

DEVLET BÜTÇESİNİN YÖNETİMİNDE DEVLET MUHASEBESİNİN ROLÜ: TÜRKİYE DEĞERLENDİRMESİ*

Arş.Gör.Dr. Erkan KILIÇER^a

Arş.Gör. İmren PEKER^b

Derleme
(Compilation)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Mart 2018; 11 (1): 77-92

Öz

Devlet, kamu kesimi için ayrılan kaynakları her yıl bütçe belgesi ile belirlemektedir. Kamu kaynaklarının nerelerde, nasıl ve ne kadar kullanıldığı bu belge sayesinde bilinmektedir. Hazırlanan, uygulanan ve denetlenen devlet bütçesinin temel verileri devlet muhasebesi bilgi sisteminden sağlanmaktadır. Bundan dolayı bütçe sistemi ile devlet muhasebesi bilgi sistemi arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Bu çalışmada, devlet bütçesi ile devlet muhasebesi arasındaki ilişki değerlendirilmekte olup, devlet muhasebe bilgi sisteminin devlet bütçesi yönetimine sağladığı faydalar irdelenmektedir.

Anahtar Sözcükler: Bütçe, Muhasebe, Devlet Bütçesi, Devlet Muhasebesi.

JEL Kodları: H0, H1, H6

THE ROLE OF GOVERNMENT ACCOUNTING IN THE MANAGEMENT OF GOVERNMENT BUDGET: TURKEY EVALUATION

ABSTRACT

Government determines the resources which are allocated for the public sector via budget document every year. Where, how and how much use of public resources is known through this document. The basic data

* Makalenin gönderim tarihi: 25.04.2017; Kabul tarihi: 31.08.2017 ve iThenticate benzerlik oranı % 29

^a Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Bütçe ve Mali Planlama Anabilim Dalı Öğretim Elemanı, erkankilicer@ohu.edu.tr, ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-9330-0165>

^b İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Elemanı, imren.peker@istanbul.edu.tr, ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-3249-4100> (Sorumlu yazar; Correspondent author)

of government budget that is prepared, implemented and controlling are obtained from the government accounting information system. Therefore, there is a close relationship between the budget system and government accounting information system. In this study, relationship between government budget and government accounting is evaluated, and provided benefits from government accounting information system to government budget are examined.

Keywords: Budget, Accounting, Government Budget, Government Accounting.

JEL Codes: H0, H1, H6

1. GİRİŞ

Sürekli, hızlı gelişim ve değişim gösteren günümüz dünyasında görev, yetki ve sorumlulukları her geçen gün artan kamu idarelerinin etkin, verimli, rasyonel ve başarılı bir şekilde yönetilebilmeleri için, çeşitli bilgi sistemleri kullanılmaktadır. Bu bilgi sistemlerinden biri de devlet muhasebesi bilgi sistemidir. Devlet, gelir ve giderlerini planlı bir biçimde yönetebilmek ve disipline edebilmek için her yılın başında gelir ve giderlerini tahmin ettiği dokümanlara, bir başka ifadeyle devlet bütçesine gereksinim duyar. Oluşturulacak ve uygulanacak olan devlet bütçe sisteminin temel verileri devlet muhasebesi bilgi sisteminden sağlanır. Bundan dolayı bütçe sistemi ile devlet muhasebesi bilgi sistemi ayrılmaz bir bütünü oluşturmaktadır.

Kamu kaynaklarının kullanımında etkinlik ve verimliliği sağlamak, bu kaynakları kullanma yetkisi verilen kamu görevlilerinin hesap verme sorumluluğunu artırmak ve bütçeyle ilgili faaliyetlerde mali saydamlığı yerine getirmek gibi amaçlar kamu mali yönetim sisteminin ve bütçe yönetiminin temel fonksiyonları haline gelmiştir. Devlet muhasebesi bilgi sistemi, kamu kaynaklarının ne şekilde ve nereden temin edildiğinin ve bu kaynakların nerelere kullanıldığının belirlenmesinde, bütçeyle yapılan kamusal faaliyetlerde hesap verme yükümlülüğünün ve şeffaflık politikasının güçlenmesinde önemli bir araç haline gelmiştir. Ayrıca devlet muhasebesi bilgi sistemi; bütçenin hazırlanmasından uygulanmasına ve denetimine kadar olan süreçte çeşitli roller üstlenmektedir. Bu çalışmada, devlet muhasebesi bilgi sistemi ile devlet bütçesi arasındaki ilişki irdelenmekte ve devlet muhasebesi bilgi sisteminin, devlet bütçe yönetimine sağladığı faydalar ortaya konulmaktadır.

2. DEVLET MUHASEBESİNİN TANIMI VE KAPSAMI

Muhasebe, mali verilerin elde edilip bilgi ihtiyacı olanlara sunulmasında önemli bir kaynaktır (Akçakanat, 2010: 183). Geniş bakış açısıyla muhasebe; bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış ya da azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan, bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir (Sevilengül, 2003: 9). Devlet muhasebesi ise genel muhasebe kavramıyla benzeşse de kapsadığı alan ve işlemler açısından farklılıklar taşımaktadır. Devlet muhasebesi devletin icra ettiği faaliyetlere ilişkin meydana gelen mali nitelikteki işlemlerine ait bilgileri toplayan, kaydeden, sınıflandıran ve analiz edip yorumlanması suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar sunan bir bilgi sistemidir (Karaarslan, 2005a: 1). Devlet muhasebesinin bu tanımından yolla çıkıldığında uygulandığı kurum ve kuruluşlar açısından önem arz ettiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla devlet muhasebesi, kamunun genel hizmetlerini kapsayacak biçimde konuyu ele almaktadır. Devlet muhasebesi kavramını olabildiğince geniş manada ele almak kamu kaynaklarını kullanan tüm kamu kurum ve kuruluşlarının kayıt işlemlerinin ele alındığı bir muhasebe olarak adetmek genel hesabı görebilmek adına önem kazanmaktadır (Çetinkaya, 2004: 86).

3. DEVLET BÜTÇESİNİN TANIMI VE KAPSAMI

Devlet bütçesi, ülkelerin ekonomik ve sosyal gelişmelerine katkıda bulunarak ekonomik istikrarın sağlanmasına ve sürdürülmesine yardımcı olan en temel araçlardandır. Nitekim ülkeler günümüzde kıt kaynaklarla sınırsız ihtiyaçların dengelenmesi sorunuyla karşı karşıya olduklarından, ihtiyaç ve kaynaklar arasında dengeyi sağlamak için bütçeyi araç olarak kullanmaktadırlar.

Devlet, toplumsal ihtiyaçları yerine getirmek için gerekli kaynakları bulmak, ihtiyaçları öncelik sırasına koymak ve bunları kaynaklarla denkleştirmek zorundadır. İhtiyaçların sıraya konulması ve denkleştirme olayı bütçe ile gerçekleşmektedir (Akça, 1998: 1). Kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyetlerinde, hedeflerin daha iyi seçilebilmesini ve bunları gerçekleştirecek kaynakların verimli olarak kullanılmasını sağlayan araç bütçedir. Birlikte yaşamının gereği olarak, devlet ve diğer kamu idareleri kamusal hizmetleri gerçekleştirmek üzere, geleceğe ilişkin gelir ve giderlerini bir belgede göstermek zorundadır. Bütçe bu hususlarda öne çıkan önemli bir belge olarak adlandırılmaktadır (Sönmez, 1994: 5).

En genel tanımıyla devlet bütçesi; devletin gelecek belli bir süre içindeki gelir ve giderlerini tahmini olarak belirleyen, gelirlerin toplanmasına, gi-

derlerin yapılmasına izin veren bir tasarruftur (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2011: 3). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na (KMYKK) göre ise bütçe; *“belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgeyi”* ifade etmektedir (KMYKK, 2003: madde 3).

Ekonomik, sosyal ve siyasal olarak önemi büyük olan bütçe, kamu gelir ve giderlerinin öngörülmesi, devletin yüklendiği fonksiyonları ve uygulanması bakımından üzerinde önemle durulması gereken bir özelliğe sahiptir. Günümüz bütçe anlayışı içinde mali disiplini sağlamak, kaynakları öncelik sırasına göre sınıflandırmak ve etkin kullanımını sağlamak, kamu hizmetlerini verimli ve etkili bir şekilde yerine getirmek gibi prensiplerin ön plana çıktığı bilinmektedir.

4. DEVLET BÜTÇESİ İLE DEVLET MUHASEBESİ ARASINDAKİ İLİŞKİ VE YAŞANAN GELİŞMELER

Devlet muhasebesi, devletin ekonomik hayat üzerinde doğurduğu etkileri kayıt altına alarak sonuçları raporlamakta ve bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir mali nitelikteki bilgileri üretmektedir (Sevim, Bozdoğan ve Toprakkaya, 2009: 45). Bütçeleme sürecinde devletin mali faaliyetleri, bu faaliyetlerin sebep ve sonuçları, ekonominin temel eğilimleri hakkında gereksinim duyulan bilgiler ise devlet muhasebesinden sağlanmaktadır.

Bütçe yapmak için verilere yani muhasebe kayıtlarına, verilerin ortaya çıkması için ise bütçe belgesine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda bütçe ve muhasebe kavramları ayrılmaz bir bütünü temsil etmektedirler. Dolayısıyla hesap ve kodlama açısından devlet muhasebesi ile bütçe arasında uyum sağlanamaz ise muhasebeden istenilen verilere ulaşılamaz ve nihayetinde bütçe hazırlanamaz. Örneğin bütçedeki bir harcama kalemi için muhasebe kayıtlarında uygun bir hesap açılmaz ve söz konusu bu harcama bir başka hesapta takip edilirse, devlet bu harcama ile ilgili rapor oluşturamaz, ne harcadığı hakkında bilgi sahibi olamaz (Çetinkaya ve Yıldırım, 2006: 116-117). Buradan da anlaşılmaktadır ki devlet muhasebesi olmadan devlet bütçesi, devlet bütçesi olmadan da devlet muhasebesi bir anlam ifade etmemektedir.

Her ülke kendi kaynak dağılım mekanizmasını ve bütçe sistemlerini, kurumlarının belirli şartlarına göre oluşturmalıdır. Fakat muhasebe bilgi sistemini bütçe sürecine bütünleştirmekteki başarısızlıklar, karar vericileri temel verilerden yoksun bırakabilmektedir. Muhasebe verileri olmadan da planlara karşı sonuçları ölçmek imkansız hale gelmektedir. Bu anlamda

kamu politikalarının etkili olabilmesi için muhasebe ve bütçeleme arasındaki ilişki en iyi şekilde kurulmalıdır (Trebbly ve Daniker, 1986: 23-24).

Devlet bütçesi ve devlet muhasebesi arasındaki ilişkinin en iyi şekilde kurulması için Türk bütçe sisteminde ve devlet muhasebesinde reform çalışmaları 1995 yılında “Kamu Mali Yönetimi Projesi” ile başlatılmıştır. Bu proje çerçevesinde uluslararası standartlara uygun bir bütçe sınıflandırması ve bu sınıflandırmayı destekleyecek bir muhasebe sisteminin geliştirilmesi için çalışmalara girilmiştir (World Bank: 1995).

2002 yılından itibaren, saymanlıkların muhasebe işlemlerini bilgisayar ortamında izlemesi ve ortaya çıkan sonuçları yine bilgisayar ortamında konsolide edilebilmesine imkan tanıyan “Say2000i” yani “web tabanlı saymanlık otomasyon sistemi” Maliye Bakanlığı’na uygulamaya konulmuştur. Günümüzde merkezi yönetim bütçesi içinde yer alan idarelerin muhasebe işlemlerinin kontrolü Say2000i muhasebe otomasyon sistemi ile yapılmaktadır. Bu anlamda merkezi yönetim istatistikleri, Maliye Bakanlığınca doğrudan bu sistemden alınan verilerle hazırlanmaya başlanmıştır (Acar, 2007: 62).

2005 yılında yayımlanarak yürürlüğe giren “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” sayesinde genel yönetim kapsamında yer alan idarelerin muhasebe uygulamalarında, hesap planlarında yeknesaklık sağlanmış ve verilerin konsolide edilebilmesinin önünde bir engel kalmamıştır. Diğer taraftan yayımlanacak mali tabloların şekil ve türleri ayrıntılı bir şekilde tanımlanmıştır (Sayıştay, 2013:4). Takip eden dönemde IMF uzmanlarıyla birlikte hazırlanan Devlet Mali istatistikleri esasına dayalı sınıflandırma modeli ve bu modelin sonrasında Avrupa Hesaplar Sistemi - ESA95 standardı ile geliştirilen yeni kodlama yapısı muhasebe sistemi ile ilişkilendirilmiştir. 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun ile muhasebe sistemi olarak tahakkuk esaslı muhasebe sistemine, bütçe sistemi olarak ise performans esaslı bütçe sistemine geçilmiştir. Performans bütçe sistemine ve analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanan genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri, muhasebe yönetmeliğindeki hesap kodlarıyla uyumlu hale getirilmeye çalışılmıştır (Çetinkaya ve Yıldırım, 2006: 117).

5018 sayılı Kanun ile uygulamaya konulan mali istatistikleri hazırlama ve yayımlama görevi Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğüne verilmiş ve bu kapsamda 2007 yılında Genel Müdürlük bünyesinde “Genel Yönetim Mali İstatistikleri” birimi oluşturulmuştur. 2007 yılından itibaren mahalli idarelerin mali istatistiklere esas verilerinin derlenmesi amacıyla Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi - Mali İstatistik Modülü uygulamaya konmuştur. Ayrıca bütçe dışı fonlar, bütçe dışı diğer kurumlar, döner sermayeler ve sosyal tesislerin verileri KBS üzerinden girilmekte ve

Maliye Bakanlığı tarafından istatistiklerin oluşturulmasında kullanılmaktadır. 2009 yılında yayımlanan 2 sıra No'lu Genel Yönetim Mali İstatistikleri Genel Tebliği ile uluslararası uygulamalarla tam olarak bütüncül yapıya kavuşmuştur. "Genel Yönetim Sektörü" adıyla bir kapsam listesi belirlenmiş ve kapsama yeni giren birimlerin verileri KBS üzerinden derlenmeye başlanmıştır. Söz konusu listenin üç yılda bir güncellenmesi istenmiş ve ilk güncelleme 2012 yılında gerçekleşmiştir (Sayıştay, 2013: 5).

5. DEVLET MUHASEBESİ BİLGİ SİSTEMİNİN DEVLET BÜTÇESİ YÖNETİMİNE SAĞLADIĞI FAYDALAR

Devlete ait faaliyetlerin ekonomi üzerindeki etkilerinin düzeyini anlayabilmek için devlet faaliyetlerinin parasal sonuçlarının belli bir hesap sistemi içinde incelenmesi gerektiğinden devlet muhasebesi sistemine ihtiyaç duyulmuştur. İyi işleyen bir muhasebe ve raporlama sistemi, uygulanan politikaların etkileri konusunda önemli bir bilgi kaynağı konumundadır (Coşkun, 2006: 81). Kamusal faaliyetlerin ekonomi içindeki yeri ve önemi arttıkça, muhasebe bilgi sistemi sadece bütçe gelir ve giderleriyle ilgilenmeyip daha çok alınan mali kararları ve işlemleri de kapsamaya başlamış, dolayısıyla önemi de artmıştır (Mutluer, Öner ve Kesik, 2005: 256).

Özellikle 5018 sayılı KMYKK öncesinde mali yönetimde devlet, muhasebe uygulamaları alanında bütçenin hazırlanması ve uygulanması işlemleri üzerinde yoğunlaşarak sadece mali yıl içinde tahsil edilen gelirler ve yapılan giderleri kaydetmiştir. Aynı zamanda duran varlıklar kayıt altına alınmamış, devletin vermiş olduğu taahhüt ve garantiler hesap dışı bırakılmış, devlet borçları muhasebe hesaplarında tam olarak ve başarılı bir şekilde gösterilmemiştir. Diğer yandan önceki yıllarda uygulanan muhasebe sistemi, bütçe hazırlık çalışmalarına bir katkı sağlamamış ve muhasebe bilgilerinden kesin hesap tasarıları elde edilememiştir (Karaarslan, 2006: 7-8). Bahsedilen bu olumsuzluklardan dolayı 5018 sayılı KMYKK ile nakit esaslı muhasebeden tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçilerek devlet bütçesi ile devlet muhasebesi arasında sıkı bir bağ oluşturulmuştur. Bu anlamda oluşturulan bu sıkı bağ ile devlet muhasebe sisteminin devlet bütçesi yönetimine sağladığı faydalar da artmıştır.

5.1. Bütçenin Hazırlanması Sürecinde Sağladığı Faydalar

Bütçenin hazırlanması, bütçe kanun tasarısının düzenlenip tamamlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulması demektir. Gelir ve gider verileri, uygun ve istenilen bir bütçenin hazırlanması aşamasında önem arz etmektedir. Aslında gelecek yılın bütçesinin hazırlanmasında geçmiş yılın bütçe gerçekleştirmelerinden yararlanılmaktadır. Çünkü geçmiş yıl bütçe gerçek-

leşmeleri üzerinden bütçe gelir ve gider tahminleri yapılmakta ve kamu idarelerine bu gerçekleştirmelere göre ödenek ayrılmaktadır. Geçmiş yıl bütçe gerçekleşme tutarlarına ise muhasebe kayıtları aracılığı ile ulaşılmaktadır. Böylece muhasebe bilgi sistemi sayesinde elde edilen veriler gelecek yıl bütçe hazırlıklarına ışık tutmaktadır.

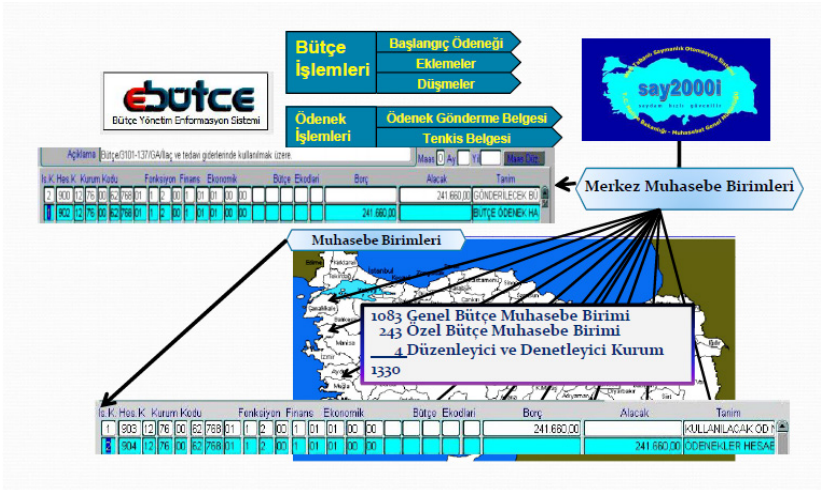
Tahakkuk esasına geçildikten sonra, devlet muhasebesi sistemine iki yeni hesap eklenmiştir. Bunlardan ilki bütçeleştirilecek borçlar hesabıdır ve bu hesapta, bütçe kanunu veya özel bir kanunla öngörülmüş bir hizmet gerçekleşse bile, ödeneğinin olmaması gibi sebeplerle verile emrine bağlanamayan borçlar ile bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırmalarında mal ve hizmet alımlarından doğan borçlar takip edilmektedir (Dişli, 2004: 206). İkinci hesap olan taahhütler hesabında ise, ödenek yokluğunda ödenmemiş olan devletin borç tutarları ile üstlenilen taahhütler muhasebe sisteminde takip edilmekte ve bütçedeki ödeneklerle bağlantısı sağlanmaktadır (Karaarslan, 2005b: 37). Bu bağlamda tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile birlikte ödenek yetersizliği nedeniyle ödenemeyen borçlar ve girişilen taahhütler kayıt altına alınmakta ve devletin ne zaman hangi yükümlülüklerle karşılaşabileceği belirlenebilmektedir. Aynı zamanda etkin bir şekilde yapılan ödenek ve nakit planlaması ile bütçe hazırlığına destek sağlayacak bir borç ve taahhüt takip sistemi kurulmakta, kamu sektörünün ne zaman ve ne türde yükümlülüklerle karşılaşabileceği tespit edilebilmekte ve orta-uzun vadeli planlar muhasebeden elde edilen verilerle yapılabilmektedir (Karaarslan vd., 2006: 121).

5.2. Bütçenin Uygulanması Sırasında Sağladığı Faydalar

Bütçe yürütme gücünü temsil eden hükümet tarafından uygulanmakta ve hükümet bütçe ile kamu idarelerine verilen ödenekleri kullandırmakta, ödeneklere göre harcama yapmalarına imkân vermektedir. Ayrıca harcamaları yapabilmek için gerekli gelirleri toplamaya çalışmaktadır. Bütçeyi uygulama ve yürütme sorumluluğu hükümet içinde Maliye Bakanlığı'na aittir (Tüğen, 2010: 264).

Devlet muhasebesi, bütçe uygulamalarına ilişkin olarak kamu gelir ve giderlerinin kayıtlarını tutmakla beraber, kamu giderlerinin yasal sınırlar içerisinde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini, ödenek üstü harcama yapıp yapılmadığını, gelirlerin yasal kurallara göre toplanıp toplanmadığını denetlemek için gerekli kayıt düzenini oluşturmakta ve bilgileri sağlamaktadır. Diğer taraftan devlet parasının nerelerde, hangi tutarlarda saklandığının izlenmesine yarayacak bilgileri toplamakta ve düzenli bir şekilde yönetime aktarmaktadır. Böylece devlet muhasebesi özel düzeyde bütçe uygulamalarına ilişkin sorunların çözümlenmesine katkı sağlamaktadır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2011: 339).

Türkiye’de devlet bütçesi analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanmaktadır. Analitik bütçe sınıflandırmasının etkili bir şekilde uygulanması ise tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile gerçekleşmektedir. Bu yönüyle tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile analitik bütçe sınıflandırması birbirini tamamlamaktadır. Çünkü devlet muhasebe sistemi, analitik bütçe sınıflandırılmasının uygulanmasına temel teşkil etmektedir. Şöyle ki, hesap planında üç basamaklı bir hesap kodu ve hesabın detayı bulunmaktadır. Bütçe ile ilgili hesaplarda, hesabın detayı ile analitik bütçe sınıflandırmasının ekonomik sınıflandırılması bütünleştirildiği için sistemi kullananlar çifte veri kaydından kurtarılmakla birlikte; tertiplerin ve hesapların detayı hakkında bilgi almaları da basitleştirilmektedir (Karaarslan, 2004: 61). Analitik bütçe sınıflandırmasının muhasebe ile ilişkisi, muhasebe birimlerinde kullanılan Say2000i Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi ile sağlanmaktadır. Muhasebe birimlerindeki muhasebe yetkilileri kullanıcı kodlarını girerek muhasebe kayıt formlarına işlemleri kaydetmektedirler. Hesaplara ilişkin tüm defter, rapor ve cetveller bu form üzerinden girilen bilgilerden üretilmektedir. Muhasebe kayıt formlarında saymanlık kodu, kurum kodu, daire adı, yevmiye no gibi kısımlar bulunmaktadır. Ancak önemli olan kısım muhasebe hesap kodları ile bütçe kodlarının birlikte gözüktükleri kısımdır. Bu kısım sayesinde bütçe ve muhasebe arasındaki ilişki sağlanmaktadır (Çetinkaya ve Yıldırım, 2006: 119-120).



Şekil 1: Bütçe Yönetim Enformasyon Sistemi ile say2000i Arasındaki İlişki

Kaynak: Genç, 2009: 8

Bütçe Yönetim Enformasyon Sistemi tarafından, Say2000i sisteminde muhasebeleştirme işlemi sonucunda kesinleşen harcama, avans ve diğer muhasebe kaydı bilgileri ile harcama birimlerini ilgilendiren kodlamalar belli zaman dilimlerinde alınmaktadır. Şekil 1’den de anlaşıldığı üzere Bütçe Yönetim En-

formasyon Sisteminde gerçekleştirilen her türlü bütçe ve ödenek gönderme/tenkis işleminin muhasebe birimlerinde yevmiye kaydı tutulmaktadır. Genel-Özel Bütçeli ve Düzenleyici Denetleyici Kuruma ait bir muhasebe birimi ilaç ve tedavi giderlerinde kullanılmak üzere 241.000.660.00 lira tutarındaki parayı Say2000i programında 903- Kullanılacak Ödenekler Hesabına borç, 904- Ödenekler Hesabına alacak olarak kaydetmektedir. Bahsi geçen iki hepta ödenek hareketleri hesaplarındandır. Sonrasında, E-Bütçe sisteminde, ilaç ve tedavi giderlerinde kullanılmak üzere 241.660.00 lira tutarındaki para 900- Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabına alacak, 902- Bütçe Ödenek Hareketleri Hesabına borç olarak kaydedilerek bir Bütçe İşlemi gerçekleştirilmektedir. İşlem sırasında kurum kodu ve analitik bütçe sınıflandırma kodları belirtilmektedir. Say2000i Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi ile E-Bütçe Sistemi arasındaki ilişki bu şekilde kurulmaktadır.

Devlet muhasebesi, bütçenin uygulanması sırasında, kamu kaynaklarının nerde ve nasıl bir şekilde kullanıldığının izlenmesini kolaylaştırmaktadır. Aynı zamanda muhasebe bilgi sistemi sayesinde bütçe ödeneklerini ellerinde bulunduran yöneticilerin bu ödenekleri etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanıp kullanmadıkları ortaya çıkmaktadır.

5.3. Bütçenin Denetimi Sırasında Sağladığı Faydalar

Bütçenin denetimi, yasama organınca yürütme organına verilen harcama yapma ve gelir toplama yetkisinin, alınan yetkinin içeriğine uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığını araştırmaktır (Batrel, 1996: 109). Denetimin ekonomik faaliyetlerin sonuçlarından başlaması, muhasebe ile olan güçlü bağına ortaya koymaktadır. Denetim sürecinde, muhasebe bilgi sistemi, kamu giderlerinin yasal sınırlar içinde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini, ödenek üstü harcamaların yapıp yapılmadığını, gelirlerin yasal kuralara göre toplanıp toplanmadığını denetlemek için gerekli kayıt düzenini sağlayarak istenilen bilgileri toplamaktadır.

Bütçede oluşturulan iç denetim mekanizması; “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmaktadır (KMYKK, 2003: madde 63). İç denetim ile kamu harcamalarının nerelere ve ne şekilde yapıldığı anlaşılacak istenmektedir. Harcamaların nerelere yapıldığı ise, muhasebe verilerinde gösterilmektedir. Böylece muhasebe bilgi sistemi denetim elemanlarına bütçe kaynaklarının nerelere kullandığıyla ilgili gerekli bilgileri sağlamakta ve yapılan denetimi kolaylaştırmaktadır.

Bütçenin yasama denetimi Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından yapılmaktadır. TBMM, merkezî yönetim bütçe kanununun uygulama sonuç-

larını ibra etme yetkisini kesin hesap kanunu ile kullanmaktadır. Kesin hesap kanunu tasarısı, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezî yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Maliye Bakanlığı'nca hazırlanmakta ve yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte izleyen malî yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulu'nca TBMM'ye sunulmakta ve bir örneği ise Sayıştay'a gönderilmektedir (KMYKK, 2003: madde 42). Hükümetler bir yıl boyunca yapmış olduğu hizmetler karşılığında harcanan ödeneklerin hesabını kesin hesap kanunu ile vermektedirler. Kesin hesap kanun tasarısının hazırlanmasında, hem gider taahhütleri hesabının alt hesaplarındaki kesin hesap ile ilgili bilgiler sayesinde hem de tüm bütçe uygulamalarına ilişkin sonuçların; ekonomik, kurumsal, finansal ve fonksiyonel tasnifinin de gösterildiği "895-Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı" sayesinde kesin hesap kanun tasarısı ile ilgili tüm bilgiler ayrıntılı bir şekilde muhasebe bilgi sisteminden elde edilebilmektedir (Keimoğlu vd., 2006: 25). Kesin hesap kanun tasarısı muhasebe kayıtları dikkate alınarak hazırlandığından, bütçe gelir ve giderleriyle ilgili son durum muhasebe kayıtları sayesinde açık ve net bir biçimde görülebilmektedir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine; yıllık mali tablolar, ara mali tablolar, gelir ve giderlerin karşılaştırmaları ve analizlerini kapsam üzere, yönetim kararlarının verilmesinde kullanılmakta olan diğer mali verileri üretme imkânı veren ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanmasına ortam yaratan bir nitelik kazandırılmıştır. Tahakkuk esasına göre üretilen mali raporlar kamu harcamalarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesine yardımcı olmaktadır. Yani; kamu yöneticilerinin performanslarının değerlendirilmesine ön ayak olmakta ve bu suretle iyi bir yönetici olup olmadıklarının ölçülmesine altyapı oluşturmaktadır (Akdoğan, 2011: 383-384).

Devlet muhasebesi sistemi, devletin bütün faaliyetlerini ve bunun yanında varlık ve yükümlülüklerini takip eden, kaydeden ve raporlayan 'tahakkuk esasına' dayandırıldığı için bütüncül ve kavrayıcı bir yapı kazanmıştır. Bu anlamda, dönem sonunda tüm hesaplar kapatılmakta ve devletin faaliyet sonuçlarını gösteren mali tablolar hazırlanmaktadır. Hazırlanan bu mali tablolar sayesinde sistemli ve bütüncül bir şekilde denetimler yapılabilmesine olanak tanınmaktadır. Bu denetimler ise bütçe kaynaklarının ne şekilde kullanıldığına ilişkin olarak saydam ve hesap verilebilir bir yapının oluşmasına katkı sağlamaktadır.

5.4. Bütçe Kaynaklarının Mali Saydamlık ve Hesap Verilebilirlik İlkelerine göre Kullanılması Açısından Sağladığı Faydalar

Son yıllarda kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgi geliştirilen kavramların başında mali saydamlık ve hesap verilebilirlik gelmektedir. Çünkü devlet

hesaplarında saydamlığın sağlanması ve devlet tarafından yapılan her türlü faaliyetin hesabının verilmesi önem arz etmektedir.

5018 sayılı Kanununun 8. maddesine göre hesap verme sorumluluğu; “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır” olarak belirtilmektedir (KMYKK, 2003: madde 8).

Ülkemizde 5018 Sayılı Kanun ile mali literatürde yerini alan mali saydamlık kavramı, özellikle IMF'nin uygulamaya koyduğu “Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü” kapsamında, çeşitli ülkeler tarafından dillendirilmeye başlanmış ve OECD ve AB gibi kuruluşlar da kendilerine üye olan ülkelerde mali saydamlığın sağlanabilmesi için kayda değer çalışmalar yürütmüşlerdir.

Mali saydamlık; devletin görev ve fonksiyonlarının, kamu ekonomisine ve kamu mali yönetimine ilişkin harcamalar, vergiler, borçlanma ve borç yönetimi gibi bilgilerin ve hesapların; kamu mali yönetimine ve temel iktisat politikaları ile ilgili planların, niyet ve projeksiyonların açık, anlaşılır, düzenli olarak ve güven sağlayacak bir şekilde kamuoyunun bilgisine sunulması olarak tanımlanmaktadır (Aktan, Ağcakaya ve Dileyici, 2004: 175).

Kamu kaynaklarının kullanımında mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanmasında muhasebe sisteminin rolü merkezidir. Bahsedilen bu ilkelerin uygulanabilirliği ve başarısı ancak kamu mali yönetiminin ihtiyaç duyacağı bütün bilgileri üretebilen, gerçekleştirebilen, tüm kamu işlemlerini yerinde ve zamanında kayıt altına alan ve raporlayan bir muhasebe bilgi sistemi ile olacağı açıktır. Çünkü muhasebe sistemi kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması ve harcama analizlerinin yapılabilmesi için altyapı oluşturmaktadır. Nihayetinde de üretilen mali rapor ve istatistiklerin ilgililerin ve kamuoyunun bilgisine sunulmasıyla saydamlık ve hesap verilebilirlik amacına ulaşılabilecektir (Kara, 2008: 5-6). Bu bağlamda ülkemizde uygulanan devlet muhasebesi, mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin anahtar unsuru kabul edilmektedir. Devlet muhasebesi yatırımcılara, akademisyenlere, politika oluşturanlara ve diğer ilgili kişi ya da kuruluşlara karar alma ve bu kararların uygulanması sürecinde zamanında, doğru ve tutarlı bilgi sağlayarak mali saydamlığa ve hesap verilebilirliğe hizmet etmektedir (Karaarslan, 2002: 58).

Devlet muhasebesi kayıtları aracılığıyla mali istatistikler adı altında genel devlet sektörü için hazırlanacak ve kamuoyunun bilgisine sunulacak; bilanço, net denge tablosu, nakit akış tablosu, harcamaların fonksiyonel

sınıflandırılması, net mali denge tablosu gibi temel mali tablolar hazırlanmaktadır. Bu tablolar sayesinde bütçe kaynakları nerelere ve ne şekilde dağıtılmış, etkili ve verimli bir biçimde kullanılıyor mu, devlet nakit ihtiyaçlarını hangi kaynaklardan sağlıyor gibi bilgiler elde edilerek devlet kendisine vergi veren mükelleflere saydam ve hesap verilebilir bir yapı sağlamaktadır. Aynı zamanda hazırlanan mali tablolar; geçmiş yıllarla karşılaştırma yapmanın yanı sıra kurumlar arası ve ülkeler arası karşılaştırma yapma imkânı da tanımaktadır.

Diğer yandan ulusal vergi otoritelerinin ulaşmak istediği sosyo-ekonomik amaçlar doğrultusunda istisna, muafiyet gibi uygulamalarla tahsilinden vazgeçtiği vergiler vergi harcaması olarak ifade edilmektedir. Vergi toplama maliyetlerinden farklı olan bu harcamalar, kamu ekonomisi açısından bir tür gelir kaybı anlamına gelmektedir (Saraç, 2010: 262-276). Vergi harcamaları bir devlet gideri özelliğine sahip olduğundan, bu harcamaların muhasebesinin tutulması ve mali tablolarının çıkarılması mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin bir şartı olmaktadır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi aracılığıyla vergi harcamaları kontrol edilmekte ve belirli dönemler içerisinde detaylı bir biçimde raporlanmaktadır (Karaarslan, 2005a: 39). Söz konusu harcamaların muhasebe kaydının tutulmasıyla bütçe kaynaklarının nerelere ve ne şekilde aktarıldığı ile ilgili açık bir şekilde bilgi sahibi olunabilmektedir.

Devlet muhasebesi hesap planı ile bütçe kod yapısı eş zamanlı uygulamaya konulduğunda, her çeşit bilgi tüm ayrıntısına kadar alt hesaplarda görülebilmektedir. Böylece birçok mali bilgiye açık, anlaşılır ve net bir şekilde ulaşılabilir.

Genel yönetim kapsamındaki genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının hepsinde uygulanmakta olan tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi, söz konusu bu kuruluşların bütçeden aldıkları pay ile bütçeyle olan ilişkilerinin izlenmesini kolaylaştırmıştır. Yani tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile hesap verilebilir ve saydam bir yapı oluşturulmuştur.

6. SONUÇ

Günümüzde görev ve yetkileri giderek artan kamu kurum ve kuruluşlarının başarılı bir şekilde yönetilebilmesi için, bazı yönetim bilgi ve tekniklerini kullanmak zorunlu hale gelmiştir. Bu yönetim bilgi ve tekniklerinin başında da muhasebe bilgi sistemi gelmektedir. Muhasebe bilgi sistemi, kamu yönetim birimlerinde kendisinden beklenen işlemlere göre değişik boyutlarda fonksiyonlar üstlenmektedir. Bazı yönetim birimlerinde ihtiyaçlara cevap

verecek bilgilerin üretilip raporlanması işlerini üstlenirken, bazı yönetim birimlerinde de varlık ve yükümlülüklerin izlenmesi işlevini üstlenmektedir. Bu durumda muhasebe bilgi sistemi kamu yönetiminde önemli bir konuma sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Bütçeyi hazırlamak, uygulamak ve denetlemek için muhasebe kayıtlarına ihtiyaç duyulurken; verilerin ortaya çıkması için ise bütçe denilen belgeye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle bütçe ve muhasebe kavramları arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Kamu kesiminin ihtiyaç duyduğu verilerin doğru ve güvenilir bir biçimde kaydedilmesi, analiz edilmesi, kamu mali yöneticilerine zamanında sunulması, saklanması ve değerlendirilmesi; sağlıklı bir kamu mali yönetiminin işleyişi açısından şarttır. Tüm bu işlemlerin yapılabilmesinde devlet muhasebesine ihtiyaç duyulmaktadır. Devlet muhasebesi sistemi; devletin tüm faaliyetlerini, varlık ve yükümlülüklerini takip eden, kaydeden ve raporlayan bir yapıya sahip olduğu için bütüncül ve kavrayıcı bir yapıya sahiptir.

Devlet muhasebesi, bütçenin uygulanması sırasında kamu kaynaklarının nerelerde, kim tarafından, ne şekilde kullanıldığının raporlanmasını kolaylaştırmaktadır. Bu bağlamda, devlet bütçesinden yapılmış olan kamu giderlerinin yasal sınırlar içerisinde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini, harcamalarda ödeneklerin aşılmadığını, gelirlerin yasal kurallara göre toplanıp toplanmadığını denetlemek için gerekli kayıt düzenini sağlamak ve bilgileri üretmektedir. Kesin hesap kanun tasarısı muhasebe kayıtları dikkate alınarak hazırlandığı için, bütçe gelir ve giderleriyle ilgili son durum muhasebe kayıtları sayesinde açık ve net bir biçimde görülebilmektedir. Devlet muhasebesi ile genel devlet sektörü için hazırlanacak ve kamuoyunun bilgisine sunulacak bilanço, net mali denge tablosu, nakit akış tablosu gibi temel mali tablolar sayesinde bütçe kaynaklarının nerelere ve ne şekilde dağıtıldığını, etkili ve verimli bir biçimde kullanılıp kullanılmadığı hususunda bilgiler toplanabilmektedir. Ayrıca devletin nakit ihtiyaçlarını hangi kaynaklardan karşıladığının bilgisine ulaşılarak mali saydamlık ve hesap verilebilirlik sağlanabilmektedir.

KAYNAKÇA

Acar, Ş.B. (2007). *İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Yönetiminde Mali Saydamlık ve Kamuoyu Denetiminin Etkinleştirilmesi*. Ankara: Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu.

Akça, Y. (1998). *Bütçe ve Devlet Muhasebesi*. İstanbul: İ.Ü. İktisat Fakültesi.

Akçakanat, Ö. (2010). Devlet Muhasebesi Sistemi Alanında Yaşanan Gelişmelerin Ülke Deneyimleri Açısından Değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel*

Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 11, 183-195.

Akdoğan, A. (2011). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Aktan, C. C.; Ağcakaya, S.; Dileyici, D. (2004). Kamu Maliyesinde Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık. Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL (Ed.), *Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar* içinde (s. 169-184). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Batirel, Ö. F. (1996). *Kamu Bütçesi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı.

Coşkun, G. (2006). *Devlet Bütçesi*. Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayını.

Çetinkaya, Ö. (2004). Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler Ve Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi. *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 46, 83-98.

Çetinkaya, Ö. ve Yıldırım, Z. (2006). *Devlet Muhasebesi*. Bursa: Ekin.

Dişli, M. (2004). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi*. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği.

Edizdoğan, N. ve Çetinkaya, Ö. (2012). *Kamu Bütçesi*. Bursa: Ekin.

Genç, K. (2009), *Say2000i – Kamu Hesapları Bilgi Sistemi (KBS) Uygulamaları Tanıtımı*. Ankara: Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü.

Kerimoğlu, H., vd. (2006). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (Mahalli İdareler için)*. Ankara: Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003). T.C. Resmî Gazete, 25326, 24 Aralık 2003.

Kara, H. (2008). Yeni Kamu Mali Yönetimi Sisteminde Muhasebat Genel Müdürlüğünün Rolü, *Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi*, 1, 3-9.

Karaarslan, E. (2002). Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, *Maliye Dergisi*, 140, 58-75.

Karaarslan, E. (2004). Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni, *Sayıştay Dergisi*, 54, 37-76.

Karaarslan, E. (2005a). *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*. Ankara: TÜRMOB.

Karaarslan, E. (2005b). Kamu Sektörünün Tasnifi Yazı Dizisi, *Mali Kılavuz Dergisi*, 27, 181-198.

Karaarslan, E. (2006). Kamu Muhasebesinde Taşlar Yerinden Oynadı. <http://www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/33.2.pdf>

Karaarslan, E. vd., (2006). *Kamu Mali Yönetimi ve Devlet Muhasebesi Ders Notları*. Antalya: Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Eğitim Semineri.

Mutluer, K.; Öner, E.; Kesik, A. (2005). *Bütçe Hukuku*. İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Saraç, Ö. (2010). Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri, *Maliye Dergisi*, 159, 262-277.

Sayıştay (2013). *2012 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.

Sevilengül, O. (2003), *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi.

Sevim, Ş.; Bozdoğan, T.; Toprakkaya, A. (2009). Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Düzenlenen Devlet muhasebesi Standartları ve Standartların Uygulanmasına İlişkin Bazı Öneriler, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 42, 43-57.

Sönmez, N. (1994). *Kamu Bütçesi ve Bütçe Politikası*. İzmir: Anadolu Matbaası.

Trebby, J. B. and Daniker, R. P. Van (1986), Relationship of Budgeting and Accounting: Implication for Public Policy, *Journal of Applied Business Research*, 4, 23-32.

Tüğen, K. (2008). *Devlet Bütçesi*. İzmir: Bassaray Matbaası.

World Bank (1995). *Loan Agreement (Public Financial Management Project) Between Republic of Turkey and International Bank For Reconstruction And Development*. erişim http://www.wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/ECA/2004/12/15/C7CF71FAC798FA4285256F03000CA235/1_0/Rendered/PDF/C7CF71FAC798FA4285256F03000CA235.pdf.