

BELEDİYE BÜTÇE VE MUHASEBE SİSTEMİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR

*Abdullah Sevimli
Sayıştay Denetçisi*

GİRİŞ

Kamu mali yönetiminde saydamlığın sağlanması, hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi, denetimin etkinleştirilmesi yönünde sürdürülen çabaların önündeki en büyük engellerden birisi bütçe ve muhasebe sisteminin yetersizliğidir.

Kamu maliyesi içinde, önemli bir yere sahip olan belediyeler de, bu sağlıklı yapıdan nasibini almaktadır. Yerel yönetimlerinin problemleri, Mahalli İdareler Reformu ile yerel birimlerin yetkilerinin artırılması ve kaynaklarının güçlendirilmesi yoluyla çözülmek istenmektedir. Bu çalışmalarda belediyelerin mali yapılarının saydamlaştırılması yönünde ciddi bir yaklaşımın olmaması büyük bir eksiklik olarak dikkat çekmektedir. Yerel birimlerin yetki ve kaynaklarının güçlendirilmesi kısa vadeli çözümler üretse de, mali yapının yetersizliğinden kaynaklanan problemler çözülemeyecek ve arzu edilen hedeflere ulaşamayacaktır.

Çünkü sorunların teşhis, tespit ve tedavisi, güvenilir ve doğru bilgilerin, karar vericilere zamanında ulaşmasına bağlıdır. Bu da kayıt, tasnif, raporlama ve yorumlama fonksiyonlarını yerine getirebilen bir muhasebe sistemi ile mümkün olabilir.

Mevcut sistemin bu fonksiyonları yerine getirdiğini, yönetime ve denetim faaliyetlerine ciddi katkılarda bulunduğunu iddia etmek oldukça güçtür. Hatta yönetim ve denetim faaliyetleri üzerinde oldukça olumsuz etkilerinin bulunduğunu söylemek mümkündür. Bu itibarla sistemin ele alınması, yol açtığı sorunların tespiti ve çözüm önerilerinin tartışılması gereği vardır. Bu makalemizde bütçe ve muhasebe sisteminin yapısı ve uygulamasından kaynaklanan problemler üzerinde durup buna yönelik çözüm önerilerini dile getirerek sorucuların çözümüne yönelik çabalara katkıda bulunmak istedik.

1- BELEDİYELERDE BÜTÇE VE MUHASEBE SİSTEMİ

1.1. BELEDİYE BÜTÇE SİSTEMİ

1.1.1. Belediye Bütçesinin Tanımı ve Özellikleri

Bütçeyi, belediyenin, yıllık gelir ve gider tahminlerine dayanılarak yapılan ve bu gelirlerin toplanmasına harcamaların yapılmasına yetki veren bir meclis kararı, bir hesap belgesidir diye tanımlayabiliriz.

Türk bütçe sisteminde genellik ve birlik ilkelerinden sapmalara örnek olarak verilebilecek bütçelerden biri olan belediye bütçesi, yapı itibariyle "özel bütçe" sistemi içinde yer almaktadır.

Nitekim, Muhasebe-i Umumiye Kanununun 115. maddesi hükmünde özel bütçe, "yerel gider ve gelirleri kapsayan bütçe" olarak tanımlanmıştır.

Belediye bütçesi, uygulanış biçimi açısından ise program bütçe sistemini benimseyen bir yapıya sahiptir. 1990 yılında yürürlüğe girmiş bulunan yönetmelikle, klasik bütçe sistemi, yerini program bütçe sistemine bırakmıştır. Klasik bütçe sistemine göre daha esnek bir yapıya sahip olan program bütçe sistemini kısaca şöyle tanımlamak mümkündür:

Program bütçe hizmetlerin rasyonel ilkelere göre yapılıp yapılmadığının, hizmetlerin arzu edilen düzeyde ve kalitede yerine getirilip getirilmediğinin takibine yarayan yönetim maliyet muhasebesi ve hizmet gruplandırılmasını esas alan, fonksiyon bütçe usul ve tekniklerinden yararlanılmak suretiyle meydana getirilmiş daha düzeyli çalışmaların yapılmasına imkan tanıyan bir bütçe şeklidir.⁽¹⁾

1.1.2. Program Bütçe Ve Belediye Muhasebesi İlişkisi

Belediye muhasebesi ile bütçesi arasında sıkı bir ilişki vardır. Gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılması için yürütmeye verilen bir yıllık yetkiyi içeren bütçenin uygulama sonuçları belediye muhasebesi yoluyla yansıtılacaktır.

Bu itibarla bütçe sistemindeki aksaklıklar muhasebe sistemine yansıtıp sağlıklı olmayan verilerin elde edilmesine neden olabileceği gibi, bütçe yapısında ve uygulamasında ortaya çıkarabilecek aksaklıklar, iyi bir muhasebe sistemiyle ortaya çıkarılabilir.

(1) A. Ekber ASKER - A. Yüksel KILIÇOĞLU, Belediye Bütçe ve Muhasebe Sistemi, Ankara, 1995, 19

Program bütçe, belli bir hizmete yönelik bütün faaliyetleri toplayan ve her birisinin hedefe ulaşmadaki başarısını ve alternatif maliyetlerini hesaplayan bir teknik olarak yapacağı analizlere temel olacak verileri belediye muhasebesinden alır. Program bütçenin uygulanabilirliği bilgi toplama işleminin sağlıklı bir şekilde yerine getirilebilmesine, bu da muhasebe sisteminin işleyişine bağlıdır.

1.2.BELEDİYE MUHASEBE SİSTEMİ

1.2.1. Belediye Muhasebesinin Tanımı

Belediye muhasebesini, belediye faaliyetlerinin bütçe ile belirlenen süreler içinde, Belediye Meclisinin arzusuna göre yerine getirilip getirilmediğinin kontrolünü sağlayan, belediye hizmetlerinin maliyetini ortaya koyan, ileriye dönük kararların alınmasında idareye ışık tutan ve belediye mallarındaki artış ve eksilişleri para ile ifade eden muhasebe tekniği olarak tanımlayabiliriz.

Diğer bir ifade ile belediye muhasebesi, bir belediyenin kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, belediyenin mali nitelikli işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve belediyenin finansal açıdan durumunu açıklayan, bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemi ⁽²⁾ olarak ta tanımlanabilir.

Belediye muhasebesinde giderler için önemli olan, maliyetten çok belediye bütçesi ile tanınan yetkiye dayalı olarak harcamanın belirlenen limitler dahilinde ve mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığının yani "hukukilik kontrolünün" sağlanmasıdır.

Belediye Muhasebesinde maliyet hesapları daha çok hizmetlerin verimliliği ve önceliğinin tespit edilmesi açısından önemlidir. Bu itibarla maliyet ölçümü için son derece yetersizdir. Maliyetler muhasebe sisteminin doğrudan yaptığı kayıtlardan değil program bütçe esasları çerçevesinde yapılan bütçe kayıtları ile program, alt program ve faaliyet proje bazında tespit edilir.

(2) Orhan SEVİLENGÜL, Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999, 9

Belediyenin ürettiği hizmetin karşılığında aldığı belli bir hizmet satış bedeli yoktur. Çünkü bunlar kamusal nitelikli hizmetlerdir. Amaç toplumun yerel nitelikli ihtiyaçlarının karşılanmasıdır. Bu itibarla gelirlerini hizmet satışından değil merkezi idarenin değişik kriterlere göre belirlemiş olduğu vergi gelirleri paylarından ve belediyeler tarafından tahsil edilmesi öngörülen vergi ve harçlardan elde eder.

1.2.2. Yasal Dayanak

1580 sayılı Belediye Kanununun 129. maddesinde belediye muhasebesine ilişkin hususların bir tüzükle düzenleneceği hükme bağlanmıştır. 129. maddenin bu hükmüne istinaden 1931 yılında 10750 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile "Belediye Muhasebe Usulü Tüzüğü ve Belediyelerin Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği" hazırlanarak yürürlüğe girmiştir.

Anılan tüzük ve yönetmelik 1931 yılından 1990 yılına kadar belediyelerde uygulanmıştır. Söz konusu tüzük, 24.9.1990 gün ve 20645 sayılı Resmi Gazetede "Belediye ve Bütçe Muhasebe Usulü Tüzüğü" şeklinde yayınlanarak yeni haliyle 1992 yılında yürürlüğe konmuştur. 1931 tarihli yönetmelik ise, 2.5.1990 gün ve 20506 mükerrer sayılı gazetede yeni şeklini alarak "Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği" olarak 1992 yılından itibaren de bütün belediyelerde uygulanmaya başlanmıştır. Bu yönetmelik çeşitli eksiklikleri giderilmek amacıyla 19.2.1994 tarihinde mükerrer 21854 sayılı Resmi Gazetede yeniden düzenlenerek son halini almıştır.

1.2.3. Belediye Muhasebesi Uygulaması

1990 yılından itibaren uygulanmaya başlayan Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği ile klasik bütçe sistemi kaldırılarak yerine, program bütçe sistemi ve devlet muhasebesine paralel yeni bir muhasebe sistemi getirilmiştir. Böylece merkezi idare ile mahalli idareler arasındaki bütçe ve muhasebe sistemi arasındaki farklılık büyük çapta ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır.

Getirilen bu yeni muhasebe sistemi ile belediye bütçesinin, nakit ve likidite durumunun, taşınır ve taşınmaz mallarının, borçları ve alacaklarının gelir ve giderlerinin, kısaca belediyelerin mali nitelikteki bütün işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve bu sayede belediyenin mali durumunun zaman içerisinde ne şekilde değiştiğinin görülebilmesi hedeflenmiştir.⁽³⁾

(3) A. Ekber, ASKER, A. Yüksel KILIÇOĞLU, Belediye Bütçe ve Muhasebe Sistemi, Ankara, 1995, 78

Belediye Muhasebe sisteminde kayıtların tutulmasına ilişkin olarak yevmiye defteri, sistemin temelini oluşturmaktadır. Buradaki yevmiye defteri, ticari muhasebede tutulan yevmiye defterinden tamamen farklıdır. Bu sistemdeki yevmiye defteri her hesap için ayrı bir sayfa olarak tutulmakta ve özü itibariyle ticari muhasebedeki defteri kebirin fonksiyonlarını yerine getirmektedir.

Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği ile getirilen belediye muhasebesine paralel çift taraflı kayıt esasına dayalı belediye muhasebe sisteminde 45 adet hesap öngörülmüş olup, bu hesaplardan 19 adedi borç kalanı vermekte, 13 adedi alacak kalanı vermekte, 12 adedi ise devir vermektedir. 45. hesap ise Genel Sonuç Hesabı olup düzenleyici bir hesaptır.

Belediye muhasebesi kısmi tahakkuk sistemini benimsemiş, daha çok nakit esasına göre çalışan bir "kasa muhasebesi" niteliğindedir.

Belediye muhasebe sistemi ticari muhasebeye göre daha ağır bir muhasebe tekniğini gerektirmektedir. Örneğin ticari muhasebede bir muhasebe kaydı ile muhasebeleştirilecek olan kaydı işlem belediye muhasebe sisteminde daha fazla kayıt ve defteri ilgilendirmektedir. Bunun nedeni ise belediye muhasebe sisteminde belediye bütçesinin de muhasebeye intikal ettirilmiş olmasıdır. Yapılacak muhasebe kaydının durumuna göre bütçe ile de ilişkilendirilmesi gerekmektedir.⁽⁴⁾

Yine belediye muhasebe sisteminde sermaye ve kar-zarar gibi kavramlar bulunmamakta, bunun yerine sermaye ve kar zarar kavramlarının ifade ettiği fonksiyonları tek başına ifade eden genel sonuç hesabı kullanılmaktadır.

2. BELEDİYE BÜTÇE VE MUHASEBE SİSTEMİNDEN KAYNAKLANAN PROBLEMLER

2.1. BÜTÇE SİSTEMİNDEN KAYNAKLANAN PROBLEMLER

"Program bütçe, kamu yönetiminde verimlilik ve etkinliğin artırılması için yapılan çalışmalar sonucu ortaya çıkan ve dikkatleri araçlar (girdiler) üzerinden çıktılar (amaçlar) üzerine çeken, bunun sonucu olarak yönetim sorumluluğunun ve hesap verilebilirliğinin artmasını temin eden bir tekniktir."⁽⁵⁾

(4) A. Ekber, ASKER, A. Yüksel KILIÇOĞLU, a.g.e, 45

(5) Nejat EROL, Salih Günel İŞİT, Açıklamalı Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği, Mahalli Bülten Dergisi Yayınları, Ankara, 1994,

Uygulamada belediyelerde program bütçe adı altında hazırlanan bütçeler, program bütçenin kodlanmasından öteye gidememiştir. Çünkü bir program bütçe uygulaması üç amaca hizmet eder.

1- Belediye faaliyetlerinin hedefler açısından sınıflandırılması

2- Maliyetlerin hasıla ile karşılaştırılması ve hasıllara ulaşmadaki alternatif yolların ortaya konulması,

3- Belediye programlarının uzun dönemli programlanması

Mevcut uygulama açısından bakıldığında bu üç amaca yönelik hiç bir özellik göze çarpmamaktadır. Birinci amaç uygun bir fonksiyonel sınıflandırmayı gerektirmekte olup, belediye bütçe sisteminde öteden beri eksikliği hissedilen bir konudur. İkinci amaç ise maliyet-fayda analizini içerir. Belediye hizmetinin maliyetini bilmek program bütçenin esasını oluşturur. Bu maliyeti sağlamak standart maliyetlerin tespitini ve bütçe harcamalarının bu standart maliyetlere uygunluğunun kontrolünü gerektirir. Üçüncü amaç ise ilk iki amaç açısından planlamayı gerektirmekte olup, maliyet-fayda analizinin yapılamadığı ve fonksiyonel bir sınıflamanın bulunmadığı bir yerde zaten yerine getirilemeyecek bir husustur.⁽⁶⁾

Ayrıca bütçe, kamu faaliyetlerinin toplumsal refah üzerindeki etkisi, kamu faaliyetlerinin ölçülebilir çıktıları ve faaliyetlerde kullanılan aynı kaynaklar hakkında bilgiler içermemektedir.

Bu bilgilerin kapsanmaması,

1-Faaliyetlerin etkisinin bilinmediğini dolayısıyla etkinliğin hedeflenmediğini;

2- Faaliyet sonuçlarının ölçülebilir çıktılarla ifade edilmemesi, hizmette verimliliğin amaçlanmadığını;

3- Aynı kaynakların maliyetinin bilinmemesi, bu kaynakların yönetilemediğini göstermektedir.

Dolayısıyla mevcut sistem bütçenin kapsadığı faaliyetlerde bile performans yönetimine yönelik hiç işlevi yerine getirmemektedir.

2.2 MUHASEBE SİSTEMİ VE UYGULAMASINDAN KAYNAKLANAN PROBLEMLER

Belediye muhasebe sisteminden ve uygulamasından kaynaklanan bir çok eksiklik ve problem vardır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir:

(6) G.COŞKUN, a.g.e.,21

Her şeyden önce belediye muhasebesi uygunluk denetiminin bir aracı olarak düşünülmüş ve ona göre dizayn edilmiştir. Sistemin başlıca fonksiyonu bütçe uygulamasını izlemek ve sonuçlarını açıklamaktır. Ancak sistemin ürettiği verilerden bütçe uygulama sonuçları dışında bilgi üretilememektedir. Oysa adı ve niteliği ne olursa olsun bir muhasebe sisteminin ürettiği verilerin bir muhasebe sistemi haline dönüştürülmesi için mali tablolar kullanılır. Mevcut sistem bir muhasebe sisteminin asgari olarak üretmesi gereken bilanço, gelir gider tablosu, nakit akım tablosu gibi raporları üretememektedir. Bu itibarla belediyenin varlık ve yükümlülükleri, gerçek anlamda faaliyet sonuçları, faaliyet sonuçlarının varlık ve yükümlülükler üzerindeki etkisi, sistemin içinde sirküle eden nakdi kaynakları ve kullanım yeri bilinmemektedir.

Mali tablolarda, belediyelerin alacakları zaman ve nitelik olarak görülemez. Üstelik bütçeden verilen borçlar gider kaydedildiğinden dönemde bunların takibi yapılamaz. Belediyenin iç ve dış borçları belediye geliri olarak kaydedildiğinden, bu kaynakların çeşidi ve süresi mali tablolardan hareketle tespit edilemez.

Mevcut bütçe sistemi, belediye kaynaklarının belirli bir kısmına ilişkin mali işlemleri kayıt altına alabilmektedir. Belediyenin sahip olduğu kuruluşlar tarafından kullanılan kaynakların kaydı, bunlar arasındaki mali nitelikteki ilişkiler muhasebe sistemi tarafından rapor edilememektedir. En azından bu birimlerin mali kaynaklarını konsolide edilmesini sağlayacak ortak bir hesap planı ve standart muhasebe sistemi de yoktur.

Hesaplar hazırlanırken ve muhasebe işlemleri yapılırken Uluslararası Muhasebe Standartları veya Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri dikkate alınmamıştır.

Hesapların kodlanmasında herhangi bir sistematik yoktur ve sınıflandırma yapılmamıştır. Hesaplar rakamsal (nümerik) olarak kodlanmış ancak sıralama gelişigüzel yapılmıştır. Alt hesaplar açılmamıştır. Hesaplar, Belediye Muhasebesinin, gereksinimine göre eklenen ve mevcut kod düzeni içinde hangisi boş ise ona göre numara verilen hesaplarından oluştuğu ve devlet muhasebesinden alınılandığı için anlamlı bir hesap planından bahsetmek oldukça güçtür.

Halbuki bir hesap planının belediyenin bütün faaliyet ve işlemlerini kavrayacak bir niteliğe sahip olması ve bu planda yer alacak hesapların özellikle yöneticilerin ve ilgili kişilerin ihtiyaç duyduğu mali tabloları üretecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Belediye muhasebesinin raporlama fonksiyonunu icra edememesinin en büyük sebeplerinden birisi de hesap planının herhangi bir sistematige sahip olmamasıdır.

Kayıt usulü açısından bir birlik yoktur. Bir yönde katkısız bir nakit esası (bir bütçe giderinin doğrudan nakit olarak ödenmesi hali), diğer yönde saf bir tahakkuk esası (giderin bütçe emanetine alınması hali) ve her ikisi arasında olan durumlar mevcuttur. (avansın mahsubu) Bu durumun doğal sonucu olarak bütçe gider hesaplarında nakit esasına dayalı bilgi edinimi mümkün değildir. Oysa bütçe gelirleri hesabında saf bir nakit esası uygulanmaktadır. Yani gelirin gerçekleşme yılı esas olup, o yılın bütçesine gelir kaydolunur.

Tüzükle benimsenen gayri safilik ve denklik ilkelerinin rahatlıkla ihlal edilebildiği görülmektedir. 1996 Yılı hesapları üzerinde İller Bankası ve Maliye Bakanlığı tarafından belediyelere gönderilen paraların kayıtları ile belediyelerin kayıtları arasında yapılan karşılaştırmada 8.3 trilyon TL'nin eksik kaydedildiği tespit edilmiştir. Bunun temel nedenlerinden birisi de kayıtların gayri safilik esasına göre tutulmamasıdır. Diğer taraftan elde edilen gelirin belediyenin personel giderini bile karşılayamayan, belediyelerin sayısı oldukça fazladır. Bunun anlamı denk bütçe ilkesine riayet edilmediğidir.⁽⁷⁾

Nazım hesaplar aylık ve yıllık mizanların analizini güçleştiren bir hesap grubu olarak karşımıza çıkar. Diğer hesaplarla iç içe olan bu hesaplar çift kayıt prensibinden ayrılmamak için her birisine karşılık hesabı açılmıştır. Bu ise hesap sistemindeki birliğin bozulmasına neden olmuştur. Üstelik nazım hesaplardan bazıları mali karakterli hesaplardır ve karşılık hesapların gerek olmaksızın bilançooya dahil edilmeleri gerekir. Nazım hesaplardan gerçek bir değeri ifade etmeyenleri mizanların dışına çıkarmak gerekir. Örneğin menkul kıymetler hesabına hem belediye malı olan menkul kıymetler hem de emanet olarak belediyeye teslim edilen menkul değerler kaydedilmektedir. Emanet niteliğinde olan menkul kıymeti ayırtırmak için menkul kıymet karşılığı hesabı kullanılmaktadır.

Mevcut muhasebe sistemimize göre devir veren hesaplar cari yıl işlemleri ile birleştirilerek devam eder. Böylece cari yıl işlemlerinin geçmiş yıl işlemlerinden ayrılması mümkün olmamakta veya uzun işlemleri gerektirmektedir. Mevcut 45 hesap içerisinde 33 tanesi devir veren hesaplardan meydana gelmektedir.

(7) Abdullah SEVİMLİ, Belediye Muhasebe Sistemi, Mali Hukuk, sayı 80, Ankara, 1999, 23

Bütçe emanetleri, emanetler, kişi borçları , menkul kıymetler hesaplarında alt bölüm olarak izlenen birbiriyle ilgisiz ve yeni hesaplar açılıp izlenmesi gereken bir çok kayıt bulunmaktadır. Örneğin emanet hesabıyla ilgili olarak emanet defterinde 28 bölüm açılması gerekmektedir. Bu haliyle özellikle bütçe emanetleri ve adi emanetler hesabı açılan alt bölümlerle içinden çıkılamayan ve içeriği ayıklanmayan işlemlerin biriktiği hesaplar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu hesaplara baktığımızda, belediyelerin kanuni yükümlüklerinin kaydedildiği, işlemlerin yer aldığı görülmektedir. Burada yer alan ve belediyenin nakdi olmadığı için ödenmeyen borçlar ayrıntısı, ödeme süreleri ve ne zamandan itibaren kayda alındığı görülmediği için bir çok probleme yol açmaktadır. Belediyeler nakit dengesini sağlamak ve devletin zaman zaman çıkardığı tahkim kanunlarından yararlanmak için devlete olan borçlarını ödememektedir. İller Bankası ve Maliye Bakanlığı geri ödemesi yapılmayan bu borçları belediyelere gönderdiği paylardan keserek tahsil yoluna gitmektedir. Ancak kesintinin ne zaman hangi oranda yapıldığı bilinmediği için belediyeler nakit sıkıntısına girebilmekte ve özellikle Emekli Sandığı, SSK gibi kuruluşlara ödemedikleri trilyonlarla ifade edilen borçlarla bu kurumları sıkıntıya sokmaktadırlar.

Nitekim, Bilgisayar Destekli Denetim Grubunun yapmış olduğu, belediye hesaplarının mali tabloları ve konsolidasyon çalışmaları sırasında tespit edilen en çarpıcı sonuçlarda birinin de birçok büyük belediyede özellikle emanet hesaplarında bekletilen ödenmemiş borçların belediyelerin elde ettikleri gelirin üçte ikisine yaklaştığıydı. Bunun anlamı aynı şekilde devam edilmesi halinde belediyenin bir kaç sene içinde (Siirt ve Mersin Belediyelerinde olduğu gibi) iflas edebileceği ve personel maaşlarını bile karşılayamayacak noktaya gelebilecekleridir.

Hesapların bir kısmı kullanılmamaktadır. Örneğin taşınmaz mallar hesabı en az kullanılan bir hesaptır. Hazırlanan tablolara bakıldığında belediyenin mal varlığını görebilme imkanı da yoktur. Taşınmaz mal varlığını gösteren bir belge olmadığı gibi bunlar üzerindeki idarenin yapmış olduğu tasarrufu görebilme imkanı da yoktur. Bunu stoklar ve amortismanlar hesabı için de söyleyebiliriz.

Mali tabloların yetersizliği bir yana, kanuni bir zorunluluk olmasına rağmen hazırlanması ve Sayıştay'a sunulması gereken mali tablo ve eklerinin bir kısmı ya hiç gönderilmemekte veya eksik olarak düzenlenmektedir.

Örneğin, 1996 yılına ait İstanbul, Ankara ve İzmir illerine ait toplam 303 belediyenin sadece %23'ü hesap özet tablosu göndermiş, gönderilen tabloların önemli bir kısmı da hatalı düzenlenmiştir. Bu bir suiistimalin var olduğu anlamına gelmez. Ancak sağlıklı olarak kayıtların tutulmadığı ve bir

disiplinsizliğin olduğu, suiistimale açık bir ortamın bulunduğu anlamına gelir.

Hesaplar kendilerini ilgilendiren işlemleri yansıtmaktan uzaktır. Yine bütçe giderlerini esas alacak olursak, yapılan giderin ekonomik karakterini belirlemeye uygun değildir. Oysa bu hesaba bir finansman işlemi mahiyetinde olan ve bütçe dışında tutulması gereken uzun vadeli borç ödemeleri ve ikrazlar da kaydedilmektedir. Aynı durum bütçe gelirleri hesabı içinde geçerlidir. Bu hesap ikraz gelirleri ve tahvil satış gelirlerini de kapsar.

Bu konuda örnekleri geliştirmek mümkündür. Gelir tahakkukları hesaplarını incelediğiniz zaman bize yıl içindeki durum konusunda çok yanıltıcı bilgiler verebilir. Çünkü bu hesap önceki yıllarda gerçekleşmiş gelirleri de kapsamaktadır.

Belediye muhasebesinde kullanılan hesapların sayısı sınırlıdır ve bunların alt hesapları da mevcut değildir. Bu nedenle bazı hesaplar kolayca birbirinden ayırt edilebilecek bir çok işlemi kapsamaktadır. Örneğin bütçe giderleri hesabı, belediyenin tüm cari ve yatırım harcamalarını, uzun vadeli borçların ana para ve faiz ödemelerini, yapılan ikrazları alınan hisse senedi ve tahvil bedellerinin kaydedildiği bir havuz hesabı fonksiyonunu görmektedir.

Görülüyor ki gerek gelir gerekse gider hesaplarındaki rakamları alarak karşılaştırmalara, analizlere gitmek imkansızdır.

Bütün bütçe giderleri, bir tek hesaba tahakkuk aşamasında diğer bir ifade ile saymanlıkça nakden ödeme yapıldığında kaydedilmektedir. Ancak bu hesaba kaydolunan gider nakden ödenmiş olabileceği gibi evvelce verilmiş bir avansın mahsubu veya sonra ödenmek üzere bütçe emanetlerine alınmış, yani geciktirilmiş bir ödeme de olabilir. Bütün hesaplar, bütçelerin nakdi etkinliklerini ölçmeye yönelik hesaplar değildir. Mevcut muhasebe sistemi bu gereksinimi karşılayacak durumda değildir. Dönem sonunda kesin nakit durumunu saptamak üzere birtakım muhasebe dışı işlemler yapılmaktadır. Bütçe giderleri hesabından ödenmiş olan bütçe emanetleri giderilmeli henüz gidere dönüşmemiş olmalarına rağmen bütçesel ödemeleri içeren bütçe avansları eklenmelidir ki nakdi bütçe ödemeleri hemen saptanabilsin. Yukarıda da belirtildiği gibi bütçeye gider yazılmakla beraber henüz bir nakdi ödemeye dönüşmemiş kesintiler de vardır. Bütün bunlardan ayrı olarak gerçek nakdi işlemleri yine de tespit edemeyiz. Çünkü mahsuben yapılmış işlemleri de göz önünde bulundurmak gerekir.

3- BELEDİYE BÜTÇE VE MUHASEBE SİSTEMİNE YÖNELİK ÖNERİLER

3.1 BÜTÇE SİSTEMİNE YÖNELİK ÖNERİLER

Program bütçe uygulaması gelir ve giderlerin kodlanmasından ibaret olan görüntüsünden kurtarılmalı ve program bütçenin gerektirdiği asli işlevlerin yerine getirilmesi sağlanmalıdır. Diğer bir ifade ile "Program bütçenin temel esasları olan planlama-programlama-önceliklerin sıralanmasına yönelik bütçe kaynaklarının ayrılması- fonksiyonel sınıflandırma- çıktı göstergeleri- hizmetlerin analizi ve değerlendirme" gibi unsurların hayata geçirilmesi gerekir. Bu çerçevede hazırlanan bütçeler uygulama aşamalarında bir yandan idari-mali, öte yandan temel ve belirleyici olan performans açılarından gözden geçirilmelidir. Üretilen mal ve hizmetlere, elde edilen gelirlere ilişkin performans göstergelerinin uygulandığı bu aşamada, her bir faaliyetin, önceden saptanmış amaçlarının ve çıktı standartlarının ne derece sağlandığı karşılaştırmalı olarak gözden geçirilmelidir⁸ Bu yolla tahminlerle sonuçlar arasında bir karşılaştırma imkanı sağlanabileceği gibi performans yönetimi ve performans denetiminin yapılabirliğine zemin hazırlanmış olunur.

Bütçesel süreçte karar verenler, uygulayanlar ve uygulamadan etkilenenler arasında bütçesel saydamlığın sağlanabilmesi için karşılıklı bilgi akışını gerçekleştirilmelidir.⁽⁸⁾

3.2 MUHASEBE SİSTEMİNE YÖNELİK ÖNERİLER

Muhasebe sistemi baştan sona yenilenmelidir. Bu yapılırken, mevcut muhasebe sisteminin Uluslararası Muhasebe Standartları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri doğrultusunda yeniden ele alınması; sistemin kayıt ve tasnif fonksiyonu yanında mali tablolar üzerinden denetime imkan sağlayacak şekilde düzenler hale getirilmesi, denetleme faaliyetlerinin yapılabilmesi için hesap verme sorumluluğunun gereklerinin yerine getirilmesini sağlayacak mekanizmaların oluşturulması, belge akış sürecinin hızlandırılması, elde edilen belgelerin bilgisayar ortamında tutulmasını sağlayacak bir veri tabanının oluşturulması gereklidir.

(8) Nihat FALAY, Ersin KALAYCIOĞLU, Umut ÖZKIRMLI, Belediyelerin Mali Yönetimi: İktisadi ve Siyasal Bir Çözümleme, Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etütler Vakfı, İstanbul, 1996, 59

Genel olarak belediye muhasebe sisteminden beklenenler şunlardır.⁽⁹⁾

a) Belediye muhasebesi, bir bilgi akım sistemi olarak durumun ekonomik tasnifine ve harcamaların uygun bir biçimde saptanmasına yardımcı olacak şekilde düzenlenmelidir.

b) Ülkenin mali yasalarına ve diğer hukuki kurumlarına uygun olarak planlanmalıdır. Belediye muhasebesi bütün belediye kuruluşlarını kapsamalıdır. Ayrıntılı raporlama ve kontrol yükümlülüğünden kaçan kuruluşlar tek düzen yükümlülükler ve standartlar içine alınabilmelidir.

d) Hesaplar devlet işlerinin ekonomik analizi ve yeniden değerlendirilmesi için faydalı sayısal bilgileri sağlayacak ve milli hesapların geliştirilmesine yardımcı olacak tarzda tutulmalıdır. Bunu sağlamak üzere belediye muhasebesinin, bütçe uygulama hesapları ile mal hesaplarını birbirine karıştırmadan, ancak aralarındaki ilişkiyi gösterir şekilde düzenlenmesi gerekir.

Gelir gider ve mal varlığı arasındaki ilişkileri sağlıklı değerlendirebilmek için;

-Mevcut bir değerın nakde dönüşümünden doğan ve gerçek bir aktif artışını göstermeyen gelirleri ayrıştırmak,

-Gerçek bir aktif artışını gösteren gelirleri

- Mevcut bir kıymetin diğer bir kıymete dönüşü olan giderleri izlemek

- Devlet varlıklarında aktif bir azalmaya yol açan giderlerin türleri ve etkileri itibariyle göstermek gereklidir.

e) Program bütçenin gereği olarak maliyet hesapları yapmaya olanak veren, alternatif maliyetler arasında bir seçim yapmayı mümkün kılan hesapları içermelidir.

f) Program ve faaliyetlerin yürütülmesinde sorumluları belirlemeyi mümkün kılmalıdır.

g)Muhasebe sistemi bütçe tasnifleri ile bağlantılı olmalıdır.

h) Muhasebe sistemi idare dışından ve içinden denetimleri kolaylaştırıcı ve etkin denetim için gerekli bilgileri istenildiği zaman verebilecek yetekte olmalıdır.

(9) Azmi GÜNGÖR, Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1981,86

i) Muhasebe sistemi, belediye mal varlığındaki artış ve azalışları, gelir ve giderlere ilişkin işlemleri ait olduğu dönemler içinde gösterebilmeli, geçmiş dönem veya gelecek dönemi ilgilendiren işlemlerin cari yıl işlemlerinden ayıran bir sistem olmalıdır

i) Belediye muhasebesi ticari muhasebe ile gerekli karşılaştırmaları yapabilme açısından koordinasyonu sağlayacak biçimde düzenlenmelidir.

j) Muhasebe sistemi, kolaylıkla anlaşılabilir ve uygulanabilir sadelikte, ancak gerekli her türlü bilgiyi sağlayacak kadar da ayrıntılı olmalıdır.

l) Eğer dış kaynaklar kıt ise, muhasebe yurt içi kaynakların nerelere tahsis edildiğini açık bir biçimde göstererek, kaynakların rantabl kullanılmasını sağlamalıdır.

Bizim önerimiz tahakkuk sistemine dayalı bir muhasebe sisteminin hayata geçirilmesi ve bu konuda merkezi teşkilatlar için düşünülen çalışmaların yerel yönetimleri de kapsayacak şekilde genişletilmesidir.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde, belediye varlıkları, bilanço hesaplarında; faaliyetler ile ilgili işlemler, gelir gider hesaplarında; bütçeye ilişkin işlemler ise ağırlıklı olarak nazım hesaplarda takip edilebilir. Maliyet hesaplamalarında giderler belediye işlemlerine uygun şekilde ayrıntılı bir tarzda kodlanıp, tasnif edilebilir. Belediye Muhasebesinde kullanılan ve bütçe işlemlerinin kayıt ve kontrolünü sağlayan özellikle ödeneklerle ilgili hesapları ise nazım hesaplarda izlenmesi imkanı sağlanabilir.

4. SONUÇ

Belediye muhasebesi uygunluk denetiminin bir aracı olarak düşünülmüş ve ona göre dizayn edilmiştir. Sistemin başlıca fonksiyonu, bütçe uygulamasını izlemek ve sonuçlarını açıklamaktır. Ancak sistemin ürettiği verilerden bütçe uygulama sonuçları dışında bilgi üretilmemektedir.

Bu itibarla mevcut muhasebe sistemi ile;

- Mali istatistikler çıkarabilmek

-Mali analizler yapabilmek

-Bütçe uygulamalarını denetleyebilmek

-Milli muhasebeye veri hazırlayabilmek olanaksız denecek kadar güçtür.⁽¹⁰⁾

(10) A.GÜNGÖR,a.g.e,7B

Bu itibarla muhasebe sistemi yukarıda ayrıntılı olarak belirttiğimiz standartlara uygun ve ihtiyacı karşılayabilecek şekilde yeniden ele alınarak düzenlenmelidir.

Muhasebe sistemi değiştirilmeli ve tahakkuk esasına dayalı, belediyelerin ihtiyaçlarını yerine getirebilen, kapsamlı, muhasebenin kayıt, tasnif, raporlama ve yorumlama fonksiyonlarını yerine getirebilen, mali analizlere imkan tanıyan, hizmetlerin maliyetlerini ortaya çıkarabilen ve bir yönetim aracı olarak kullanılabilen, bir muhasebe sistemi kurulmalıdır.

Bu sistemin başarılı olması teknolojik imkanlardan yararlanılması, personelin eğitimi ve hazırlanan mali tabloların tamlık, doğruluk ve güvenilirliğinin kontrol edilmesine bağlıdır. Kamu kurumlarının bilgisayarla donanımı konusunda ciddi gelişmeler yaşanmaktadır. Ancak personelin kalitesi ve eğitimi konusu önemli bir problem olarak karşımıza çıkacaktır. Sayıştay'ın bilgi işlem ünitesinin yeniden yapılandırılması, belediyelere ait bilgileri konsolide ederek bu verilerin kesin hesabının çıkartarak tam tasdik müessesini çalıştırması hiç şüphesiz ki hayati bir öneme sahip olacaktır.

Muhasebe sisteminin bu yönde değiştirilmesi ve bütçe sisteminin işlevlerini görür hale getirilmesinin en önemli faydası, şeffaflaşmayı sağlamasıdır. Bu yolla bilgilendirilen kamuoyu tarafından oluşturulacak kontrol mekanizması, kaynakların verimli kullanılması ve hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi için ihtiyaç duyulan alt yapısı da sağlanmış olacaktır.

Yeni sistem denetlenecek alanın kapsamını genişleteceği gibi, riskli alanların ve konuların tespitini kolaylaştırarak denetimin etkinliğini arttıracaktır. Daha da önemlisi bir hizmetin maliyetinin daha rasyonel biçimde tespiti, program bütçe mantalitesine uygun olarak faaliyet ve projeler arasında öncelikli hizmetlerin tercih edilmesini sağlayacaktır. Maliyet tespiti yapılabilmesi, performans yönetimi ve denetimi için gerekli alt yapıyı hazırlayacaktır.

Daha da önemlisi "yeterince bilgilendirilmiş bir kamusal karar alma sürecinin oluşturulmasına"⁽¹¹⁾ ciddi katkıda bulunacaktır.

(11) Hakkı Hakan YILMAZ, Kamu Maliyesinin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği, Sayıştay'ın 137. Kuruluş Yıldönümü İçin Hazırlanan Konferans Tebliği, Ankara, 1999, s.18. ◆