



Belediyelerde Muhasebe Sistemi ve Hizmet Maliyetlerinin Takibi

Yrd. Doç. Dr. Sezai DUMANOGLU
Marmara Üniversitesi, Sosyal Bil. M.Y.O.

Özet

Belediyeler belirli bir bölge halkının yerel ve ortak ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla taşıyan, karar organı, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan tüzel kişiliklerdir. Belediyelerin görev yetki ve sorumlulukları incelendiğinde birer hizmet kuruluşu oldukları görülür.

Belediyelerde, halen kullanılmakta olan hesap planı ve bu hesap planına uygun olarak oluşturulan muhasebe sistemi, bir hizmet kuruluşunun ihtiyaçlarını karşılamaktan uzak olduğundan değiştirilmesine karar verilmiştir. Mevcut hesap planı yerine, gerek uygulanması düşünülen 'Devlet Muhasebe Yönetmeliği' ve bu yönetmelikte yer alan Tekdüzen Hesap Planı, gerekse belediyeler için yürürlüğe girmesi planlanan, 'Belediye, Bağlı İdare ve Birlik Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği', her ikisi de (1) no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan Tekdüzen Hesap Planı örnek alınarak oluşturulmuştur.

Bu çalışmanın amacı, bu üç hesap planını özellikle gelir-gider hesapları açısından karşılaştırarak, muhasebenin, ilgililerin bilgi ihtiyacını karşılama görevini, etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için gerekli hesapların tespitidir.

Anahtar Sözcükler: Belediyeler, Tekdüzen Hesap Planı, Hizmet maliyetleri.

Abstract (Tracking Accounting System and Service Costs in Municipalities)

Municipalities, as decision making authorities chosen by voters, have the objective of meeting the common and local needs of people living in a specific area. When their authorities and responsibilities are analyzed, municipalities are regarded as service organizations.

Since the current chart of account and accounting system fail to meet the needs of a service organization, this system has been decided to change. Instead of the current chart of account, both the State Accounting Regulation that is thought to be implemented and Uniform Chart of Account in this regulation and Municipality, Affiliated Administration and Unity Budget and *Accounting Regulation* that is planned to be put into effect are constituted by modeling on Uniform Chart of Account in Common Accounting System Implementation Notification.

The aim of this study is to determine the needed accounts for accounting to achieve effectively its duty of meeting the knowledge needs of interested parties by comparing these three charts of accounts especially in terms of expenditure and revenue accounts.

Key Words: Municipalities, chart of account, service costs.

1.Giriş

Devletin fonksiyonunu yürüten merkezi yönetim, genel ihtiyaçların karşılanması amacıyla görev ve yetkilerinin bir bölümünü Yerel Yönetimlere (Mahalli idareler) devretmiştir. Yerel Yönetimler, anayasada

belirlendiği şekliyle (madde 127), İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köy yönetimleridir.¹

¹DOĞAN M. Emin. Belediye ve Belediye Bütçesinin Denetimi, Ankara 1997, shf.9

İl özel İdareleri İl sınırları içindeki halkın ortak ve yerel ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulmuş, kamu tüzel kişiliğine dolayısıyla idari ve mali otonomiye sahip birimlerdir.²

Köyler 18/03/1924 tarihli Köy Kanunu'nda aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır: Cami, mektep, otlak, yaylak, baltalık gibi orta malları bulunan ve toplu veya dağınık evlerde oturan insanlar, bağ, bahçe, ve tarlalarıyla birlikte bir köy teşkil ederler. Köy'ün işlevi hususunu ön plana çıkaran diğer bir tanımlamaya göre; Köy, bir yerden bir yere götürülebilen veya götürülen mallara sahip olan, köy kanunu ile kendisine verilen görevleri yerine getiren başlı başına bir birimdir.³

Belediyeler Çalışmamızın konusunu mahalli idarelerin en geniş kapsamlı organizasyonu olan belediyeler oluşturmaktadır. Muhasebe organizasyonlarını incelemeye önce kısaca belediyelerin tanımından, görev, yetki ve sorumluluk alanlarından bahsetmek, konunun ilerleyen bölümleri açısından yararlı olacaktır.

24/12/2004 tarih ve 25680 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 5272 sayılı Belediye Kanunu'na göre belediye; "Belde sakinlerinin mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi olarak tanımlanmıştır. Diğer bir tanımlamaya göre; Belediye, yerel nitelikte, yerel ihtiyaçları karşılayan, şehir veya kasaba ölçeğinde yerleşik düzeni olan, seçime dayalı, tüzel kişiliğe, ayrı bütçe ve organlara, kendi adına karar verebilme gücüne sahip, devlet denetimine tabi kurumlardır".⁴

Köylerin veya muhtelif köy kısımlarının birleşerek belediye kurabilmeleri için, meskûn sahalılarının, merkez kabul edilecek yerleşim yerinin meskûn sahasına azami 5.000 metre mesafede bulunması ve

² GÖKÇEN Gürbüz. "Belediyelerde Muhasebe Sistemi ve Organizasyonu", *Der Yayınları*, İstanbul 1998, sh. 3

³ NADAROĞLU Halil. "Mahalli İdareler", *Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ.* No: 548, 5. bası, İstanbul 1994, sh.238

⁴ YAYLA Yıldızhan. "Belediye nedir?" *Birlik Yayınları*, İstanbul, 1987 shf.9

nüfusları toplamının 5.000 ve üzerinde olması gerekir. Bir veya birden fazla köyün köy ihtiyar meclisinin kararı veya seçmenlerinin en az yarısından bir fazlasının mahallin en büyük mülkî idare amirine yazılı başvurusu ya da valinin kendiliğinden buna gerek görmesi durumunda, valinin bildirim üzerine, mahallî seçim kurulları, onbeş gün içinde köyde veya köy kısımlarında kayıtlı seçmenlerin oylarını alır ve sonucu bir tutanakla valiliğe bildirir. İşlem dosyası valinin görüşüyle birlikte İçişleri Bakanlığına gönderilir. Danıştayın görüşü alınarak müşterek kararname ile o yerde belediye kurulur.

Yeni iskân nedeniyle oluşturulan ve nüfusu 5.000 ve üzerinde olan herhangi bir yerleşim yerinde, İçişleri Bakanlığının önerisi üzerine müşterek kararnameyle belediye kurulabilir.

2. Belediyenin Görev, Yetki ve Sorumlulukları

2.1. Belediyenin Görev ve Sorumlulukları

Belediye, mahallî müşterek nitelikte olmak şartıyla,⁵

a) İmar, su ve kanalizasyon, ulaşım gibi kentsel alt yapı; coğrafi ve kent bilgi sistemleri; çevre ve çevre sağlığı, temizlik ve katı atık; zabıta, itfaiye, acil yardım, kurtarma ve ambulans; şehir içi trafik; defin ve mezarlıklar; ağaçlandırma, park ve yeşil alanlar; konut; kültür ve sanat, turizm ve tanıtım, gençlik ve spor; sosyal hizmet ve yardım, evlendirme, meslek ve beceri kazandırma; ekonomi ve ticaretin geliştirilmesi hizmetlerini yapar veya yaptırır. Büyükşehir belediyeleri ile nüfusu 50 000'i geçen belediyeler, kadınlar ve çocuklar için koruma evleri açar.

b) Okul öncesi eğitim kurumları açabilir; Devlete ait her derecedeki okul binalarının inşaatı ile bakım ve onarımını yapabilir veya yaptırabilir, her türlü araç, gereç ve malzeme ihtiyaçlarını karşılayabilir; sağlıkla ilgili her türlü tesisi açabilir ve işletebilir; kültür ve tabiat varlıkları ile tarihî dokunun ve kent tarihi bakımından önem taşıyan mekânların ve işlevlerinin korunmasını sağlayabilir, bu amaçla bakım

⁵ Belediye Kanunu, madde 14

ve onarımını yapabilir, korunması mümkün olmayanları aslına uygun olarak yeniden inşa edebilir.

Belediye, kanunlarla başka bir kamu kurum ve kuruluşuna verilmeyen mahallî müşterek nitelikteki diğer görev ve hizmetleri de yapar veya yaptırır.

Hizmetlerin yerine getirilmesinde öncelik sırası, belediyenin malî durumu ve hizmetin ivediliği dikkate alınarak belirlenir.

Belediye hizmetleri, vatandaşlara en yakın yerlerde ve en uygun yöntemlerle sunulur. Hizmet sunumunda özür, yaşlı, düşkün ve dar gelirli olanların durumuna uygun yöntemler uygulanır.

Belediyenin görev, sorumluluk ve yetki alanı, belediye sınırlarını kapsar. Belediye meclisinin kararı ile mücavir alanlara da belediye hizmetleri götürülebilir.

4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığına ve organize sanayi bölgelerine tanınan yetki ve sorumluluklar bu Kanun kapsamı dışındadır.

2.2. Belediyenin Yetkileri ve İmtiyazları

Belediyenin yetkileri ve imtiyazları şunlardır:⁶

a) Belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla her türlü faaliyet ve girişimde bulunmak.

b) Kanunların belediyeye verdiği yetki çerçevesinde yönetmelik çıkarmak, emir vermek, belediye yasakları koymak ve uygulamak, kanunlarda belirtilen cezaları vermek.

c) Gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetleri ile ilgili olarak kanunlarda belirtilen izin veya ruhsatı vermek.

d) Özel kanunları gereğince belediyeye ait vergi, resim, harç, katkı ve katılma paylarının tarh, tahakkuk ve tahsilini yapmak; vergi, resim ve harç dışındaki özel hukuk hükümlerine göre tahsili gereken doğalgaz, su, atık su ve hizmet karşılığı alacakların tarh, tahakkuk ve tahsilini yapmak veya yaptırmak.

e) Müktesep haklar saklı kalmak üzere; içme, kullanma ve endüstri suyu sağlamak; atık su ve yağmur suyunun uzaklaştırılmasını sağlamak; bunlar için gerekli tesisleri kurmak, kurdurmak, işletmek ve işletletmek; kaynak sularını işletmek veya işletletmek.

f) Toplu taşıma yapmak; bu amaçla otobüs, deniz ve su ulaşım araçları, tünel, raylı sistem dâhil her türlü toplu taşıma sistemlerini kurmak, kurdurmak, işletmek ve işletletmek.

g) Katı atıkların toplanması, taşınması, ayrıştırılması, geri kazanımı, ortadan kaldırılması ve depolanması ile ilgili bütün hizmetleri yapmak ve yaptırmak.

h) Mahallî müşterek nitelikteki hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, belediye sınırları ve mücavir alanlar içerisinde taşınmaz malları almak, kamulaştırmak, satmak, kiralamak veya kiraya vermek, trampa etmek, tahsis etmek, bunlar üzerinde sınırlı aynî hak tesis etmek.

i) Borç almak, bağış kabul etmek.

j) Toptancı ve perakendeci halleri, otobüs terminali, fuar alanı, yat limanı ve mezbaha kurmak, kurdurmak, işletmek, işletletmek veya bu yerlerin gerçek ve tüzel kişilerce açılmasına izin vermek.

k) Vergi, resim ve harçlar dışında kalan ve miktarı yirmibeş milyar Türk Lirasına kadar olan dava konusu uyuşmazlıkların, anlaşmayla tasfiyesine karar vermek.

l) Gayri sıhhi müesseseler ile umuma açık istirahat ve eğlence yerlerini ruhsatlandırmak ve denetlemek.

m) Beldede ekonomi ve ticaretin geliştirilmesi ve kayıt altına alınması amacıyla izinsiz satış yapan seyyar satıcıları faaliyetten men etmek, izinsiz satış yapan seyyar satıcıların faaliyetten men edilmesi sonucu, cezası ödenmeyerek iki gün içinde geri alınmayan gıda maddelerini gıda bankalarına, cezası ödenmeyerek otuz gün içinde geri alınmayan gıda dışı malları yoksullara vermek.

n) Reklam panoları ve tanıtıcı tabelalar konusunda standartlar getirmek.

o) Hafriyat toprağı ve moloz döküm alanlarını; sıvılaştırılmış petrol gazı (LPG) depolama sahalarını; inşaat malzemeleri,

⁶ Belediye Kanunu, madde 15

odun, kömür ve hurda depolama alanları ve satış yerlerini belirlemek; bu alan ve yerler ile taşımalarda çevre kirliliği oluşmaması için gereken tedbirleri almak.

(1) bendinde belirtilen gayri sıhhi müesseselerden birinci sınıf olanların ruhsatlandırılması ve denetlenmesi, büyükşehir ve il merkez belediyeleri dışındaki yerlerde il özel idaresi tarafından yapılır.

Belediye, (e), (f) ve (g) bentlerinde belirtilen hizmetleri Danıştayın görüşü ve İçişleri Bakanlığının kararıyla süresi kırkdokuz yılı geçmemek üzere imtiyaz yoluyla devredebilir; toplu taşıma hizmetlerini imtiyaz veya tekel oluşturmayacak şekilde ruhsat vermek suretiyle yerine getirebileceği gibi toplu taşıma hatlarını kiraya verme veya 67nci maddedeki esaslara göre hizmet, satın alma yoluyla yerine getirebilir.

İl sınırları . içinde büyükşehir belediyeleri, belediye ve mücavir alan sınırları içinde il belediyeleri ile nüfusu 50.000'i geçen belediyeler, meclis kararıyla; turizm, sağlık, sanayi ve ticaret yatırımlarının ve eğitim kurumlarının su, termal su, kanalizasyon, doğalgaz, yol ve aydınlatma gibi alt yapı çalışmalarını faiz almaksızın on yıla kadar geri ödemeli veya ücretsiz olarak yapabilir veya yaptırabilir, bunun karşılığında yapılan tesislere ortak olabilir; sağlık, eğitim, sosyal hizmet ve turizmi geliştirecek projelere İçişleri Bakanlığının onayı ile ücretsiz veya düşük bir bedelle amacı dışında kullanılmamak kaydıyla arsa tahsis edebilir. Belediye, belde sakinlerinin belediye hizmetleriyle ilgili görüş ve düşüncelerini tespit etmek amacıyla kamuoyu yoklaması ve araştırması yapabilir.

Belediye mallarına karşı suç işleyenler Devlet malına karşı suç işlemiş sayılır.

Belediyenin proje karşılığı borçlanma yoluyla elde ettiği gelirleri, şartlı bağışlar ve kamu hizmetlerinde fiilen kullanılan malları ile belediye tarafından tahsil edilen vergi, resim ve harç gelirleri haczedilemez.

3. Belediyelerde Muhasebe Sistemi Muhasebeyi, genel olarak tanımlayacak olursak; Parasal nitelik taşıyan olguların saptanması, sınıflandırılması, kaydedilmesi, toplanması, ve mali raporlar haline getirilerek sonuçlandırılması, bunların yo-

rumlanarak yöneticilere ve ilgili kişilere yararlı bilgiler sağlanmasından söz edebiliriz.⁷ Muhasebe, işletmeler için salt finansal sonuçları yansıtan, bir , gösterge olmaktan Öte, yönetim ve karar alma sürecinin tüm aşamaları için temel bilgi sistemini oluşturur.³ Diğer bir deyişle muhasebe, bir karar aracı olarak ilgililere bilgi sağlayan bir sistemdir.⁹ Yönetim ve karar alma sürecindeki kişiler, bunlardan azami faydayı temin edebilmek için, bilgilerin nasıl toplanmış olduğunu bilmeleri gerekir. Aynı şekilde muhasebe bilgilerini hazırlayıp karar alıcılara sunanlar da yöneticilerin ve karar vericilerin bilgi ihtiyaçlarını bilmeli ve mali bilgileri bunlara uygun olarak hazırlayıp yayınlamalıdır. Muhasebe bilgilerinde anlaşılabilirliği kolaylaştırmak için muhasebenin dayandığı temel varsayımlar muhasebe örgütleri tespit edilmiş ve temel ilkeler üzerinde birleşmiştir,¹⁰ Bu bağlamda, Belediye Muhasebesini tanımlayacak olursak; Belediye muhasebesi, bir belediyenin mali kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanımını, kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları, belediyenin finansal açıdan durumunu açıklayan ve bunları belediye hakkında karar verme durumundaki kişi ve kurumlara ileten bir bilgi sistemidir.¹¹ Belediye muhasebe sistemi mevcut haliyle, belediyelerin faaliyet sonuçlarını, bunların varlık ve kaynaklarda yarattığı etkiyi ölçmede, hizmet maliyetlerini ve tahsis edilen kaynakların kullanım yerlerini gerçek anlamı ile belirtmekten uzak, yalnızca bütçe uygulaması hakkında bilgi verici bir yapı sergilemektedir.¹² Belediye muhasebesi bu yönü ile yalnızca, yapılan harcamaların ve tahsil edilen gelirlerin,

⁷ DURMUŞ, Ahmet Hayrı: Mehmet Emin ARAT. "İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu", *Marmara Üniversitesi Nihat Sayar Eğitim Vakfı yayınları*, 110:496/730 İstanbul 1995, **shf..3**

⁸ ŞAKRAK, Münir. " Maliyet Yönetimi", *Yasa. Yayınları*, İstanbul 1.997, shf. 7

⁹ ALTUĞ, Osman. "Maliyet Muhasebesi", *Türkmen Kitabevi 12.baskı*, İstanbul 1999, shf.6

¹⁰ ATAMAN, Ümit. " Şirketler Muhasebesi", *Türkmen Kitabevi, 4.baskı*, İstanbul 2000, shf.16

¹¹ SEVİLENGÜL Orhan, Genel Muhasebe, 6.baskı, Büro Kitabevi, Ankara, 1997, shf. 9

¹² KIRLIOĞLU Hilmi v.il. Belediyelerde Çevre Muhasebesi Uygulaması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2001, sayı 22. shf. 53.

kanunlara ve ilgili mevzuata uygun olup olmadığını denetleyen bir işleve sahiptir. Oysaki belediye muhasebe sisteminden beklenen, belediye mal varlıklarındaki artış ve azalışları, gelir ve giderlere ait işlemleri ait oldukları dönemler içinde gösterebilen, hizmet işlevi yanında, karar verme, denetim ve performans değerlemede yardımcı olacak bilgileri sağlayan, muhasebe bilgilerini finansal kontrol ve yönetim amaçlı kullanılacak hale getirebilen bir yapıya sahip olmasıdır.¹³ Belediyelerde, muhasebenin bu işlevini yerine getirebilecek şekilde yeni bir takım düzenleme çalışmaları mevcuttur. Son yıllarda, bütün kamu yönetim birimlerini etkileyen yeniden yapılanma çabaları kamu kaynaklarının daha iyi kullanılıp yönetilmesini hedeflemekte ve dolayısıyla kamu mali yönetimlerinde radikal değişiklik ve yenilikler öngörmektedir.¹⁴ Belediyeler de diğer kar amaçlı işletmeler gibi birer ekonomik kurum olup, yöneticileri ve karar vericileri, oy verme ve yönetimi oluşturma yetkisine sahip seçmenleri vardır. Bu gruplar da doğal olarak, belediyelerin faaliyetlerine ilişkin mali bilgileri belediye muhasebesi verilerinden alacaklardır.

Belediyelerde, halen kullanılmakta olan hesap planı ve bu hesap planına uygun olarak oluşturulan muhasebe sistemi değiştirilmek üzeredir. Mevcut hesap planı yerine, 19/11/2003 tarih ve 25294 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Devlet Muhasebe Yönetmeliği'nin, 01/01/2005 tarihinde yürürlüğe girmesi hususu yasalaşmıştır (yönetmeliğin 136. maddesi genel yönetime dahil genel ve katma bütçeli idarelerde 1/1/2004 tarihinde, diğer kamu idarelerinde 1/1/2005 tarihinde yürürlüğe girmesini karar altına almıştır). Ancak, daha sonra bu yönetmeliğin uygulanmasından vazgeçilmiş, Sayıştay ve Maliye Bakanlığı'nın görüşüne sunulan taslakta yer alan, "Belediye, Bağlı İdare ve Birlik Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği"nin 377. maddesi ise bu yönetmeliğin 01/01/2005 tarihinde yürürlüğe girmesini öngörmüştür. Gerek

¹³ KIRLIOĞLU Hilmi v.d., a.g.e.

¹⁴ KARAARSLAN Erkan, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Hesapların Çalışması-1, Mali Kılavuz Dergisi, Ekim-Aralık 2003, shf. 189

"Devlet Muhasebe Yönetmeliği", gerekse "Belediye, Bağlı İdare ve Birlik Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği" her ikisi de, 1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan Tekdüzen Hesap Planını örnek olarak oluşturulmuştur. Bu üç hesap planını özellikle gelir-gider hesapları açısından karşılaştırarak, yukarıda bahsedildiği üzere, muhasebenin, yönetim ve karar alma sürecindeki kişilerin bilgi ihtiyacını karşılama görevini, en iyi yerine getirebilmesi için gerekli hesap akışını incelemekte yarar vardır.

3.1. Hesap Çerçeveleri

VUK. (1) No'lu MSUGT

- 1) Dönen Varlıklar,
- 2) Duran Varlıklar,
- 3) Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar,
- 4) Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar,
- 5) Öz kaynaklar,
- 6) Gelir Tablosu Hesapları
- 7) Maliyet Hesapları
- 8)
- 9) Nazım Hesaplar

Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği

- 1) Dönen Varlıklar,
- 2) Duran Varlıklar,
- 3) Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar,
- 4) Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar,
- 5) Öz kaynaklar,
- 6) Gelirler,
- 7) Giderler,
- 9) Nazım Hesaplar.

Belediye, Bağlı İdare ve Birlik Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği

- 1) Dönen Varlıklar,
- 2) Duran Varlıklar,
- 3) Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar,
- 4) Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar,
- 5) Öz kaynaklar,
- 6) Gelirler-Giderler
[60) Gelirler, 63) Giderler, 69) Sonuç Hesapları]
- 7).....
- 8).....
- 9) Nazım Hesaplar.

3.2. Hesap Çerçevelerinin Karşılaştırılması ve Bir Öneri

1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) yayımlanan Tekdüzen Hesap Planında yer alan hesaplar hakkında yapılan en önemli eleştirilerden biri de 6 no'lu Gelir Tablosu Hesaplarında, gelir ve gider hesaplarının

gruplanmamış ve dolayısıyla da tekdüzen muhasebe uygulamasında karışıklığa yol açabilecek nitelikte oluşudur. Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği'nde bu eleştiri dikkate alınmış görünmekte ve 6 no'lu hesap grubu gelirlere 7 no'lu hesap grubu giderlere ayrılmıştır. Belediye, Bağlı İdare ve Birlik Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ise 7 no'lu hesap grubunu boş bırakmış gelir ve gider hesaplarını 6 no'lu grupta bir araya getirmiştir. Bu birleştirmeye rağmen, 6 no'lu grup içerisinde gelirler 60 no'lu grupta, giderler 63 no'lu grupta ayrı ayrı kümelenmiştir. Çıkış noktası aynı olan ancak kavramsal bakımdan ifade edilen amaçlara aynı doğrultuda hizmet etmeyen bu üç düzenlemeyi bu açıdan inceleyecek olursak; Muhasebenin Temel Kavramları'ndan "Sosyal Sorumluluk Kavramı" ve Tam Açıklama Kavramı" her üç yönetmelikte aşağıdaki şekillerde ifade edilmiştir:

VUK. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde "Sosyal Sorumluluk" kavramı: Bu kavram, muhasebenin kendinden beklenen işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı muhasebe'nin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında, belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder,

"Tam Açıklama" kavramı: Tam açıklama kavramı; mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak, alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği'nde "Sosyal Sorumluluk" kavramı: Muhasebe sisteminin yapısında, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında, toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması esastır.

"Tam Açıklama" kavramı Devlet muhasebe sistemi çerçevesinde düzenlenen mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak olanların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olması esastır.

Belediye, Bağlı İdare ve Birlik Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde; "Sosyal Sorumluluk" kavramı: Bütçe ve muhasebe sisteminin kurulmasında, muhasebe işlemlerinin yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında, toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması esastır. "Tam Açıklama" kavramı Düzenlenen mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak olanların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olması esastır.

Görüldüğü üzere, "Devlet muhasebe sistemi'nde, "...bütçe ve muhasebe sisteminin kurulmasında" gibi ifadeler dışında kavramlar, MSUGT'ne uygun ifadelerle ele alınmıştır. Ancak, bu ifade birliğine rağmen gelir-gider hesaplarının oluşumunda aynı paralellik söz konusu değildir. Söyle ki: Belediyeler de topluma hizmet sunan kuruluşlar olarak diğer özel sektör kuruluşlarına benzer bir şekilde hizmet üretmektedirler. 5272 sayılı Belediye Kanunu'nda yapılan "belediye" tanımında "Belde sakinlerinin mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan..." ifadesi ile belediyelerin belde sakinlerine hizmet üretmek için var oldukları özellikle belirtilmiş ve yine aynı kanunun 14. maddesinde belediyelerin görev ve sorumlulukları sıralanırken (yukarıda madde metninde yer almıştır) belediyelerin üretmesi gereken bu hizmetler tek tek sayılmıştır.

Belediyeler bir anlamda hizmet üreticileridir ve aynı zamanda karar organları, seçmenler tarafından seçilmekte, diğer bir deyimle, belediyelerin ürettiği hizmetler ile ilgili mali ayrıntıları inceleyerek karar verecek, bir seçmen kitlesi bulunmaktadır. İlgililer, belediyelerin diğer bir takım faktörler yanında, muhasebe verilerine bakarak karar vereceğine göre, muhasebe de, Sosyal Sorumluluk ve Tam Açıklama kavramları gereği, yapılan hizmetlerin mali değerlerini, açık ve anlaşılır, doğru kararlar

verilmesine yardımcı olacak detayda ve amacına uygun bir içerikle sunulmalıdır.

Belediyelerde hizmet üretim maliyetlerinin gerçek anlamda ve ayrıntılı olarak takip edilebilir kılınması, belediyelere çok önemli bilgiler sağlayacaktır, şöyle ki, eğer hizmet üretim maliyetleri, aynı hizmetleri üreten diğer belediyelere nazaran daha yüksek ise, belediye bunun nedenlerini araştırarak ve bu hizmetlerin maliyetlerini düşürmeye çalışacaktır. Örneğin toplu taşıma hizmetlerinde bir yolcuya verilen kilometre başı hizmet maliyeti nedir? Veya bir ton çöpün toplanması ve atık alanlarına taşınmasının maliyeti nedir? Bu maliyetler benzeri hizmetleri yapan diğer belediyelerde ne kadardır?

ikincisi ve en önemlisi, belediyeler bu maliyetleri tam olarak bilirlerse, bu hizmetleri kendileri üretmek yerine Özel sektöre daha ucuz maliyetlerle yaptırabilirler. Örneğin İstanbul'da Kartal ve Pendik Belediyeleri sokaklardan çöp toplama işlerini özel sektöre çok ucuz maliyetlerle yaptırmışlardır. Hizmet maliyetlerinin bilinmesi belediyelerde oto-kontrol mekanizmalarını harekete geçirecek, belediye meclisleri yüksek maliyetler karşısında alternatif maliyetleri araştırabileceklerdir. Yine bu maliyetlerin topluma açıklanması seçmenler nezdinde belediye hizmetlerinin daha gerçekçi bir şekilde değerlendirilmesine yol açacaktır.

Mevcut muhasebe sistemi yöneticilere karar alma sürecinde gerekli verileri sağlamaktan uzaktır. Hizmet üretim maliyetlerinin ayrı ayrı takip edilmesine dayalı, önerilen sistem ise bu bilgilerin üretilmesini sağlayarak hem hizmet üretim maliyetlerinin tam ve doğru olarak mali raporlara yansıtılmasını sağlayacak ve hem de oto-kontrolü sağlayarak belediyelerde kaynakların daha verimli alternatif alanlarda kullanımını teşvik ederek, belediyelerin ekonomik verimlilik düzeyini yükseltecektir.

Bu durumda VUK. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer aldığı gibi, üretilen hizmetlerin maliyetlerinin toplandığı bir hesap yapısı bulunmalıdır. Kar amaçlı işletmelerin yönetici ve karar merkezlerine bilgi sağlandığı gibi, belediyelerinde başta seçmenleri olmak üzere, bilgi ihtiyacı olan karar vericilere, tam açıklama kavramına uygun bilgi sağlanmalıdır.

Yukarıda sayılan nedenler ve belediyelerin yaptığı hizmetlerin maliyetlerini sistemli olarak kaydederek, karar vericilere ve yöneticilere ulaştırılmasında, Tekdüzen Hesap Planına uygun olarak 740 'Hizmet Üretim Maliyeti hesabının etkin olarak kullanılması gerekmektedir. Bu amaç doğrultusunda Belediyeler muhasebe sisteminde, 01/01/2006 tarihinde uygulamaya girecek olan, Belediye, Bağlı İdare ve Birlik Bütçe ve Muhasebe yönetmeliğinde yer alan hesap çerçevesinin, hizmet üretim maliyetlerinin takibi açısından eksik olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Belediyelerde kullanılmak üzere, eksikliği tamamlanmış bir hesap planı için, aşağıdaki hesap çerçevesi kullanılabilir.

- 1) Dönen Varlıklar,
- 2) Duran Varlıklar,
- 3) Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar,
- 4) Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar,
- 5) öz kaynaklar,
- 6) Gelirler-Giderler,
[60) Gelirler, 63)
Giderler, 69) Sonuç
Hesapları]
- 7) Maliyet Hesapları,
740 Hizmet Üretim Maliyeti
- 8)
- 9) Nazım Hesaplar.

Belediyelerce gerçekleştirilen hizmetlerin maliyetlerini ayrı ayrı izleyebilmek için, "740 Hizmet Üretim Maliyeti" Hesabının alt hesaplarını oluşturmada, 5272 sayılı Belediye Kanunu'nun 14. ve 15. maddelerinde sayılan hizmet çeşitleri dikkate alınarak, her bir hizmet ayrı bir yardımcı hesapta takip edilmelidir. Yardımcı hesap sistematiği olarak, analitik bütçe sınıflandırması kullanılabilir. Analitik bütçe kod yapısını kısaca inceleyecek olursak;¹⁵

Analitik Bütçe Sınıflandırması 1998 yılında Maliye Bakanlığı ile IMF uzmanları birlikte, GFS (Government Finance Statistics) Devlet Mali İstatistik-

¹⁵ Bu bölümde, İçişleri Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı'nın düzenlediği, Adnan Yüksel KILIÇ-OĞLU, Hayrettin GÜNGÖR ve Hikmet BAL tarafından sunulan "Analitik Bütçe ve Tahakkuk Esaslı Muhasebe" adlı, Haziran 2003 tarihli konferans notlarından yararlanılmış olup, daha geniş bilgi için bakanlığın bu notları ve İstanbul Büyükşehir Belediyesi YBM Çalışma Grubunun Mart 2004 tarihli "Belediye Muhasebesi Hesap Planı Taslağı" ve "Analitik Bütçe Kodlaması Genel Görünümü" adlı çalışmalarına bakınız.

leri modeli esas alınarak, Avrupa Birliğine üye ülkelerde uygulanan ESA'95 (European System of Integrated Economic Accounts) standardına uygun hale getirilmiş ve geliştirilen yeni bütçe kodlaması, özellikle istatistiksel analize elverişli veriler üretmeye imkan vermesi nedeniyle bu sistem 'Analitik Bütçe Sınıflandırılması' olarak adlandırılmıştır.

Analitik bütçenin kapsamına Genel Devlet tanımına giren tüm kurum ve

Kurumsal				Fonksiyonel				Fin.	Ekonomik			
I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	I	II	III	IV
00	00	00	00	00	0	0	00	0	00	0	0	00

Bunlar aşağıdaki şekilde sıralanır;

- Genel Bütçeli Kuruluşlar,
- Katma Bütçeli Kuruluşlar,
- Sosyal Güvenlik Kuruluşları,
- Üniversiteler,
- Yerel Yönetimler (İl Özel İdareleri, Belediyeler, Yerel Yönetim Birlikleri, Belediyelere bağlı özel kanunla kurulan ASKİ ve İSKİ gibi kuruluşlar)

Sınıflandırmayı İstanbul Büyükşehir belediyesi kod yapısı örneği ile açıklayacak olursak:

Kurumsal Sınıflandırma; Siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesini program sorumlularının tespitini hedeflemektedir.¹⁶ Siyasi veya bürokratik olarak yönetim yetkisi kurumsal sınıflandırmanın temel kriteri kabul edilmiştir. Dört düzeyli ve sekiz haneli bir kodlama benimsenmiştir. Birinci düzey başkanlıkları, ikinci düzey, birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimleri, üçüncü düzey, ikinci düzeye bağlı birimleri, dördüncü düzey, politikaları uygulayan birimleri tanımlar.

I	II	III	IV	AÇIKLAMA
73				Belediye
	34			İl Plaka Kodu
		03		Büyükşehir İlçe Belediyesi
			02	Özel Kalem
			32	Hesap İşleri Daire Bşk.Mud.İdare

¹⁶ YURDAKUL, Şinasi; "Analitik Bütçe Üzerine Bir Değerlendirme", *Bütçe ve Muhasebe Dergisi*, Mayıs-Haziran, 2003, yıl:5, sayı 26, shf. 61.

Fonksiyonel Sınıflandırma; Devlet faaliyetlerinin çeşidini göstermek üzere tasarlanmıştır. Dört düzeyli ve altı haneli kod grubundan oluşmaktadır. Birinci düzey, devlet faaliyetlerini (10) ana fonksiyona ayırmaktadır. İkinci düzeyde ana fonksiyonlar programlara bölünmektedir. Üçüncü düzey, nihai hizmetleri göstermektedir. Dördüncü düzey, ileride doğabilecek ihtiyaçlar için açılmış ve boş bırakılmıştır.

Fonksiyonel Sınıflandırmaya Örnek,

I	II	III	IV	AÇIKLAMA
				Çevre Koruma Hizmetleri
				Atık Yönetimi Hizmetleri
		0		Atık Yönetimi Hizmetleri

Finansman Tipi Sınıflandırma; Genel devlet tanımına giren kurumları kavrayabilmek için ihtiyaç duyulmuş ve devirli ödenekleri izlemek için geliştirilmiştir. Harcamaların hangi kaynaktan finanse edildiğini gösterir. Tek haneli (8) koddan ibarettir.

FİNANSMAN TİPİ KODLAR	
1	GENEL BÜTÇE
2	KATMA BÜTÇE
3	SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI
4	ÖZERK KURULUŞLAR
5	DÖNER SERMAYELER
6	ÖZEL ÖDENEKLER (BELEDİYELER)
7	DIŞ PROJE KREDİLERİ
8	BÜTÇE DIŞI FONLAR

Ekonomik Sınıflandırma; devlet faaliyetlerinin, milli ekonomi üzerindeki etkilerine göre gruplarını asıyla oluşturulmuştur. Altı haneli ve dört düzeyli kod grubundan oluşur.

Ekonomik Sınıflandırmaya örnek,

I	II	III	IV	AÇIKLAMA
01				PERSONEL GİDERLERİ
	1			Memurlar
		1		Temel Maaşlar
			02	Teknik Hizmetler Sınıfı Temel Maaşları

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, gider yerlerinin "fonksiyonel sınıflandırma" grubu içinde yer alması, gider türlerinin ise "ekonomik sınıflandırma" grubu içinde yer alması ve belediye hiz-

metleri incelenerek detaylandırılması en uygun yoldur.

Sonuç

Belediyelerin yürürlükteki muhasebe sistemi, hizmet maliyetlerini ve hizmet üretimi için tahsis edilen kaynakların kullanım yerlerini açıklamaktan uzaktır. Mevcut muhasebe sisteminden elde edilen veriler belediyelerin hizmet üretim performanslarını değerlendirmeye ve benzeri hizmetleri üreten diğer kuruluşlarla karşılaştırmaya uygun değildir. Belediyeler bölgesel hizmetlerin yerine getirilmesini üstlenmiş kurumlar olarak, yaptıkları hizmetlerin ayrıntılı üretim maliyeti bilgilerini muhasebe sisteminden elde edilebilecek bir yapıya kavuşturmalı ve muhasebe sistemi içerisinde takip etmelidirler.

Belediyelerin giriştikleri hizmet faaliyetlerinin üretim maliyetleri ayrı ayrı izlenmeli ve finansal raporlar haline getirilerek ilgili birimlerde değerlendirilebilmelidir. Hizmetlerin hedeflenen üretim seviyesinde ve arzu edilen kalitede, alternatifler arasından seçilmiş en uygun maliyetlerle ve amaca uygun olarak üretilip üretilmediği tespit edilebilmelidir. Muhasebe sistemi içerisinde hizmet üretim maliyetlerinin takibi ve raporlanması sayesinde, yapılan üretim faaliyetleri hizmet üretim standartları ile ve diğer belediyelerin aynı hizmet üretimi için kullandıkları kaynak maliyetleri ile karşılaştırılabilecek ve aynı zamanda kolay ve sağlıklı bir denetim gerçekleştirebilmek için gereken alt yapı oluşturulabilecektir. Sistemin diğer bir faydası, hizmetler için belediyelere sağlanan kaynaklar ile gerçekleştirilen hizmetlerin arasındaki ilişki incelenerek, kaynakların yeterli olup olmadığı ve kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığının incelenebilir kılınmasıdır.

Gerek Devlet Muhasebe Yönetmeliği, gerekse Belediye Bağlı İdare ve Birlik Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, yukarıda sayılan eksiklikleri gidermek için, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğini esas alarak düzenlenmiş ancak, hazırlanan hesap planlarında, MSUGT'den farklı olarak maliyet hesapları yer almamıştır. Belediyelerde de Tekdüzen Hesap Çerçevesi

içinde 7'li gruba yer verilerek, "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabının etkin bir şekilde kullanılması gerekmektedir. 740 no'lu Hizmet Üretim Maliyeti hesabının yardımcı hesaplarının, her bir hizmet faaliyetinin maliyetini ayrı ayrı izlemeye olanak tanıyacak şekilde oluşturulması, sistemden yukarıda sayılan faydaların elde edilmesini sağlayacaktır. Yardımcı hesaplar açılırken, hizmet bazında bir kırılım yaratılarak ve ek kodlar kullanılarak bir hesap planı oluşturulabileceği gibi, Analitik Bütçe Sistematiği kullanılarak özellikle ekonomik ve fonksiyonel kod grupları bünyesi içinde gider çeşitlerinin ve gider yerlerinin oluşturulması mümkündür.

Kaynakça

- Altuğ Osman, Maliyet Muhasebesi, Türkmen Kitabevi, 12. Baskı, İstanbul-1999.
- Ataman Ümit, Şirketler Muhasebesi, Türkmen Kitabevi, 4. Baskı, İstanbul-2000.
- Belediye Kanunu madde 14.
- Belediye Kanunu madde 15.
- Doğan M. Emin, Belediye ve Belediye Bütçe-sinin Denetimi, Ankara-199 7.
- Durmuş Ahmet Hayri, Arat Mehmet Emin, İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu, Marmara Üniversitesi Nihat Sayar Eğitim Vakfı yayınları No: 496/730 İstanbul 1995.
- Gökçen Gürbüz, Belediyelerde Muhasebe Sistemi ve Organizasyonu, Der Yayınları, İstanbul 1998.
- İstanbul Büyükşehir Belediyesi YBM Çalışma Grubunun mart 2004 tarihli "Belediye Muhasebesi Hesap Planı Taslağı" ve "Analitik Bütçe Kodlaması Genel Görünümü" adlı çalışmaları.
- Karaarslan Erkan, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Hesapların Çalışması-1, Mali Kılavuz Dergisi, Ekim-Aralık 2003.
- Kılıçoğlu Adnan Yüksel, Güngör Hayrettin, ve BAL Hikmet "Analitik Bütçe ve Tahakkuk Esaslı Muhasebe" adlı, Konferans Notları, İçişleri Bakanlığı, Eğitim Dairesi Başkanlığı, Haziran 2003.
- Kırhoğlu Hilmi ve diğerleri, Belediyelerde Çevre Muhasebesi Uygulaması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2004, sayı 22.
- Nadaroğlu Halil, Mahalli İdareler, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.yayın no: 548, 5. Bası, İstanbul, 1994.
- Sevilengül Orhan, Genel Muhasebe, 6.baskı, Büro Kitabevi, Ankara, 1997.
- Şakrak Münir, Maliyet Yönetimi, Yasa Yayınları, İstanbul 1997.
- Yayla Yıldızhan: Belediye nedir? Birlik yayınları, İstanbul, 1987.
- Yurdakul Şinasi, Analitik Bütçe Üzerine Bir Değerlendirme, Bütçe ve Muhasebe Dergisi, Mayıs-Haziran, Yıl: 5, Sayı 26.