

**TÜRKİYE'DE BELEDİYELERİN MALİ TABLOLAR
TEMELİNDE YABANCI KAYNAK YAPISININ ANALİZİ***

*Halil SERBES***, *Özhan ÇETİNKAYA****

Makale Geliş Tarihi-Received: 20.01.2019
Makale Kabul Tarihi-Accepted: 14.10.2019
DOI: 10.37093/ijisi.659043

757

IJSI 12/2
Aralık
December
2019

ÖZ

Belediye bilançolarında yabancı kaynak hesapları, belediyelerin borçluluk durumunu göstermektedir. Bu hesaplar, belediyelerin sürdürülebilir bir mali yapıya sahip olup olmadıklarını tespit edebilme ve gerektiği durumda iyileştirme olanağının olup olmayacağını gösterebilmektedir. Dolayısıyla belediyelerin yabancı kaynaklarının bilançolarında yer alan farklı alt hesap grupları itibarıyla analizinin yapılması önem arz etmektedir. Bu hesap gruplarından kamu idarelerine mali borçlar, faaliyet borçları, emanet yabancı kaynaklar, alınan avanslar, ödenecek diğer yükümlülükler, borç ve gider karşılıkları ile gelecek aylara ve yıllara ait gelirler ve gider tahakkukları kamuoyu tarafından fazla bilinmemektedir. Nitekim çalışma ile Türkiye'deki belediyelerin kamuoyuna fazla yansımayan yabancı kaynaklarının bilançolar aracılığıyla analiz edilmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda çalışmada

* Bu çalışma, 08-12 Mayıs 2018 tarihlerinde Antalya'da düzenlenen "33th International Public Finance Conference/TR" isimli kongrede sunulan tebliğin gözden geçirilmiş, güncellenmiş ve genişletilmiş halidir.

** Arş. Gör., Bursa Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Bursa/Türkiye. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6145-2102>. hserbes@uludag.edu.tr

*** Prof. Dr., Bursa Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Bursa/Türkiye. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8729-611X>. ozhanc@uludag.edu.tr

belediyelerin kısa ve uzun vadeli yabancı kaynak hesaplarında yer alan tutarların toplam yabancı kaynaklar içerisindeki paylarında artış yaşandığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Belediye, Mali Raporlama, Bilanço, Yabancı Kaynak, Belediye Borçları.

Jel Kodları: H74, H83, M41.

758

IJSI 12/2
Aralık
December
2019

**AN ANALYSIS OF THE STRUCTURES OF MUNICIPAL
LIABILITIES BASED ON THE FISCAL STATEMENTS
IN TURKEY**

ABSTRACT

The municipal liabilities presented to indebtedness of municipalities. These accounts enable the municipalities to determine if they have a sustainable fiscal structure and to improve them if necessary. Therefore, it is crucial to analyze the municipal liabilities via different sub-accounts in the balance-sheets. Some of these sub-accounts, which are fiscal liabilities to public administrations, operating debts, deposit liabilities, advances received, other fiscal liabilities payable, provisions for liabilities and expenses, and income relating to future periods and expense accruals, are not known to the public. Thus, it is aimed to analyze the types of municipal liabilities via balance-sheets. Accordingly, it is determined that the share of short-term and long-term liabilities not known by the public in total liabilities increased.

Keywords: Municipality, Fiscal Reporting, Balance-Sheet, Liabilities, Municipal Debts.

Jel Codes: H74, H83, M41.

759

IJSI 12/2
Aralık
December
2019

GİRİŞ

Kamu idarelerinin muhasebe kayıtlarının uluslararası standartlara uygun ve karşılaştırmalara olanak sağlayarak kapsayıcı, şeffaf ve hesap verebilir biçimde tutulabilmesi için mali raporlama alanında düzenlemeler yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Bu doğrultuda kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasında eksiksiz ve zamanında bilgiler üreten muhasebe sistemine geçilmesi kararlaştırılmıştır. Bu sistem ile kamu idarelerine ait mali bilgilerin kamuoyu tarafından sade, açık, anlaşılır, saydam ve hesap verebilir şekilde tutulması ve raporlanması amaçlanmıştır. Bu kapsamda getirilen yeniliklerin başında tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş gelmektedir. Bu sistem kamusal faaliyetlerin tümünü kapsamına alması, kaynakların etkin ve tutumlu kullanımına olanak sağlaması ve kamu idarelerinin hesap verebilirliğini güçlendirmesi yönleriyle mali raporlama açısından oldukça önemlidir. Çünkü tahakkuk esaslı öncesinde uygulanan nakit esaslı muhasebe sistemi ile devlet malvarlığının, kamu idarelerinin borçları ile diğer yükümlülüklerinin izlenememesi yeni kamu mali yönetimi anlayışında önemli bir sorun olarak görülmüştür (DPT, 2000: 79-80). Dolayısıyla yalnızca nakit işlemlerinden doğan işlemlerin muhasebeleştirilmesi yerine gelirin tahsil edilmesine veya giderin ödenmesine bakılmaksızın tahakkuk etmesi yeterli görülerek muhasebeleştirilmesi uygulamasına geçilmiştir. Ayrıca tahakkuk esaslı sistem kamunun varlıklarını, borçlarını ve yükümlülüklerini kaydetmesi yönüyle de tercih edilmiştir.

Türkiye’de özellikle 1990’lı yıllarda başlayan ve 2000’li yıllar ile hızlanan kamu mali yönetimi reformu kapsamında tahakkuk esaslı sisteme geçilmiştir. Böylece kamu idarelerinin faaliyetlerinin tümünü kapsamına alan ve uluslararası karşılaştırmalar yapmayı olanaklı kılan yeni muhasebe sistemi aracılığıyla mali raporlama anlayışı da geliştirilmiştir. Bu doğrultuda kamu idarelerinin geçmişini de dikkate alarak mevcut mali durumlarını yansıtan mali bilgilerin sistematik şekilde analiz edilmesini kolaylaştıracak mali tablolar çeşitlenmiştir. Bu tablolardan biri de kamu idarelerinin belirli bir dönem itibariyle varlıkları, yükümlülükleri ve özkaynak bilgilerini gösteren bilançolardır. Bilançoların dönen ve duran varlıklarının oluşturduğu sol kısım aktifleri, sağ kısım da yabancı kaynaklar ile özkaynakların oluşturduğu pasifleri göstermektedir (Bkz: Tablo 1). Bu çalışmada belediye bilançolarında yer alan yabancı kaynak hesaplarına

*Türkiye’de Belediyelerin Mali Tablolar Temelinde Yabancı
Kaynak Yapısının Analizi*

odaklanılmıştır. Bu hesaplar, belediyelerin borçları ile yükümlülüklerini göstermesi açısından önemlidir. Türkiye’de belediyelerin borçları geçmişten günümüze tartışma konusu olmuş, özellikle son yıllarda dikkat edilecek seviyeye gelmiştir. Dolayısıyla Türkiye’de belediyelerin gerek borçlanmaya başvurma nedenlerinin açıklanması gerekse borç tutarlarının hesaplar arasındaki dağılımının tespit edilmesi açısından çalışmanın literatüre katkı sağlayabileceği düşünülmüştür. Ancak çalışma ile belediyelerin tüm kısa ve uzun vadeli yabancı kaynakları yerine kamuoyuna fazla yansıtılmayan hesaplarına odaklanılmıştır. Bu hesaplar kamu idarelerine mali borçlar, faaliyet borçları, emanet yabancı kaynaklar, alınan avanslar, ödenecek diğer yükümlülükler, borç ve gider karşılıkları ile gelecek aylara ve yıllara ait gelirler ve gider tahakkukları şeklinde sıralanabilir. Bu hesaplara ilişkin tutarlar yıllar itibariyle artarak belediye borçlarının önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Bu yönüyle belediyelerin mali yapısını tehdit etmektedir. Dolayısıyla belediyelerin iç ve dış borçları kadar bu tür borçlarının da analiz edilmesi önemlidir. Bu çalışma ile Türkiye’deki belediyelerin kamuoyuna fazla yansımayan yabancı kaynaklarının bilançolar aracılığıyla analiz edilmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan ve 2006-2015 dönemini kapsayan bilançolardaki tutarlar analiz edilmiştir. 2015 yılı sonrası¹ için de belediyelerin faaliyet raporları ile Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporları’nda yer alan verilerden yararlanılmıştır.

Çalışmanın dört başlıkta ele alınması uygun görülmüştür. İlk başlıkta, mali raporlamanın artan önemi doğrultusunda muhasebe sisteminde yaşanan değişime ilişkin açıklamalar yapılmıştır. İkinci başlıkta, belediyelerde mali raporlama için gerekli olan mali tablolar anlatılmıştır. Üçüncü başlıkta belediye bilançolarında yer alan yabancı kaynaklar hesaplarına yönelik bilgilere yer verilmiştir. Son başlıkta da belediyelerin yabancı kaynak yapısının analizi yapılmıştır.

¹ 2015 yılına kadar bilançolar ile ilgili verilere ulaşılmış, ancak sonrasında bilançolara ulaşamadığından faaliyet raporlarından gerekli bilgiler alınmıştır.

1. MUHASEBE SİSTEMİNİN İŞLEYİŞİNDE MALİ TABLOLAR İLE MALİ RAPORLAMANIN ÖNEMİ

Kamu mali yönetimi son kırk yıllık dönemde önemli bir dönüşüme uğramıştır. Bu dönüşüm, yönetim ve yeni kamu işletmeciliği kavramlarının ilkeleri doğrultusunda gerçekleşmiştir. Bu iki kavramın öngördüğü ilkeler çerçevesinde kaynakların daha etkin ve verimli kullanılması, muhasebe hesaplarının açık, anlaşılır ve güvenilir tutulması ve muhasebe sistemi tarafından üretilen mali bilgilerin kamuoyunun anlayabileceği şekilde sade, saydam, hesap verebilir ve erişilebilir olması gerektiği vurgulanmıştır. Bu gerekliliğin ortaya çıkmasında birçok ülkede yaşanan mali krizler ile sürdürülemez noktaya ulaşan kamu açıkları ve borçlanma düzeyleri belirleyici olmuştur. Ayrıca ülke sınırları içerisinde yaşayan vatandaşların, kendilerinden alınan kamu kaynaklarının nasıl ve nereye harcandığını sorgulaması da etkili olmuştur (Ergen, 2016: 97; Avrupa Komisyonu, 2012: 17).

Kamu mali yönetiminde dönüşüm, küresel ölçekte kamu yönetimi reformu adı altında gerçekleştirilmektedir. Bu doğrultuda kamunun ekonomideki rolünün yeniden tanımlanarak performansını arttırmak, kamusal işlemlerin saydam ve hesap verebilir şekilde yapılmasını sağlamak ve girdilerden ziyade sonuçlara odaklanarak performans ölçümü ile hesap verebilirliği güçlendirmek amaçlanmaktadır (Van der Hoek, 2005: 32; Athukorala, 2003: 1). Yeni kamu mali yönetimi anlayışıyla belirlenen ilkelerin yerine getirilebilmesi ve amaçlara ulaşılabilmesi için muhasebe sisteminin önemli bir rolü vardır. Çünkü kamu kesiminde sonuçlara odaklanarak performans ölçümünü amaçlayan bir yönetim anlayışı, muhasebeye konu olabilecek tüm işlemlerin doğru ve güvenilir bir şekilde kayıt altına alınması ve raporlanmasıyla mümkündür (Çetinkaya, 2004: 90). Bu yönüyle muhasebe sistemi yeni kamu mali yönetiminin temel ilkeleri olan mali saydamlık ile hesap verebilirliğin sağlanması için de önemli bir fonksiyona sahiptir (Üçbaş, 2013: 96). Bu fonksiyon, özellikle demokratik toplumlarda anlamlıdır. Bu şekilde yönetilen toplumlarda kamusal işlemlerin muhasebeleştirilmesi ile karar alıcılar için, kamusal işlemlerden doğan faydaların karşılaştırılmasına olanak sağlayacak mali bilgiler üretilebilmektedir. Bunun yanında muhasebeleştirme ile özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde yolsuzluk ve rüşvetin önlenmesi, kamu gelirlerinin ve harcamalarının, borçlanma durumunun ve borcun geri ödenmesini

*Türkiye’de Belediyelerin Mali Tablolar Temelinde Yabancı
Kaynak Yapısının Analizi*

İçeren mali işlemlerin kayıt altına alınması ve kamu birimlerinin hesap verebilirliğini güçlendiren mali raporların üretilmesine olanak sağlayacak verilerin kaydedilmesi amaçlanmaktadır (Chan, 2003: 13-14). Böylece mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin bir gereği olarak eksiksiz şekilde ve zamanında mali bilgiler üreten ve aynı zamanda bunları kamuoyuyla paylaşan bir muhasebe sisteminin kurulması istenmektedir (DPT, 2000: 84; Ersöz, 2017: 2).

Eksiksiz ve güvenilir mali bilgilerin üretilebilmesi için kamunun tümünü kapsayan, uluslararası standartlar ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyumlu bir muhasebe sistemi gereklidir (Üçbaş, 2013: 96). Bu sistemden uluslararası standartlarla uyumlu, bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yönetsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkelerini gözeterek ve muhasebe kayıtlarında yer alan veriler çerçevesinde istatistiksel yöntemleri de kullanarak mali raporlar üretmesi beklenmektedir (Karaarslan, 2002: 14). Bu raporlar kamu kesiminde devlet muhasebesi aracılığıyla üretilmektedir. Devlet muhasebesi ile toplumsal refahın artırılması için kullanılan kamu kaynaklarının etkin şekilde kayıt altına alınması ve mali saydamlık ile hesap verebilirlik ilkelerini gerçekleştirmek üzere kamuoyunun bilgisine zamanında ve güvenilir şekilde sunulması amaçlanmaktadır (Çetinkaya, 2004: 87; Üçbaş, 2013: 92; Karaarslan, 2002: 3). Bu açıdan devlet muhasebesi mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin en önemli unsuru olarak kabul edilmektedir (Karaarslan, 2002: 3). Çünkü devlet muhasebesi kapsamına giren kamu kurum ve kuruluşlarının her biri harcamacı niteliğe sahiptir. Dolayısıyla harcamacı idarelerin işlemlerinin etkin şekilde kayıt altına alınması oldukça önemlidir. Nitekim devlet muhasebesinin etkin kayıt ve mali raporlama yönü, kamu mali yönetiminde yaşanan dönüşümle uyumlu şekilde özellikle 1980 sonrası dönemde daha da önem kazanmıştır (Çetinkaya, 2004: 85).

Mali raporlama, farklı kamusal hizmetlerin yerine getirilmesi için kamu idareleri arasında tahsis edilen kaynakların doğurduğu sonuçların analiz edilebilmesi için önemlidir. Bunun yanında kamu idarelerinin mali durumları, performansları, nakit akışları ve yükümlülüklerine ilişkin kapsamlı bilgiler sunmaktadır. Bu bilgiler ekonomide yer alan farklı aktörler tarafından önemsenmektedir. Çünkü kamu, para basma, vergi toplama, harcama yapma, kanun koyma gibi farklı kesimleri ilgilendiren ve onların yatırımları üzerinde sonuçlar doğuran kararları alma konusunda tekeli

konumundadır. Bu tekel gücün sınırsız, keyfi ve belirsiz şekilde kullanımının engellenmesi ve kamusal faaliyetlerin, tahminlerin ve bütçe uygulama sonuçlarının denetlenmesi mali raporların varlığıyla mümkündür (Üçbaş, 2013: 97; Karaarslan, 2002: 14; Athukorala, 2003: 3-4). Mali raporlama ile üretilen mali bilgiler aracılığıyla geçmiş uygulama sonuçları izlenebileceği gibi geleceğe yönelik tahminler de yapılabilmektedir. Bu tahminlerin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi, kamu kaynaklarının öncelikler de gözetilerek farklı alanlar arasında etkin şekilde dağılımını kolaylaştırmaktadır. Dolayısıyla mali raporlama gerek tahmin ile gerçekleşme düzeyleri arasındaki farkın azaltılması gerekse kaynakların çok yıllık bir anlayışla stratejik amaçlar ve hedefler doğrultusunda tahsisi ve kullanımı açısından da önem arz etmektedir (Ergen, 2016: 105).

Mali raporlama ile kamu idarelerinin kaynak dağılımı ve kullanımı, kamusal faaliyetlerin nasıl finanse edildiği, idarelerin yükümlülüklerini yerine getirebilme becerisi, mali durumundaki değişiklikleri, kaynakları yasal çerçeveye uygun olarak kullanıp kullanmadıkları ve son olarak mali açıdan saydam ve hesap verebilir olup olmadıkları tespit edilebilir. Bu doğrultuda mali raporlama, kamu idarelerinin sahip olduğu varlıklar, yabancı kaynaklar (borçlar), özkaynaklar, gelir, gider ve nakit akışlarına yönelik bilgi sağlamaktadır (Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (GYMY), Madde-309). Türkiye’de mali raporlama, özellikle 1990’lı yıllarla birlikte kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması sürecinde gittikçe önem kazanmıştır. Çünkü o dönemde uygulanan muhasebe sistemi, merkezi yönetimin dışında kalan mahalli idareler, fonlar, sosyal güvenlik kuruluşları gibi idareleri kapsamına almamıştır. Bu nedenle kamunun mali işlemlerinin tümünün eksiksiz ve zamanında kayıt altına alınması ve ihtiyaç duyulan mali bilgilerin üretilmesi için yetersiz kalmıştır. Bu doğrultuda kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasına yönelik düzenlemelerin bir uzantısı olarak muhasebe sisteminin de gözden geçirilmesi gerektiği vurgulanmıştır (DPT, 2000: 124). Nitekim Türkiye’de kamu mali yönetiminin dönüşümünü sağlamak için özellikle 1990’lı yılların ortasında başlayıp 2000’li yılların başlarında da süren bir dizi yasal ve kurumsal düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeler daha çok dış etkenlerin etkisiyle gündeme gelmiştir. Bunları şekillendiren etkenlerin başında Dünya Bankası ile başlatılan Kamu Mali Yönetimi Projesi, IMF ile imzalanan stand-by anlaşmaları ve Avrupa Birliği’ne üyelik sürecinde müktesebata uyum için gerekli olan düzenlemeler gelmektedir

*Türkiye’de Belediyelerin Mali Tablolar Temelinde Yabancı
Kaynak Yapısının Analizi*

(Eroğlu, Demirbaş, 2016: 296-297). Ayrıca Türkiye’de 2000 yılında Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) tarafından Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık başlığını taşıyan Özel İhtisas Komisyonu Raporu hazırlanmıştır. Bu rapor çerçevesinde hizmetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması, yeterince bilgilendirilmiş ve hızla karşılık veren bir kamusal karar alma sürecinin oluşturulması, mali raporlama, hesap verebilirlik ve mali saydamlığın geliştirilmesi ile denetimde etkinliğin artırılarak performans denetimine geçilmesi dört temel amaç olarak belirlenmiştir (DPT, 2000: 1; Eroğlu, Demirbaş, 2016: 297). Bu metinlerin ortak özelliği, Türkiye’de kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılarak kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanıldığı, mali bilgilerin saydam ve kamuoyu tarafından anlaşılabilir ve kamu idarelerinin ve yöneticilerinin hesap verebilir olduğu bir mali sistemin yaratılmasını hedeflemesidir. Nitekim 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)’nda da yeni yönetim anlayışına ilişkin ilkelere yer verilmiştir. Bu ilkelerin başarılı şekilde uygulanabilmesi için gerek 5018 sayılı kanunla gerekse Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (MİBMY) ile muhasebe sisteminin ve mali raporlamanın önemi vurgulanmıştır. Bu doğrultuda 2001 yılında yayımlanan “Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar” ile muhasebe sisteminin hesaplarda standartlaşmayı ve mali raporlar üretilebilmesini sağlamak üzere bir muhasebe planı hazırlanmıştır (Çetinkaya, 2004: 93-94). Ardından 5018 sayılı Kanun kapsamında analitik bütçe sınıflandırmasına geçilmiş, mali işlemlerin kayıt altına alınmasında nakit esası terk edilerek tahakkuk esasının uygulanması kabul edilmiştir.

Nakit esaslı muhasebe sistemi ile nakit akımlarından doğan işlemlerin kaydedilmesi öngörülmüştür. Dolayısıyla mali işlemlerin hesaplara kaydedilebilmesi için yalnızca nakdin tahsil edilmiş veya ödenmiş olması gerekmektedir. Bu yönüyle sistemin yetersiz olduğu ifade edilmiştir. Çünkü nakit esasında bütçe gelir ve giderleri, nakit girişleri ve çıkışları ile nakit varlıkların gösterimine odaklanılmıştır. Ancak devletin malvarlığı, tahakkuk eden gelir ve giderleri, devlet borçları ve diğer yükümlülükleri, taahhüt ve garantileri ile varlık ve yükümlülüklere yönelik fiyat ve miktar değişimleri, ertelenen ödemeleri, hazine garantileri kapsama alınmamıştır (Karaarslan, 2002: 4; DPT, 2000: 70). Bu nedenle kamu idarelerinin gerçekleştirdikleri

işlemlerin maliyetleri tam anlamıyla tespit edilememiştir. Özellikle modern bütçeleme sistemlerinde vurgulandığı üzere maliyetlerin tümüyle belirlenememesi önemli bir sorundur. Çünkü ödenek dağılımının ve kamu kaynaklarının kullanımının etkin şekilde gerçekleştirilebilmesi için aynı zamanda etkin bir maliyetlendirmenin yapılmasına da ihtiyaç vardır. Aksi halde orta ve uzun vadedeki öncelikli ve stratejik amaçlara ulaşabilmek için gerekli olan bütçe-plan ilişkisinin kurulması kolay olmamaktadır. Ayrıca maliyetlerin tümünün hesaplanmadığı durumda gerek idarelerin gerekse yöneticilerin performanslarının ölçümü zora girmektedir. Bunun yanında tüm mali işlemlerin kayıt altına alınmaması nedeniyle kapsamlı, detaylı ve güvenilir mali raporlar üretilmemiştir. Bu raporların yetersiz olması, kamu kaynağını kullanma yetkisine sahip idareler ve yöneticiler ile gerçekleştirilen mali işlemlerin saydamlığını ve hesap verebilirliğini azaltmaktadır (Blondal, 2003: 28; Karaarslan, 2002: 11; Van der Hoek, 2005: 33-34; OECD, 1993: 10; DPT, 2000: 70).

Nakit esaslı sistemin eksikliklerini gidermek için kamu mali yönetiminde yaşanan yeniliklerin bir uzantısı olarak tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi kararlaştırılmıştır. Bu değişiklikte zaman içerisinde devletin ekonomik ve mali faaliyetlerinin genişlemesi ve bunun doğurduğu bilgi ihtiyacının artması, malların ve hizmetlerin gerek niteliklerinde gerekse sunum tekniklerinde yaşanan değişim ve bütçe sistemlerinin gelişimi etkili olmuştur (Çetinkaya, Yıldırım, 2006: 8-12; Karaarslan, 2002: 4). Ülkeler tahakkuk esaslı sisteme geçerek performans yönetimi ile finansal yönetimin geliştirilmesini, tüm kamusal işlemlerin maliyetlerinin hesaplanmasını ve böylelikle etkin kaynak dağılımına ulaşılmasına olanak sağlayan bilgi üretimini ve elde edilen bilginin kamuoyuyla paylaşılmasını sağlayacak mali raporlamanın iyileştirilmesini amaçlamıştır (Van der Hoek, 2005: 38). Bu doğrultuda Türkiye’de de 1990’lı yıllarda başlayan çalışmalar, 2003 yılında sonuç vermiş ve 5018 sayılı Kanunun farklı maddelerinde hüküm olarak yer almıştır. Kanunun 7. maddesi ile kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanması hüküm altına alınmıştır. 49. madde kapsamında kamu hesaplarının, “kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile mali sonuç doğuran ve özkaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulacağı” ifade edilmiştir. 50. maddede

*Türkiye’de Belediyelerin Mali Tablolar Temelinde Yabancı
Kaynak Yapısının Analizi*

de “bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir” hükmüne yer verilmiştir. Bu üç madde ile muhasebe sisteminde nakit esasının terk edilerek yerine tahakkuk esasına geçildiği anlaşılmaktadır (Tümer, Demirbaş, 2017: 71-72; 5018 sayılı KMYKK, Madde-49,50). Tahakkuk esaslı sistemde paranın ne zaman ödendiği veya alındığı önemini yitirmiştir. Aksine bir malın veya hizmetin satın alınması durumunda ödeme yapılıp yapılmadığı dikkate alınmadan gider, gelirin tahakkuk etmesi halinde de tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın gelir kaydedilmeye başlanmıştır. Ayrıca nakit esaslı sistemde kaydedilmeyen varlıklar, yükümlülükler, özkaynaklar, hazine garantileri gibi hesaplar da muhasebeleştirilebilmiştir. Böylece kaynakların etkin şekilde tahsisi ve kullanımı için gerekli olan mali bilgilerin ve raporların üretilmesi olanaklı hale gelmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2018: 12; DPT, 2000: 72; Üçbaş, 2013: 93). Öte yandan mali işlemlerin tümünün kapsama alınması, mali raporlamanın önemini arttırarak çağdaş anlamda ayrıntılı mali tabloların düzenlenmesine olanak sağlamıştır. Bu tabloların varlığı, bir kamu idaresinin orta ve uzun vadedeki mali sürdürülebilirliğini göstermesi, karar alıcılara mali bilgilere erişme ve onları analiz etme kolaylığı sağlaması ve idareler ile yöneticilerin performans bilgilerini ortaya koyarak hesap verebilirliği arttırması açısından önemlidir (Athukorala, 2003: 5; Çetinkaya, 2004: 88).

2. BELEDİYELERDE MALİ RAPORLAMA VE MALİ TABLOLARIN ÇEŞİTLERİ

Kamu mali yönetiminde yaşanan anlayış değişikliğiyle birlikte mali raporlamanın önemi gittikçe artmıştır. Bu değişikliğin temelini, özel sektör için geçerli olan kavramların ve ilkelerin kamunun işleyiş mantığına uyarlanarak uygulamaya konması oluşturmuştur. Bu ilkelerin başında gelen mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri gereği, kamu idarelerinin faaliyetleri sonucu oluşan mali bilgileri kamuoyuyla paylaşabilmeleri için çeşitli mali tabloların kullanılması kararlaştırılmıştır. Bu tablolar, toplumun farklı kesimlerine ve kamu idarelerinin geçmiş dönemleri ile mevcut durumlarına ilişkin mali bilgiler içermesi nedeniyle önemlidir (Avrupa Komisyonu, 2012: 13). Çünkü mali tablolarda yer alan bilgiler aracılığıyla kamu idareleri tarafından alınan kararlar ile uygulanan politikaların başarısı analiz edilebilmektedir. Böylece hataların tespit edilmesi, sorunların çözülmesi ve yeni politikalar geliştirilmesi yanında kamu

767

IJSI 12/2
Aralık
December
2019

kaynaklarının etkin ve verimli şekilde kullanılması olanaklı hale gelmektedir (Avrupa Komisyonu, 2012: 17).

Kamu tarafından yayımlanan mali tabloların analiz edilmesi ile özel sektörde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tabloları analizi arasında önemli farklar bulunmaktadır. Bu farklardan biri amaçları yönüyle ortaya çıkmaktadır. Bir işletmenin öncelikli amacı kar sağlamaktadır. Ancak kamu için öncelikli olan toplumun ihtiyaç duyduğu kamu hizmetlerini kaynakları etkin şekilde kullanarak yeterli ve kaliteli şekilde sunmaktır. Dolayısıyla bir işletmede finansal tabloların analizi ile karlılığın artırılabilmesi için gerekli mali organizasyonun kurulması ve bu doğrultuda geleceğe yönelik başarılı tahminlerin yapılması amaçlanmaktadır. Bunun yanında piyasadaki karar alıcılara işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışı hakkında bilgi sağlamak ile yöneticilerin kaynakları nasıl kullandığının belirlenmesi de amaçlar arasında yer almaktadır (Güçenme Gençoğlu, 2014: 2; KGK, 2018: 3). Aksine kamu idarelerinin yayımlamakla yükümlü olduğu mali tabloların analizi ile kaynağın etkin şekilde tahsisi ve kullanımı, faaliyetlerindeki performans, etkinlik ve başarısı, kaynakların bütçelerle uyumlu ve yasalara uygun kullanımı ve mali işlemlerde saydam ve hesap verebilir olunup olunmadığının gösterilmesi amaçlanmaktadır (DMS-1, 2008). Öte yandan finansal tabloların analizi sonucu elde edilen bilgiler işletmenin yöneticileri, müşterileri, tedarikçilerini ve yatırımcılarını ilgilendirirken, kamu mali tablolarının analizi ile toplumun tüm kesimlerini ilgilendiren sonuçlar ortaya çıkmaktadır (Avrupa Komisyonu, 2012: 18-19). Ayrıca kamu mali tablolarının analizi, bir ülkede uygulanan mali politikaların takibi ve kontrolü ile uluslararası muhasebe standartları doğrultusunda karşılaştırılabilir istatistikler üretilmesine olanak sağlaması açısından önemlidir (Sayıştay Başkanlığı, 2018: 11).

Türkiye’de mali istatistiklerin uluslararası standartlar ile uyumlu şekilde tutulabilmesi ve tüm kamu idareleri için geçerli bir muhasebe ve raporlama sistemi oluşturulabilmesi için 2005 yılında Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği yürürlüğe girmiştir. Ancak 2013 yılı itibariyle yönetmeliğin güncelleştirilmesi kararlaştırılmıştır. Bu doğrultuda yeni yönetmelik, 23.12.2014 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak 2015 yılında yürürlüğe girmiştir (Avrupa Komisyonu, 2012: 14). Bu yönetmeliğin 2. maddesi ile merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli

*Türkiye’de Belediyelerin Mali Tablolar Temelinde Yabancı
Kaynak Yapısının Analizi*

idarelerin kapsama alındığı belirtilmiştir. Dolayısıyla her bir belediyenin yönetmelik kapsamında belirlenen ilkeler ve politikalar doğrultusunda mali tablolarını oluşturup kamuoyuna sunma yükümlülüğü vardır (Türkyener, Altıntaş, 2012: 71; İpek, 2017: 154). Bu tablolar yönetmeliğin 313. maddesinde temel ve diğer mali tablolar olmak üzere sıralanmıştır. Temel mali tablolar bilanço, faaliyet sonuçları tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu, bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırma tablosu şeklinde sıralanmıştır (GYMY, Madde-313). Diğer mali tabloların çoğunun analitik bütçe sınıflandırması esas alınarak oluşturulduğu ve böylece muhasebe sistemi aracılığıyla elde edilen bilgilerin analitik bütçe sistemi çerçevesinde tasnif edilmesinin amaçlandığı görülmektedir. Temel ve diğer mali tabloların sıralamasına Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nden de ulaşmak mümkündür. Öte yandan her iki yönetmelikte de mali tablolar içerisinde mizan cetveline de yer verilmiştir. Ancak mizan tam anlamıyla bir mali tablo özelliği göstermeyip daha çok temel mali tabloların sağlamasını yapan bir cetvel niteliğindedir (Türkyener, Altıntaş, 2012: 74). Belediyelerde mali raporlamada kullanılan mali tabloların Şekil-1 aracılığıyla toplu şekilde görülmesi mümkündür.

Şekil-1’de Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’ne göre beş tane temel mali tablo sıralanmıştır. Ancak bunlardan ikisine (özkaynak değişim tablosu, bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırma tablosu) Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nde yer verilmemiştir. Diğer mali tabloların sayısı her iki yönetmelikte de aynıdır. Ancak giderlerin ekonomik sınıflandırması yerine MİBMY’de giderlerin fonksiyonel sınıflandırmasına yer verilmiştir. Öte yandan kapsama dahil olan kamu idarelerinin ihtiyaç duymaları halinde Şekil-1’de sıralananların dışında mali tablolar hazırlayabileceği hüküm altına alınmıştır. 2006-2015 dönemi incelendiğinde, bilanço ve faaliyet sonuçları tablosunun, belediyeler tarafından en çok kullanılan mali tablolar olduğu görülmektedir. Bunun yanında giderlerin ve gelirlerin ekonomik sınıflandırılması, mizan gibi tablolar da kullanılmaktadır.

769

IJSI 12/2
Aralık
December
2019

Şekil 1: Belediyelerde Mali Raporlamada Kullanılan Mali Tablolar

Mizan Cetveli	Temel Mali Tablolar	Diğer Mali Tablolar
	<ul style="list-style-type: none">•Bilanço•Faaliyet Sonuçları Tablosu•Nakit Akış Tablosu•(Özkaynak Değişim Tablosu)•(Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu)	<ul style="list-style-type: none">•Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu•Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması•Giderlerin Kurumsal (Fonksiyonel) Sınıflandırılması•Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması•Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması•Bütçe Giderlerinin Kurumsal Sınıflandırılması•Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması•Bütçe Giderlerinin Finansal Sınıflandırılması•Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması•Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu

770

IJSI 12/2
Aralık
December
2019

Kaynak: GYMY, Madde-313; MİBMY, Madde-485.

Mizan cetveli, her ayın sonu itibariyle yevmiye defteri ile yardımcı defterlerden yararlanılarak ayrıntılı olarak ve ana hesap bazında düzenlenir. Cetvelde, her hesabın borç ve alacak sütunlarındaki tutarların, yevmiye ve yardımcı defterlerindeki borç ve alacak toplamalarına ve borç sütunu toplamı ile alacak sütunu toplamının birbirine eşit olması gerekir. Mizan cetveli, aylık mizan ve yıllık olarak geçici ve kesin mizan şeklinde hazırlanır.

Bilanço, kamu idaresinin belli bir tarihteki varlıklarını, yabancı kaynaklarını ve özkaynaklarını gösteren bir mali tablodur. Kesin mizanda yer alan hesapların borç kalanları bilançonun aktif hesaplarını, alacak kalanları da bilançonun pasif hesaplarını oluşturur. Aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar buldukları grupta eksi değer olarak gösterilir. Bilançolar, dönemler arasında karşılaştırma yapılabilmesini sağlamak üzere son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır. GYMY'nin 8. maddesinde yer alan ilkeler doğrultusunda, bilançoların hesap tipinde hazırlanması gerektiği kararlaştırılmıştır. Hesap tipi

Türkiye’de Belediyelerin Mali Tablolarda Temelinde Yabancı Kaynak Yapısının Analizi

bilançonun sol tarafında varlıklar, sağ tarafında da yabancı kaynaklar ile özkaynaklar yer almaktadır. Nitekim çalışma kapsamında 2006-2015 döneminde belediyelerin bilançoları içerisinde yer alan yabancı kaynakların değerlendirilmesi yapılmaktadır. Dolayısıyla sıralanan diğer mali tablolardan ayrı olan aşağıdaki Tablo-1’de bilanço örneğine yer verilmiştir.

Tablo 1: Bilanço Örneği

BELEDİYELER 2015 YILI KONSOLİDE BİLANÇOSU (BİH TL)			
AKTİF (VARLIKLAR)		PASİF (KAYNAKLAR)	
1	DİŞİNEN VARLIKLAR	1	KİSA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
10	HAZİR DİĞERLER	30	KISA VADELİ İÇ MALLI BORÇLAR
100	KASA	300	BANKA KREDİLERİ
101	ALINAN ÇEKLER	303	KAMU İDARELERİNE MALLI BORÇLAR HESABI
102	BANKA	306	KISA VADELİ DİĞER İÇ MALLI BORÇLAR
103	VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ (-)	31	KISA VADELİ DİŞ MALLI BORÇLAR
104	PROJE ÖZEL HESABI	310	CARI YILDA ODENECEK DİŞ MALLI BORÇLAR
105	DOVİZ	32	FAALİYET BORÇLARI
106	DOVİZ GÖNDERME EMİRLERİ (-)	320	BÜTÇE İMANETLERİ
108	DİĞER HAZİR DİĞERLER	322	BÜTÇELEŞTİRİLECEK BORÇLAR
109	BANKA KREDİ KARTI KARIDAN ALACAKLAR	33	EMNET YABANCI KAYNAKLAR
11	MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR	330	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
111	MENKUL VARLIKLAR	331	EMNETLER
112	DİĞER MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR	34	ALINAN AVANSLAR
12	FAALİYET ALACAKLARI	340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI
120	GELİRLERDEN ALACAKLAR	349	ALINAN DİĞER AVANSLAR
121	GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR	36	ODENECEK DİĞER YUKUMLULUKLAR
122	GELİRLERDEN TEHLİLİ VE TEHLİSİ ALACAKLAR	360	ODENECEK VERGİ VE FONLAR
126	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	361	ODENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ
127	DİĞER FAALİYET ALACAKLARI	362	FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN TAH
13	KURUM ALACAKLARI	363	KAMU İDARELERİ PANTARI
132	KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR	368	VADESİ GEÇMİŞ ERİ VEYA TAK. VERGİ VE DİĞ. YUKUMLULUKLAR
137	TAKİPTEKİ KURUM ALACAKLARI	37	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
14	DİĞER ALACAKLAR	372	KİDEM TAZMİNATI KARSILICI
140	KİŞİLERDEN ALACAKLAR	379	DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
15	STOKLAR	38	GELİCEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
150	İÇ MALZEME VE MALZEME	380	GELİCEK AYLARA AİT GELİRLER
152	TİCARİ MALLAR	381	GİDER TAHAKKUKLARI
157	DİĞER STOKLAR	39	DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
16	ÖN ÖDEMELER	397	SAYIM FAZLALARI
160	İŞ AVANS VE KREDİLERİ	399	DİĞER ÇEŞİTLİ KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
161	PERSONEL AVANSLARI	4	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
162	BÜTÇE DİŞİ AVANS VE KREDİLER	40	UZUN VADELİ İÇ MALLI BORÇLAR
164	KREDİTİLER	400	BANKA KREDİLERİ
165	MAHSUP DÖNEMİNİ AKTARILAN AVANS VE KREDİLER	403	KAMU İDARELERİNE MALLI BORÇLAR HESABI
166	PROJE ÖZEL HESABINDAN VERİLEN AVANS VE KREDİTİLER	409	UZUN VADELİ DİĞER İÇ MALLI BORÇLAR
167	DOĞRUDAN DİŞİ PROJE KREDİ KULLANIMLARI AVANS VE KREDİTİLERİ	41	UZUN VADELİ DİŞ MALLI BORÇLAR
18	GELİCEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	410	DİŞ MALLI BORÇLAR
180	GELİCEK AYLARA AİT GİDERLER	43	DİĞER BORÇLAR
19	DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	430	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
190	DEVREDEDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	438	VADESİ GEÇMİŞ ERİTENMİŞ VEYA TAKSİT VERGİ VE DİĞER YUK
197	SAYIM NOKSANLARI	44	ALINAN AVANSLAR
2	DURAN VARLIKLAR	440	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI
21	MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR	449	ALINAN DİĞER AVANSLAR
211	MENKUL VARLIKLAR	47	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
212	DİĞER MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR HESABI	472	KİDEM TAZMİNATI KARSILICI
22	FAALİYET ALACAKLARI	479	DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
220	GELİRLERDEN ALACAKLAR	48	GELİCEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
221	GELİRLERDEN TEHLİLİ VE TEHLİSİ ALACAKLAR	480	GELİCEK YILLARA AİT GELİRLER
226	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	481	GİDER TAHAKKUKLARI
227	DİĞER FAALİYET ALACAKLARI	49	DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
23	KURUM ALACAKLARI	499	DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR HESABI
232	KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR	5	ÖZ KAYNAKLAR
24	MALLI DURAN VARLIKLAR	50	NET DEĞER
240	MALLI KURULUŞLARA YA TIRILAN SERMA YELER	500	NET DEĞER
241	MAL VE HİZMET ÜRETEN KURULUŞLARA YA TIRILAN SERMA YELER	57	GECMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI
25	MADDİ DURAN VARLIKLAR	570	GECMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI
250	ARAZİ VE ARSALAR	59	DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI
251	YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ	590	DÖNEM OLUMLU FAALİYET SONUÇU
252	BİNALAR		
253	FİSİS, MAKİNE VE ÇHAZLAR		
254	TAŞITLAR		
255	DİĞER BİNALAR		
256	HİZMET İHTİYAÇ VARLIKLARI		
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		
259	YATIRIM AVANSLARI		
26	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		
260	HAKLAR		
264	ÖZEL MALLİYETLER		
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		
28	GELİCEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI		
280	GELİCEK YILLARA AİT GİDERLER		
29	DİĞER DURAN VARLIKLAR		
294	YERİN ÇIKARILMAKTA OLAN STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR		
297	DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR		
298	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		
	AKTİF TOPLAMI		PASİF TOPLAMI

Kaynak: GYMY, Örnek-4.

Faaliyet sonuçları tablosu, kamu idaresinin bir faaliyet döneminde elde ettiği gelirleri, yaptığı giderleri, mali ve mali olmayan varlıkların

771

İJİSİ 12/2
Aralık
December
2019

yönetimi ile yükümlülüklerine ilişkin işlemlerinden kaynaklanan gelir ve giderleri gösteren ve bunlar hakkında detaylı bilgi sağlayan mali rapordur. Bu tablo, faaliyet dönemine ait gelir ve gider hesapları hesap grupları ile indirim, iade ve iskonto hesapları hesap grubundaki hesaplardan üretilir ve bilançoda olduğu gibi son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır (GYMY, Madde-315).

Nakit akış tablosu, kamu idaresinin belirli raporlama dönemleri itibarıyla nakit ve nakit benzeri varlıklarının akışını gösteren tablodur. Nakit benzeri varlıklar, hemen paraya dönüştürülebilen ve değer değişikliği oluşma ihtimali ihmal edilebilir ölçüde olan varlıklardır. Nakit akışı tablosu genel yönetimin ve her bir kamu idaresinin dönem nakit tahsilatları ve ödemeleri, mali ve mali olmayan varlıkları ile yükümlülüklerine ilişkin işlemlerden kaynaklanan nakit akışlarını gösterir (GYMY, Madde-316).

Özkaynak değişim tablosu, kamu idaresinin özkaynağındaki iki raporlama tarihi arasındaki değişiklikleri ve dönem içerisinde net değerde meydana gelen artış ve azalışları gösteren tablodur (GYMY, Madde-316/A).

Bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırma tablosu da kamu idaresinin bütçe ödeneğini, gelir tahminini, nihai ödeneğini ve gerçekleşen bütçe tutarını gösteren tablodur (GYMY, Madde-316/B).

Bütçe uygulama sonuçları tablosu, kamu idaresinin bütçe uygulamaları sonucunda belirli raporlama dönemlerinde elde ettiği bütçe gelirleri ve yaptığı bütçe giderlerini gösteren ve bunlar hakkında detaylı bilgi sağlayan mali tablodur. Bu tablo da dönemler arasında karşılaştırma yapılabilmesine olanak sağlamak için son üç mali yıla ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır (GYMY, Madde-317).

Analitik bütçe sınıflandırması esas alınarak oluşturulan tablolar sınıflandırmanın türü doğrultusunda veri sunmaktadır. Bu kapsamda hazırlanması öngörülen her bir tablo ile dönemler arasında karşılaştırma yapılabilecek şekilde son üç faaliyet dönemini içermesi kararlaştırılmıştır. *Gelirlerin ve giderlerin ekonomik sınıflandırması* ile kamu idarelerinin ekonomik etki açısından faaliyet gelir ve giderlerini raporlanmaktadır. *Giderlerin kurumsal sınıflandırmasında* giderlerin

*Türkiye’de Belediyelerin Mali Tablolar Temelinde Yabancı
Kaynak Yapısının Analizi*

kurumsal düzeyde dağılımı gösterilmektedir. Harcamaların fonksiyonel sınıflandırması ile bütçe giderlerinin temel fonksiyonlar esas alınarak, finansal sınıflandırmayla da bütçe giderlerinin hangi kaynaklardan finanse edildiğinin raporlanması söz konusudur. Son olarak bütçe giderleri ve ödenekler tablosu (giderler ile gelen ödenekleri, ödeneklerden kullanılanlar ve azaltılanları ve ödenek üstü harcamayı gösterecek şekilde) “bütçe hesapları ana hesap grubundaki bütçe gider hesaplarından” ve “nazım hesaplar ana hesap grubundaki ödenek hesaplarından” yararlanılarak hazırlanır (GYMY, Madde/318-326).

3. BELEDİYELERİN BORÇLANMA GEREKÇELERİ VE YABANCI KAYNAKLARIN HESAP YAPISI

GYMY’nin 4. maddesinde yabancı kaynak kavramı, “geçmişteki işlem ve olaylardan doğan ve ödenmesi sonucunda, idarenin ekonomik kaynak ve değerlerinde azalma gerçekleşmesi beklenen, idareye ait mevcut borç ve sorumlulukları” şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla belediye bilançolarında yer alan yabancı kaynaklar, belediyelerin farklı vade ve türdeki borçlarını göstermektedir. Borçlar, vadeleri açısından kısa ve uzun vadeli olmak üzere iki şekilde, türleri itibariyle de iç ve dış mali borçlar, faaliyet borçları, emanet yabancı kaynaklar gibi hesap gruplarına ayrılmaktadır. Bu nedenle bilançolarda yer alan yabancı kaynak hesap gruplarını ayrı ayrı açıklamadan önce belediyelerin hangi gerekçeler doğrultusunda borçlanmaya başvurduğu aşağıda maddeler şeklinde sıralanmıştır (Çetinkaya, Demirbaş, 2004: 19-20; Yıldırım, 2010: 105-106):

- 1980’lerde başlayan ve 1990’lı yıllarla birlikte hız kazanarak kamu mali yönetimini yeniden yapılandıran piyasa yanlısı düzenlemeler gerek merkezi gerekse mahalli düzeyde dönüşüme neden olmuştur. Bu düzenlemeler arasında kamunun ölçeğinin küçültülmesi ve üretmek yerine daha çok düzenleyici rol üstlenmesi, özelleştirme, finansal serbestleşme gibi uygulamalar yer almaktadır. Bu doğrultuda son dönemlerde yaygın olarak kullanılan yönetim kavramı gereği, kamusal karar alma süreçlerine özel sektörün de dahil edilmesi sonucu kamu idarelerinin piyasada yer alan şirketlerle ilişkisi yoğunlaşmıştır. Bu şekilde kamusal malların ve hizmetlerin üretim ve sunum süreçlerinde özel sektörün payının artması kamunun finansman yapısını değiştirmiştir. Bu süreçten bir mahalli idare birimi olarak

773

IJSI 12/2
Aralık
December
2019

belediyeler de etkilenmiş ve özellikle büyükşehirlerde hızla artan nüfusun gerektirdiği su, kanalizasyon, gaz, elektrik, katı atık, atık su, kent içi ulaşım, konut gibi altyapı ve üstyapı yatırımlarının finansmanı özel sektörden borçlanarak gerçekleştirilmiştir (Falay, 1995: 13-24; Çınar, 2005: 64). Öte yandan kamu mali yönetiminde yaşanan dönüşümün bir uzantısı olarak belediyelerin kentsel altyapı yatırımlarının finansmanı için kullanılan kamusal gelirler (ulusal vergi ve borçlanma) verimsiz oldukları ileri sürülerek azaltılmış, yerine yerel yönetim bankacılığının (İller Bankası) yapısı da değiştirilerek uluslararası sermayeye yeni birikim alanları açılmıştır. Bu düzenlemeler sonucunda da belediyelerin borçlanma düzeyinde artış yaşanmıştır (Çınar, 2005: 58; Yakar Önal, 2008: 196; Gül, 2009: 101).

- Belediyelerin borçlanmaya başvurmalarının temel gerekçelerinden birini gelir ve giderleri arasındaki eşitsizlik oluşturmaktadır. Özellikle kentsel yaşamda sanayi ve hizmetler sektörünün gelişimiyle birlikte artan istihdam olanakları sonucu kırdan kente göçün hızlanması nüfusun artmasına neden olmuştur. Bu artış kentlerde yaşayan vatandaşların hizmet taleplerini çeşitlendirerek belediyelerin görevlerinin ve sorumluluklarının artmasına da zemin hazırlamıştır. Bu doğrultuda kentlerin daha yaşanabilir ve modern hale gelmesi için belediyelerin yaptığı harcamalar da artmıştır. Ancak yeni kamu mali yönetimi anlayışı çerçevesinde bir dizi düzenleme yapılsa da gelirleri aynı ölçüde artmamıştır. Bu nedenle belediyeler gelir-gider denkleğini sağlayabilmek adına borçlanmaya başvurmuştur (Falay, 1995: 13-24; Gül, 2009: 97-98).
- Belediyeleri borçlanmaya iten bir diğer gerekçe, genel bütçe vergi gelirleri tahsilatından aktarılan payların dışında sahip oldukları öz gelirlerinin yetersiz olmasıdır. Belediyelerin yasama organları aracılığıyla vergi koyma yetkisinin olmamasının yanında öz gelirlerini toplamak konusunda rahat davranmaları bu tür gelirlerin daha da azalmasına yol açmaktadır. Bu durumda belediyeler de oluşan finansman açığını borçlanmayla kapatma yoluna gitmektedir.
- Belediyelerin görevleriyle orantılı gelirlerinin yetersiz olması kadar harcamaların etkin şekilde yapılmasına olanak sağlayan anlayışın ve organizasyonun kurulamaması da borçlanmanın artmasına neden olmaktadır. Özellikle popülist politikalar sonucu gereksiz yatırımlara girişilmesi ile yatırım harcamaları, siyasi kaygılar nedeniyle gereksiz işe almalar sonucu cari harcamalar artmıştır

*Türkiye’de Belediyelerin Mali Tablolar Temelinde Yabancı
Kaynak Yapısının Analizi*

(Dönmez, 1995: 648-652’den aktaran Çetinkaya, Demirbaş, 2004: 19-20). Bu tür plansız harcamalar, belediyelerin esas olarak yapmaları gereken harcamaların yapılamamasına yol açarak vatandaşların yerel nitelikteki hizmetlere yeterli ölçüde ulaşamamaları sonucunu doğurmuştur (Çetinkaya, Demirbaş, 2004: 20). Bu yönüyle kamu kesiminde hazırlanan planlara uyma anlayışının kaynak kullanma yetkisine sahip olması gereken yöneticilerce yeterince benimsenmediği belirtilebilir.

- Belediyelerin borçlanma gerekçeleri içinde literatürde fazla yer verilmeyen bir husus da mali tabloların içinde yer alan yabancı kaynakların son yıllarda hızla artarak mali tabloların işleyişini bozmasıdır. Mali tablolarda yabancı kaynaklar içinde yer alan “bütçe emanetleri” kalemindeki artışlar bütçe belgesinin gerçekçi hazırlanmamasının bir sonucudur. Gerçekçi bütçe tahmininin yapılmamasından dolayı gelirlerin giderlere yetmemesi sonucunda yapılmayan ödemeler bütçe emanetlerine kaydedilince ilerleyen yıllarda bütçeden yapılacak ödemelerin sıkışması sorunu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla emanetlerden yapılacak ödemeler için borç kaynağı bulmak zorunluluk olarak kendini göstermektedir.

Bu gerekçelerden sonuncusu çalışmanın çıkış noktasını oluşturmaktadır. Bu borçlanma gerekçesi doğrudan değil dolaylı olarak belediyelerin borçlanma gerekçesini oluşturmaktadır. Bu gerekçe içinde yer alan işlemler teknik yapısından dolayı literatürde yeterince ele alınmamıştır. Belediyelerin mali tablolarının incelenmesi ile görülen durum bu idarelerin mali yapısının yıllar geçtikçe bozulduğudur. Bunun nedeni belediyelerin hizmetlerin finansmanı ve mevcut borçların geri ödemeleri için yeterli olmayan gelirlerini yeterli düzeyde göstererek diğer deyişle gerçekçi bütçe tahminlerinden uzaklaşarak yeni borçlanma yapabilmelerine olanak sağlamalarıdır. Bu sorun belediyelerin kamu idarelerine karşı olan yükümlülüklerini yerine getirememesi (Ortak, 2011: 174), piyasadan satın alınan hizmetin bedelini ödemek yerine emanet hesaplarında bekletme gibi durumlarda ortaya çıkmaktadır.

Belediyelerin kısa ve uzun vadeli ulusal ve uluslararası kurum ve kuruluşlara olan borçları bütçelerinde detaylı şekilde gösterilmektedir. Ancak kamu idarelerine olan borçları, faaliyet borçları, emanet hesapları, alınan avansları veya ödenecek diğer mali yükümlülükleri yeteri düzeyde ön planda değildir. Dolayısıyla bu tür

hesap gruplarında biriken tutarların analiz edilmesi önemlidir. Bu tutarlara genel yönetim kapsamında yer alan kamu idareleri için uygulanması kararlaştırılan Çerçeve Hesap Planı'ndan ulaşılması mümkündür (Kerimoğlu, 2006: 232). Bu planda dokuz ana hesap grubu belirlenmiştir. Bu hesap gruplarından ilk beş tanesi bilanço hesapları bölümünü oluşturmaktadır. İlk beş hesap grubu 1. Dönen Varlıklar, 2. Duran Varlıklar, 3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, 4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar ve 5. Özkaynaklar şeklinde sıralanmıştır. Faaliyet hesapları bölümü 6 numaralı Faaliyet Hesapları, bütçe hesapları 8 numaralı Bütçe Hesapları ve son olarak nazım hesaplar bölümü de 9 numaralı Nazım Hesaplar ana hesap grubundan oluşmaktadır. Bu çalışmanın kapsamı gereği yalnızca 3 ve 4 numaralı ana hesap gruplarının tanıtımının yapılması yeterli görülmüştür. Bu tanıtım GYMY ve MİBMY'nde yer alan ilgili maddeler ile 2018 Mahalli İdareler Detaylı Hesap Planı dikkate alınarak yapılmıştır.

Yabancı kaynaklar içerisinde 3 numaralı hesap grubunda yer alan Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar ana hesabı, bir yıl veya faaliyet dönemi içinde geri ödenmesi gereken yabancı kaynakları kapsamaktadır. Vadesi bir yılı aşan yabancı kaynaklara da 4 numaralı hesapta Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar başlığıyla yer verilmektedir. Bu ana hesap gruplarının bölümleri aşağıdaki Şekil-2'de sıralanmıştır.

Şekil 2: Belediyelerde Ana Hesap Grupları İtibariyle Yabancı Kaynaklar



Kaynak: MİBMY, Madde-230-343.

*Türkiye’de Belediyelerin Mali Tablolar Temelinde Yabancı
Kaynak Yapısının Analizi*

“Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar” ana hesap grubunda *Kısa Vadeli İç Mali Borçlar* hesap grubu, vadesi bir yıl veya faaliyet dönemiyle sınırlı olarak kredi kurumlarından alınan borçları, para ve sermaye piyasası araçlarıyla sağlanan iç mali borçları, finansal kiralamadan kaynaklanan mali borçları, kısa vadeli diğer iç mali borçları ile vadesine bir yıldan az süre kalan uzun vadeli iç mali borçlarına ait anapara tutarları ve kur farklarını izlemek için kullanılır. *Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar* hesap grubunda belediyelerin vadesi bir yıl veya faaliyet dönemi ile sınırlı dış mali borçları ile dönem sonunda vadesine bir yıldan az süre kalan uzun vadeli dış mali borçlarına ait anapara tutarları ve kur farkları izlenmektedir. *Faaliyet Borçları* hesap grubunda, belediyelerin ödeme emri belgesine bağlandığı halde henüz hak sahiplerine ödenmeyen bütçe emanetleri ve mal alınıp, hizmet gördürülerek gider gerçekleşmiş olmakla birlikte ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen bütçeleştirilecek borçlar izlenmektedir. *Emanet Yabancı Kaynaklar* hesap grubunda mevzuat çerçevesinde vadesi belli olmayan ve bir yıldan kısa vade ile nakden veya mahsuben tahsil edilen ihale teminatları, geçici ve kesin teminatlar, vergi teminatları gibi borçlar ile kurumlara, kişilere ve sendikalara ait, niteliği belli olmayan ve dağıtılacak paralar, muhasebe birimleri adına yapılan kesintiler, AB ve uluslararası kuruluşlardan proje karşılığı alınan hibeler, şartlı bağış ve yardımlardan devreden emanetler ve diğer emanetler gibi tutarlar izlenmektedir. *Alınan Avanslar* hesap grubunda iş, sözleşme ve diğer nedenlerle ulusal para veya döviz cinsinden tutarların takibi yapılmaktadır. *Ödenecek Diğer Yükümlülükler* hesap grubunda, belediyeler tarafından sorumlu veya mükellef sıfatıyla ödenecek her türlü vergi, resim, harç ve benzeri borçlar ile sosyal güvenlik kesintileri, fonlar adına tahsil edilen tutarlar ve mevzuatı gereğince bütçe gelirlerinden diğer kamu idareleri adına ayrılan paylar ve giderler için ayrılan her türlü karşılıklar ile kanuni süresinde ödenmeyen, ertelenen veya taksitlendirilen vergi ve diğer yükümlülükler izlenmektedir. *Borç ve Gider Karşılıkları* hesap grubunda, mevzuat doğrultusunda belirlenen esaslara dayanarak ayrılan borç ve gider karşılıkları izlenmektedir. *Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları* hesap grubu ile içinde bulunulan dönemde veya daha önceki dönemlerde ortaya çıkan gelecek aylara ait gelirler ile faaliyet dönemine ait olup, ödemesi gelecek aylarda yapılacak giderler izlenmektedir. *Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar* hesap grubunda da bir belediyenin mal ve hizmet satışı nedeniyle tahsil ettiği katma değer vergisi tutarları, bunlardan mahsup edilen ve ödenen tutarlar ve sayım yapılması sonucu tespit

777

IJSl 12/2
Aralık
December
2019

edilen kasa, döviz, çek, menkul kıymet, maddi duran varlık ve diğer fazlalıklar geçici olarak kaydedilip izlenmektedir (MİBMY, Madde-230-298).

“Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar” ana hesap grubunda da vadesi bir yılı aşan yabancı kaynaklar izlenmektedir. *Uzun Vadeli İç Mali Borçlar* hesap grubu, vadesi bir yılı aşan kredi kurumlarına olan borçları, para ve sermaye piyasası araçlarıyla sağlanan iç mali borçları, finansal kiralamadan kaynaklanan mali borçları, uzun vadeli diğer iç mali borçların anapara tutarları ve kur farklarının izlenmesi için kullanılır. *Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar* hesap grubu, vadesi bir yılı aşan süreyle yabancı para üzerinden yapılan dış borçlanma, program ve dış proje kredi kullarımlarına ait anapara tutarları, garantili borçlardan devir alınanların anapara tutarları ile kur farklarının izlenmesi için kullanılır. *Faaliyet Borçları* hesap grubunda kamu idarelerinin mal ve hizmet alımları nedeniyle ya da diğer nedenlerle ortaya çıkan ve vadesi faaliyet dönemini aşan borçları izlenmektedir. *Diğer Borçlar* hesap grubu, başka bir grupta yer almayan ve vadesi faaliyet dönemini aşan borçların izlenmesi için kullanılır. *Alınan Avanslar* hesap grubu, iş, sözleşme ve diğer nedenlerle üçüncü kişilerden alınan uzun vadeli avansların izlenmesi için kullanılır. *Borç ve Gider Karşılıkları* hesap grubu ile mevzuatı gereğince belirlenen esaslar çerçevesinde ayrılacak uzun vadeli her türlü borç ve gider karşılığı izlenmektedir. *Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları* hesap grubu kapsamında içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan gelecek yıllara ait gelirler ile faaliyet dönemine ait olup, ödemesi gelecek yıllarda yapılacak giderler izlenmektedir. *Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar* hesap grubu ile açıklanan hesap gruplarında tanımlanmamış olan diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar izlenmektedir (MİBMY, Madde-299-343).

778

IJSI 12/2
Aralık
December
2019

4. BELEDİYELERİN YABANCI KAYNAK YAPISININ BİLANÇOLAR ARACILIĞIYLA MALİ ANALİZİ

Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan Mali Analiz Rehberi’nde mali analiz, “bir veya birkaç döneme ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin, ilgililerinin amaçlarına uygun olarak, gerek kendi aralarındaki gerekse bütünle olan ilişkilerinin çeşitli analiz tekniklerinden yararlanılarak incelenmesi, yorumlanması ve içinde bulunulan koşulların da göz önünde bulundurulması suretiyle değerlendirilmesi işlemleri” olarak

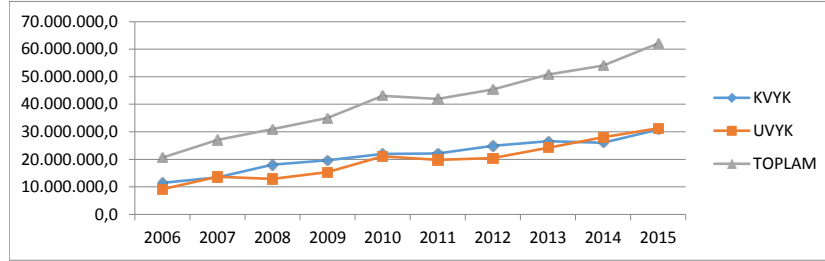
Türkiye’de Belediyelerin Mali Tablolar Temelinde Yabancı Kaynak Yapısının Analizi

tanımlanmıştır (HMB, 2019: 1). Kamu idarelerinin mali tablolarının mali anlamda analize tabi tutulması, özellikle mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri ile kaynakların etkin ve verimli kullanımına yönelik detaylı bilgilerin kamuoyuna sunulması açısından önemlidir. Bu doğrultuda çeşitli analiz teknikleri belirlenmiştir. Bu teknikler, Mali Analiz Rehberi’nde Karşılaştırmalı Analiz (Yatay Analiz), Yüzde Yöntemi ile Analiz (Dikey Analiz), Eğilim Yüzdeleri Analizi (Trend Analizi) ve Oran Analizi (Rasyo Analizi) olmak üzere dört başlıkta sıralanmıştır (HMB, 2019: 2-3). Nitekim çalışmanın bu başlığında sözü geçen tekniklerden de yararlanılarak belediyelerin kısa ve uzun vadeli yabancı kaynak yapısındaki değişim, 2006-2015² döneminde yayımlanan bilançolar doğrultusunda analiz edilmiştir. Ancak analiz gerçekleştirilirken esas olarak belediyelerin kısa ve uzun vadeli banka kredileri (300 ve 400 numaralı kodlar) ile dış mali borçlar (31 ve 41) hesaplarının dışında kalan ve kamuoyuna çok fazla yansımayan diğer borçlar ve yükümlülüklerin yapısına dikkat çekmek amaçlanmıştır. Bu doğrultuda aşağıda yer verilen grafikler aracılığıyla diğer borçların ve yükümlülüklerin analizi yapılmıştır.

779

IJSI 12/2
Aralık
December
2019

Grafik 1: Kısa Vadeli ve Uzun Vadeli Yabancı Kaynakların Gelişimi (Bin TL)



Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan verilerden derlenerek oluşturulmuştur.

² Bu dönemin ele alınmasının nedeni, eski adıyla Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü internet adresinde yer alan bilanço verilerinin son olarak 2015 yılında yayımlanmasıdır. Bu nedenle son üç yılın verileri (2016, 2017, 2018) için belediyelerin faaliyet raporlarından ve Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporları'ndan yararlanılmıştır.

Grafik-1'deki veriler, 2006-2015 yılları arasında belediyelerin kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarındaki değişimi ortaya koymaktadır. Grafikten de görüldüğü gibi, belediyelerin gerek kısa vadeli gerekse uzun vadeli yabancı kaynakları artmıştır. Kısa vadeli yabancı kaynaklar, 2006 yılı itibariyle yaklaşık 11,4 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. Bu tutar 2007 yılında 13,4; 2008'de 18; 2009'da 19,6; 2010'da 21,9; 2011'de 22,1; 2012'de 24,8; 2013'te 26,5; 2014'te 26 ve 2015 yılında da 30,8 milyar TL'ye ulaşmıştır. Uzun vadeli yabancı kaynaklar açısından bakıldığında, tutarın 2006 yılında yaklaşık 9,1 milyar TL olduğu görülmektedir. Bu tutar 2007 yılında 13,6; 2008'de 12,9; 2009'da 15,3; 2010'da 21; 2011'de 19,8; 2012'de 20,4; 2013'te 24,2; 2014'te 28 ve 2015 yılında da 31,3 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. Her iki yabancı kaynak türünde yaşanan artış belediyelerin 2006 yılı itibariyle 20,6 milyar TL düzeyinde olan toplam yabancı kaynaklarının 2015 yılında 62,1 milyar TL'ye yükselmesine yol açmıştır.

2016 ve 2017 yıllarında belediyelerin aktif, pasif, özkaynak bilgilerinin yer aldığı bilançoları yayımlanmamıştır. Ancak Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından yayımlanan Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporları doğrultusunda bu bilgilere ulaşabilmek mümkündür. Bu raporlarda yalnızca mahalli idarelerin bilançolarına yer verilmiştir. Son olarak 2015 yılı itibariyle hem mahalli idarelerin hem de belediyelerin bilançoları ayrı ayrı yayımlanmıştır. Dolayısıyla 2015 yılında belediyelerin toplam yabancı kaynaklarının mahalli idareler yabancı kaynakları içerisindeki payı hesaplanarak 2016 ve 2017 yılları için tahmin yürütülebilir. Bu doğrultuda 2015 yılı itibariyle belediyelerin yabancı kaynaklarının toplam yabancı kaynakları içerisindeki payı yaklaşık %97,7 (62,1 milyar TL/63,5 milyar TL) olarak hesaplanmıştır. Bu oran 2016 yılı mahalli idareler yabancı kaynaklar toplamına uygulandığında, belediyelerin yabancı kaynak tutarı yaklaşık 78,8 milyar TL olarak hesaplanabilir. 2017 yılı için de aynı işlemin yapılması durumunda elde edilen tutar 105,1 milyar TL'ye ulaşmaktadır. Dolayısıyla her iki yılda da belediyelerin yabancı kaynak artışını sürdürdüğü belirtilebilir.

Belediyelerin yabancı kaynakları vadeleri açısından incelendiğinde, 2006-2015 döneminin ilk sekiz yılında kısa vadeli yabancı kaynakların toplam içerisindeki payının daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu eğilim 2014 ve 2015 yılları itibariyle tersine dönmüş ve uzun vadeli yabancı kaynakların payında artış yaşanmıştır. Belediye türleri

*Türkiye’de Belediyelerin Mali Tablolar Temelinde Yabancı
Kaynak Yapısının Analizi*

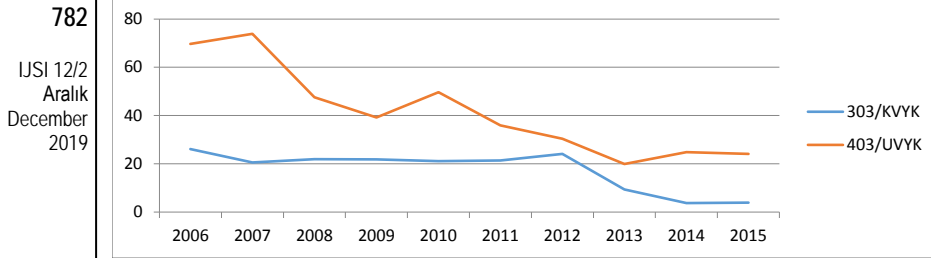
itibariyle bakıldığında, toplam yabancı kaynaklar içerisindeki en büyük payın büyükşehir belediyelerine ait olduğu tespit edilmiştir. Bu süreçte ele alınan her bir yılda büyükşehir belediyelerinin toplam yabancı kaynaklarının tüm belediyelerin toplam yabancı kaynaklarına oranı %50 ve üzerinde gerçekleşmiştir. Bu oran 2006 yılında yaklaşık %56,1; 2007’de %60,8; 2008’de 56,2; 2009’da %57; 2010’da %59,5; 2011’de %55,6; 2012’de %52,4; 2013’te %49; 2014’te %54,6 ve 2015’te de %54,9 düzeyinde gerçekleşmiştir. Büyükşehir belediyeleri görevleri, sorumlulukları ve yetkileri itibariyle mahalli düzeyde en önemli aktör olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla gerek görev ve sorumlulukları gerekse daha önce sıralanan gerekçeler doğrultusunda borçlanmaya başvurabilmektedirler. Bu nedenle büyükşehir belediyelerinin yabancı kaynak tutarlarının tüm belediyeler içerisinde önemli bir paya sahip olduğu belirtilebilir. 2012 yılında kabul edilen ve 2014 yılında uygulamaya konan 6360 sayılı *On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun* ile on dört yeni büyükşehir belediyesinin oluşturulmasının etkili olduğu söylenebilir.

Büyükşehir belediyeleri içerisinde³ de 2015 yılı itibariyle İstanbul Büyükşehir Belediyesi (İBB) yaklaşık 9,2 milyar TL toplam yabancı kaynak tutarıyla öne çıkmıştır. Bu tutar 2016 yılında 13 milyar TL, 2017’de de 19,6 milyar TL’ye ulaşmıştır (İBB, 2016: 41; 2017: 35; 2018: 34). İzmir Büyükşehir Belediyesi’nde 2015 yılında yaklaşık 1,3 milyar TL olan tutar, 2016’da 2,1 milyar TL ve 2017 yılında da 2,9 milyar TL olarak gerçekleşmiştir (İzmir BB, 2018: 48). Bursa Büyükşehir Belediyesi (BBB)’nin 2015 yılı faaliyet raporunda bilançosuna yer verilmediği için yabancı kaynak tutarı görülememiştir. Ancak 2016 yılı raporundaki tabloya göre toplam yabancı kaynak tutarı yaklaşık 3 milyar TL, 2017 yılında da 3,8 milyar TL düzeyinde gerçekleşmiştir (BBB, 2017: 66; 2018: 62). Antalya Büyükşehir Belediyesi (ABB)’nin 2015 yılındaki yabancı kaynaklarının toplam tutarı yaklaşık 855 milyon TL olarak gerçekleşmiştir. Bu tutar 2016 yılında 1,1 milyar TL’ye, 2017’de de 1,9 milyar TL düzeyine ulaşmıştır (ABB, 2016: 62; 2017: 54; 2018: 50). Ankara Büyükşehir Belediyesi’nin faaliyet

³ Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi (ADNKS)’nin 2018 yılı verilerine doğrultusunda en fazla nüfusa sahip beş büyükşehir belediyesinin (İstanbul, Ankara, İzmir, Bursa ve Antalya) faaliyet raporları incelenmiştir.

raporlarının Temel Mali Tablolara İlişkin Açıklamalar başlığında bilançolarına yer verilmediği için yabancı kaynak tutarlarına ulaşamamıştır. Bu doğrultuda 2017 yılı itibariyle dört büyükşehir belediyesinin yabancı kaynaklar toplamı (28,2 milyar TL) tüm belediyelerin yabancı kaynaklarının (105,1 milyar TL) yaklaşık dörtte birini oluşturduğu ifade edilebilir.

Grafik 2: Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabının Kısa ve Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesaplarına Oranları (%)



Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan verilerden derlenerek oluşturulmuştur.

Grafik-2'de belediyelerin kamu idarelerine olan borçlarının kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar içerisindeki payları ayrı ayrı ele alınmıştır. Belediyelerin kamu idarelerine mali borçlar hesabı ikrazen ve garantili kullanılan borçlar ile kamu idarelerinden alınan nakdi kaynaklara ilişkin borçlardan oluşmaktadır. Bu kapsamda belediyeler genel ve özel bütçeli idarelere, düzenleyici ve denetleyici kurumlara, sosyal güvenlik kurumlarına borçlanabilmektedir. Grafikte yer alan veriler doğrultusunda, bu tür borçların yıllar itibariyle azaldığı görülmektedir. Kamu idarelerine kısa vadeli mali borçların kısa vadeli yabancı kaynaklar içerisindeki payları 2006 yılında %26,1 düzeyinde iken, 2015 yılına gelindiğinde %3,9'a inmiştir. Uzun vadeli kamu idarelerine mali borçlar açısından da benzer eğilim yaşanmış ve borçlar 2006 yılında %69,7 düzeyinde iken; 2015 yılında %24,1 düzeyine gerilemiştir.

Belediyelerin kamu idarelerine mali borçlarının azalmasında, 2010 yılında Bakanlar Kurulu tarafından kararlaştırılan 2010/238 sayılı

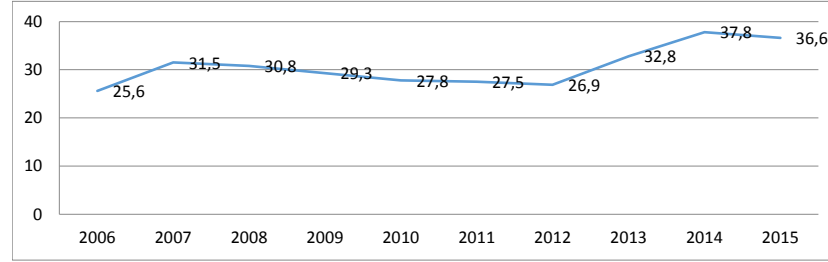
**Türkiye’de Belediyelerin Mali Tablolar Temelinde Yabancı
Kaynak Yapısının Analizi**

Büyükşehir Belediyeleri, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Bunların Bağlı Kuruluşlarının Borçlarına Karşılık Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Toplamı Üzerinden Ayrılacak Paylardan Yapılacak Kesintilere İlişkin Esaslar’ın yürürlüğe konmasının etkili olduğu düşünülmektedir. Bu karar ile belediyelerin kamuya olan borçlarının (vergi, SGK, İller Bankası vb.) ödenmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda her ay genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı toplamı üzerinden ayrılacak paylardan %40 oranında kesinti yapılması kararlaştırılmıştır. Ancak kararın 5. maddesine göre, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip edilen devlete olan borçlar, İller Bankasına olan borçlar, Sosyal Güvenlik Kurumuna olan borçlar ile 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamında tanımlanan Hazine alacağı niteliğindeki borçlar açısından, 01.03.2010 tarihinden sonra borç doğmaması durumunda kesinti oranının %25 olarak uygulanacağı hükme bağlanmıştır (2010/238 sayılı BKK, Madde-1, 5). Ardından vergi ve diğer bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına yönelik 6736, 7020 ve 7143 sayılı Kanunlar ile belediyeler tarafından ödenmesi gereken tutarların, %40 oranı dikkate alınmaksızın aylık dönemler halinde yüz kırk dört eşit taksitte tahsil edilebileceği kararlaştırılmıştır. Ayrıca yeni uygulama kapsamında kesinti tutarının, genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı toplamı üzerinden ayrılan payların aylık tutarının %50’sini aşamayacağı da belirtilmiştir (6736 sayılı Kanun, Madde-10; 7020 sayılı Kanun, Madde-3; 7143 sayılı Kanun, Madde-9) . Ancak 2018/11897 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2010/238 sayılı kararın 5. maddesi değiştirilmiştir. Bu doğrultuda genel bütçe vergi gelirleri tahsilat toplamından ayrılan paylar için belirlenen %40 oranına ek %10 oranında kesinti yapılması kararlaştırılmıştır. Son olarak 23 Kasım 2018 tarihli ve 30604 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 355 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile SGK’ya olan borçlar dışındaki kamu idarelerine mali borçların ödenmesi için belirlenen kesinti oranlarının, 2018 yılında Kasım ve Aralık ayları, 2019 yılında da Ocak, Şubat ve Mart aylarında yüzde sıfır olarak uygulanması kararlaştırılmıştır (2018/11897 sayılı BKK, Madde-2; 355 sayılı CBK, Madde-1).

783

IJSI 12/2
Aralık
December
2019

Grafik 3: Kısa Vadeli Faaliyet Borçları / Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı (%)



784

IJSI 12/2
Aralık
December
2019

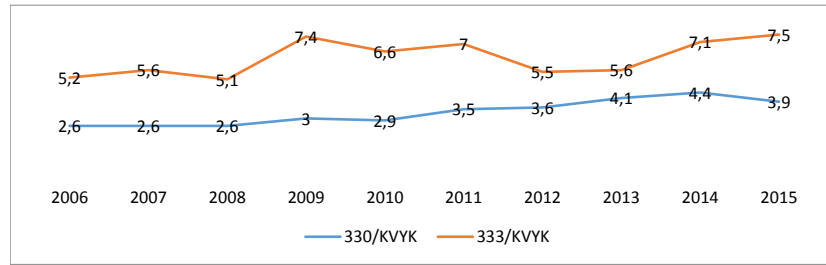
Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan verilerden derlenerek oluşturulmuştur.

Grafik-3 incelendiğinde, 2006-2015 yılları itibariyle belediyelerin kısa vadeli faaliyet borçlarının kısa vadeli toplam yabancı kaynaklar içerisindeki payının arttığı görülmektedir. Bu pay 2006 yılında %25,6 düzeyinde gerçekleşmiştir. 2007 yılında yaşanan artışı (%31,5) izleyen beş yıllık dönemde azalarak %26,9 düzeyine inmiştir. 2013 yılından itibaren yeniden artışa geçen oran, 2015 yılında %36,6 düzeyine ulaşmıştır. Belediyelerin bilançoları incelendiğinde, faaliyet borçları içerisinde bütçe emanetleri ile bütçeleştirilecek borçların yer aldığı görülmektedir. Bu iki hesaptan 320-Bütçe Emanetleri hesabı ile bir mali yıl içerisinde ödeme emri belgesine bağlanmasına rağmen, nakdin yetersiz olması veya hak sahibinin talep etmemesi gibi nedenlerle ilgililere ödenemeyen tutarlar izlenmektedir. Bütçe emaneti olarak ayrılan tutarlar kısa vadeli faaliyet borçlarının artmasında özellikle etkili olmuştur. Nitekim yıllar itibariyle bütçe emanetlerinin faaliyet borçları içerisindeki payı yaklaşık %99,5 düzeyine ulaşmıştır. Bu oran belediyelerin mali istikrarı açısından oldukça önemlidir. Çünkü 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 68. maddesinin (d) bendinde belediyelerin borçlanmasına yönelik sınırlama getirilmiştir. Bu sınır doğrultusunda belediyelerin faiz dahil olmak üzere iç ve dış borç stok tutarının, en son kesinleşen bütçe gelirleri toplamının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre yeniden değerlendirilme oranıyla arttırılan miktarı aşamayacağı hükme bağlanmıştır. Bu miktarın büyükşehir belediyeleri için bir buçuk kat olarak uygulanacağı da belirtilmiştir. Dolayısıyla belediyelerin

*Türkiye'de Belediyelerin Mali Tablolar Temelinde Yabancı
Kaynak Yapısının Analizi*

ödemesi gereken tutarları bütçe emanetlerinde göstererek kendilerine yeni borçlanma olanakları yarattığı belirtilebilir. Bu yönüyle borçlanma belediye gelirlerinde yaşanan gerçek bir artışla ilişkili değildir. Aksine belirli bir süre (5 yıl) içerisinde ödenmesi gereken tutara dayanmaktadır. Dolayısıyla bu tür borçlanmanın belediyelerin mali yapılarının sürdürülebilirliği açısından tehlikeli olduğu ifade edilebilir. Bu doğrultuda belediyelerin gelirlerinin artırılması ve mali özerkliklerinin güçlendirilmesi yönünde düzenlemeler yapılması önemlidir.

Grafik 4: Kısa Vadeli Emanet Yabancı Kaynakların Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamına Oranı (%)

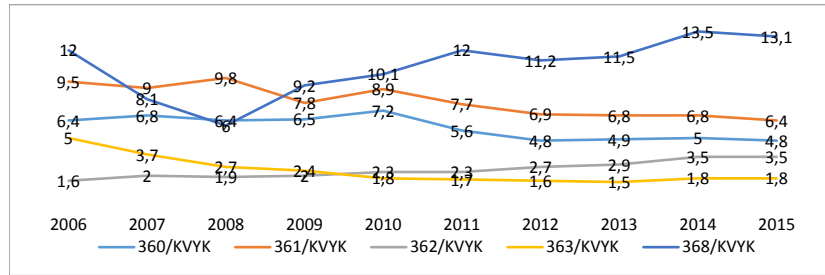


Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan verilerden derlenerek oluşturulmuştur.

Grafik-4'te yer alan veriler, kısa vadeli emanet yabancı kaynakların kısa vadeli toplam yabancı kaynaklar içerisindeki payını ayrı ayrı göstermektedir. Bu doğrultuda belediyelerin bilançoları da dikkate alındığında, iki farklı emanet yabancı kaynağa yer verilmiştir. Bunlardan ilki olan 330-Alınan Depozito ve Teminatlar hesabında yer alan tutarların kısa vadeli toplam yabancı kaynaklar içerisindeki payının yıllar itibariyle arttığı görülmektedir. Bu oran 2006 yılı ve izleyen iki yılda %2,6 düzeyinde gerçekleşmiştir. 2009 yılında artarak %3 düzeyine ulaşan oran, izleyen yıllarda artışını sürdürerek %4,4'e yükselmiştir. Bu oran, 2015 yılında (%3,9) azalsa da 2006 yılına kıyasla arttığı görülmektedir. Bu hesabın içeriği ihale teminatları, geçici ve kesin teminatlar, vergi teminatları, döviz cinsinden alınan teminatlardan oluşmaktadır. Bu kapsamda özellikle kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasının bir uzantısı olarak kamusal

hizmetlerin sunumunda özel sektörün payının artması ve bunların da ihale işlemleri aracılığıyla gerçekleştirilmesi nedeniyle bu hesaptaki tutarların arttığı belirtilebilir. İkinci olarak ele alınan hesap da 333-Emanetler Hesabı'dır. Bu hesap, başlık olarak 320 Bütçe Emanetleri hesabına benzese de içerik itibariyle farklıdır. 333 numaralı hesapta belediyelerin muhasebe birimlerince nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarlar izlenmektedir. Bu tanımda "tahsil edilen" ifadesi önemlidir. Çünkü 320 numaralı hesapta ödeme emri belgesine bağlanan tutarların ödenmemesi söz konusudur. Dolayısıyla benzer başlığa sahip hesaplar arasında tahsil etme ve ödeme yönüyle farklılık bulunmaktadır. Ayrıca 333-Emanetler Hesabı'nda kurumlara, kişilere, sendikalara ait emanetler ile icra kesintileri ve icra daireleri adına yapılan kesintiler, eczanelere yapılacak %20 katkı payı tahsilatı, başka muhasebe birimleri adına yapılan kesintiler yer almaktadır. Bu hesapta yer alan tutarların kısa vadeli toplam yabancı kaynaklar içerisindeki payı da artmıştır. 2006 yılında %5,2 düzeyinde gerçekleşen oran, 2007 yılında artmış, 2008'de azalmış ve 2009 yılı itibariyle %7,4 düzeyine ulaşmıştır. İzleyen dört yılın ardından 2013 yılında %5,6 düzeyine inen oran, 2014 yılında %7,1'e, 2015 yılında da %7,5'e ulaşmıştır.

Grafik 5: Ödenecek Diğer Yükümlülüklerin Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamına Oranı (%)



Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan verilerden derlenerek oluşturulmuştur.

Grafik-5'te yer alan veriler, belediyelerin ödenecek diğer yükümlülükler olarak ifade edilen yabancı kaynaklarının farklı alt hesap grupları itibariyle kısa vadeli yabancı kaynaklar toplamına

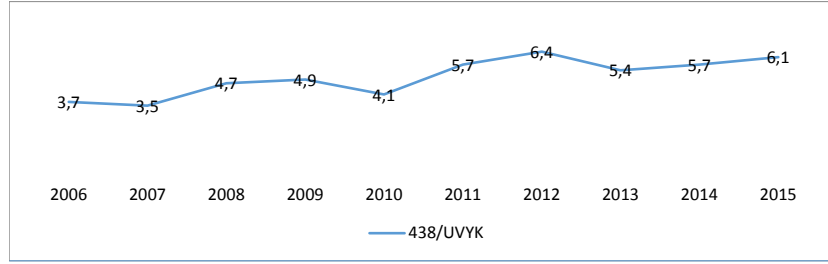
*Türkiye’de Belediyelerin Mali Tablolar Temelinde Yabancı
Kaynak Yapısının Analizi*

oranlarını göstermektedir. Bu doğrultuda ele alınan 360-Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı’nın kısa vadeli toplam yabancı kaynaklar içerisindeki payı yıllar itibariyle azalmıştır. Bu oran 2006 yılında %6,4 düzeyinde gerçekleştikten sonra izleyen dört yıllık süreçte artarak 2010 yılında %7,2’ye ulaşmıştır. Ancak 2011 yılından itibaren sürekli azalmaya başlamış ve 2015 yılında %4,8 olarak gerçekleşmiştir. 361-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı ile 363-Kamu İdareleri Payları Hesabı itibariyle de benzer yönlü bir eğilim söz konusudur. Her iki hesap grubunda yer alan tutarların kısa vadeli toplam yabancı kaynaklar içerisindeki payı yıllar itibariyle azalmıştır. Aksine 362-Fonlar ve Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı ile 368-Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı’nın kısa vadeli toplam yabancı kaynaklar içerisindeki payı artmıştır. Fonlar ve diğer kamu idareleri adına yapılan tahsilatların payı 2006 yılında %1,6 düzeyinde gerçekleşmiş, izleyen yıllarda sürekli artarak 2015 yılında %3,5 düzeyine ulaşmıştır. Bu hesap grubunda esas artış 368 numaralı hesapta gerçekleşmiştir. Belediyelerin gelir vergisi, katma değer vergisi ve bunların kanunları doğrultusunda yapılan tevkifatları, kurumlar vergisi, damga vergisi, 6111 sayılı Kanuna göre gecikme zam ve cezaları gibi takipli, tecilli ve tehirli yükümlülüklerinin kısa vadeli toplam yabancı kaynaklar içerisindeki payı artmıştır. Bu pay 2006 yılı itibariyle %12 düzeyinde gerçekleşmiş iken, izleyen iki yılda (2007’de %8,1; 2008’de %6) azalmıştır. 2009 yılından başlayarak yeniden artışa geçen oran 2011 yılında %12 düzeyine ulaşmıştır. Bu oran 2012 yılında azalarak %11,2 olarak gerçekleştikten sonra tekrar artışa geçmiş ve 2014 yılı itibariyle %13,5 düzeyine ulaşmıştır. 2015 yılında ise %13,1 olarak gerçekleşmiştir.

787

IJSI 12/2
Aralık
December
2019

Grafik 6: Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülüklerin Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamına Oranı (%)



788

IJSI 12/2
Aralık
December
2019

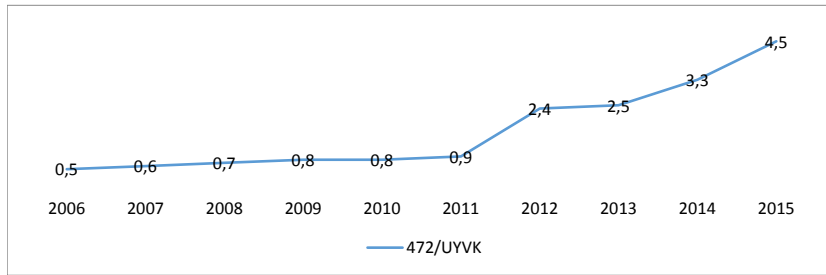
Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan verilerden derlenerek oluşturulmuştur.

Grafik-6'daki veriler de vadesi geçmiş, ertelenmiş veya taksitlendirilmiş vergi ve diğer yükümlülüklerin uzun vadeli toplam yabancı kaynaklar içerisindeki payını göstermektedir. Bu tutarların izlenmesi için 438 numaralı hesap kullanılmaktadır. Bu tutarların kısa vadeli yabancı kaynaklar içerisindeki payında olduğu gibi uzun vadeli yabancı kaynaklar içerisindeki payının da arttığı görülmektedir. Nitekim 2006 yılında %3,7 düzeyinde gerçekleşen oran, 2007 yılında az da olsa azalmış (%3,5), 2008 ve 2009 yıllarında (%4,7 ve %4,9) yeniden artmıştır. 2010 yılında %4,1 olarak gerçekleşen oran, izleyen iki yılda artarak 2011 yılında %5,7'ye ve 2012 yılında da %6,4'e ulaşmıştır. 2013 yılında yeniden azalan (%5,4) oran, 2014 ve 2015 yıllarında artarak %6,1 düzeyine ulaşmıştır. Dolayısıyla belediyelerin vadesi geçen, ertelenen veya taksitlendirilen vergi ve diğer yükümlülüklerinin kısa ve uzun vadeli yabancı toplam yabancı kaynaklar içerisindeki paylarının ele alınan dönem itibarıyla arttığı belirtilebilir. Bu artışı tek bir gösterge çerçevesinde izleyebilmek mümkündür. Bu gösterge, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Mali Analiz Rehberi'nde Vadesi Geçmiş Yükümlülükler olarak ifade edilmiştir. Bu gösterge ile 368 ile 438 hesaplarında biriken tutarlar toplanmakta ve kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamına oranlanmaktadır. Bu oran 2006 yılında %8,3 düzeyinde gerçekleşmiş, izleyen iki yılda azalmış (2007'de %5,8 ve 2008'de %5,4) ve 2009 yılından itibaren yeniden artışa (%7,3) geçmiştir. 2010 yılında

*Türkiye'de Belediyelerin Mali Tablolar Temelinde Yabancı
Kaynak Yapısının Analizi*

önemli değişim gözlenmeyen (%7,1) oran, 2011 ve 2012 yıllarında artarak %9'a ulaşmıştır. 2013 yılında azalarak %8,6 olarak gerçekleşen oran, 2014 ve 2015 yıllarında artarak %9,6'ya ulaşmıştır.

Grafik 7: Kıdem Tazminatı Karşılığının Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamına Oranı (%)



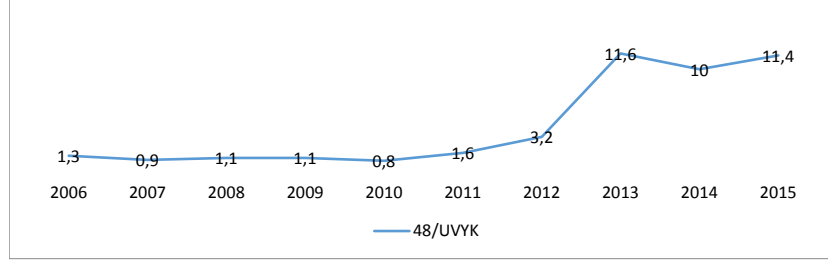
789

IJSI 12/2
Aralık
December
2019

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan verilerden derlenerek oluşturulmuştur.

Grafik-7'de 437 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı'na ilişkin oranlara yer verilmiştir. Bu hesap, uzun vadeli yabancı kaynaklarda 47 numaralı Borç ve Gider Karşılıkları hesap grubunda yer almaktadır. Belediyelerin ilgili mevzuat doğrultusunda ayırmaları gereken borç ve gider karşılıkları kısa vadeli yabancı kaynaklar içerisinde önemli yer kaplamamaktadır. Ancak özellikle 2012 yılından itibaren uzun vadeli borç ve gider karşılıkları hesap grubunda yer alan tutarların uzun vadeli yabancı kaynaklar içerisindeki payında önemli artış yaşanmıştır. Bu artış özellikle kıdem tazminatı karşılığı olarak ayrılan tutarlardan kaynaklanmıştır. Bu karşılıklar sürekli, geçici ve taşeron işçilerin kıdem tazminatı karşılığı ile diğer ihbar ve kıdem tazminatı karşılıklarından oluşmaktadır (2018 Mahalli İdareler Detaylı Hesap Planı, <https://muhasibat.hmb.gov.tr/hesap-planlari>). Bu tutarların uzun vadeli yabancı kaynaklar içerisindeki payına bakıldığında, 2006-2011 yılları arasında oldukça düşük düzeyde olduğu görülmektedir. Ancak 2012 yılında oran önemli bir artış göstererek %2,4'e ulaşmıştır. Bu artış izleyen üç yıl itibariyle sürmüştü ve oran 2013 yılında %2,5; 2014'te %3,3 ve 2015 yılında da %4,5 olarak gerçekleşmiştir.

Grafik 8: Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkuklarının Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamına Oranı (%)



790

IJSI 12/2
Aralık
December
2019

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan verilerden derlenerek oluşturulmuştur.

Grafik-8'deki veriler incelendiğinde, belediyelerin gelecek yıllara ait gelirler ve gider tahakkuklarının uzun vadeli yabancı kaynaklar içerisindeki payının da arttığı görülmektedir. Bu hesap grubunda içinde bulunulan mali yılda ortaya çıkıp gelecek yıllara ait olan gelirler ile ödemesi gelecek yıllarda yapılacak giderlere ilişkin tutarlar izlenmektedir. Bu tutarlardaki esas artış giderler yönünden kaynaklanmaktadır. Bu giderler kamu kurumlarına ödenen iç borç faiz giderleri ile diğer iç borç faiz giderleri, dış borç faiz giderleri ve iskonto giderlerinden oluşmaktadır. Dolayısıyla bu hesap grubu belediyelerin iç ve dış borçlanmalarından kaynaklanan faiz giderlerini göstermesi yönüyle önemlidir. Bu tür giderlerin uzun vadeli toplam yabancı kaynaklar içerisindeki payı yıllar itibariyle artmıştır. Bu pay 2006-2010 yılları arasında önemli bir değişim göstermese de 2011 yılından itibaren dikkate değer şekilde artmıştır. Nitekim 2011 yılında %1,6 olarak gerçekleşen oran, 2012'de %3,2'ye yükselmiştir. Bu oran 2013 yılında önemli bir artış yaşayarak %11,6 düzeyine ulaşmıştır. 2014 yılında azalan (%10) oran, 2015 yılında yeniden artarak %11,4 olarak gerçekleşmiştir. Bu oranın hızlı şekilde artmasında belediyelerin kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarında yaşanan artışın etkili olduğu belirtilebilir.

Belediyelerin kısa ve uzun vadeli yabancı kaynakları yalnızca ele alınan grafiklerle sınırlı değildir. Ancak yer verilen hesap gruplarının dışındaki hesap tutarları, belediyelerin yabancı kaynak düzeyini

*Türkiye’de Belediyelerin Mali Tablolar Temelinde Yabancı
Kaynak Yapısının Analizi*

göstermek açısından oldukça küçüktür. Bu nedenle alınan avanslar, diğer kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gibi hesaplara analiz kapsamında yer verilmemiştir. Ancak ele alınan göstergeler itibariyle öncelikli olarak belediyelerin kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarının arttığı söylenebilir. Bu kapsamda belediyelerin kamuoyuna çok fazla yansımayan borçları ile faizlerinde de önemli artış olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Muhasebe alanında yer alan yabancı kaynak terimi ilk olarak özel sektörde kullanılmıştır. Bu terim bir şirketin öz kaynağının dışında yer alan farklı türdeki borçlarını ifade etmektedir. Ancak son kırk yıllık dönemde kamu mali yönetimi anlayışında ve dolayısıyla muhasebe sisteminde yaşanan dönüşümün bir uzantısı olarak kamu yönetiminde de kullanılmaya başlanmıştır. Bu anlayış gereği mali bilgilerin kamuoyuna şeffaf ve hesap verebilir şekilde sunulması öngörülmüştür. Bu doğrultuda tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiştir. Bu sistemle birlikte kamu idarelerinin yükümlülüklerinin kamuoyu ile paylaşılması olanaklı hale gelmiştir. Böylece özel sektör tarafından kullanılan bilanço yapısı dikkate alınarak idarelerin borçları ile yükümlülükleri detaylı şekilde açıklanmaya başlanmıştır. Bu borçların ve yükümlülüklerin tümünü kapsayacak şekilde yabancı kaynak kavramı kullanılmıştır. Dolayısıyla özel sektörde olduğu gibi kamu mali yönetiminde de yabancı kaynaklar kamu idarelerinin borçlarını göstermektedir. Genel yönetim içerisinde yer alan belediyeler için de aynı durum geçerlidir. Nitekim çalışma ile Türkiye’deki belediyelerin bilançolarında gösterilen yabancı kaynakları ele alınmıştır. Ancak çalışma kapsamında belediyelerin kısa ve uzun vadeli iç ve dış borçlarının aksine kamuoyuna fazla yansımayan diğer borçları ve yükümlülükleri odak noktası olarak belirlenmiştir. Belediyelerin bu tür borçları ve yükümlülükleri arasında kamu idarelerine mali borçlar, bütçe emanetleri, emanet yabancı kaynaklar, vadesi geçmiş, ertelenmiş veya taksitlendirilmiş vergi ve diğer yükümlülükleri, kıdem tazminatı karşılıkları ile gelecek dönemlere ait gelirler ve gider tahakkukları yer almaktadır.

Çalışmada yer verilen grafikler doğrultusunda Türkiye’de 2006-2017 yılları arasında belediyelerin kısa ve uzun vadeli yabancı kaynak tutarları toplamının arttığı görülmektedir. Bu tutar 2006 yılında yaklaşık 11,4 milyar TL olarak gerçekleşmiş iken, 2017 yılı itibariyle

105,1 milyar TL düzeyine ulaşmıştır. Bu tutarların yaklaşık yarısını büyükşehir belediyelerinin yabancı kaynakları oluşturmaktadır. 6360 sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonucu büyükşehir sayısının artmasıyla büyükşehir belediyelerinin yabancı kaynaklarının daha da arttığını söylemek gerekir.

Çalışmanın esas konusunu oluşturan diğer borçlar ile yükümlülüklerle bakıldığında, belediyelerin bazı yabancı kaynakları artarken bazılarının da azaldığı görülmektedir. 2006-2015 yılları arasında kısa vadeli faaliyet borçları, kısa vadeli emanet yabancı kaynaklar, kısa vadeli fonlar ve diğer kamu idareleri adına yapılan tahsilatlar, kısa ve uzun vadeli vadesi geçmiş, ertelenmiş veya taksitlendirilmiş vergi ile yükümlülükler, uzun vadeli kıdem tazminatı karşılığı ve uzun vadeli gelecek yıllara ait gider tahakkuklarının arttığı tespit edilmiştir. Aksine kısa ve uzun vadeli kamu idarelerine mali borçlar, kısa vadeli ödenecek vergi, fonlar, sosyal güvenlik kesintileri ile kamu idareleri payları hesapları azalmıştır. Bu azalışta her ay genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı toplamı üzerinden ayrılacak paylardan kesinti yapılması yönünde alınan kararın etkili olduğu söylenebilir. Ancak belediyelerin diğer borçları ile yükümlülüklerinde yaşanan artışın farklı gerekçeleri vardır. Bu artış kısa vadeli faaliyet borçlarında, ödeme emri belgesine bağlandığı halde nakit yetersizliği veya diğer nedenlerle ödenemeyen tutarların bütçe emaneti olarak kaydedilmesi sonucu gerçekleşmiştir. Bu doğrultuda belediyeler 5393 sayılı Kanun ile getirilen sınırları aşarak yeni borçlanma olanağına kavuşmaktadırlar. Belediyelerin bu görüntü ile karşılaşmalarının temelinde görevleriyle orantılı gelir kaynaklarının olmaması yer alırken bu durumdan daha da önemli olan gelir-gider ilişkisini yeterli düzeyde kurmamaları etkili olmaktadır (Çetinkaya, Demirbaş, 2004: 20).

Yönetişim kavramı gereği kamusal hizmetlerin sunum sürecine özel sektörün de dâhil olmasıyla kamunun mal ve hizmet alımlarında artış yaşanmıştır. Bu doğrultuda gerçekleştirilen ihaleler için şirketlerin ödediği teminatların da artması sonucu 330-Alınan Depozito ve Teminatlar hesabındaki tutarlarda da artış yaşandığı görülmektedir. Ayrıca kişiler, sendikalar, icra daireleri veya muhasebe birimleri adına tahsil edilen tutarların 333-Emanetler Hesabı'nı da artırması sonucu kısa vadeli emanet türündeki yabancı kaynaklarda da artış yaşanmıştır. Bunun yanında belediyelerin iç ve dış borç faiz giderleri ile iskonto giderlerinin de aynı süreçte önemli düzeyde arttığı

*Türkiye’de Belediyelerin Mali Tablolar Temelinde Yabancı
Kaynak Yapısının Analizi*

görülmektedir. Bu artışa ilişkin tutarların gelecek yıllara ait gider tahakkuklarından izlenmesi mümkündür. Artan borçlanma ve faiz giderleri nedeniyle belediyelerin kısa ve uzun vadeli vergi ve diğer yükümlülüklerini ödemede geciktikleri kanısı kuvvetlenmektedir. Nitekim ele alınan süreçte çalışmanın içinde gösterilen 368 ve 438 numaralı hesaplarda yer alan tutarlardan belediyelerin vadesi geçen, ertelenen veya taksitlendirilen borçlarına ulaşmak mümkündür.

Türkiye’de belediyelerin banka kredileri veya uluslararası kuruluşlardan sağladığı iç ve dış borçlanma kadar diğer borçları ve yükümlülüklerinin de oldukça önemli boyutta olduğu çalışmanın analiz kısmı ile birlikte ortaya konmuştur. Çalışmanın ana bakışı, görünen borç büyüklüğünün dışında mali tablolarda yer verilen görünmeyen borçların durumunun tespiti iken bu hususa ilaveten, mali yapıda yaşanan bozulmaların düzeltilmesi için yapılması gereken eylemleri de değerlendirme olarak ifade etmek şeklindedir. Bu kapsamda değerlendirme olarak söylenmesi gereken ilk söz belediyelerin mali özerkliğinin güçlendirilerek gelir kaynaklarının çeşitlendirilmesi ve artırılması yönünde düzenlemelerin yapılması gerekliliğidir. Bu öneri yıllardır dile getirilmektedir (Korlu, Çetinkaya, 2015: 109-110; Eroğlu, Serbes, 2018: 97). Bu düzenlemeler belediyelerde mali sürdürülebilirliğin sağlanmasını olanaklı kılabilir. Ancak yalnızca gelir yönüyle önlemler alınmasının kanımızca yeterli olmadığını söylemek gerekir. Yeni kamu mali yönetimi anlayışının fazlasıyla üzerinde durduğu harcama yönünde düzenlemelerin yapılması daha önemli sonuçlar doğurmaktadır. Düzenlemeler kapsamında konunun en başında vatandaşların tercihlerini dikkate alan ve kaynakları bu tercihler doğrultusunda tahsis eden katılımcı anlayış güçlendirilerek etkinlik ve tutumluluk çerçevesinde bütçe düzenlemeleri üzerinde durulması gerekmektedir. Bu ana bakış sonrasında ilgili idare tarafından plan-bütçe ilişkisinin önemi çerçevesinde kaynak kullanımında etkinliğin, kamusal mal ve hizmet alım süreçlerinde de bütçe çerçevesinde şeffaflık ilkesinin sıkı sıkıya uygulanması ile kaynak kullanımında tutumluluğun güçlendirilmesi sağlanmalıdır. Bütçe hazırlığı kapsamında gerçekçi rakamlar üzerinden hareket edilmesi uygulanan tarafıyla bütçenin doğru bir belge olmasına da katkı sağlayacaktır. Özellikle mali tablolardan anlaşıldığı üzere firmalara olan borçlardaki artış nedeniyle özel sektör tarafından yerine getirilen bir hizmetin hakedişinin zamanında ve eksiksiz şekilde ödenmesi gerekliliği bütçe yönetimi açısından önemli bir hal almıştır. Firmalar belediye tarafından hakedişlerinin

793

IJSI 12/2
Aralık
December
2019

ödenmeyeceği kanısı içinde oldukça yukarı yönde fiyatlama anlamında belediyeye farklı fiyatlamalar yapmaktadırlar (Çetinkaya, 2014: 96-110). Bütçe ve nakit ilişkilerinin doğru kurulması mal ve hizmeti belediyeye satan firmanın daha uygun bedelle satım işini gerçekleştirmesini sağlayarak hem belediyenin daha ucuz fiyattan alım yapmasını sağlayacak, hem de rekabetin sağlıklı şekilde işlemesi açısından önemli bir durum oluşturacaktır. Mali tablolardan ortaya çıkan olumsuz görüntünün ortadan kaldırılmasında gerek plan-bütçe ilişkisinin kurulması gerekse bütçe nakit dengesinin sağlanması ile yabancı kaynak düzeyi azaltılarak mali disiplinin kuvvetlendirilmesi neticesinde belediyelerin borçlarının azaltılması ve sürdürülebilir bir mali yapıya kavuşmaları sağlanmış olacaktır.

794

IJSI 12/2
Aralık
December
2019

*Türkiye’de Belediyelerin Mali Tablolar Temelinde Yabancı
Kaynak Yapısının Analizi*

KAYNAKÇA

Antalya Büyükşehir Belediyesi (ABB), “2016 ve 2017 Yılı Faaliyet Raporları”, <http://antalya.bel.tr/i/faaliyet-raporlari> (Erişim Tarihi 01.04.2019).

Antalya Büyükşehir Belediyesi (ABB), “2018 Yılı Faaliyet Raporu”, <http://antalya.bel.tr/i/faaliyet-raporlari> (Erişim Tarihi 01.06.2019).

Athukorala, S. Lakshman (2003). *Accrual Budgeting and Accounting in Government and Its Relevance for Developing Member Countries*. Philippines: Asian Development Bank.

Avrupa Komisyonu (2012). “Kamu Mali Analiz Teknikleri ve Standartları Kılavuzu”, <http://twinningproject.muhasebat.gov.tr/wp-content/uploads/sites/2/2017/11/Kamu-Mali-Analiz-Teknikleri-ve-Standartlar%C4%B1-K%C4%B1lavuzu.pdf> (Erişim Tarihi 17.02.2019).

Blondal, Jon (2003). “Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments”, *Gestion publica por resultados y programacion plurianual*, Serie: 29, 27-38.

Bursa Büyükşehir Belediyesi (BBB), “2017 Yılı Faaliyet Raporu”, <https://www.bursa.bel.tr/?sayfa=yayinlar> (Erişim Tarihi 01.04.2019).

Bursa Büyükşehir Belediyesi, “2018 Yılı Faaliyet Raporu”, <https://www.bursa.bel.tr/?sayfa=yayinlar> (Erişim Tarihi 01.06.2019).

Chan, James, L. (2003). “Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standarts”, *Public Money & Management*, 13-20.

Çetinkaya, Özhan (2014). *Kamu İhale Kanunu ve Yolsuzluk Riskleri*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Çetinkaya, Özhan (2004). “Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları: Prof. Dr. Salih Turhan’a Armağan, 46. Seri, 83-98.

Çetinkaya, Özhan; Demirbaş, Tolga (2004). “Türkiye’de Belediyelere İlişkin Borçlanma Mevzuatı, Borçlanma Yapısı ve Belediye Borçlanma Yapısının İncelenmesi”. *Akdeniz İİBF Dergisi*, 4(8), 18-37.

Çınar, Tayfun (2005). “Kentsel Altyapı Finansman Modeli Olarak Yerel Kredi Piyasası Sistemi: Türkiye Örneği”. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 60(4), 57-74.

Devlet Muhasebesi Standartları-1 (DMS-1), RG: 22.02.2008 / 26795.

Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) (2000). Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara.

795

IJSI 12/2
Aralık
December
2019

Ergen, Zuhâl (2016). "Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Muhasebe-i Umumiye Kanunundan 5018 Sayılı Kanuna Bütçe ve Harcama Usullerinde Dönüşüm". *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1), 93-115.

Eroğlu, Erdal; Demirbaş, Tolga (2016). "Mali Saydamlığın Önemi ve Türkiye'de Kamu Mali Yönetiminin Mali Saydamlık Açısından Değerlendirilmesi". *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(1), 287-312.

Eroğlu, Erdal; Serbes, Halil (2018). "Fiscal Autonomy of Sub-Central Governments in Turkey", Bolivar, Manuel P. R.; Subires, Maria D. L. (Eds.), *Financial Sustainability and Intergenerational Equity in Local Governments*, IGI Global, 83-100.

Ersöz, Mustafa (2017). "Kamu Kurumlarında Mali Tablo Analiz Yöntemlerinin Uygulanabilirliği". *Sayıştay Dergisi*, 105, 1-40.

Falay, Nihat (1995). "1980 Sonrasında Yerel Yönetimlerin Finansman Açığı Sorunu ve Türkiye". *Çağdaş Yerel Yönetimler*, 4(5), 13-24.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (GYMY), RG: 23.12.2014 / 29214.

Gücenme Gençoğlu, Ümit (2014). *Finansal Tablolar Analizi*. Bursa: Alfa Akademi.

Gül, Mustafa (2009). "Türkiye'de Belediyelerin Dış Borçlanması". *Sayıştay Dergisi*, 74-75, 97-115.

İpek, Selçuk (2017). *Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Mali Yapısı*. Ankara: Paradigma Akademi.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, "2018 Mahalli İdareler Detaylı Hesap Planı", <https://muhasebat.hmb.gov.tr/hesap-planlari> (Erişim Tarihi 01.06.2019).

Hazine ve Maliye Bakanlığı, "Kamu İdareleri İçin Mali Analiz Rehberi", <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2019/02/Mali-Analiz-Rehberi.pdf> (Erişim Tarihi 07.10.2019).

İstanbul Büyükşehir Belediyesi (İBB), "2016 ve 2017 Yılı Faaliyet Raporları", <https://www.ibb.istanbul/SitePage/Index/176> (Erişim Tarihi 01.04.2019).

İstanbul Büyükşehir Belediyesi, "2018 Yılı Faaliyet Raporu", <https://www.ibb.istanbul/SitePage/Index/176> (Erişim Tarihi 01.06.2019).

İzmir Büyükşehir Belediyesi, "2018 Yılı Faaliyet Raporu", <https://www.izmir.bel.tr/tr/Dokumanlar/23/43> (Erişim Tarihi 01.06.2019).

Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu, "Türk Muhasebe Standardı-1: Finansal Tabloların Sunuluşu (TMS-1)", <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%201.pdf>, RG: 24.05.2018 / 30430 (Erişim Tarihi 20.02.2019).

**Türkiye’de Belediyelerin Mali Tablolar Temelinde Yabancı
Kaynak Yapısının Analizi**

- Karaarslan, Erkan (2002). “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”. *Maliye Dergisi*, 140, 1-18.
- Kerimoğlu, Baki (2006). “Yerel Yönetimlerde Muhasebe, Raporlama ve Hesap Verebilirlik”, Güner, Ayşe; Yılmaz, Serdar (Der.), *Mali Yerelleşme: Teori ve Uygulama Üzerine Yazılar*, İstanbul: Güncel Yayıncılık, 223-246.
- Korlu, R. Kutlu; Çetinkaya, Özhan (2015). “Türkiye’deki Belediyelerin Mali Özerkliğinin Öz Gelirler Bağlamında Analizi ve Değerlendirilmesi”. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 3(4), 95-111.
- Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (MİBMY), RG: 27.05.2016 / 29724.
- OECD (1993). *Accounting For What?: The Value of Accrual Accounting to the Public Sector*, Occasional Papers on Public Management, Paris.
- Ortak, Ahmet (2011). “Belediyelerin Borçlanması”. *Dış Denetim*, 173-181.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2018). “2017 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu”, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/mali_istatistik/2017_Mali.pdf.pdf (Erişim Tarihi 16.02.2019).
- Tümer, Özlem; Demirbaş, Tolga (2017). “Devlet Muhasebesinde Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabına İlişkin Bir Değerlendirme”. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 15(30), 69-86.
- Türkyener, Can M.; Altıntaş, Abdullah (2012). *Belediyelerde Mali Analiz: Yönetim ve Denetim Odaklı Yaklaşım*. Ankara: Türkiye Belediyeler Birliği.
- Üçbaş, Abdurrahman (2013). “Kamu Mali Yönetim Sisteminde Muhasebenin Rolü ve Muhasebe Birimlerinin Yeniden Yapılandırılması”. *Denetçim*, 11, 92-100.
- Van Der Hoek, M. Peter (2005). “From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience”. *Public Budgeting & Finance*, 32-45.
- Yakar Önal, Ayşegül (2008). “Türkiye’de Belediyelerin Borçlanma Süreci: 1960-2006”. *İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 39, 187-206.
- Yıldırım, Zuhale (2010). “Belediye Hizmetlerinin Finansmanında Borçlanma”, Altuğ Figen; Çetinkaya, Özhan; İpek, Selçuk (Ed.), *Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar*, Bursa: Ekin Yayınevi, 97-116.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK), RG: 24.12.2003 / 25326.
- 5393 Sayılı Belediye Kanunu, RG: 13.07.2005 / 25874.
- 6360 Sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG: 06.12.2012 / 28489.

797

IJSI 12/2
Aralık
December
2019

Halil SERBES, Özhan ÇETİNKAYA

2010/238 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, RG: 19.03.2010 / 27526.

6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, RG: 19.08.2016 / 29806.

7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG: 27.05.2017 / 30078.

7143 Sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, RG: 18.05.2018 / 30425.

2018/11897 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, RG: 25.06.2018 / 30459.

355 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı, RG: 23.11.2018 / 30604.

798

IJSI 12/2
Aralık
December
2019

SUMMARY

It is aimed to analyze the municipal liabilities not reflected public via balance-sheets in Turkey within the scope of the study. Accordingly, the study has organized four sub-headings. Firstly, in line with the increasing importance of financial reporting, explanations regarding the change in the accounting system have been made. Secondly, the fiscal statements required for fiscal reporting in the municipalities have explained. Thirdly, the information about the liabilities accounts in the municipal balance sheets has given. Finally, the analysis of the liabilities structure of the municipalities has made.

Public fiscal management has undergone a significant transformation in the last four decades. This transformation took place in line with the principles of governance and new public management concepts. Within the framework of the principles envisaged by these two concepts, it is emphasized that resources should be used more effectively and efficiently, accounting accounts should be kept clear, comprehensible and reliable, and that the fiscal information produced by the accounting system should be simple, transparent, accountable and accessible to the public. Since a management approach that aims performance measurement by focusing on the results in the public sector is possible with accurate and reliable recording and reporting of all transactions that may be subject to accounting, the accounting system plays an essential role in achieving the objectives determined by the new public financial management approach. In this respect, the accounting system also has a crucial function in ensuring the transparency and accountability of the new public fiscal management. Accordingly, the accrual-based accounting system was replaced by the cash-based accounting system, which envisages the recording of transactions arising only from cash flows. With this new approach, it is aimed to improve performance management and fiscal management, to calculate the costs of all public transactions and thus to generate information that enables efficient resource allocation. Thus, fiscal reporting, which will enable the information obtained to be shared with the public, can be improved.

The fiscal statements are needed for successful fiscal reporting. The primary fiscal statements used by public administrations can be listed as balance sheet, activity results statement, cash flow statement, statement of changes in equity and comparison statement of budgeted, and realized amounts. Among these tables, the balance sheet and activity results statement are the fiscal statements commonly used by municipalities. Indeed, the liabilities included in the balance sheets of the municipalities were taken into consideration within the scope of the study. The balance sheet may be defined as a fiscal statement presenting the assets, liabilities, and shareholders' equity of the public administration at a certain date. In the balance sheets, account number 3 represents the main account of Short Term Liabilities, and account number 4

represents the main account of Long Term Liabilities. In fact, both accounts show the debts of the municipalities in a given period. The debts of the municipalities consist of short and long term internal and external fiscal debts, operating liabilities, deposit liabilities, advances received, other liabilities payable, provisions for liabilities and expenses, income relating to future months and years and expense accruals and other liabilities. The debts and liabilities other than internal and external fiscal debts constitute the focus of this study.

According to the graphs included in the study, the total amounts of short and long-term liabilities municipalities in Turkey has increased between the years 2006-2017. Approximately half of these amounts are liabilities of metropolitan municipalities. As a result of the regulation made with the Law No. 6360, the liabilities of metropolitan municipalities heightened with the increase in the number of metropolitan cities. Considering the other debts and liabilities constituting the main subject of the study, it is seen that some liabilities of municipalities increase while others decrease. Within this period, short-term operating debts, short-term deposit liabilities, short-term funds and collections made on behalf of other public administrations, short and long-term overdue, deferred or restructured taxes and other fiscal liabilities, long-term provisions for termination indemnities and long-term expense accruals relating to future years determined to increase. On the contrary, short and long-term fiscal debts to public administrations, short-term taxes and funds, social security withholdings payable and shares of public administrations decreased.