelirlerinin bir kısmını oluşturmaktadır (İpek ve Engin,2016:469-471).

### **Kira, Faiz ve Ceza Gelirleri**

Taşınmaz varlıkların kiralari, tahvil ve hisse senetlerinin faizleri ile birlikte bunların satılmasıyla oluşan gelirler ve ayrıca bankada yer alan paraların faizleri büyükşehir belediyelerinin gelirlerinin bir kısmının oluşturmaktadır. Bunların yanı sıra büyükşehir belediyeleri belirli durumlarda ceza kesebilmektedir.

### **Bağlı Kuruluşlardan Aktarılabacak Gelirler**

Sayıları giderek artan belediyelere bağlı çok sayıda kuruluş bulunmaktadır. Bu kuruluşların hesaplarında oluşacak gider ve gelir farkları büyükşehir belediyelerine verilmektedir.

### **Belediye İktisadi Teşebbüslerinin Safi Hasılatından Belli Oranda Alınan Hisseler**

Büyükşehir belediyelerinin bu gelirleri, iktisadi teşebbüsleri sonucunda ortaya çıkan safi hasılatından elde edilen hisselerdir.

### **Taşınır ve Taşınmaz Mal Gelirleri**

Büyükşehir Belediyelerine ait çeşitli taşınır ve taşınmaz mallar bulunmaktadır. Belediyeler bu varlıklarından kira, gayrimenkullerden doğan gayri ayni haklar ve trampa gibi yollarla gelir elde etmektedir. Bu tür mal varlıklarından yalnızca özel mülk kapsamına girenler kiraya verilmektedir.

### **Büyükşehir Belediyelerinin Gider Yapısı**

Büyükşehir belediyelerine ilişkin giderler kanunda şu şekilde yer almıştır(Büyükşehir Belediye Kanunu, 2004: 24).

- Belediyelere ait hizmet binaları, tesislerin temin edilmesi ile bakım ve onarım harcamaları,
- Belediye personeli ve belediye tarafından seçilen organ mensuplarına verilen ödenekler, maaşlar, yolluklar, ücretler, huzur hakkı hizmetle ilgili eğitimler,
- İlçe belediyeleri ile bağlı kuruluşlara yapılan yardımlar ile ortak projelerin giderleri,
- Tüm altyapı, onarım, bakım ve yapım giderleri,
- Belediye zabıta, itfaiye hizmetlerinin yanı sıra birtakım hizmet ve görevlerin yürütülmesi suretiyle yapılan harcamalar,
- Harç, vergi, resim ile diğer gelirlerin izlenmesi ve tahsiline ilişkin yapılan harcamalar
- Belediyelerin kurulumuna ortak olduğu şirket, kuruluş ve birliklerin ortaklık payları ve üyelik aidatları,
- Mezarlık alanlarının kurulması, bakımı ve korunması ile ilgili giderler,
- Sigorta, faiz ve borçlanma ile ilgili ödemeler,
- İhtiyaç sahipleri, yoksul, muhtaç ve kimsesiz kişiler ile engelli vatandaşlara verilecek sosyal hizmetler ve yardımların giderleri,
- Davaların takip edilmesine ve icralara ilişkin giderler,
- Tören, temsil, ağırlama, tanıtım, harcamaları,
- Denetim, danışmanlık ve avukatlık harcamaları,
- Toplum yararına olan hususlarda sivil toplum örgütleri, kamu ve özel sektör ile yapılan yurt içi ve yurt dışı birliklere yapılan harcamalar ile projelere yapılan harcamalar,

- Bilimsel, kültürel, spor ve sosyal etkinlikler kapsamındaki harcamalar,
- Sunulan hizmetlere ilişkin yapılan kamuoyu araştırması ile diğer araştırma giderleri,
- Yerine getirilen hizmetler ve bu hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan harcamalar.

## **DEVLET MUHASEBESİNDE KULLANILAN KAYIT YÖNTEMLERİ**

Verimli bir kamu mali yönetimine yönelik gereken bilginin elde edilmesinde, gelişen koşullar doğrultusunda değişim gerçekleştirilmelidir. Bu değişim bağlamında nakit esaslı devlet muhasebe sisteminden farklı olarak, maddi duran varlıklar da dâhil, meydana gelen ve daha sonra meydana gelecek mali işlemlerin hepsinin kayıt altına alınması şeklinde tam tahakkuk esaslı devlet muhasebe kayıt sistemi uygulanmaya başlamıştır. Bu ikisinin arasında ise uyarlanmış nakit esaslı ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kayıt sistemi bulunmaktadır (Orhan ve Serçemeli, 2013: 323).

### **Nakit esaslı devlet muhasebesi kayıt yöntemi**

Sistemde işlemler nakit hareketleri göre kayıt altına alınmaktadır. Gelirlerin, nakit olarak tahsil edildiğinde, giderlerin nakit olarak ödendiğinde kayıt altına alınması esastır.

Bu sistemde devletin mevcut maddi duran varlıkları, aktifleştirmesi gerekli olan varlıklar için gerçekleştirilen harcamalar, tahakkuk etmiş gelir ve giderler, garanti ve taahhütler kayıt altına alınmamaktadır. Ayrıca devlet borçları ile diğer sorumluluk ve yükümlülükleri ile varlıklarına ilişkin miktar ve fiyat değişimleri de kaydedilmemektedir. Bütün bu işlemler rapor edilmediğinden devletin malvarlığındaki ve mevcut borçlarındaki değişimlerin takip edilmesi mümkün olmamaktadır. Bu nedenle hesap verilebilirlik ve saydamlık sağlanamamaktadır (Yanık ve Öztürk, 2018: 1013).

Nakit Esaslı Kayıt Sistemi'nde, yapılan işlemlerin basitliği sebebiyle anlaşılması ve yönetilmesi oldukça kolaydır (Kerimoğlu, 2002: 88).

### **Uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesi kayıt yöntemi**

Uyarlanmış nakit esaslı sistemde mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, nakit esaslı devlet muhasebesindeki gibidir (Kırlı, 2013: 261). Ancak uyarlanmış nakit esaslı sistemde hesaplar mali yılın bitiminde kapatılmamaktadır. Bir ay gibi bir zaman verilmektedir (Kerimoğlu, 2002: 89).

### **Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kayıt yöntemi**

Burada yapılan işlemler, nakit aktarımlarının ne zaman gerçekleştiği dikkate alınmadan ekonomik bir değer meydana geldiğinde, değiştiğinde, mübadele edildiğinde, bir başkasına devredildiğinde ya da yok olması durumunda kaydedilmektedir. Sistemde tahakkuk etmiş borçlar ve alacaklar ile ileride yükümlülük doğurabilecek taahhüt ve garantilerde kaydedilmekte ve raporlanmaktadır. Sistem bütçe odaklı değildir, etkinlik ve performans denetimine elverişlidir. Bu bakımdan sistem tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin niteliklerini taşımaktadır. Ancak birtakım farklılıklarda bulunmaktadır. Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sisteminde, demirbaşlar, ormanlar, arsa ve araziler gibi maddi duran varlıklarla ilgili işlemler muhasebe kayıtlarına alınmaz ve raporlanmaz. Bundan dolayı bu varlıkların tespit edilmesi, amortisman ayrılması ve yeniden değerlemeye tabi tutulması söz konusu değildir (Acar, Senal ve Hussein, 2017: 319)

### **Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kayıt yöntemi**

Sistemde, bir giderin kayıt altına alınmasında ödenme zamanı değil tahakkuk ettiği zaman önemlidir. Gelirin muhasebeleştirilmesinde ise nakdin tahsiline değil tahakkuk ettiği zamana bakılmaktadır (Acar, Senal ve Hussein, 2017: 319).

Tahakkuk Esaslı Kayıt Sistemi, muhasebe sisteminde oluşturulan mali raporlar, gelirleri, giderleri (amortisman dahil), varlıkları (mali ve mali olmayan varlıkları), yükümlülükleri ve diğer ekonomik işlemleri kapsamaktadır. Bunun yanı sıra sistemde amortisman giderleri de dahil olmak üzere, program maliyetlerinin hepsi hesaplanmak suretiyle raporlanmaktadır. Böylece hesap verilebilirliğin sağlanması için bir temel oluşturmaktadır. Tahakkuk eden gider ve gelirler, nakit akışlarına bakılmaksızın, ait oldukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dâhil edilmektedir (Kırlı, 2013: 262).

Bu sistemde şeffaflık, devletin mali açıdan etkin bir şekilde yönetilmesi, etkin ve verimli performans gözetimi, hesap verilebilirlik sağlanmaktadır. Ayrıca devlete ait sadece maddi duran varlıklar değil patent, göllerde ve denizlerde avlanma hakkı, yeraltı kaynaklarını çıkarma hakkı gibi maddi niteliği olmayan varlıklarda görülebilmektedir. Sistemde garanti ve taahhütlere dair ilerideki zamanlarda oluşabilecek yükümlülükler nazım hesaplarda izlenebilmektedir. Sisteminde en önemli özellik stok hareketlerinin rahat bir şekilde izlenebilmesidir. Bunun yanında temel finansal tabloların raporlanabilmesi mümkündür (Gökçen 2003, 26).

## **TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBESİNDE TAHAKKUK ESASINA GEÇİŞ SEBEPLERİ VE LİTERATÜR**

### **Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kayıt yöntemine geçiş nedenleri**

Devlet muhasebe sisteminde, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kayıt yöntemine geçişin çeşitli nedenleri vardır. Her şeyden önce devlet muhasebe sisteminin alanının dar olması ve kamu sektöründe muhasebe bütünlüğünün olmaması yeni sisteme geçişte önemli rol oynamıştır. Diğer bir neden de sistemin bütçe odaklı olmasıdır. Ayrıca hesapların yeteri kadar ayrıntılı olmaması ve hesapların sınıflandırılmaması yeterli veri üretimini sağlayamamaktadır. Bu şekliyle sistem sürekli değildir. Bunun yanında Devletin sahip olduğu borçlar mevcut muhasebe sisteminde sağlıklı ve tam bir biçimde izlenememektedir. Mevcut sistemle bütçe hazırlık çalışmalarına yönelik devlet muhasebesi bir katkı sağlayamadığı gibi muhasebe bilgilerinden “Kesin Hesap Kanunu Tasarısı”nın da oluşturulması gerçekleşmemektedir. Ayrıca devlet muhasebe sisteminde kurumsal mali tablolar oluşturulamamakta ve kurumlara ait muhasebe bilgilerine ulaşamamaktadır. Dolayısıyla devlet muhasebesi aracılığıyla uluslararası standartlara uygun mali raporlar oluşturamamaktadır. (Çetinkaya, 2004:93-95).

### **Literatürdeki çalışmalar**

Türkiye’de devlet muhasebesi alanında ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemine ilişkin az sayıda çalışma bulunmaktadır

Yanık ve Öztürk (2018), çalışmalarında Türkiye Devlet Muhasebesi Standartlarından DMS 1 Mali Tabloların Sunulması standardını IPSAS 1 standardı ile karşılaştırmalı şekilde incelemeyi amaçlamışlardır. Bu doğrultuda devlet muhasebesi çerçevesinde dört tür muhasebe kayıt yöntemini ele almışlardır. Çalışmada, Türkiye’de DMS’leri uygulayan kamu kurum ve kuruluşlarının mali tablolarının IPSAS’larla da uyumlu olmayacağı sonucuna varılmıştır.

Kırlı (2013) yaptığı çalışmada, tahakkuk esaslı kayıt yönteminin, belediyede, mali raporlama üzerindeki etkilerini incelemiştir. Bunun yanında belediyede, tahakkuk esasına dayalı örnek yevmiye defter ve muhasebe kayıtları incelenmiştir. Çalışmanın sonunda, hesap dönemlerine ilişkin mali raporların, ilgili hesap dönemindeki mali işlemlerin tamamını yansıttıkları belirtilmiştir ve kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerini uygulanabilirliğini ortaya koymuştur.

Kılıçer ve Peker (2018) çalışmalarında devlet bütçesi ile devlet muhasebesi arasındaki ilişkiyi ve devlet muhasebe bilgi sisteminin devlet bütçesi yönetimine sağladığı faydaları ele almışlardır.

Çalışmada devlet muhasebesi ile genel devlet kesimi için oluşturulacak ve kamuoyunun bilgisine sunulacak olan bilanço, net mali denge tablosu ve nakit akım tablosu gibi temel mali tabloların hazırlanabileceği belirtilmiştir. Bu sayede kaynakların nerelerde kullanıldığı, nerelere dağıtıldığı ile ne kadar etkin ve doğru bir şekilde kullanıldığının anlaşılacağı vurgulanmıştır. Böylece mali şeffaflık sağlanarak hesap verilebilir bir ortam oluşturulacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Taşgın (2010) tarafından yapılan çalışmada Erzurum il özel idaresinde, 2005 yılı Aralık ayı verilerinden faydalanılarak Nakit esaslı muhasebe sistemi ile Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin karşılaştırılmasını amaçlanmıştır. Sonuç olarak, devlet muhasebe sistemi içerisinde gerçekleştirilen değişikliklerle kamu kesiminde muhasebe birliğinin oluşturulması sağlanmış ve saymanlık hesapları belirli bir merkezde toplanmıştır. Güvenilebilir, doğru bilgilere zamanında ulaşılmasını sağlayan mali raporlar oluşturulmuş ve böylece şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerine işlerlik kazandırılmıştır.

Esenkar (2006) çalışmasında 2004 yılından itibaren uygulamaya konan analitik bütçe ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin nasıl uygulandığını ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu doğrultuda Maliye Bakanlığı bütçesi örneği ele alınmış, bu çerçevede olması gereken ve mevcut olanın belirtilebilmesi için bütçe sistemleri ile devlet muhasebe sistemleri teorik açıdan da incelenmiştir. Çalışmanın sonunda Analitik Bütçe Sınıflandırmasına geçişin, bütçe yapısının uluslararası standartlara daha çok yaklaşmasına, mali şeffaflık ve hesap verilebilirlik hedeflerinin gerçekleştirilmesine katkı sağladığı belirtilmiştir.

Haftacı ve Badem (2006) çalışmalarında belediyelerde, eski ve yeni muhasebe düzenini hesap çerçevesi, hesap planı, belge düzeni ve raporlama açısından karşılaştırmışlardır. Çalışmanın sonucunda getirilen düzenlemeyle birlikte kayıtların tahakkuk esasına göre tutulmasının, tüm devlet faaliyetlerinin kayıt altına alınması, devlet muhasebesinde sürekliliğin sağlanması, faaliyet ve bütçe uygulamalarının gelecek yıllara olan etkilerinin muhasebeleştirilmesinin sağlandığı görülmüştür.

## **BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİNDE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMASI VE ETKİNLİĞİ**

Türkiye’de 2004 yılından itibaren mali işlemler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmeye başlamıştır (Arcagök vd, 2004: 9). Bu işlemler Bursa Büyükşehir Belediyesinin 2017 yılı bilanço verilerinden faydalanılarak örneklerle açıklanacaktır.



**Tablo 1: 2017 Bursa Büyükşehir Belediyesi Aktif Bilançosu**

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

**Tablo 1: (devam) 2017 Bursa Büyükşehir Belediyesi Aktif Bilançosu**

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

**Tablo 1: 2017 Bursa Büyükşehir Belediyesi Pasif Bilançosu**

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

**Tablo 1:** (devam) 2017 Bursa Büyükşehir Belediyesi Pasif Bilançosu

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

Kaynak: T.C.Sayıştay Başkanlığı, (2018). *Bursa Büyükşehir Belediyesi 2017 Yılı Sayıştay Denetim Raporu*,

Nakit esasına göre devlet muhasebesi kayıt sisteminde, tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebe kayıt sisteminde olan 280-Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı ile 180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı bulunmamaktadır. Bu sebeple gelecek dönemde yapılacak olan harcamalar, gelecek dönem gideri olarak izlenememektedir. Benzer şekilde gider tahakkukları hesapları da mevcut değildir. Bundan dolayı ilgili dönemde gerçekleşmiş fakat ödemesi gelecek dönemlerde olan giderlerin izlenmesi yapılamamaktadır. Tahakkuk Esaslı devlet muhasebe kayıt sisteminde, “Maddi Duran varlıklar” ile “Maddi olmayan duran Varlıklar” adında iki ayrı hesap grubu oluşturulmuştur. Nakit esaslı muhasebe kayıt sistemi içerisinde bu hesaplar muhasebe kayıtları vasıtasıyla takip edilmemektedir.

**Örnek 1:** Belediye Emlaklarından biri 30/06/2017’de altı aylığına kiraya verilmiştir. Kira bedeli olarak 10.204.290 Türk Lirası alınmıştır.

a-Nakit esasına dayalı devlet muhasebe kayıt sisteminde, dönem ayırıcı hesaplarla ilgili kayıt yapılmamaktadır.

b-Tahakkuk esaslı sisteme göre muhasebe kaydı;

----- 30/06/2017 -----  
102. Bankalar Hs. 10.204.290 TL  
380. Gel. Aylara Ait Gelirler Hs. 10.204.290 TL  
-----/-----

----- 30/06/2017 -----

805. Gelir Yansıtma Hs.	10.204.290 TL
800. Bütçe Gelirleri Hs.	10.204.290 TL

-----/-----

Gelir aydan aya tahsil edildikçe her ay için yapılacak kayıt;

-----/-----

380. Gel. Aylara Ait Gelirler Hs.	1.700.715 TL
600. Gelirler Hs	. 1.700.715 TL

-----/-----

**Kaynak:** Tablo:1 ile Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (2014). Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (2016) Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği (1994)'den yararlanılarak örnek tarafımızdan hazırlanmıştır.

**Örnek 2:** Belediye açmış olduğu bir ihale için inşaat firmasından 190.749.710,45 Türk Lirası tutarında çeki geçici ihale teminatı olarak almıştır.

a-Nakit Esaslı Sisteme Göre Muhasebe Kaydı;

----- / -----

Kasa Hs.	190.749.710,45
330 Al. Dep. ve Tem.Hs.	190.749.710,45

----- / -----

b-Tahakkuk Esaslı Sisteme Göre Muhasebe Kaydı;

----- / -----

101. Al. Çekler Hs.	190.749.710,45
330 Al.Dep.veTem.Hs.	190.749.710,45

----- / -----

102 Banka Hs.	190.749.710,45
101 Al. Çekler Hs.	190.749.710,45

----- / -----

**Kaynak:** Tablo: 1 ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (2006), Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (2006), Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği (1994) 'den yararlanılarak örnek tarafımızdan hazırlanmıştır.

**Örnek 3:** Belediyeye bağlı olarak çalışan personele ait sigorta prim tutarı olan 2.883.707,09 Türk Lirası SGK Müdürlüğü banka hesabına gönderilmiştir.

a- Nakit Esaslı Sisteme Göre Muhasebe Kaydı;

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

b-Tahakkuk Esaslı Sisteme Göre Muhasebe Kaydı;

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

**Kaynak:** Tablo:1 ile Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (2014). Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (2016), Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği (1994) ‘den yararlanılarak örnek tarafımızdan hazırlanmıştır.

**Örnek 4:** Belediye tarafından yapılan envanter çalışması sonucunda 817.264.689,57 Türk Lirası değerinde arsa bulunduğu tespit edilmiştir.

a-Nakit Esasına dayalı devlet muhasebe sisteminde, maddi duran varlıklarla ilgili kayıt gerçekleştirilememektedir.

b-Tahakkuk esaslı sisteme göre muhasebe kaydı;

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

**Kaynak:** Tablo:1 ile Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (2014). Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (2016), Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği (1994) ‘den yararlanılarak örnek tarafımızdan hazırlanmıştır

**Örnek 5:** Belediyeye bedelsiz olarak 817.264.689,57 Türk Lirası değerli arsa vatandaş tarafından verilmiştir.

a- Nakit Esasına dayalı devlet muhasebe sisteminde, maddi duran varlıklarla ilgili kayıt gerçekleştirilememektedir.

b-Tahakkuk esaslı sisteme göre Muhasebe Kaydı;

----- / -----	
250. Arazi ve Arsalar Hs.	817.264.689,57
600.Gelirler Hs.	817.264.689,57
	----- / -----

**Kaynak:** Tablo:1 ile Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (2014). Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (2016), Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği (1994) ‘den yararlanılarak örnek tarafımızdan hazırlanmıştır

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçişle birlikte muhasebe işlemleri iki kısımda gerçekleşmeye başlamıştır. Bunlardan ilki tahakkuk ile ilgili işlemlerdir. İkinci kısmı ise bütçeye aktarılması gereken işlemlerin hesaplara aktarılmasıdır. Bu iki kısım arasında entegrasyon ise yansıtma hesapları aracılığıyla yapılmaktadır (Orhan ve Serçemeli, 2013: 334).

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

## SONUÇ

Devlet muhasebe sistemi genel harcamaların ve gelirlerin kayıt altına alındığı bir yöntemdir. Bu anlamda yürütmenin hesap verilebilir bir yapıya ulaşması için işlemlerin kayıt altına alınması önem arz etmektedir. Bu temelde mali hesaplamalar için çok fonksiyonlu bir muhasebe ve raporlama sisteminin oluşturulması gerekmektedir. Yönetimler sağlam bir raporlama sistemi ile geleceğini yönlendirebilmektedir. Bu durumun öneminin kavranması ile Türkiye’de 2004 yılında genel yönetimde, Nakit Esaslı Devlet Muhasebe Kayıt Sistemi’nden Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sistemi’ne geçilmiştir. Dar bir anlayıştan çıkarak devletin geniş bir anlayış temelinde hareket etmesi karar alma konusunda da esnek bir yapının oluşmasını sağlamıştır.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Kayıt Sisteminin uygulanması sonucunda sistemden beklenen olumlu gelişmeler olduğu söylenebilir. Öncelikle doğru ve güvenilir verilerin istenilen zamanda elde edilmesine olanak sağlayan mali raporlar doğrultusunda saydamlık ve hesap verilebilirlik unsurlarına işlerlik kazandırılmıştır. Bunun sonucunda yönetime güven artışı oluşmuş, kaynakların kullanımında etkinlik ve verimlilik artışı sağlanmıştır.

Bu olumlu gelişmelerin yanında uygulama aşamasında bazı sorunlarda yaşanmıştır. Kamu Mali Yönetim Sistemi ile alakalı yapılan birçok değişiklik tüm kapsam için yeterli gözükmemektedir. Gelir ve gider ayrımlarının yanı sıra birimlerin görev alanlarının da belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca duran varlıklar, devlet muhasebe standartları ve taahhütler konusunda bir yaklaşım içermemektedir. Personele yönelik giderlerin yoğun bir şekilde olduğu görülmektedir. Bu durum belediye yapısında ek yük oluşturmaktadır. Bunun yanında Tahakkuk esaslı devlet muhasebe kayıt sistemi, çalışan temelinde ele alınmadığı için gerçekleşen değişim ve dönüşüm temelinde hareket edilememektedir. Bütün bu sorunların giderilmesi sonucunda sistemden beklenen olumlu gelişmeler sağlanabilecektir.

## KAYNAKÇA

ACAR, D. SENAL, S. & HUSSEIN, T. S. (2017). “Irak ve Türkiye Devlet Muhasebe Bilgi Sisteminde Kullanılan Hesap Planlarının Karşılaştırılması”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (31): 315-328.

ARCAGÖK, M., YÖRÜK, B., S., ORAL, E. & KORKMAZ, U. (2004). “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Öngörülen Düzenlemeler”, Bütçe Dünyası Dergisi, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yay. 2(18): 3-9.

ÇOPUROĞLU, M. A. (2017). “Büyükşehir Belediye Sınırları İçinde Yer Alan Kırsal Yerleşmelerin Sorunları Üzerine Bir Değerlendirme”, Süleyman Demirel Üniversitesi Mimarlık Bilimleri ve Uygulamaları Dergisi Araştırma Makalesi, 2(2):18-32.

ÇETINKAYA, Ö. (2004). “Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, (46), 83.

- ESENKAR, Y. (2006). Analitik Bütçe Sınıflandırılma Sistemi ile Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminin Yapısı, Uygulanması ve Etkinliği, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.
- GÖKÇEN, G. (2003). Devlet Muhasebesi: Teori Uygulamalar ve Öneri, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- GÖZLER, K. (2013). “6360 Sayılı Kanun Hakkında Eleştiriler: Yirmi Dokuz İlde İl Özel İdareleri ve Köylerin Kaldırılması ve İlçe Belediyelerinin Büyükşehir İlçe Belediyesi Haline Dönüştürülmesi Anayasamıza Uygun mudur?”, Legal Hukuk Dergisi, 11(122): 37-82
- HAFTACI, V., & BADEM, C. (2006). “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Belediyelerde Yeni Muhasebe Düzeni”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (12), 83-107.
- İPEK, S. & ENGIN, R. (2016). “Belediye Gelirleri İçinde Harcamalara Katılma Paylarının Yeri ve Önemi: Çanakkale Belediyesi Örneği”, Yönetim Bilimleri Dergisi, 14(28), 467-482.
- KERİMOĞLU, BAKI. (2002). “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, Mali Kılavuz Dergisi, (17): 87-101.
- KILIÇER, E. & PEKER, İ. (2018). “Devlet Bütçesinin Yönetiminde Devlet Muhasebesinin Rolü: Türkiye Değerlendirmesi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 11 (1): 77-92.
- KIRLI, M. (2013). “Belediyelerde Tahakkuk Esasına Dayalı Muhasebe Uygulamaları”, Sosyal Bilimler Dergisi, 11(2): 259-273.
- MURATOĞLU, T. (2015). “Mahalli idareler mevzuatında 6360 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikler”, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 20(32), 59-96.
- NADAROĞLU, H. (2001), Mahalli İdareler, Beta Yayını B.7.İstanbul,
- ORHAN, M. S. & SERÇEMELİ, M. (2013). “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Bütçe Hesapları ve Muhasebeleştirilmesi”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17 (1): 321-334.
- TAŞĞIN, Y. (2010), Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçişin Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Atatürk Üniversitesi. Erzurum.
- YANIK, S. S. & ÖZTÜRK, C. (2018). “Devlet Muhasebesinde Muhasebe Sistemleri Ve Tam Tahakkuk Sisteminin Dms 1–Mali Tabloların Sunulması Standardı Açısından Değerlendirilmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20, 1007-1029.
- Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği (1994). T.C. Resmi Gazete, Sayı: 21854 19 Şubat 1994
- Büyükşehir Belediye Kanunu(2004), T. C. Resmi Gazete Sayı: 25531, 10 Temmuz 2004
- Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (2016), T.C. Resmi Gazete, 27 Mayıs 2016
- İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun (2008), T.C. Resmi Gazete Sayı 26937, 15 Temmuz 2008.
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003), T. C. Resmi Gazete Sayı: 25326, 10 Aralık 2003
- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (2014), T.C. Resmi Gazete, Sayı 29214, 23 Aralık 2014.
- T.C.Sayıştay Başkanlığı,(2018). Bursa Büyükşehir Belediyesi 2017 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/kid/2017/Belediyeler/BURSA%20B%C3%9C%C3%9CCK%C5%9EEH%C4%B0R%20BELED%C4%B0YES%C4%B0.pdf>