

T.C.

BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

**DEVLET MUHASEBE STANDARDI 24 (DMS 24): BÜTÇE
BİLGİLERİNİN MALİ TABLOLARDA SUNUMU VE BİR
UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Yasemin KAYA

Balıkesir, 2019

T.C.

BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

**DEVLET MUHASEBE STANDARDI 24 (DMS 24): BÜTÇE
BİLGİLERİNİN MALİ TABLOLARDA SUNUMU VE BİR
UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Yasemin KAYA

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Hüseyin AKAY

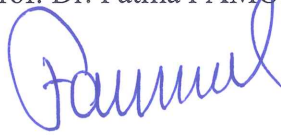
Balıkesir, 2019

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalı'nda 201512507008 numaralı Yasemin KAYA'nın hazırladığı "Devlet Muhasebe Standardı 24 (DMS 24): Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu ve Bir Uygulama" konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 14.06.2019 tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına ~~OY BİRLİĞİ/OY ÇOKLUĞU~~ ile karar verilmiştir.

Başkan
Prof. Dr. Fatma PAMUKÇU



Üye
Prof. Dr. Hüseyin AKAY



Üye
Dr. Öğr. Üyesi Özlem KUVAT

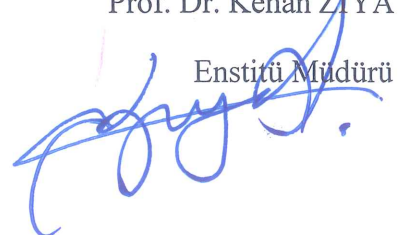


Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

17.06/2019

Prof. Dr. Kenan ZİYA TAŞ

Enstitü Müdürü



ÖNSÖZ

Devlet, kamu sektöründe kullanılması için ayırt edilecek kaynakları bütçe belgesiyle belirlemektedir. Bütçe belgesi sayesinde kamu kesiminin ayrılan bu kaynakları ne şekilde, nerede ve ne ölçüde kullandığı konusunda bilgi sahibi olunmaktadır. Hazırlanan, uygulanan ve denetlenen devlet bütçesinin temel verileri devlet muhasebesi bilgi sisteminden sağlanmaktadır. Devlet muhasebesi sistemi ise DMS ile belli kurallara dayandırılmıştır. Bu bağlamda devlet muhasebesinde mali tablo kullanıcıları açısından bütçe bilgilerinin ilgili kamu kurumlarınca belirli kurallara göre tekdüze bir biçimde sunulması, mali tablolardan elde edilen verilerin kaliteli ve güvenilir olmasını sağlamaktadır.

Bu çalışmanın amacı, Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu (DMSK) tarafından yayımlanan ve Türkiye’ de kamu sektöründeki bütçeleme ve raporlama faaliyetlerinin tekdüze hale getirilmesini öngören DMS 24 “Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu Standardı” çerçevesinde bütçe uygulamalarının raporlanmasına ilişkin bilgiler sunmaktır. Bu bağlamda, tahakkuk esaslı muhasebe kapsamında düzenlenen mali tabloların yapısına ilişkin bilgiler ve sunumuna yönelik genel kurallar bu çalışmanın kapsamını oluşturmaktadır.

Tez hazırlığım süresince bana tecrübe ve önerileriyle yol gösteren, zaman ayıran, çok değerli bilgilerini paylaşan ve kıymetli çalışmalarıyla örnek aldığım saygıdeğer danışmanım Sayın Prof. Dr. Hüseyin AKAY’a ve yardımını esirgemeyen Sayın Dr. Mustafa OĞUZ hocama hoşgörü ve desteklerinden ötürü en içten teşekkürlerimi sunarım. Çalışmamın oluşumunda fikir ve yorumlarıyla katkıda bulunan sevgili arkadaşlarıma ve uygulama aşamasında bilgi edindiğim kamu çalışanlarına, stajyerleri olduğum sevgili mali müşavirlerimize ayrıca teşekkür ederim. Hayatım boyunca her durumda bana güvenen, sabır gösteren canım anneme, sevgileriyle her zaman yanımda hissettiğim değerli kardeşlerime ve bana her konuda destek olan kıymetli dayım Köksal KARA’ya şükranlarımı sunarım.

Yasemin KAYA

Balıkesir, 2019

ÖZET

DEVLET MUHASEBE STANDARDI 24 (DMS 24): BÜTÇE BİLGİLERİNİN MALİ TABLOLARDA SUNUMU VE BİR UYGULAMA

KAYA, Yasemin

Yüksek Lisans, İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Hüseyin AKAY

2019, 135 Sayfa

Günümüzün değişen ve gelişen dünyasında kamu sektörünün ekonomi içindeki payı göz önüne bulundurulduğunda kamu mali yönetiminin hesap verilebilir, karşılaştırılabilir ve şeffaf olması bakımından, standart bir uygulama etrafında toplanması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu yüzden Türkiye’ de Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde DMSK kurulmuş ve bu kurul Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarıyla (UKSMS) paralel olarak 2008 yılından itibaren Devlet Muhasebesi Standartlarını yayınlamaya başlamıştır. Türkiye’de DMSK’nın yayımladığı hali hazırda, 30 adet standart bulunmaktadır ve bunlardan biride araştırmaya konu olan ve bütçe uygulamalarının tekdüze hale gelmesi amacıyla oluşturulan 24 No’lu “ Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu Standardı”dır.

Bu tez, kamu idareleri bütçe gelir ve giderlerinin ve bütçe uygulama sonuçlarının izlenmesine imkan tanıyan mali tabloların önemini açıklamak, devlet muhasebesi kullanıcılarına muhasebe faaliyetlerine ilişkin örnekleri göstermek ve devlet muhasebe standartlarının kamu sektöründeki uygulamalarının tespit edilerek sorgulanması amacıyla hazırlanmıştır. Bu amaca yönelik, standartların önemini daha iyi açıklanabilmesi adına öncelikle devlet muhasebesi ve devlet bütçe yapısı ile ilgili literatür taraması yapılmış, daha sonra edilen bilgiler doğrultusunda örnek bir uygulama oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu örnek uygulama kapsamında ise Bursa Büyükşehir Belediyesi muhasebe işlemlerini yürüten Mali Hizmetler Daire Başkanlığı

tarafından üretilen İdari Faaliyet Raporu ve Stratejik Plan çerçevesinde, belediyede kullanılan bütçe hesaplarının işleyişinden ve raporlanmasından temin edilen mali veriler esas alınarak, devlet muhasebesi standartları kapsamında belediyenin yönetsel yapısı ve mali durumu ortaya konmuştur.

Anahtar Kelimeler: Devlet Muhasebesi, Devlet Muhasebesi Standartları, Bütçe, Bütçeleme Sistemi

ABSTRACT

STATE ACCOUNTING STANDARD 24 (SAS 24): PRESENTATION OF BUDGET INFORMATION IN FINANCIAL STATEMENTS AND AN APPLICATION

KAYA, Yasemin

Master Degree, Department of Business Administration,

Adviser: Prof. Dr. Hüseyin AKAY

2019, 135 Pages

Considering the share of public sector in the economy in today's changing and developing world, it has emerged that public financial management should be gathered around a standard practice in order to be accountable, comparable and transparent. So, DMSK established within the body of the Turkey Ministry of Finance and the Board has begun to broadcast the State Accounting Standards since 2008, in parallel with the International Public Sector Accounting Standards (UKSMS). There are 30 standard, broadcasted by DMSK in Turkey and one of them is No.24 "Presentation of Budget Information in Financial Statements Standard", which is the subject of the research and is created in order to uniform the implementation of the budget.

This thesis is prepared to indicate the importance of financial statements that allow the monitoring of budget revenues and budget implementation results of public administrations, to show the users of government accounting and related parties examples of accounting practices, and to determine the state accounting practices in the public sector. For this purpose, in order to better explain the importance of the standards, a literature review was conducted on the state accounting and the state budget structure. In this exemplary practice, within the framework of Administrative Operations Report and Strategic Plan prepared by the Department of Financial Services, which performs accounting services of Bursa Metropolitan Municipality,

based on the financial data taken from the functioning and reporting of budget accounts used in the municipality, managerial structure and financial status of the municipality was presented under state accounting standard.

Key Words: State Accounting, State Accounting Standards, Budget, Budgeting System

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
ÇİZELGELER	xiv
ŞEKİLLER	xvi
KISALTMALAR	xvii
1. GİRİŞ	1
1.1. Amaç.....	3
1.2. Yöntem	3
2. DEVLET MUHASEBESİNE İLİŞKİN TEMEL BİLGİLER	4
2.1. Devlet Muhasebesi Tanımı	4
2.2. Devlet Muhasebesinin Önemi	5
2.3. Devlet Muhasebesinin Amacı Ve Kapsamı.....	5
2.4. Devlet Muhasebesi Uygulamasında Esas Alınan İlkeler.....	7
2.5. Devlet Muhasebesi Yöntemleri	7
2.5.1. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi	8
2.5.2. Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi	9
2.5.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi	9
2.5.4. Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi	10
2.6. Devlet Muhasebesinde Kullanılan Defterler	11
2.6.1. Yevmiye Defteri (Günlük Defter).....	11
2.6.2. Büyük Defter (Defter-i Kebir)	12
2.6.3. Kasa Defteri	13
2.6.4. Yardımcı Hesap Defteri	14

2.7. Devlet Muhasebesi Sistemleri	14
2.7.1. Kameral Muhasebe Sistemi	15
2.7.2. Schneider Muhasebe Sistemi	16
2.7.3. Constante Muhasebe Sistemi	18
2.7.4. Logismografi Muhasebe Sistemi	18
2.8. Devlet Muhasebesi Hesap Planı	20
2.9. Devlet Muhasebesinde Düzenlenen Mali Tablolar.....	21
2.9.1. Mali Raporlama	21
2.9.2. Temel Mali Tablolara İlişkin Genel Açıklama	22
2.9.3. Mizan	23
2.9.4. Bilanço	25
2.9.5. Faaliyet Sonuçları Tablosu	26
2.9.6. Nakit Akış Tablosu	26
2.9.7. Temel Mali Tablolara İlişkin Detay Bilgi Üretilen Mali Tablolar	27
2.9.7.1. Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu.....	27
2.9.7.2. Mali Varlık Ve Yükümlülükler Değişim Tablosu.....	28
2.9.7.3. İç Borç Değişim Tablosu.....	28
2.9.7.4. Dış Borç Değişim Tablosu	28
2.9.7.5. Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu.....	29
2.9.7.6. Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu	29
2.9.7.7. Giderlerin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu.....	29
2.9.7.8. Giderlerin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu.....	30
2.9.7.9. Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu	30
2.9.7.10. Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu	30
2.9.7.11. Bütçe Giderlerinin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu	30
2.9.7.12. Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu	31
2.9.7.13. Bütçe Giderlerinin Finansal Sınıflandırılması Tablosu.....	31

2.9.7.14. Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu.....	32
2.9.7.15. Bütçe Giderleri Ve Ödenekler Tablosu	32
3. DEVLET MUHASEBESİNDE BÜTÇE KAVRAMI VE BÜTÇELEME SİSTEMİ.....	33
3.1. Bütçe Tanımı	33
3.2. Bütçe İlkeleri	34
3.2.1. Genellik İlkesi	34
3.2.2. Birlik (Teklik) İlkesi	34
3.2.3. Yıllık Olma İlkesi	35
3.2.4. Ön İzin İlkesi.....	35
3.2.5. Açıklık ve Alenilik İlkesi	35
3.2.6. Mali Saydamlık İlkesi	36
3.2.7. Hesap Verme Sorumluluğu İlkesi.....	36
3.2.7.1. Mali Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlişkisi.....	37
3.2.8. Doğruluk İlkesi	37
3.2.9. Denklik İlkesi.....	37
3.3. Bütçeleme Modelleri (Bütçeleme Sistemleri)	38
3.3.1. Geleneksel (Klasik) Bütçe Sistemi	38
3.3.2. Performans Esaslı Bütçe Modeli.....	39
3.3.3. Planlama-Programlama-Bütçeleme Modeli.....	41
3.3.4. Sıfır Tabanlı (Esaslı) Sistem	43
3.3.5. Analitik Bütçe Sistemi	44
3.3.5.1. Harcamaların Sınıflandırılması	45
3.3.5.1.1. Kurumsal Sınıflandırma	46
3.3.5.1.2. Fonksiyonel Sınıflandırma	48
3.3.5.1.3. Finansman Tipi Sınıflandırma.....	51
3.3.5.1.4. Ekonomik Sınıflandırma	51

3.3.5.2. Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması.....	53
3.3.5.3. Finansmanın Ekonomik Sınıflandırması.....	54
3.3.6. Çok Yıllı Bütçeleme	55
3.3.7. Torba Bütçe Sistemi.....	56
3.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununa Göre Bütçe Türleri.....	57
3.4.1. Merkezi Yönetim Bütçesi	57
3.4.1.1. Genel Bütçe	58
3.4.1.2. Özel Bütçe	58
3.4.1.3. Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçesi	59
3.4.2. Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçesi.....	59
3.4.3. Mahalli İdare Bütçesi	60
3.5. Bütçeleme Süreci	60
3.5.1. Bütçenin Hazırlanması.....	61
3.5.1.1. Gider Bütçesinin Hazırlanması	61
3.5.1.2. Gelir Bütçesinin Hazırlanması	62
3.5.2. Bütçenin Onaylanması	62
3.5.3. Bütçenin Uygulanması.....	62
3.5.3.1. Gelir Toplanması.....	63
3.5.3.2. Gider Yapılma Süreci.....	63
3.5.3.2.1. Harcama Talimatının Verilmesi	63
3.5.3.2.2. Giderlerin Gerçekleşmesi	64
3.5.3.2.3. Ödeme Emri Belgesinin Düzenlenmesi	64
3.5.3.2.4. Ödemenin Yapılması.....	65
3.5.3.3. Bütçe Uygulama Sonucu (Kesin Hesap).....	65
3.5.4. Bütçe Hesaplarının Kapatılması	66
3.5.4.1. Egzersiz Usulü (Hesap Dönemi Yöntemi).....	66

3.5.4.2. Jestiyon Usulü (Yönetim Dönemi Yöntemi).....	66
3.5.5. Bütçenin Denetimi	67
4. DEVLET MUHASEBE STANDARDI 24 (DMS 24): BÜTÇE BİLGİLERİNİN MALÎ TABLOLARDA SUNUMU	68
4.1. Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu'nun Amacı Ve Yapısı	69
4.2. Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu'nun Çalışma Esasları	70
4.3. Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu'nun Görevleri.....	71
4.4. Devlet Muhasebesi Standartlarının Oluşturulması Süreci.....	71
4.5. TMS, DMS Farklılıkları	72
4.6. Türkiye' de Yayınlanan Devlet Muhasebesi Standartları.....	73
4.7. DMS (24): Bütçe Bilgilerinin Malî Tablolarda Sunumu Standardı	74
4.7.1. Bütçe Bilgilerinin Malî Tablolarda Sunumu Standardının Amacı 75	
4.7.2. Bütçe Bilgilerinin Malî Tablolarda Sunumu Standardının Kapsamı.....	75
4.7.3. Bütçe Bilgilerinin Malî Tablolarda Sunumu Standardına İlişkin Genel Bilgiler.....	75
4.7.3.1. Muhasebe Ve Bütçe Esası	76
4.7.3.2. Onaylanmış Bütçe	76
4.7.3.3. Yıllık Ve Çok Yıllı Bütçe.....	77
4.7.3.4. Ödenek	78
4.7.3.5. Başlangıç Ve Nihai Bütçe	78
4.7.3.5.1. Başlangıç Ve Nihai Bütçe Arasındaki Değişiklikler.....	78
4.7.3.6. Gerçekleşen Tutarlar	79
4.7.3.6.1. Bütçelenen İle Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırılmalı Bir Şekilde Sunulması.....	79
4.7.3.7. Karşılaştırma Esası.....	80

5. BÜTÇE BİLGİLERİNİN MALİ TABLOLARDA SUNUMU STANDARDINA YÖNELİK BİR UYGULAMA: BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ	81
5.1. Bursa Büyükşehir Belediyesi Genel Bilgileri.....	81
5.2. Bursa Büyükşehir Belediyesi Performans Bilgileri.....	82
5.2.1. Stratejik Planlama	83
5.2.2. Performans Sonuçları Tablosu Ve Değerlendirilmesi	85
5.3. Bursa Büyükşehir Belediyesi Mali Yapısı Hakkında Bilgiler.....	88
5.3.1. Bursa Büyükşehir Belediyesi Mali Tabloları.....	88
5.3.1.1. Bilanço	89
5.3.1.2. Faaliyet Sonuçları Tablosu.....	89
5.3.2. Bütçe Sınıflandırılması	90
5.3.3. Bursa Büyükşehir Belediyesi Hazırlık Bütçesi.....	92
5.3.3.1. Bursa Büyükşehir Belediyesi Hazırlık Gelir Bütçesi.....	93
5.3.3.2. Bursa Büyükşehir Belediyesi Hazırlık Gider Bütçesi	94
5.3.3.3. Bursa Büyükşehir Belediyesi Hazırlık Finansman Sınıflandırılması.....	96
5.3.4. Bursa Büyükşehir Belediyesi Bütçe Uygulamaları Sonuçları	97
5.3.4.1. Bursa Büyükşehir Belediyesi Gelir Bütçesine İlişkin Açıklamalar	97
5.3.4.2. Bursa Büyükşehir Belediyesi Gider Bütçesine İlişkin Açıklamalar	98
5.3.4.3. Finansmanın Ekonomik Sınıflandırılması.....	100
5.4. Bursa Büyükşehir Belediyesi'nin İlgili Standart Kapsamında Genel Değerlendirilmesi	101
6. SONUÇ	102
KAYNAKÇA	104
EKLER.....	113

ÇİZELGELER

Çizelge 1. Devlet Muhasebesi İlkeleri	7
Çizelge 2. Yevmiye Defteri Örneği	12
Çizelge 3. Büyük Defter Örneği	13
Çizelge 4. Kasa Defteri Örneği.....	14
Çizelge 5. Gelir Ve Gider Ayrıntı Defteri	15
Çizelge 6. Yevmiye Defteri (Sol Tarafı).....	16
Çizelge 7. Yevmiye Defteri (Sağ Tarafı).....	17
Çizelge 8. Defter-i Kebir Gelir Sayfası (Sol Sayfa)	17
Çizelge 9. Defter-i Kebir Gider Sayfası (Sağ Sayfa).....	18
Çizelge 10. Müsvedde Defteri	19
Çizelge 11. Yevmiye Defteri	20
Çizelge 12. Mizan Örneği.....	24
Çizelge 13. Bilanço Örneği.....	25
Çizelge 14. ABS Harcamalarının Sınıflandırılması Genel Görünüm	45
Çizelge 15. Kurumsal Sınıflandırma Birinci Düzeyi.....	47
Çizelge 16. Kurumsal Sınıflandırma İkinci Üçüncü Ve Dördüncü Düzeyleri	48
Çizelge 17. Fonksiyonel Sınıflandırma I. Düzey Kodları.....	49
Çizelge 18. Fonksiyonel Sınıflandırma II. Ve III. Düzey.....	50
Çizelge 19. Finansman Tipi Sınıflandırma Kodları.....	51
Çizelge 20. Giderlerin Ekonomik Sınıflandırma Kodları	52
Çizelge 21. Giderlerin Ekonomik Sınıflandırma Kodları II. III. Ve IV. Düzey	53
Çizelge 22. Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Kodları	54
Çizelge 23. Finansmanın Ekonomik Sınıflandırılması 1. Düzey.....	54
Çizelge 24. Finansmanın Ekonomik Sınıflandırılması II. III. Ve IV. Düzey	55

Çizelge 25. Genel Bütçeli İdareler.....	58
Çizelge 26. Özel Bütçeli İdareler.....	59
Çizelge 27. Düzenleyici Ve Denetleyici Kurumlar	59
Çizelge 28. Sosyal Güvenlik Kurumları	60
Çizelge 29. DMS ve TMS Arasındaki Farklılıklar	73
Çizelge 30. Türkiye’de Yayımlanan DMS’ler.....	74
Çizelge 31. Çok Yıllı Gelir Bütçesi Örneği.....	77
Çizelge 32. BBB Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığı Alt Birimleri	82
Çizelge 33. Bursa Büyükşehir Belediyesi Odak Alan Bazında Stratejik Amaç-Hedef- Eylem ve Performans Göstergeleri	84
Çizelge 34. 9.7 Nolu BBB Stratejik Amacı	85
Çizelge 35. BBB Performans Göstergeleri	86
Çizelge 36. Strateji Geliştirme Şubesi Müdürlüğü Performans Sonuçları Tablosu ..	87
Çizelge 37. Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü Ödenek Cetveli.....	91
Çizelge 38. BBB Çok Yıllı Gelir Bütçesi	93
Çizelge 39. BBB Onaylanmış Gelir Bütçesi.....	94
Çizelge 40. BBB Çok Yıllı Gider Bütçesi	95
Çizelge 41. BBB Çok Yıllı Gider Bütçesi	96
Çizelge 42. BBB Çok Yıllı Finansmanın Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu	96
Çizelge 43. BBB Onaylanmış Finansmanın Sınıflandırılması Tablosu.....	97
Çizelge 44. BBB Bütçelenen ve Gerçekleşen Bütçe Gelirlerinin Karşılaştırılması Tablosu.....	98
Çizelge 45. BBB Bütçelenen ve Gerçekleşen Bütçe Giderlerinin Karşılaştırılması Tablosu.....	99
Çizelge 46. 9.7.3.1 Performans Göstergesi.....	100
Çizelge 47. BBB Finansmanın Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu	100

ŞEKİLLER

Şekil 1. Devlet Muhasebesi Kapsamı	6
Şekil 2. Devlet Muhasebesi Yöntemleri	8
Şekil 3. Devlet Muhasebesi Hesap Planı Ana Gruplar	21
Şekil 4. Program Bütçe Sistemi	42
Şekil 5. Bütçe Türleri.....	57
Şekil 6. BBB Misyon ve Vizyon.....	81
Şekil 7. BBB Odak Noktaları	83

KISALTMALAR

ABS	: Analitik Bütçeleme Sistemleri
BBB	: Bursa Büyükşehir Belediyesi
BÜMKO	: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
DMS	: Devlet Muhasebesi Standartları
DMSK	: Devlet Muhasebe Standartları Kurulu
GYMY	: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
IFRS	: International Financial Reporting Standards
IMF	: International Monetary Fund
IPSAS	: International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	: International Public Sector Accounting Standards Board
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
MEB	: Milli Eğitim Bakanlığı
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
PEB	: Performans Esaslı Bütçeleme
PPBS	: Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UKSMS	: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları

1. GİRİŞ

Devlet muhasebesi, devletin gerçekleştirdiği mali işlemlerle ilgili verilerin raporlanıp sunulması olarak tanımlanabilir. Bu süreçte en önemli role sahip olan işlemler ise bütçe işlemleridir (Kavas, 2014, 15). Devlet, kamu sektörü için gerekli kaynakları her sene bütçe belgesiyle belirlemektedir. Bütçe, kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere, hedeflerin daha doğru belirlenmesini ve bu hedeflerin gerçekleşmesi için gerekli kaynakların verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayan araçtır. Faaliyetleri gerçekleştirmek amacıyla kullanılan kamu kaynaklarının hangi alanda, ne ölçüde ve nasıl kullanıldığı konusunda bilgi edinmede bu bütçe belgeleri kullanılmaktadır. Hazırlama, uygulama ve denetlenme sürecinden geçen bütçe sistemi temel verileri devlet muhasebesi bilgi sisteminden elde edilmektedir. Dolayısıyla bütçe sistemi ile devlet muhasebesi arasında sıkı bir ilişki olduğu görülmektedir (Kılıçer ve Peker: 2018, 83-84).

Devlet muhasebesi, genel yönetim çatısı altında faaliyette bulunan kamu kurumlarının, hesap ve kayıt sisteminde tekdüzeni, şeffaflığı ve hesap verilebilirliği sağlamaktadır. Mali olayların kaydedilmesi, uygulamaların ve işlemlerin gerçek değerlerine göre, verimli ve güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesi, finansal tabloların zamanında, doğru, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kapsamında yönetimin ve ilgili tarafların mali tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak bir biçimde ve en önemlisi önceden belirlenen standartlara uygun bir şekilde düzenlenmesi gerekir (Karaaslan, 2005: 5).

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarının yöntemini belirleyen temel kaynaklardan biridir. Muhasebe ilkelerinin uygulanabilmesi için standartlara ihtiyaç vardır. Muhasebe standartları, uluslararası kuruluşlarca oluşturulur ve ülkeler kendi koşullarına uyarlayarak ulusal muhasebe standartlarını belirler. Türkiye, dünyada yaşanan gelişmelere uyum sağlamak amacıyla muhasebe standartlarını uygulama konusunda çalışmalara başlamış ve temel prensip olarak uluslararası kuruluşlar tarafından üretilen muhasebe standartlarını olduğu gibi kabul ederek, uygulanmasını sağlamayı benimsemiştir (İspir, 2011: 1-3).

Devlet muhasebesinde kullanılan standartlar, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (UKSMS) ile paralel olarak hazırlanmıştır.

Bu çalışmada, öncelikle devlet muhasebesi ve bütçe kavramları incelenmiş olup, devlet muhasebesi uygulamalarının ve bütçe bilgilerinin raporlanmasının Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu düzenlemelerine göre hazırlanmasına ilişkin konular incelenmiştir.

Bu bağlamda, çalışmanın ikinci bölümünde devlet muhasebesinin tanımı, önemi, amaçları belirtilerek, muhasebe uygulamalarında esas alınması gereken temel kavramlar, devlet muhasebesi sistemleri ve kullanılan kayıt yöntemleri açıklanmıştır. Yine bu bölüm içerisinde, devlet muhasebesinde kullanılan yardımcı hesap defteri, büyük defter, kasa defteri ve yevmiye defteri incelenmekte olup, mali tabloların önemine, sunumuna ilişkin genel açıklama yapılarak, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1’de belirtilen temel mali tablolar ve bunlar ile ilgili detaylı bilgiler üretilen mali tabloların biçimsel yapılarına ve içeriğine ilişkin genel bilgilere yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde ise bütçe kavramına ilişkin bilgiler verilmekte olup, bütçeleme sürecinde uygulanması gereken ilkeler ve bütçe türleri irdelenmeye çalışılmıştır. Bütçenin devlet muhasebesi açısından önemi vurgulanmak suretiyle, bütçeleme sistemleri açıklanarak, bütçenin hazırlanması aşamasından denetlenme aşamasına kadar ki süreç ele alınmıştır.

Dördüncü bölümde, çalışmanın en önemli unsuru olan devlet muhasebesi standartların genel tanımlaması yapılarak, standartların amaç ve öneminden bahsedilmektedir. Devlet muhasebesi uygulamaları için ihtiyaç duyulan standartların oluşum süreci incelenmekte olup, oluşturulmasından sorumlu DMSK’ nın kurulma süreci, görev ve işleyiş yapısı açıklanmaktadır. Yine aynı bölümde incelemeye konu olan DMS 24 standardının amacı, kapsamı ve önemi vurgulanarak, ilgili standartta geçen kavramlar ele alınmaktadır. Beşinci bölümde ise, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik çerçevesinde ve DMS 24 kapsamında örnek bir uygulama bulunmaktadır. Son olarak altıncı bölümde, tez çalışması süresince ulaşılan sonuçlara yer verilmiştir.

1.1. Amaç

Bu çalışmanın amacı, 2017 yılında yayımlanan DMS 24 Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunulması Standardı' nın açıklanması ve kamu sektöründe faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların mali raporlarının Devlet Muhasebesi Standartlarına uyumlu sunumunun incelenmesidir. Bu bağlamda DMS 24 perspektifinde kamu sektörü muhasebe uygulamalarının sunumuna yönelik genel kuralların ve asgari koşulların ortaya konulması amaçlanmaktadır. Ayrıca devlet muhasebesi, bütçeleme sistemi ve tahakkuk esaslı muhasebe kapsamında düzenlenen mali tabloların yapısına ilişkin bilgi verilmeye çalışılacaktır.

1.2. Yöntem

Çalışmanın amacı doğrultusunda öncelikle devlet muhasebesi, mali tablo ve bütçe kavramları teorik bir şekilde açıklanacaktır. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ise, devlet muhasebesi standartlarına ilişkin temel bilgilere değinilerek, bütçe bilgilerinin mali tablolarda sunulması standardı genel tanımlaması yapılacaktır. Daha sonra devlet muhasebesi uygulaması ele alınarak, uygulama kapsamında bütçe bilgileri ve mali tabloların nasıl düzenlendiği açıklanmaya çalışılacaktır. Bu uygulamanın yapılmasında, DMSK tarafından yayınlanan standart metni esas alınmıştır. Ayrıca Türkiye' de faaliyet göstermekte olan kamu kurum ve kuruluşlarının mali tablo ve bütçe bilgileri üzerine yazılan tez, makale ve kitaplar incelenerek, incelemeye konu olan kamu kuruluşundan yetkili kişilerin fikir ve görüşlerine danışılmıştır.

2. DEVLET MUHASEBESİNE İLİŞKİN TEMEL BİLGİLER

Bu bölümde devlet muhasebesinin tanımı, önemi, amaç ve kapsamı, devlet muhasebesi ilkeleri, kayıt yöntemleri, devlet muhasebesinde kullanılan defterler, devlet muhasebesi sistemleri, devlet muhasebesi hesap planı, devlet muhasebesinde düzenlenen mali tablolar konuları üzerinde ayrıntılı bir şekilde açıklamalarda bulunulacaktır.

2.1. Devlet Muhasebesi Tanımı

Muhasebe, iktisadi kurum ve kuruluşların faaliyetlerinin kontrolünün sağlanması, gelecek dönemlere yönelik uygulamaların planlanması, ilgili kişi ve kuruluşlara işletmeye ilişkin doğru kararlar verebilmesi için, mali işlemlerle ilgili verilerin toplanması ve sunulması işlemidir (Ataman, 2010: 1). Başka bir tanımla muhasebe; işletmelerdeki parasal niteliğe sahip olayları düzenli bir biçimde kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, analiz eden ve yorumlayarak işletme içi ve dışındaki kişi ve kuruluşların gereksinimlerini karşılayabilmek için hazır hale getiren ve raporlayan bir bilgi sistemidir (Kaygusuz, Aslan ve Kepçe, 2012: 3).

Bu tanımlardan hareketle Devlet Muhasebesi; “Devletin ve diğer tüm kamu idarelerinin gerçekleştirdiği mali karakterli işlemlerine ilişkin verilerin ve para birimi ile ifade edilen değerlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, topluca gösterilmesi, analiz edilerek yorumlanmasına ilişkin işlevlerin tümüdür.” şeklinde tanımlanabilir (Karaaslan, 2005: 1).

Bütçesel bir bakış açısıyla ise devlet muhasebesi, genel devlet sektörüne ait uygulamaların parasal sonuçlarının bütçe yasalarının uygun gördüğü zamanda, kanunların oluşturduğu şartlara uygun olup olmadığını kontrol eden devletin gerçekleştirdiği faaliyetlerin maliyetini belirleyen gelecek dönemlere ilişkin alınan kararlarda yönetime fayda sağlamayı amaçlayan muhasebe sistemidir (Demirel, 2015: 6).

2.2. Devlet Muhasebesinin Önemi

Uzun yıllar boyunca muhasebeden beklenen, mali olayların gerçeği yansıtan, doğru ve güvenilir olmasının denetimiydi. Fakat günümüzde yeterince matematiksel veri olmadan ekonomik ve sosyal faaliyetlerin tetkik edilemeyeceği anlaşılmış, muhasebe sistemleri önemli hale gelmiştir. Muhasebe kayıtlarından ekonomik olayların tetkik edilmesinde kullanılabilecek matematiksel veriler elde edilmiştir. Bu sayede, ülkeler ekonomik durumları hakkında daha hızlı ve doğru bir şekilde analiz imkanı bulmuştur. Milli gelirin hesaplanmasında sosyal hesaplar veya milli muhasebe ortaya çıkmıştır.

Devlet muhasebesi, milli muhasebe, milli gelir ve devlet faaliyetlerinin birbirleri ile ilişkilerini ortaya koyar; ülke ekonomisinin planlanması ve bu planların uygulanması için ihtiyaç duyulan verileri sağlayarak finansal yönetime yardımcı olur. Milli ekonominin yönetimi için ekonomik büyümeyi gösteren, devletin milli ekonomideki konumunu, payını, etkisini değerlendiren milli muhasebe için gerek duyulan bilgileri doğru bir şekilde işleyen bir sistem oluşturabilir.

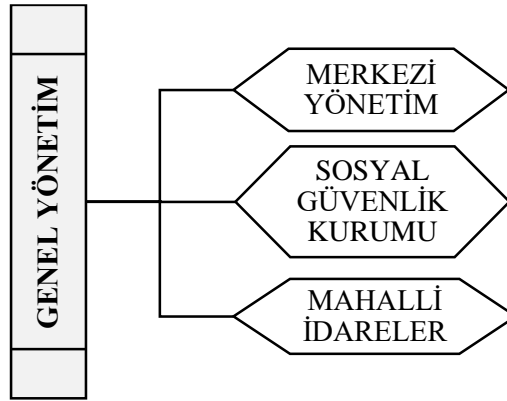
Hesap verilebilirlik ve mali saydamlığın zorunlu unsurlarından biri devlet muhasebesidir. Doğru çalışan bir muhasebe ve raporlama sistemi, maliye politikalarının tesirleri konusunda en büyük veri kaynağıdır. Kamusal işlemlerin ekonomideki konumu ve önemi büyüdükçe ve bu uygulamalar ulusal ekonomiyi etkilediği sürece, sistem yalnızca bütçe gelir ve giderleri ile değil daha çok verilen finansal kararlar ve olaylarla ilgilenmiş ve daha önemli hale gelmiştir (Özbilen, 2013: 254- 255).

2.3. Devlet Muhasebesinin Amacı Ve Kapsamı

Devlet muhasebesinin temel amacı, devletin ve devlet otoritesi altında faaliyette bulunan tüm kuruluşların bir yılda gerçekleştirdiği faaliyetlerinin, bütçelenmiş gelir ve giderlere uygun olup olmadığını tespit ve kontrol etmektir. Bu amaç doğrultusunda devlet muhasebesi, oluşan gelir ve giderleri düzenli bir şekilde raporlar halinde ortaya koyar. Böylece devletin ve diğer kamu kuruluşlarının varlık ve kaynaklarını en sağlıklı biçimde izlenmesini sağlayarak ve ilgili dönem sonunda bilgi

kullanıcılarının gereksinimlerini karşılayarak bir diğer amacını gerçekleştirmiş olur (Karaaslan, 2004: 38).

Devlet muhasebesinin kapsamı genel yönetimdir. Devlet muhasebesi, genel yönetim çatısı altında faaliyette bulunan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerini (Genel Bütçeye Dahil İdareler, Özel Bütçeli İdareler, Düzenleyici Ve Denetleyici Kurumlar), sosyal güvenlik kurumlarını (Sosyal Güvenlik Kurumu, Türkiye İş Kurumu) ve mahalli idareleri (İl Özel İdareleri, İlçe Özel İdareleri, Belediyeler, Bağlı İdareler, Mahalli İdare Birlikleri) kapsamaktadır. Devletin mali ve mali olmayan kurumları, kamu sektörüne dahil olmakla beraber genel yönetimde yer almazlar. Çünkü devletin mali ve mali olmayan bu kurumlarının kuruluş amacı, var olma nedeni mal ve hizmet üretimi yaparak kar elde etmektir. Bu özel hukuk ilke ve kurallarına göre böyledir. Dolayısıyla bu kurumlar ticari muhasebe usul ve esaslarına uygun bir şekilde idare edilmekte, bu yüzden devlet muhasebesinin kapsamına dahil olamamaktadırlar. Bu yüzden devlet muhasebesi, genel yönetim kapsamındaki idareler için ortak raporlama standartları ile kıyaslama yapmaya elverişli çerçeve hesap planını düzenlenmeyi amaçlamaktadır (İspir, 2011: 11).



Şekil 1. Devlet Muhasebesi Kapsamı

Devlet muhasebesinin amacı kapsama giren bu kurum ve idarelerin parasal olaylarının kaydının tutulması ve sağlıklı bir şekilde belirli dönemlerde raporlanmasını sağlamaktır (Üçbaş, 2013: 92-93). Devlet muhasebesi, genel yönetim kapsamındaki kurumlar arası ortak raporlama standartları ile kıyaslama yapmaya uygun ortamı da sağlamaktadır. Bahsi geçen muhasebe ortamı; hesap ve kayıt işlemlerinde şeffaflık ve tekdüzenin oluşmasına, kaydedilmemiş işlemlerin önüne geçilmesine, olayların gerçek vasıflarına uygun, doğru ve güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesine, finansal

tabloların uygun görülen sürede, muhasebenin genel kabul görmüş ilke ve temel kavramları kapsamında, işletme yönetiminin ve diğer ilgili çıkar gruplarının karar vermelerine yardımcı verilerin ihtiyaçlarını giderecek biçimde hazırlanmasına, rapor haline getirilmesine ve sunulmasına ilişkin başlıca yöntem ve ilkelerin belirlenmesini gerektirir (Sipahi vd., 2007: 6).

2.4. Devlet Muhasebesi Uygulamasında Esas Alınan İlkeler

Muhasebe düzeni, değişen işlemler karşısında sabit ilkelerdense genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayandırılmaktadır. Bu ilkeler on iki temel muhasebe kavramlarına dayanmıştır. Söz konusu kavramlar uluslararası özelliğe sahip olup, muhasebe uygulamalarına yol gösterirler. Temel muhasebe kavramları muhasebe kuramı ile tatbiklerinin temel değerleridir (Dağ, 2008: 3).

Genel yönetim muhasebesi, aşağıdaki kavramlara dayandırılarak yürütülür (GYMY, md.5):

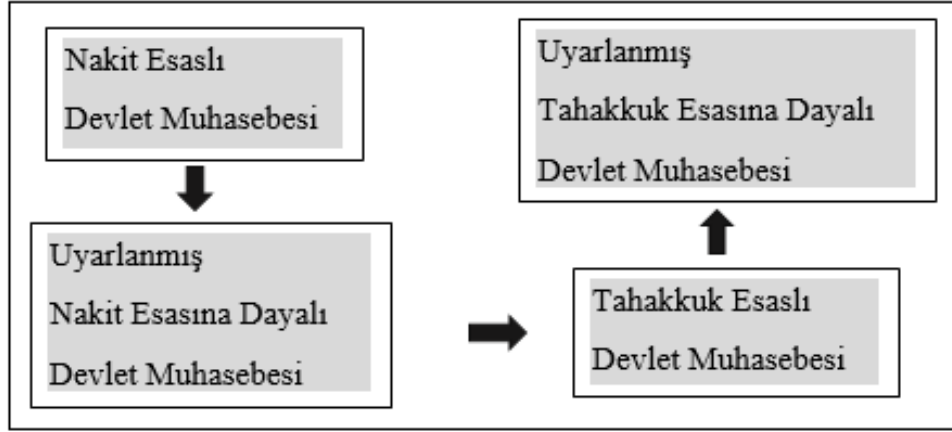
Çizelge 1. Devlet Muhasebesi İlkeleri

1.Sosyal Sorumluluk Kavramı,	7.Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı,
2. Kişilik Kavramı,	8. Tutarlılık Kavramı,
3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı,	9. Tam Açıklama Kavramı,
4. Dönemsellik Kavramı,	10. İhtiyatlılık Kavramı,
5. Parayla Ölçülme Kavramı,	11. Önemlilik Kavramı,
6. Maliyet Esası Kavramı,	12. Özün Önceliği Kavramı.

2.5. Devlet Muhasebesi Yöntemleri

Devlet muhasebesi yöntemleri uzun yıllar boyunca, bütçelerle verilen ödenekleri, bu ödeneklerden yapılan harcamaları ve bunların karşılanabilmesi amacıyla sağlanan gelirleri ve gerekli verileri içeren, asıl olarak gelirlerin tahsilinde, harcamaların finansmanında kaydı anlamına gelen nakit esasına dayalı muhasebe sistemi kullanılmıştır. Yani devlet muhasebesinin başlangıç noktası nakit esaslı devlet muhasebe sistemidir. Diğer uçta gerçekleşen veya gelecekte gerçekleşebilecek bütün

ekonomik olayların kaydı anlamına gelen tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi sistemi vardır. Bu iki sistemin arasında ise, nakite uyarlanmış devlet muhasebesi sistemi ve tahakkuka uyarlanmış devlet muhasebesi sistemi yer almaktadır (Karaaslan, 2002: 4).



Şekil 2. Devlet Muhasebesi Yöntemleri

2.5.1. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi

Bu devlet muhasebesi yöntemi, nakit akımları sonucu ortaya çıkan bilgileri kaydeder. Bu yöntem, bütün olaylarda yalnızca nakit hareketine neden olan olayları muhasebeleştirir. Nakit esaslı yöntem, yalnızca nakit hareketlerini dikkate aldığı için faaliyetler sonucu elde edilen fayda ve hizmetlerin ne zaman edinildiğini önemsememektedir. Bu tür muhasebe yönteminde finansal raporlar; esas olarak açılış ve kapanış nakit varlıklarını, bütçe gelir ve gider tahminlerini, nakit akımını raporlar (Sipahi, Yanık ve Topal, 2007: 7).

Nakit esaslı muhasebe yöntemi, kapsadığı olayların kolay olması sebebiyle, kullanılması ve anlaşılması basit bir yöntemdir. Yöntemin kapsadığı olayların nakit akımlarıyla sınırlı olması nedeniyle şeffaflık ve hesap verilebilirlik hedeflerine hizmet etmez. Bu yüzden nakit esaslı yöntem, bütçe uygulaması sonucu ortaya çıkan taahhüt ve yükümlülükleri de içermeli ya da bunlar ile desteklenmelidir (Karaaslan, 2002: 4).

2.5.2. Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesi yönteminde de parasal işlemler nakit esasındaki gibi değiştirilmeden muhasebeleştirilir. Yani parasal işlemlerin, ilgili oldukları ve neticelerinin alındığı dönemler dikkate alınmaksızın nakit şeklinde toplandıkları veya ödendikleri dönemde kaydı tutulur. Nakit esasındaki gibi bilhassa yükümlülükler, taahhüt ve garantiler, maddi duran varlıklar ve borç yönetimi ile ilgili işlemler muhasebe kapsamında değildir. Bu sistemin nakit esasına göre en ayırt edici niteliği ise, muhasebe işlemlerinin ekonomik yılın son günü akşamından itibaren kapatılmayıp belirli bir zaman, genelde otuz gün, önceki ekonomik yıla ait işlemlerin kaydı için açık tutulmasıdır. Uyarlanmış nakit esaslı yöntemin tek ve en önemli faydası parasal işlemlerin ilgili mali yılın muhasebe sistemine kayıtlarının yapılması ve ait oldukları dönemde raporlanmasıdır (İspir, 2011: 12).

2.5.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Tahakkuk esasında işlemler, nakit akımlarının gerçekleşme zamanı dikkate alınmaksızın, gerçekleştikleri anda kayda alınırlar. Gelirler hesabı, tahsilatın nakit olup olmadığını dikkate almaksızın, ekonomik yıl süresince gerçekleşen ve muhasebe ilkelerine uygun gelir olarak kayda alınması icap eden gelir işlemlerini, giderler hesabı ise yine nakit olup olmadığını dikkate almaksızın, ekonomik yıl süresince gerçekleşen giderlerin toplamını gösterir. Yani tahakkuk esasına dayalı yöntemde gerçekleşen gelir ve giderler gerçekleştikleri ekonomik yılın hesaplarına ve raporlarına ilave edilirler. Bu yöntem, mali işlemlerle ilgili olayları gerçekleştikleri ekonomik yılda kayda alıp raporladığı için dönemsel ekonomik raporlar, ilgili faaliyet dönemlerine ait ekonomik olayları bütünlükten yansıtır (Haftacı ve Badem, 2006: 85).

Bu muhasebe yöntemiyle nakit esasına dayalı devlet muhasebesi “yansıtma tekniği” kullanılarak uyumlaştırılmıştır. Bu sayede bütçe yasalarının gelir ve gider olarak kabul gördüğü olaylar, bütçe gelir ve gider hesaplarına kaydedilmekte ve yansıtma hesapları aracılığıyla ; muhasebe ilkelerince gelir ve gider kabul edilen olaylar gelir ve gider hesaplarına yansıtılmakta, kabul edilmeyen olaylar ise ilgili varlık veya yükümlülük hesaplarına yansıtılmaktadır (Orhan ve Seçmeli, 2013: 323).

Devlet muhasebesinde makul olan işlemlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesidir. Doğru ve verimli bir finansal yönetim, güvenilir bir muhasebe sistemini zorunlu kılar (Karaaslan, 2002: 2). Tahakkuk esasına dayalı bu muhasebe yöntemi ile yalnızca bütçe içerikli olaylar değil aynı zamanda bütçe harici kamusal işlemler de izlenmektedir. Bu muhasebe yöntemine geçiş sonucunda genel bütçeli idareler ve alt kurumları, katma bütçeli idareler ve alt grupları dışında sosyal güvenlik kurumları, yerel yönetimler de devlet muhasebesi kapsamına dahil olmuş ve devlet muhasebesi kapsamı genişlemiştir. Muhasebede önem arz eden saydamlık kavramı oluşturularak merkez bilgisayarlardan bütün verilere ulaşma imkanı sağlanmıştır. Maddi duran varlıklar bu muhasebe yöntemiyle gösterilebilmektedir. Detaylı mali raporlar hazırlanabilmektedir. Devlet borçlanmasında eksiksiz ve güvenilir veri oluşturulmakta, devletin borcu tam olarak açıklanabilmektedir (Çetinkaya, 2004: 94- 95).

2.5.4. Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde ekonomik varlıklar, borçlar, safi mal mevcudiyetleri, safi parasal mecburiyetler, irat ve masraflar gibi unsurlar kayda alınmaktadır. Bu unsura göre; borçlar, alacaklar, varlık ve yükümlülükler tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemine göre, bunların dışında kalan diğer işlemler ise nakit esasına dayalı muhasebe sistemine göre kaydı tutularak belirli dönemlerde hesap regülasyonları yapılmaktadır. Bu regülasyonlar, ekonomik durumu detaylı bir şekilde ortaya koyacak finansal tabloların hazırlanmasına olanak sağlayacak bir biçimde süreli aralıklarla tahakkuk etmektedir. Söz konusu yöntemde çağdaş kamu idaresinin gereksinimlerini önemli ölçüde giderebilmektedir.

Bu muhasebe yönteminin tahakkuk esaslı devlet muhasebesine göre en ayırt edilebilir niteliği; bu sistemin arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar, tesis, makine, cihazlar vb. maddi duran varlıkları içermemesi ve muhasebe sistemi kayıtlarında görüntülenememesidir. Böylelikle bu yöntemde maddi duran varlıkların, yeniden değerlendirme ve amortisman ayrılması gibi prosedürlere yer verilmediği için tahakkuk esaslı anlaşma yapılması, uygulamaya koyulması ve yönetilmesi çok daha basittir. Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi nakit esaslı devlet muhasebesiyle

kıyaslandığında ise, tam veri üretir, bütçe odaklı bir muhasebe yöntemi değildir. Gerçekleşmiş olaylar ile gelecekte meydana gelebilecek taahhüt ve garantilerin kaydını tutarak performans gözetimine sağlıklı bir temel hazırlamaktadır (Dayar ve Esenkar, 2008: 272-273).

2.6. Devlet Muhasebesinde Kullanılan Defterler

Mali nitelikteki olaylar, muhasebeleştirme belgeleri ile kaydedilir. Belge bir kayıt işleminin gerçekleşmesi için zorunlu unsurdur (Haftacı ve Badem, 2006: 101). Bu kısımda devlet muhasebesinde işlemlerin kayıtlara alınmasında düzenlenmesi öngörülen defterlere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

2.6.1. Yevmiye Defteri (Günlük Defter)

Günlük defter, ticari işlemlerin belgelerden yararlanarak tarih ve numarasıyla maddeler halinde kaydedildiği defterdir. Yevmiye defteri, önceki dönem bilançosu verilerinden oluşturulan açılış kayıtlarından sonra gerçekleşen parasal olayları tarih sırasına göre kaydedilir (MEB, 2008: 3).

Deftere alt alta yazılan işlemlerin, alacak ve borç sütunları sayfa sonunda toplanır. Toplam sonucunda ortaya çıkan değerler birbirine eşit olmalıdır. Çünkü alacak ve borç eşitliği yapılan kayıtların doğruluğunu göstermektedir. Yani eşitsizlik kayıtların yanlış yapıldığının göstergesidir. Yapılan yanlışlığın giderilmesi, bir düzeltici yevmiye maddesi aracılığıyla mümkün olabilmektedir (Erdoğan vd, 2012: 31).

Çizelge 2. Yevmiye Defteri Örneği

(1)					
(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	

Kaynak: Erdoğan, N. Lazol, İ. Ergun, Ü. Köse, T. (2012). Genel Muhasebe. Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri, s. 33.

Bölümlerin kullanım amaçları (Erdoğan vd, 2012: 30);

- | | |
|------------------------------------|-------------------------------------|
| (1) Sayfa numarası | (4) Kayıt alanı |
| (2) Büyük defter bağlantı numarası | (5) Borçlandırılan hesabın tutarı |
| (3) Madde numarası | (6) Alacaklandırılan hesabın tutarı |

2.6.2. Büyük Defter (Defter-i Kebir)

Yapılan çoğu yanlışın sebebi hesaplara doğruca kayıt yapmaktır. Doğrudan yapılan kayıt, işlemin bir bütün olarak görülmesine engel olacaktır. Bu durum yevmiye defterine kaydın nedenidir. Ayrıca yevmiye defteri ile her bir mali tablo unsurundaki değişimi bir bütün olarak görmek ve bu unsur hakkında bir bilgi sahibi olmak mümkün değildir (Erdoğan vd., 2012:32). Büyük defter, yevmiye defterinde oluşan rakamları düzenli bir biçimde toplayıp ve hesaplara dağıtarak muhasebenin sınıflandırma fonksiyonunu gerçekleştiren defterdir. Büyük defter sayesinde hesapların bakiyeleri ayrı ayrı izlenebilir (MEB, 2011: 4). Bu sayede mali işlemlerin etkilerinin defteri kebir hesap bazında görülmesi sağlanır. Defteri kebir ve yevmiye defterinin tutulması yasal olarak zorunludur (Erdoğan vd., 2012: 32).

Büyük defterde hesaplar çift sayfayı kapsayacak bir biçimdedir. Defterin sol tarafı hesabın borç kısmını, sağ tarafı ise alacak kısmını ifade eder. Bu yüzden defteri kebir çift sayfa numaralıdır. Hesabın adı iki sayfayıda kapsayacak bir biçimde üst orta

kısma yazılır. Her bir hesap için gerekli miktarda sayfa ayrılır. Aşağıda temel bir defter-i kebir örneği yer almaktadır(Erdoğan vd., 2012: 32).

Çizelge 3. Büyük Defter Örneği

1		(2).....			HESABI		1		
(3)		(4)			(4)		(4)		
(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)

Kaynak: Erdoğan vd., 2012 s.33.

Defterin kapsaması gereken bilgiler(Erdoğan vd., 2012: 33);

- | | |
|---|--|
| (1) Sayfa numaraları | (8) Borç kaydının tutarı |
| (2) Hesabın adı | (9) Borç taraf ara toplamı |
| (3) Hesabın borç tarafı | (10) Alacak kaydının tarihi |
| (4) Hesabın alacak tarafı | (11) İlgili yevmiye maddesinin numarası |
| (5) Borç kaydının tarafı | (12) Alacak kaydına neden olan işlemin açıklanması |
| (6) İlgili yevmiye defterinin numarası | (13) Alacak kaydının tutarı |
| (7) Borç kaydına neden olan işlemin açıklanması | (14) Alacak taraf ara toplamı |

2.6.3. Kasa Defteri

Kasa defteri, işletmelerin yapmış olduğu günlük işlemlerin tahsilat ve ödemelerini yansıttığı, giriş ve çıkışlarını izlemek amacıyla tuttuğu ve verilerin anlaşılmasına ilişkin açıklamalara yer verdiği defterdir.

Çizelge 4. Kasa Defteri Örneği

Gelirler					Giderler				
Tarih	No	Açıklama	Belgeler	Gelir	Tarih	No	Açıklama	Belgeler	Gider

Kaynak: M. Serçemeli, Devlet Muhasebesi Kavramı, Türkiye'deki İşleyişi Ve Erzurum Defterdarlığı, Narman Malmüdürlüğü'nde Bir Uygulama, ATAÜNI, SBE, YYLT, Erzurum, 2010, s.13

2.6.4. Yardımcı Hesap Defteri

Büyük defterlerin sınıflandırma fonksiyonunu gerçekleştirebilmesi için borç ve alacak değerlerinde hata olmaması gerekir. Yardımcı hesap defterleri, hesaplara ilişkin verilerin ayrıntılı kaydına özgü biçimde tutulduğu defterdir (MEB, 2011: 13).

Hesap planında gelir ve gider bütçesi ile ilgili hesapların kaydının yardımcı hesap defterlerine yapılması zorundadır. Yardımcı hesapların kodları bütçeyle öngörülen kodlardır (Haftacı ve Badem, 2006: 101).

2.7. Devlet Muhasebesi Sistemleri

Tarihsel gelişim sürecinde bazı ülkelerde devlet gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesi için birçok sistem kullanılmıştır. Bütün dünyada uygulamaya koyulan tek bir muhasebe sistemi bulunmamaktadır. Zamanla değişen herşey gibi devletlerin muhasebe sistemlerinde de değişiklikler olmuştur. Daha önceleri devletlerin verdiği finansal kararlar ve finansal politikalar için mali bilgiye duyulan ihtiyaç oldukça azdı. Bu nedenle geliştirilen sistemler daha basit ve bütçe odaklı olmuştur. Günümüzde ise bütçe odaklı muhasebenin yanı sıra devletin elindeki mal varlıkları, bunlardaki değişimler ve nakit akışları da önemli hale gelmiştir. Her muhasebe sistemlerinde olduğu gibi devlet muhasebe sistemlerinde de sistemden beklenen verimlilik ve gerçekleşmesi istenen amaçlar, devlet muhasebesinin gelişim göstermesini sağlamıştır (Karaaslan, 2005: 1).

Tüm dünyada kabul görerek uygulamaya koyulan bir devlet muhasebesi sistemi bulunmamaktadır. Zamanın değişimine ve gelişimine ayak uyduran devlet muhasebe sistemleri ise; kameral, schneider, constante ve logismografi sistemleridir (Sipahi vd., 2007: 10).

2.7.1. Kameral Muhasebe Sistemi

Kameral Muhasebe sistemi, devletin yalnızca bütçe bazındaki gereksinimlerini gidermek amacıyla geliştirilmiş bir muhasebe sistemidir. Çünkü kameral muhasebe sistemi devletin alacak, borç ve malvarlığında meydana gelen değişimleri içeriğine dahil etmez. Sistem yalnızca nakit akımlarını gözleme imkanı verir. Bütçe odaklı olması nedeniyle bu sisteme “bütçe muhasebesi” de denilmektedir (Ayvaçiçeği, 2014: 29).

Eski kameral muhasebe sisteminde, yalnızca kasa işlemleri izlenmekteydi. Devletin uygulamalarını yalnızca bütçe açısından muhasebeleştirilen ilgili sistemde tutulan defterler aşağıda gösterilmiştir (Taşgın, 2010: 12).

Çizelge 5. Gelir Ve Gider Ayrıntı Defteri

Tarih	Açıklama	Kasa No	Sene Başına Gelir Kalıntısı	Sene İçinde Tahakkuk Eden Gelir	Toplam Tahsil Olunan Gelir	Gelecek Seneye Devreden Gelir	Düşünceler

Kaynak: Serçemeli, s. 14.

Yeni kameral muhasebe sistemi, eski sistemin gelişmiş halidir. Eski sistemden farklı olarak, gelir ve giderlerin tahakkuk kaydı için deftere tahakkuk satırlarının ilave edilmiş olmasıdır. Böylelikle gelir ve gider hareketlerinin izlenmesi sağlanmıştır (Sipahi vd., 2007: 11).

2.7.2. Schneider Muhasebe Sistemi

Kameral muhasebe sistemi sonrasında oluşan schneider muhasebe sisteminde, bütçe bazında işlemlerin dışına çıkmıştır. Artık bütçe dışı hesaplar ve mahsup işlemleri de muhasebe sistemine dahil olmuştur (Karaaslan, 2004: 38).

Schneider muhasebe sisteminde işlemlerin muhasebeleştirilmesinde çift taraflı kayıt yöntemi kullanılmaktadır. Borca alınması gereken değer gider yevmiyesindeki sütuna, alacağa alınması gereken değer ise gelir yevmiyesindeki sütuna yazılır (Serçemeli, 2010: 17).

Schneider muhasebe sisteminde, kasa defteri tutulmamaktadır. Sistem bilanço düzenleme imkanı tanımaktadır. Ayrıca sistem, yevmiye defterinin uygulamaya koyulduğu ilk sistemdir. Gelir ve gider yevmiye defteri şeklinde ikiye ayrılan yevmiye defterine aşağıda yer verilmiştir (Serçemeli, 2010: 15).

Çizelge 6. Yevmiye Defteri (Sol Tarafı)

No	Tarih	Bütçe		Defter-i Kebir		Gelir ve Gider İçeriği	Kalıntı	Kasa	Mahsup
		Fasıl	Madde	Sayfa	No				

Kaynak: O.S., Ural, Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bir Örnek uygulama, DEÜ, SBE, YYLT, İzmir, 2008, s. 161

Çizelge 7. Yevmiye Defteri (Sağ Tarafı)

İşletme					Mağaza		Sermaye			C a r i H e s a p
Genel Yönetim	H. Gazı Üretimi	Diğer Maddeler	Kar ve Zarar	Malzeme	Kömür	Yükleme Yapılacak Kıymet	Yenileme	Ödünç Alınmalar	İhtiyat	

Kaynak: Ural, s. 161.

Sistemde ayrıca büyük defter ve gelir-gider ayrıntı defteri tutulmaktadır (Serçemeli,2010:16).

Çizelge 8. Defter-i Kebir Gelir Sayfası (Sol Sayfa)

Fasıla :...

Madde :...

Hesap :...

N o	Gelirin İçeriği	Tahakkuk Eden Gelir		Tahsil Edilen Gelir					Gelecek Seneye Devreden Kalıntı		Düşünceler	
		Tarih	Toplam	Tarih	Nisan	Temmuz	Ağustos	Mart	Toplam	Gelir Kalıntısı		Diğer Aktif Kalıntısı

Kaynak: A. Giray, Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi, Ankara, 1997, s.145

Çizelge 9. Defter-i Kebir Gider Sayfası (Sağ Sayfa)

Sene İçinde Alınan Öd.

Bütçe :.....

Kalıntısı :.....

N o	Giderin İçeriği	Ödeme Emri Çıkan Giderler		Ödenen Giderler					Gelecek Seneye Devreden Kalıntı		Düşünceler
		Tarih	Toplam	Tarih	Nisan	Temmuz	Ağustos	Mart	Toplam	Gider Kalıntısı	

Kaynak: Giray, s. 145.

2.7.3. Constante Muhasebe Sistemi

Constante muhasebe sistemi sadece bütçe hesaplarına değil kamuya ait varlık hesaplarına da yer verir. İlgili sistem, bütçe gelir ve giderlerinin tahakkuk anında kaydedilmesi ilkesine uygun bir şekilde kurulmuştur. Sistem, Schneider muhasebe sisteminde olduğu gibi muhasebe işlemlerinde çift yanlı kayıt yöntemini kullanmaktadır. Sistemde tutulan defterler ise gelir- gider ayrıntı defteri ve kasa defteridir. Constante sistemi, devlete ait olan varlıklardaki artış ve azalışların tespit edilmesini ve dönem sonunda kar ve zararının hesaplanabilmesini sağlamaktadır (Sipahi vd., 2007: 12).

2.7.4. Logismografi Muhasebe Sistemi

Logismografi muhasebe sistemi, bütçe hesaplarını, malvarlığı hesaplarının yanısıra devlet faaliyetlerinden oluşan maliyetleri istenildiği zaman görme olanağı sağlayan bir sistem olması nedeniyle diğer sistemlere göre daha önemli yere sahiptir (Karaaslan, 2004: 40).

Sistemde kullanılan defterler; muhasebe şeması, müsvedde defteri, yevmiye defteri ve büyük defterdir. Muhasebe şeması, sistemde çok sayıda hesap açılması ve tutulan defterlerin de çok olması sebebiyle defterler arası ilişkiyi kurma amacıyla oluşturulur. Şemada hesapların isim ve durumlarına, yevmiye defterlerinde ve defteri kebirdeki ilgili sütun numaralarına yer verilmektedir. Müsvedde defterlerinde ise işlemlerin, tarih sırasına göre detaylı bir şekilde kaydı alınmaktadır. İşlemler ilk önce yevmiye defterine aktarılmakta ve burdanda büyük deftere geçirilmektedir (Taşğın, 2010: 20).

Çizelge 10. Müsvedde Defteri

İşlemin		Açıklama	Belgenin			Tutar	Yevmiye Defterinin		Defteri Kebir	
Sıra No	Tarih		Cinsi	Tarih	No		Sıra No	Sütun No	Grubu	Sütun No

Kaynak: Y. Taşğın, Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçişin Değerlendirilmesi Ve Bir Uygulama, ATAÜNİ, SBE, YYLT, Erzurum, 2010, s. 20.

Bu muhasebe sisteminde de constante sistemindeki gibi bütçe ve malvarlığı hesapları birlikte izlenmektedir. Sisteme göre devlet malvarlığının iki sahibi vardır; birincisi malvarlığının sahibi yani devlettir, ikincisi ise malvarlığının görevlisi yani devlet memurlarıdır (Karaaslan, 2004: 40). Bu nedenle bütçe hesapları ve malvarlığı hesapları şeklinde iki ayrı tablo oluşturulmuştur. Gelir ve gider şeklinde iki ana gruba ayrılan bütçe hesapları kendi içinde ayrıca mal sahibi ve görevli memur hesaplara ayrılmıştır. Aynı düzenleme malvarlığı hesaplarına da uygulanmıştır. Ayrıca aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi defterde müsvedde ve mahsup kalanları bölümünde yer alır (Taşğın, 2010: 21).

Çizelge 11. Yevmiye Defteri

Y e v m i y e N o	Tarih	M ü S v e d e N o	Açıklama	Bütçe Hesapları								Malvarlığı Hesapları				Aktarma ve Mahsup	
				Gelir Hesapları		Gider Hesapları		Gelir Hesapları		Gider Hesapları		Mal Sahibi		Görevli Memur		T o p l a m	İlgili Defteri Kebir Tahsili Defteri
				Aktif	Pasif	Aktif	Pasif	Aktif	Pasif	Aktif	Pasif	Aktif	Pasif	Pasif	Aktif		

Kaynak: Taşgın, s. 21.

2.8. Devlet Muhasebesi Hesap Planı

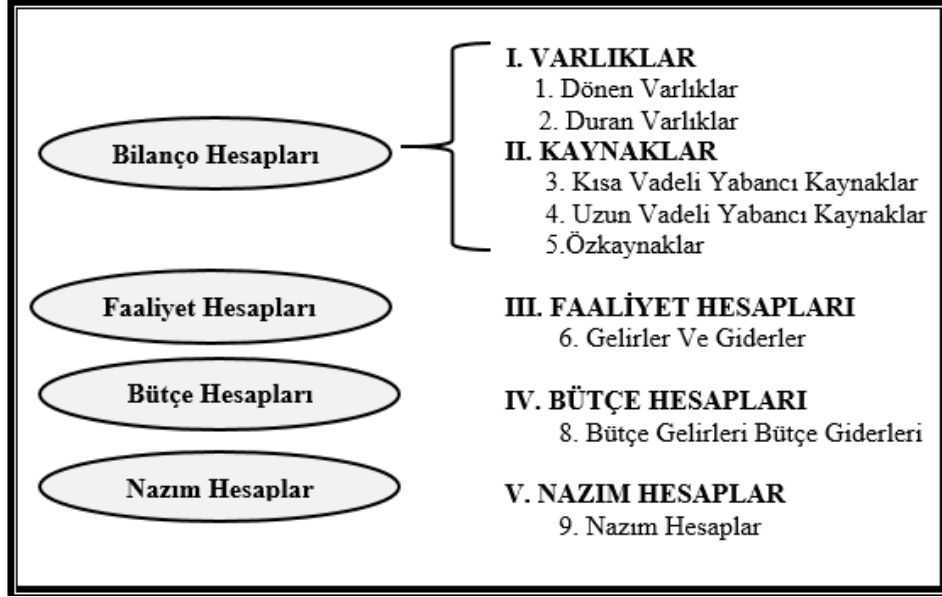
Türkiye’de devlet muhasebesi hesap planı merkezi yönetim bazında incelendiğinde tahakkuk esasına uygun bir şekilde düzenlendiği görülmektedir. Hesap planı incelendiğinde, hesapların aktif ve pasif hesaplar ile gelir ve gider hesapları şeklinde iki kısma ayrıldığı ve dönem ayırıcı hesaplar ile tahakkuk esaslı muhasebe sistemine uygun bir hesap planı oluşturulduğu görülmektedir (Aydın, 2018: 133).

Burada önemli nokta özel sektörde olmayan bütçe hesaplarıdır. Bütçe hesapları grubu, kamu kurumlarının bütçe gelir ve bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya göre takip edilmesi ve bütçe uygulama sonuçlarının sağlanması için kullanılmaktadır.

Bütçe hesapları ana gruplar itibari ile aşağıdaki gibidir (Aydın, 2018: 134):

- 80 Bütçe Gelir Hesapları
- 81 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları
- 83 Bütçe Gider Hesapları
- 89 Bütçe Uygulama Sonuçları.

Ana gruplar itibariyle devlet muhasebesi hesap planı aşağıdaki gibidir:



Şekil 3. Devlet Muhasebesi Hesap Planı Ana Gruplar

Kaynak: Aydın, O. Devlet Muhasebe Standartlarının Çeşitli Ülkelerde Uygulanması Ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi, BÜ, SBE, Doktora Tezi, Ankara, 2018, S. 134.

2.9. Devlet Muhasebesinde Düzenlenen Mali Tablolar

Çalışmanın bu kısmında öncelikle mali raporlama ve mali tablolar hakkında genel açıklama yapılmıştır. Daha sonra mali raporlama ve muhasebat genel müdürlüğü tarafından üretilerek, düzenlenmesi öngörülen finansal tablolara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

2.9.1. Mali Raporlama

Mali raporlama, genel yönetim kapsamındaki idarelerin, varlıkları, kaynakları, gelir- gider durumu vb. parasal değerlerine ilişkin verileri kullanıcılara ayrıntılı bir biçimde sunmayı hedefler. Bu yüzden ilgili kişilere mali konularda karar verme, politika oluşturma ve benzeri durumlar için yol gösterici öneme sahiptir (Özel, 2007: 44). Mali tablolar, bu amaçlara ulaşılabilmesi için söz konusu mali unsurlar ile ilgili bilgi sağlayan belgelerdir. Mali raporların, ilgili bütün kişiler için kıyaslanabilir

olması, raporların anlaşılabilir ve en az bir önceki döneme ilişkin bilgileri verebilecek bir biçimde, açıklamalar ile birlikte oluşturulması ile mümkündür (İpek, 2011: 92).

2.9.2. Temel Mali Tablolara İlişkin Genel Açıklama

Muhasebe, finansal tablo kullanan kişilerin mali durum hakkında karar vermesine yardımcı olur ve bunun için de faaliyet raporlarını oluşturur ve mali verileri belgelerir (Shim ve Siegel, 1999: 1). Muhasebenin, işletmede gerçekleşen ve para ile ifade edilebilen finansal işlemlerini kaydedip, özelliklerine göre sınıflandıran ve meydana gelen mali işlemleri, işletmeye ve diğer kullanıcılarına faydalanması amacıyla sunan raporlara mali tablo denir (Akbulut vd., 2013: 13).

Muhasebe, iktisadi kurum ve kuruluşlar için yönetim ve karar almada ihtiyaç duyulan veri düzenini oluşturmaktır (Akgün ve Kılıç, 2013: 22). Bu yüzden elde edilen finansal verilere ve gerekli konulara uygun bilgiler oluşturan ve çözümleyen bir sistem gereklidir (Tetik, 1997: 147).

Gerekli sistem oluşturulan finansal tablolar ile mümkün olacaktır. Çünkü finansal tablolar, finansal bilgilerin ihtiyaç duyanlara iletmesinde kullanılan veri iletişim araçlarıdır (Akdoğan ve Tenker, 2010).

Finansal bilgilere ihtiyaç duyan kişiler bakımından finansal tablolar , iktisadi kurum ve kuruluşların mali, yönetim vb. durumları ile ilgili değerlendirme yapmayı ve karar almayı sağlayacak faydalı bir veri kaynağıdır (Çabuk vd., 2013: 4).

Finansal tablolar, kişi ve kuruluşların, varlık ve kaynak durumunu, uygulama sonuçlarını, dönem karı ve nasıl kullanıldığı gibi konuları kapsayan, muhasebenin temel kavramlarına uygun bir şekilde düzenlenen tablolardır. Finansal tablolar, fayda sağlayabilmesi için birtakım özelliklere sahip olmalıdır (Akbulut vd., 2013: 13). Finansal tablolar, GYMY’de geçen standartlara ve ilkelere uygun bir şekilde muhasebe kayıtlarına bakarak ve istatistiksel metodlar kullanarak düzenlenmeli ve belirli aralıklarla kullanıcılara sunulmalıdır (Haftacı ve Badem, 2006: 101-102).

Muhasebat genel müdürlüğü tarafından düzenlenmesi öngörülen finansal tablolar şunlardır (Mahalli İdareler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği, md.485):

- Mizan (Ek 1).
- Bilanço (Ek 2).
- Faaliyet sonuçları tablosu (Ek 3).
- Bütçe uygulama sonuçları tablosu (Ek 4).
- Nakit akış tablosu (Ek 5).
- Mali varlık ve yükümlülükler değişim tablosu (Ek 6).
- İç borç değişim tablosu (Ek 7).
- Dış borç değişim tablosu (Ek 8).
- Şarta bağlı varlık ve yükümlülükler tablosu (Ek 9).
- Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu (Ek 10).
- Giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu (Ek 11).
- Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu (Ek 12).
- Giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu (Ek 13).
- Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu (Ek 14).
- Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu (Ek 15).
- Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu (Ek 16).
- Bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu (Ek 17).
- Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu (Ek 18).
- Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu (Ek 19).

2.9.3. Mizan

Mizan biçimsel bir finansal tablo değildir, daha çok yevmiye defteri toplamlarının, defteri kebir hesaplarından düzenlenen listenin toplamına eşit olup olmadığının sağlamasıdır (Erdoğan vd, 2012: 34).

Defteri kebir toplamlarını gösteren özet tabloya mizan denir. Tüm hesapların toplamları ve bakiyelerini aynı tabloda gösterdiği için hesapları değerlendirmeyi kolaylaştırır. Hesap bakiyesini öğrenmek için büyük defter sayfalarını incelemek yerine mizana bakmak zaman kazandıracaktır. Bu yüzden mizanların, finansal bilgi edinmede zaman açısından verimlilik sağladığı söylenebilir. Mizana bakarak işletmenin borç, alacak durumu öğrenilebilir ve bakiye karşılaştırması yapılabilir. Bakiyelerin tutmadığı durumlarda büyük defter ayrıntılarına bakılmalıdır. Mizanın

toplam satırındaki alacak ve borç sütunlarının toplamalarının birbirine eşit olma zorunluluğu vardır. Bu iki taraflı kayıt sisteminin bir sonucudur. Eğer bahsi geçen eşitlikler yoksa kayıtlar rakamsal olarak yanlış yapılmıştır. Günümüzde muhasebeleştirme işlemlerinin bilgisayar ortamında yapılması ile mizanda yapılan hataların önüne geçilmiştir (MEB, 2011: 21).

$$GDT = BT = AT$$

GDT = Günlük defter borç ve alacak tutarlar toplamaları

BT = Mizan borç tutarlar toplamı

AT = Mizan alacak tutarlar toplamı

Mizanın borç ve alacak tutarlar toplamı birbiriyle eşit olduğu için kalanlarıda eşit olmaktadır:

$$BK = AK$$

BK = Borç tutarlar kalanı

AK = Alacak tutarlar kalanı

Çizelge 12. Mizan Örneği

A İŞLETMESİ				
31 Ocak 201x Tarihli Mizanı				
HESAPLAR	TUTAR		KALAN	
	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
	XXX	XXX	XX	XX

Kaynak: Erdoğan vd., s. 34.

2.9.4. Bilanço

İktisadi kurum ve kuruluşların belirli bir tarihte edindiği varlıklarla bu varlıkların elde edildiği kaynakları düzenli bir şekilde gösteren finansal durum tablosuna bilanço denir. Bilanço ilkelerinin amacı; sermaye koyan ya da daha sonra karlarını kuruma bırakan işletme ve hisse sahipleri ile alacaklardan edinilen kaynaklar ve bu kaynaklardan sağlanan varlıkların muhasebe hesap ve tablolarında gösterilmesiyle, belli bir tarihte kurumun mali durumunun açık ve gerçeğe uygun bir şekilde yansıtılmasıdır (Akbulut vd., 2013: 15).

Başka bir tanımla bilanço, işletmenin mali resmini yansıtan bir tablodur. Aşağıda bilanço örneğine yer verilmiştir (MEB, 2011: 30).

Çizelge 13. Bilanço Örneği

VARLIKLAR = KAYNAKLAR	
AKTİF = PASİF	
Aktif	Pasif
VARLIKLAR	BORÇLAR
Kasa	
Alacaklar	
Mal	SERMAYE
Bina	
XXX	XXX

Kaynak: Erdoğan vd., 2012 s. 11.

Bilançonun aktifini oluşturan varlıklar ve alacaklar bilançoda vade açısından ayrı şekillerde gösterilir. İleri dönemlerde paraya çevrilebilir ya da kullanılabilir varlıklar "Dönen Varlıklar"; paraya çevrilmesi ya da kullanılması beklenmeyen varlıklar ise "Duran Varlıklar" şeklinde sınıflanır. Bilançonun pasif tarafının temelini yabancı kaynaklar ve özkaynaklar oluşturur. Yabancı kaynaklar vade açısından ikiye ayrılır. Bir yıldan kısa vadeli olan kaynaklara "Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" bir yıldan fazla vadeli olan kaynaklara ise "Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar" denilmektedir (Çabuk vd., 2013: 4).

2.9.5. Faaliyet Sonuçları Tablosu

Faaliyet sonuçları tablosu, kamu kurumlarının bir faaliyet döneminden sağladığı gelirleri, katlandığı giderleri, finansal ve finansal olmayan varlıkların yönetimiyle yükümlülükleri ile ilgili faaliyetlerden doğan gelir ve giderleri yansıtan ve bunlara ilişkin detaylı bilgi elde edilen finansal tablodur. Dönem net fazla veya açığının ne kadarlık kısmına kur ve değer farklarının sebep olduğu ve bu farkların faaliyet sonucunu ne yönde etkilediği tablonun dipnotlarında gösterilir. Tüm gelir ve giderler, gerçekleştikleri dönemin faaliyet sonuçları tablosunda gösterilir. Tablo, dönemler arası kıyaslama yapılabilir bir biçimde oluşturulmalıdır (Arslan, 2012: 30).

İşletmelerde sonuç hesaplarından faydalanarak işletmenin ilgili döneme ait gelir tablosu oluşturulur. Gelir tablosu, işletmenin bir hesap dönemi süresince edindiği gelirleri, yüklediği giderleri ve bunların arasındaki farkı ifade eden dönem kar veya zararını gösterir. Devlet idareleri kar amacı gütmedikleri için, gelir tablosuyla aynı değere sahip olacak şekilde düzenlenen faaliyet sonuçları tablosunda kar veya zarar değil de faaliyet dönemine ait olumlu veya olumsuz faaliyet farkları gösterilmektedir. Faaliyet sonuçları tablosu, ilgili faaliyet dönemindeki gelir ve gider hesapları ile oluşturulur (Türkyener, 2010: 52-53).

2.9.6. Nakit Akış Tablosu

Nakit akımı, belirli bir dönemde kuruma yapılan nakit girişleri ve kurumdan yapılan nakit çıkışlarıdır. Nakit akış tablosu, gelir tablosu ile bilançonun birleştirilerek işletmenin nakit akış yapısını yansıtan mali tablodur. Kuruluşların faaliyet bölümlerine göre düzenlenen bu tablo, net çalışma sermayesi değişim tabloları, bilanço ve gelir tablosu verilerini birlikte gösterme niteliğinde olması sebebiyle son dönemlerde önemli bir tablo haline gelmiştir (Çabuk vd., 2013: 12). Bu tablo, net aktiflerindeki değişimi, mali durumlarını, likidite ve borç ödeme güçlerini, değişen şartlara ve fırsatlara uyum sağlayabilme kapasitesini değerlendirmede dayanak oluşturması açısından verimli bir mali tablodur. Mali tablo kullanıcıları, mali anlamda verecekleri kararlarda kurumun nakit ve nakit benzeri elde etme kabiliyetinin olup olmadığını, kesinliğini, zamanlamasını ve bu nakit akışlarına duyulan ihtiyacı değerlendirmede

gerek duydukları önemli bilgiyi bu tablodan elde edeceklerdir. Ayrıca işletmelerin nakit akışını özetleyerek, geçmiş mali politikalarının incelenmesi ve ileriye yönelik planlamaların yapılmasını sağlaması açısından ve varlıklarını nasıl ürettiği nasıl kullandığıyla alakalı işletme sahiplerine ve ilgili kişilere önemli bilgiler sunmaktadır. Kurum ve kuruluşlar, kâr elde etmek amacıyla farklı hizmetlerde bulunmalarına karşın, aslında faaliyetlerini sürdürebilmek, yükümlülüklerini yerine getirmek ve yatırım yapanların kazanç elde etmelerini sağlamak gibi benzer sebeplerle nakde gerek duyarlar. Bu nedenle bütün kuruluşların nakit akış tablosu üretmeleri zorunludur (Kaygusuz vd, 2012: 36).

2.9.7. Temel Mali Tablolara İlişkin Detay Bilgi Üretilen Mali Tablolar

Çalışmanın bu kısmında temel mali tabloların içerdiği verilerin, alanlarına göre ve ayrıntılı bir biçimde raporlandığı tabloların açıklamalarına yer verilmiştir.

2.9.7.1. Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu

Bütçe uygulama sonuçları tablosu, işletmenin bütçe faaliyetleri neticesinde belli dönemlerde sağladığı bütçe gelirleri ve yaptığı bütçe giderlerini yansıtan ve bunlara ilişkin ayrıntılı veri sağlanan finansal tablodur. Bu tablo, bütçe gelir ve bütçe gider hesapları ve hesap grupları hesaplarından üretilir. Bütçe yılının tamamını içerecek şekilde hazırlanan tabloya mahsup dönemi işlemleri de dahildir. Tablo, dönemler arası kıyaslanabilirliğin sağlanması amacıyla son üç mali yıla ait verileri içerecek bir biçimde düzenlenir (Göçer, 2015: 144).

Bütçe uygulama sonuçları tablosuyla kamu idarelerinin dönem başı bütçesinde oluşabilecek sapmalar kontrol edilebilmekte ve bu sayede öngörülerin doğruluğu ve tahmin edilen değerleri gerçekleştirmek için gösterilen performans ölçülebilmektedir. Ayrıca dönem başında bütçe belirlenirken belirli bir iş için ayrılan ödeneğin o iş amacıyla kullanılıp kullanılmadığı da tespit edilebilmektedir. Bu sebeple kamu idarelerinde önemli bir mali tablo olmaktadır (Türkyener, 2010: 55).

Bütçe uygulama sonuçlarıyla ilgili her türlü cetvel, rapor ve belgeyi strateji geliştirme daireleri düzenler. Genel bütçe çerçevesi altında faaliyette bulunan idarelerde, muhasebe yetkilileri muhasebe faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tabloların bir nüshasını strateji geliştirme birimlerine gönderir (Ural, 2008: 136).

2.9.7.2. Mali Varlık Ve Yükümlülükler Değişim Tablosu

Mali varlık ve yükümlülükler değişim tablosu, genel yönetime dahil tüm kamu kuruluşlarının belirli raporlama dönemleri arasında mali varlıkları ve yükümlülüklerinde oluşabilecek değişimi gösterir ve net mali değeri ölçer. Net mali değer, toplam mali varlıklar ve toplam mali yükümlükler arasındaki fark anlamına gelmektedir. Tablo, dönemler arası kıyaslanabilirliği sağlamak amacıyla son üç döneme ait verileri içerecek bir biçimde düzenlenir (Ural, 2008: 100).

Tablo sayesinde idarelerin yılsonundaki net mali değeri görülmekte ve üç yıllık karşılaştırmalar yapılarak mali varlıklarındaki yüzdesel değişim izlenebilir, ayrıca istenirse geçmiş yıllar enflasyondan arındırılıp daha anlamlı sonuçlar da elde edilebilir (Türkyener, 2010: 58).

2.9.7.3. İç Borç Değişim Tablosu

İç borç değişim tablosu, genel yönetime dahil tüm kamu kuruluşlarının belirli raporlama dönemleri arasında iç borç tutar ve bileşimindeki farklılıkları vade yapısına göre gösterir. Tablo, dönemler arası kıyaslanabilirliği sağlamak amacıyla son üç döneme ait verileri içerecek bir biçimde düzenlenir (GYMY, md.123).

2.9.7.4. Dış Borç Değişim Tablosu

Dış borç değişim tablosu, genel yönetime dahil tüm kamu kuruluşlarının belirli raporlama dönemleri arasında dış borç tutar ve bileşimindeki farklılıkları vade yapısına göre gösterir. Tablo, dönemler arası kıyaslanabilirliği sağlamak amacıyla son üç döneme ait verileri içerecek bir biçimde düzenlenir (GYMY, md.124).

Bu tablo sayesinde dış borçlar vade yapısı bakımından takip edilebilmektedir. Üç yıllık döneme ilişkin verileri kapsadığı için dış borçların eğilimi de izlenebilmektedir. Fakat tablo tek başına yeterli olmamakta, verimlilik sağlanması için diğer tablolarla beraber kullanılmalıdır (Türkyener, 2010: 59).

2.9.7.5. Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu

Şarta bağlı varlık ve yükümlülükler tablosu, genel yönetime dahil tüm kamu kuruluşlarının, önceden gerçekleşen bir olay dolayısıyla ilerde belirli şartların oluşması durumunda kamu kurumlarının ortaya çıkması muhtemel olan varlık veya yükümlülüklerinin görülmesini sağlar. Tablo, dönemler arası kıyaslanabilirliği sağlamak amacıyla son üç döneme ait verileri içerecek bir biçimde düzenlenir (Ural, 2008: 100).

2.9.7.6. Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu

Analitik bütçe sınıflandırılmasında ekonomik sınıflandırmaya göre gelirler karşılıklı veya karşılıksız bir şekilde hiçbir mali hakka dayanmaksızın elde edilen tahsilâtlardır. ABS’da gelirin ekonomik sınıflandırılması dört düzeyde altı haneli rakamlarla kodlanmaktadır. Bu tablo idarelerin elde ettiği gelirlerin ayrıntılı olarak görülmesini sağlar. Böylece elde edilen gelirin kaynağı daha kolay görülebilmektedir (Türkyener, 2010: 60).

2.9.7.7. Giderlerin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu

Giderlerin kurumsal düzeyde ekonomik dağılımını gösteren bu finansal tablo, dönemler arası kıyaslanabilirliği sağlamak amacıyla son üç döneme ait verileri içerecek bir biçimde düzenlenir (GYMY, md.127). Bu sınıflandırma modeli ile, yapılan giderlerin hangi birim tarafından yapıldığı görülebilmektedir (Türkyener, 2010: 60).

2.9.7.8. Giderlerin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu

Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu, yapılan giderleri gerçekleştirildikleri amaçlara göre sınıflandırır. Giderlerin fonksiyonlara bağlı olarak dağıtılması ihtiyari bir incelemeyi gerektirmesine rağmen bu sınıflandırma, giderlerin niteliklerine göre sınıflandırması ile kıyaslandığında, daha tutarlı veriler içerdiği söylenebilir. Giderlerini fonksiyonlara göre sınıflandıran kamu kurumları, maaşlar ve çalışanların sosyal güvence maliyetlerini içeren giderlerin niteliğiyle ilgili ek bilgileri belirtmelidir (Arslan, 2012: 31).

2.9.7.9. Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu

Kamu kurumlarının faaliyet giderleri, bu tabloda ayrıntılı hesap planlarındaki sınıflamaya uyumlu bir şekilde raporlanır. Tablo, dönemler arası kıyaslanabilirliği sağlamak amacıyla son üç döneme ait verileri içerecek bir biçimde düzenlenir (GYMY md. 129). Bu tablo, idarenin yapmış olduğu giderin ekonomik ve mali anlamda çeşitlerini göstermektedir (Türkyener, 2010: 61).

2.9.7.10. Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu

Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu ile benzer bir şekilde hazırlanan bu tablo, farklı olarak tüm bütçe tablolarında olduğu gibi nakit esasına göre oluşturulmakta ve kurumların elde ettiği gelirlerden nakit olarak girişi olanları göstermektedir (Türkyener, 2010: 62).

2.9.7.11. Bütçe Giderlerinin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu

Kamu kurumlarının bütçe giderlerinin kurumsal açıdan ekonomik dağılımını içeren bu mali tablo, bütçe gider hesapları hesap grubundaki hesaplardan faydalanılarak düzenlenir. Tablo, dönemler arası kıyaslanabilirliği sağlamak amacıyla son üç döneme ait verileri içerecek bir biçimde düzenlenir (GYMY, md.131).

Giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu ile aynı yapıdadır ve yapılan giderin birimler bazında ayrıntısı yer alır. Ancak tablo oluşturulurken bütçe hesapları esas alınır, dolayısıyla nakit esasına dayanan bir tablodur ve tahakkuk işlemleri görülmez (Türkyener, 2010: 62).

2.9.7.12. Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu

Bu tablo düzenlenirken kamu kurumlarının temel fonksiyonları esas alınmaktadır. Tabloda bütçe giderleri; ekonomik işler ve hizmetler, genel kamu hizmetleri, kültür ve din hizmetleri, çevre koruma hizmetleri, savunma hizmetleri, konut ve toplum refahı hizmetleri, sosyal yardım hizmetleri, eğlence, güvenlik, sağlık ve eğitim hizmetleri alt sınıflarına ayrılır. Tablo, dönemler arası kıyaslanabilirliği sağlamak amacıyla son üç döneme ait verileri içerecek bir biçimde düzenlenir (Ural, 2008: 102).

Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu ile aynı yapıdadır. Dolayısıyla bu tablo aracılığı ile kurumların yapmış olduğu gideri hangi fonksiyonunu gerçekleştirmek için kullandığı görülmektedir. Ancak tablo oluşturulurken de bütçe hesapları esas alınır, dolayısıyla nakit esasına dayanan bir tablodur ve tahakkuk işlemleri görülmez (Türkyener, 2010: 63).

2.9.7.13. Bütçe Giderlerinin Finansal Sınıflandırılması Tablosu

Kurum ve kuruluşların bütçe giderlerinin finanse edildiği kaynakları gösteren bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu, bütçe gider hesapları hesap grubundaki hesaplardan yararlanılarak düzenlenir. Tablo, dönemler arası kıyaslanabilirliği sağlamak amacıyla son üç döneme ait verileri içerecek bir biçimde düzenlenir. Tablo oluşturulurken bütçe hesapları esas alınır, dolayısıyla nakit esasına dayanan bir tablodur ve tahakkuk işlemleri görülmez (Türkyener, 2010: 63).

2.9.7.14. Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu

Kamu kurumlarının bütçe giderleri, bütçelerindeki ekonomik sınıflandırmaya uygun bir şekilde raporlanır. Bu tablo, bütçe gider hesapları hesap grubundaki hesaplardan faydalanılarak düzenlenir. Tablo, dönemler arası kıyaslanabilirliği sağlamak amacıyla son üç döneme ait verileri içerecek bir biçimde düzenlenir (Ural, 2008: 103).

2.9.7.15. Bütçe Giderleri Ve Ödenekler Tablosu

Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu, gerçekleşen bütçe giderleri ile eksilen, kullanılan ödenekler ve ödenek üstü harcamayı içerecek bir biçimde bütçe hesapları ana hesap grubundaki bütçe gider hesaplarından ve nazım hesaplar ana hesap grubundaki ödenek hesaplarından faydalanılarak düzenlenir (GYMY, md.135).

3. DEVLET MUHASEBESİNDE BÜTÇE KAVRAMI VE BÜTÇELEME SİSTEMİ

Bu bölümde bütçenin tanımı, bütçe ilkeleri, bütçeleme sistemleri, 5018 sayılı Kanuna göre bütçe türleri ve bütçeleme süreci hakkında ayrıntılı bilgilere yer verilecektir.

3.1. Bütçe Tanımı

Bütçe, farklı bakış açılarına bağlı olarak iktisadi, siyasi, mali, ve hukuki vb. öğeleri içeren bir unsurdur. Bu nedenle bütçeye dair tanımlamalar, değişiklik gösterebilmektedir. Örneğin bütçeyi mali açıdan değerlendiren bir kesim tanımlamalarında bütçenin mali niteliğini ortaya koyarken, diğer kesim sosyal tarafı üzerinde durarak bütçeyi sosyal yönüyle ifade edebilir. Farklı açıları ve en genel tanımıyla: bütçe, devlet ve devlet otoritesi altında faaliyette bulunan kamu idarelerinin, yıllık gelir ve gider tahminleri hakkında bilgi sağlayan, gelir toplanma ve harcamaların gerçekleşmesi hususunda onay veren; kamu gereksinimlerinin tespit edilmesine, bu gereksinimlerin giderilmesinde kamu fonlarının rasyonel bir biçimde kullanılmasına, işletme fonksiyonlarının etkinleştirilmesine ve kamu yönetiminde faydalı hale gelmesine olanak tanıyan bir yönetim aracı; kamu faaliyetlerinin oluşturulmasında ihtiyaç duyulan nakit akımını sağlayan hükümetin devlet görevlilerinden talep ettiği kamu hizmetlerinin sipariş listesidir (Kılıçer, 2012: 3).

5018 sayılı KMYKK'nun 3'üncü maddesine göre ise; bütçe, belirli dönem gelir ve gider tahminleriyle ve bu tahminlerin uygulanmasıyla ilgili kararları düzenleyen belgedir ve usulüne uygun bir şekilde yürürlüğe konulan belge şeklinde tanımlanmaktadır (KMYKK, md.3). Devlet gelir ve giderlerinin mukayeseli bir şekilde yansıtıldığı belge olarak da tanımlanabilen devlet bütçesi, gelecek dönem verilerini yansıtır. Yani geçmiş dönem verilerini göstermez (Kurnaz, 2010: 30).

Kamu hizmetleri üretimi için finansman aracı niteliğindeki bütçe ile üretim için milli gelirden ne kadar harcama yapılacağı belirlenmektedir. Bu açıdan bütçeler, kamu tarafından topluma verilen bir taahhüt niteliğindedir (Acar, 2011: 86).

3.2. Bütçe İlkeleri

Bütçe ilkeleri, bütçeden talep edilen fonksiyonların gerçekleştirilmesi amacıyla bütçeleme sürecinde uygulanması gereken önemli kurallardır. Bütçe gelir ve giderlerine ilişkin eksiksiz ve güvenilir veriler sağlanabilmesi, bütçe uygulama ve denetimi aşamalarının doğru bir şekilde gerçekleşmesi, bütçe ilkelerine uyulmasını gerektirir (Orhaner, 2000: 35).

3.2.1. Genellik İlkesi

Genellik ilkesine göre bütçe, devletin çeşitli gider ve gelirlerini tümüyle yansıtmayı ve devlete ait gelir ve giderlerin hiçbirinin bütçe kapsamı dışında kalmamasını gerektirir. Bu ilkeye göre gelir ve giderleri bir bütçede gösterme şartı yoktur ve her ikisi de gayrisafidir (Köse, 2006: 118-119). Devletin tüm gelir ve giderleri, bütçede bir bütün halinde yer almalı ve ayrı ayrı gösterilmelidir. Ayrıca, bütçede gelirler belli giderlere ayrılamaz (Tosunoğlu, 2009: 152). Çünkü bu ilke devletin bir gelirinin bir giderine karşılık tutulmasını değil, devletin tüm gelirlerinin tüm giderlerine karşılık tutulmasını gerektirir (Karabaş, 2005: 28).

3.2.2. Birlik (Teklik) İlkesi

Teklik ilkesi olarak da bilinen birlik ilkesi, devletin tüm gelir ve giderlerinin tek bir bütçede toplanmasıdır. Bu ilke tek bir bütçeden her şeyi görme imkanı verdiği için bütçenin açıklığını sağlamaktadır (Karabaş, 2005: 29).

Birlik ilkesine göre, devlete ait kamu idareleri kendi yapılarına göre bütçe oluştursalar dahi bu bütçeler konsolide bütçe şeklinde toplanmakta ve birleştirilmektedir. Konsolide bütçede, kamu idarelerinin bütün gelir ve harcamalarının toplu bir şekilde izlenebilmesi devletin mali yapısına ilişkin bilgi sağlamayı daha kolay bir hale getirecektir (Orhaner, 2000: 36-37).

3.2.3. Yıllık Olma İlkesi

Bütçeler devletlerin belli bir dönemini içeren mali planlardır. İşte bu belli dönemle aslında bütçenin yıllık olma özelliği ifade edilmektedir. Ülkemizde mali yıl olarak kabul edilen süre bir yıldır (Bülbül vd., 2005 :19).

Bütçenin yıllık olması ilkesi; gelir ve harcamalar üzerine yapılan tahminin doğruluk seviyesini yükseltmek, bütçe kontrolünü daha doğru ve iyi bir şekilde yapmak için, bütçe gelir ve harcamaları ile alakalı izin ve yetkilerin bir yıl için verilmesini uygun bulmaktadır (Dülger vd., 2012: 20).

3.2.4. Ön İzin İlkesi

Bütçeyi uygulamadan evvel yasama organınca onaylanması ve daha sonra gelirlerin toplanması ve giderlerin gerçekleşmesi amacıyla yürütmeye izin verilmesi anlamına gelen bütçenin önceden izin ilkesinin oluşumu bütçe hakkının gelişimiyle gerçekleşmiştir. Bütçe hakkı, farklı kaynaklardan sağlanacak gelirlerin ve oluşacak giderlerin ne kadar olacağını milletçe belirlenmesidir. Millet in bunu tek başına belirlemesi mümkün değildir. Toplum u oluşturan bireyler yetkilerini onları temsil eden vekillerine vereceklerdir. İşte milleti temsil eden vekillerin millet adına faaliyetler için sağlanması gereken gelirlerin ve yapılması gereken harcamaların ne kadar olacağını belirlemeleri bütçe hakkını ortaya çıkarır. Yasama organının yürütme organından daha üstün olduğunu gösteren bu durum bütçenin siyasal yönünü gösterir (Dileyici ve Özkıvrak, 2010: 34).

3.2.5. Açıklık ve Alenilik İlkesi

Açıklık ve alenilik ilkesi, bütçenin herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilen bir belge şeklinde oluşturulmasını ve bütçe hazırlamasından, bütçe uygulamasına kadar bütün bütçeleme süreci boyunca meydana gelen belgelerin tüm halini gösterecek şekilde yayınlanmasını amaçlamaktadır. Bu sayede bütçe kamuoyunu bilgilendirecektir (Köse, 2006: 119).

3.2.6. Mali Saydamlık İlkesi

Mali saydamlık; ülkede mali disiplin kavramının oluşması, mali kaynakların stratejik amaçlara uygun ve etkin bir şekilde kullanılması ve benzeri bütçesel amaçların gerçekleştirilmesinde büyük önem arz etmektedir (Özen, 2008: 40).

Mali saydamlık kamu kaynaklarının kimin, ne şekilde ve neden kullanıldığı hakkında bilgilerin var olması demektir (Toprak, 2008: 324). Daha geniş bir şekilde şöyle tanımlanabilir: saydamlık; devletin, hedeflerini ve bu hedefleri gerçekleştirmek amacıyla uyguladığı stratejileri ve bu stratejilerin sonuçlarını gözlemlemek amacıyla ihtiyaç duyulan bilgiyi açık, anlaşılabilir, doğru ve güvenilir bir şekilde sunmasıdır (Atiyas ve Sayın, 2000: 27). Yani mali birimlerin ne yaptığının yanında ne yapacağı da kamuoyu tarafından bilinmelidir (Özen, 2008: 40). Mali saydamlık, kamu kaynaklarının ne şekilde kullanıldığı hakkında bilgilendirerek kamuoyunun devlete güvenmesini sağlar (Kızıлтаş, 2001: 9).

3.2.7. Hesap Verme Sorumluluğu İlkesi

Hesap verilebilirlik kavram olarak, şahıs ve kuruluşların faaliyetleri için üst birimlere açıklamada bulunması şeklinde ifade edilebilir (Taytak ve Bahtiyar, 2015: 263). Hesap verme sorumluluğu ise; karara varılmış beklentiler kapsamında kaynak kullanımı için yetkilendirilen kimselerin bu kaynak ve yetkileri ne şekilde kullandıkları ve kullanım sonucunda elde ettikleri sonuçları raporlamasıdır (Karakas, 2005: 292). Kamu idareleri, hesap verme sorumluluğu ilkesinin önemli derecede verimlilik sağlayacağını düşünür. Örneğin, kamusal yetkilerin doğru bir şekilde değerlendirilmesi, kontrolünün sağlanması, kamu kaynaklarının hukuki açıdan sorun teşkil etmeyecek bir şekilde kullanımının garantilenmesi gibi (Söyler, 2006: 291).

5018 sayılı Kanun'a göre kaynakların fayda sağlayacak bir şekilde kullanılabilmesi, hesap verilebilirliğin sağlanmasını gerektirmektedir. Hesap verilebilirliğin sağlanması, raporlama uygulaması ve açıklama sorumluluğu şeklinde ortaya çıkmıştır ve kararlaştırılmış vazife ve sorumluluk paylaşımına dayanmaktadır. Dolayısıyla etkili bir hesap verilebilirliğin sağlanabilmesi için, çalışanın vazifesinin

açıklanması ve verilen sorumlulukla elde edilen olanakların birbiriyle ilişkili olması gerekmektedir (Baş, 2005: 402).

3.2.7.1. Mali Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlişkisi

Mali saydamlık ve hesap verilebilirlik birbirlerinden ayrı değerlendirilse de aslında birbirleriyle ilişkili kavramlar olup birlikte ele alınabilir. İlişkiden kasıt birbirlerine bağımlı olmalarıdır (Lan, 2005: 61). Mali saydamlığın sağlanması verimli ve etkili bir hesap verme sorumluluğunun oluşmasını; hesap verilebilirliğin oluşması ise, mali strateji ve politikalarda saydamlığın sağlanmasını gerektirir. Dolayısıyla, saydamlık hesap verme sorumluluğunun oluşmasında en önemli araç (Kızıldaş, 2001: 9); hesap verme sorumluluğu ise saydamlığın yerine getirilmesinde vazgeçilmez bir unsurdur (Karakaş, 2005: 298).

3.2.8. Doğruluk İlkesi

Doğruluk ilkesine göre, tahmin edilen bütçe gelir ve giderler gerçeğe yakın değerlerde olmalıdır. Çünkü gerçeğe göre fazla iyimser veya fazla kötümser bir tahmin bütçeleme sürecinde olumsuz sonuçları ortaya çıkaracaktır. Bundan dolayı yapılan tahminlerde, ülkenin içinde bulunduğu koşullara dahi dikkat edilerek en doğru yöntemlerin kullanılması gerekmektedir (Orhaner, 2000: 39)

Bütçenin doğruluk ilkesine uygun olması için objektif ve subjektif açıdan doğru bir şekilde oluşturulması (Edizdoğan, 2007: 170) ve hazırlanırken bir takım koşulların sağlanması gerekmektedir. Bu koşullardan en önemlisi kamu idarelerinin ekonomiye ilişkin verimlilik sağlayacak bilgileri edinmesi ve bu bilgileri doğru bir şekilde tahmin edebilecek ekibi oluşturmasıdır (Mutluer, Öner ve Kesik, 2005: 99).

3.2.9. Denklik İlkesi

Bütçe gelir ve giderlerinin birbiriyle eş değer olması, bütçenin yapısında var olan bir ilkedir. Bütçede açıklık ve samimiyet ilkesinin başarılı bir şekilde

uygulanması denklik ilkesinin bir sonucudur. Bütçe mali denkliğin yanında iktisadi denkliği de sağlamaktadır (Bülbül vd., 2005: 19).

3.3. Bütçeleme Modelleri (Bütçeleme Sistemleri)

Bütçe; devletin ileriye yönelik gelir ve gider tahminlerinin bulunduğu ve bu tahminlerin uygulanması için parlamentonun onayladığı bir kanun şeklinde ifade edilmektedir (Deniz, 2007: 22). Bütçenin tasarlanması aşamasından denetlenmesi aşamasına kadar yani bütçeleme süreci boyunca uygun görülen usul ve yöntemlerin izlenmesi ihtiyacı bütçeleme sistemini meydana getirmiştir (Gürsoy vd., 2011: 4). Bütçeleme sistemi; kamu faaliyetlerinin gerçekleşmesinde, eldeki kaynakları doğru bir biçimde planlayarak mali olanaklar çerçevesinde kullanılmasını ve amaçlara ulaşabilmek amacıyla programlar ile uygulamalar arası tercihlere uygun kaynak sağlanması faaliyetlerini içeren süreçtir (Özen, 2008: 6).

Devletin faaliyette bulunduğu alanların devamlı büyümesi ve faaliyetlerden elde edilen kamu gelirlerinde de arzu edilen artışın elde edilememesi, devletin kaynaklarını kullanmada daha verimli çalışmalar yapmasını gerektirmiştir. İşte bu gerekliliğin yerine getirilmesinde bütçeleme sistemleri önemli bir yere sahiptir. Çünkü bütçeleme sistemleri, kamu kaynaklarının en verimli şekilde değerlendirilmesini amaçlamaktadır (Orhaner, 2000: 39).

3.3.1. Geleneksel (Klasik) Bütçe Sistemi

Ekonominin en temel problemi olan kıt kaynakların yönetimi konusu bütçe bazında değerlendirildiğinde; usulsüzlüklerin ve gerekenden fazla harcamaların engellenebilmesi amacıyla ilk bütçeler kesin hükümlere bağlanmıştır. Bu bağlamda, geleneksel bütçe sistemi en eski sistemdir. Bu sistemde, işletmelerin gider kalemlerine ne kadar ödenek verileceği belirlenmekte ve ödenekler parlamentonun onayından geçirilmesiyle bütçeler oluşturulmaktadır (Karacan, 2010: 10).

Uzun bir sürede ve değişik çalışmalar sonucunda meydana gelen klasik bütçe olarak da ifade edilebilen geleneksel bütçe sistemi, bütçe ödenekleri verilirken gerçekleştirilecek kamu faaliyetlerinin niteliği ve niceliğindense o faaliyeti

gerçekleştiren birime dikkat edilir. Bu yüzden mühim olan harcanacak paradır ve kaynakların neden kullanılacağı veya nasıl bir verimlilik sağlayacağı konusuna çok fazla dikkat edilmez (Tüleykan, 2009: 3-4). Ayrıca ödeneklerin tespit edilmesinde faaliyetlerin maliyetlerinden ziyade, işletmenin faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak için gereken girdilerin maliyetleri esas alınmaktadır (Candan, 2007: 104).

Geleneksel bütçe sistemine göre bütçe harcamaları normal gelirlerle karşılanmalıdır. Harcamaları karşılayabilmek için borçlanma yoluna gidilmemelidir. Çünkü borçlanma, gelecek nesiller için üstlenilen yükü ifade eder ve mali ve iktisadi anlamda dengesizliğe neden olur (Günay, 2007: 122).

Geleneksel bütçeleme sisteminde plan ve bütçe arasında bağlantı kurulmadığından dolayı kaynak dağılımında etkinsizlik meydana gelir. Denetim yaparken yalnızca mali alanda denetim yapılması, performansa değinilmemesi, kaynakların faydalı ve etkin bir şekilde bilinmesine engel olur (Bülbül vd., 2005 :58).

3.3.2. Performans Esaslı Bütçe Modeli

Performans esaslı bütçe, kamu idarelerinin ana işlevlerinin, amaç ve hedeflerinin ne olduğunu belirleyen ve bunların gerçekleşmesi için gerekli kaynakları temin edip kullanılmasını sağlayan, performans analizi ile gerçekleşmesi istenen asıl amaçları değerlendiren ve neticelerini belgelendiren bir bütçeleme modelidir (Demirel, 2015: 266).

Bütçe sistemleri genel olarak ele alındığında performans esaslı bütçeleme sisteminin (PEB) diğer sistemlerin olumlu taraflarını bünyesine dahil ettiği, olumsuz taraflarına ise karşı koymaya çalıştığı söylenebilir. PEB sistemi klasik bütçe sisteminde olduğu gibi hesap verilebilirliğe olanak sağlamakta, program bütçeleme gibi programlara ilişkin doğru maliyeti belirlemekte ve sıfır esaslı bütçeleme sisteminde olduğu gibi kamu giderlerinde meydana gelen artışa karşı baskı oluşturmaktadır. PEB, bilgi akışını doğru ve tam ihtiyaç duyulan zamanda temin etmeye çalışmakta, performans indekslerini hatasız bir biçimde tayin etmeyi amaçlamakta, performansın ne şekilde ölçülebileceğine ilişkin ihtiyaç duyulan öğeleri kapsamakta, bütçeleme sürecinin tasarlama aşamasından denetleme aşamasına kadar bütün aşamalarına aynı önemi vermektedir (Gürsoy vd., 2011: 6).

PEB, kamu harcamalarından doğan maliyetin ve bu harcamalarla sağlanan verimliliğin hesaplanmasına ve faaliyetlerin işlevsel olarak sınıflandırılmasına ilişkin yapılan çalışmalar sonucu meydana gelmiştir (Hager vd., 2001: 10). Bu bütçeleme sisteminin en önemli iki unsuru; etkili ve verimli bir kaynak dağılımını sağlamak ve kamuda yapılan harcamaları verimli hale getirmektir (Robinson ve Brumby, 2005: 12). Ayrıca PEB sistemi, kamu idarelerinin kendilerine sağlanan kaynaklarla ve yapacakları hususunda somut veriler sunan bir bütçeleme modelidir (Schick, 2003: 101).

Performans esaslı bütçeleme sisteminde kamu faaliyetlerinde verimliliğin sağlanmasında belli amaçların kaynaklara dağıtılması ve amaçlara ne derece varılabileceğinin değerlendirilmesi önemlidir. Performans ölçüleri yahut indekslerinden ortaya çıkan performans verileri ilk adımda kuruluş seviyesinde değerlendirilebilirken, ikinci adımda merkezi idarelerin yardımlarıyla makro düzeyde değerlendirilip ölçülebilmektedir. Ölçülerin ve verilerin hatasız, nitelikli ve güvenilir olması kaygı duyulacak kadar önem taşırken, hesap verme sorumluluğu olanlara, karar alıcılara ve halka kıyaslanabilir özelliğe sahip, güven veren ve fayda sağlayabilen veriler ise kurum için hayati derecede önem taşımaktadır (Aydemir, 2005:28). Ayrıca performans bütçe sistemi bütün idarelerin performans indekslerinin tam olarak belirlenmesi, karar mercilerinin yetkilerinin genişletilmesi ve performans sonuçlarının tam anlamıyla açıklanması açısından da önem arz etmektedir (Diamond, 2002: 11).

Yeni ekonomik düzenin taşınması gereken en önemli unsurlar mali disiplinin sağlanması ve verimli bir performans yönetiminin oluşturulmasıdır (Annett ve Jaeger, 2004: 23). Türkiye’de PEB sisteminin uygulanmasıyla mali disiplinin oluşturulması, bütçe-plan bağlantısının kurulması, performans yönetiminin sağlanması, performansın denetlenebilmesi, kamu faaliyetlerinde verimliliğin sağlanması, mali saydamlığın oluşturulabilir duruma gelmesi ve benzeri gelişmeler kamu yönetimine kazandırılmıştır. Bununla birlikte; sistemi kullanma sürecinde ortaya çıkan engellerin aşılması, kamu idarelerinin sisteme ayak uydurması ve sistemden verimliliğin sağlanması için belli bir zamana ihtiyaç duyulacağı da bilinmelidir (Sivrekli, 2006: 59).

PEB sistemi, kamu kurumlarının temel işlevlerini ve bu işlevler neticesinde ulaşılmak istenen amaç ve hedeflerini ortaya koyan, bu amaç ve hedeflerin

gerçekleşmesi için gerekli kaynakları tahsis eden, performans değerlemesiyle varılmak istenen amaçlara varılıp varılmadığını değerlendiren ve değerlendirme sonuçlarını belgelendiren bir bütçeleme modelidir (Maliye Bakanlığı, 2004b: 12).

Sonuç olarak; PEB sistemi, harcamacı idarelerde performans indekslerini tespit ederek ve bu indekslere bakarak belirlenen hedeflere ulaşılmasını amaçlayan ve bu sayede kamu mali yönetiminde kaynak dağılımında verimliliği öngören, etkinlik analizi ve benzeri faaliyetlerle değerlendirme yapabilen sonuç odaklı bütçeleme modelidir (Sivrekli, 2006: 53).

3.3.3. Planlama-Programlama-Bütçeleme Modeli

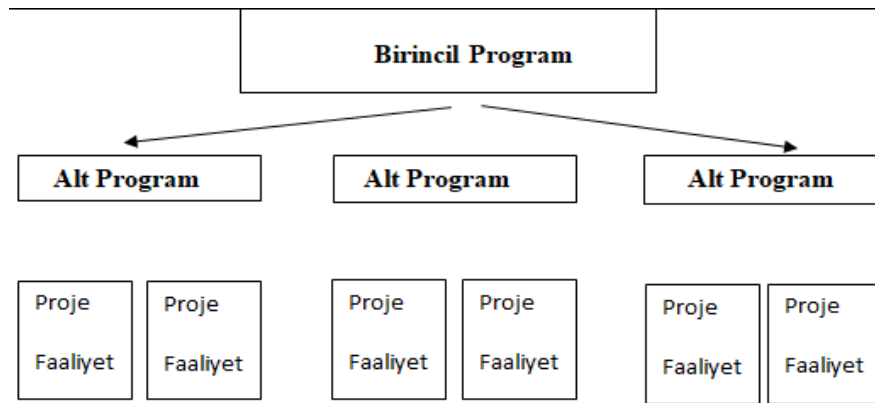
Program bütçe sistemi faaliyetlere odaklanır ve hangi faaliyetin toplum için daha faydalı olacağı konusunda çalışmalar yapar. Herhangi bir faaliyeti gerçekleştirmede tek bir yola bağlı kalmaktansa farklı yollara da başvurarak hangi faaliyetin minimum maliyetle ve maksimum verimle gerçekleşeceğini belirlemeyi amaçlar. Bu sayede sistem farklı faaliyet seçenekleri üretir ve seçim olanağı tanır (Tüleykan, 2009: 5).

PPBS sistemi, program ve performans sistemlerinin geniş halidir ve sistemde esas olan planlama ve bütçelemin birbirine uyumlu olmasıdır. PPBS sisteminde, program bütçeleme sistemine benzer bir şekilde farklı faaliyetler programlara uygun olarak sunulmaktadır. PPBS, program bütçeleminin planlama aşamasını da içermekte ve bu sayede plan ve bütçeyi uyumlaştırmayı amaçlamaktadır (Özen, 2008: 16).

Kısaca program bütçesi olarak ifade edilebilen planlama-programlama-bütçeleme sistemi (PPBS) devletin belirlenen hedeflerine ulaşması için mevcut kaynakların alternatiflere tahsis edilmesinde, yetkili kişilerin en doğru kararı vermesine yardımcı olacak yeni bir bütçeleme modelidir. Bu sistem daha önceki sistemlerde oluşan aksaklıkları gidermek üzere yapılan uğraşlar sonucu ortaya çıkmıştır. Kaynakların alternatiflere dağıtılmasında en doğru yöntemin bulunması program bütçesinin temelini oluşturur. Çünkü hedeflere ulaşmada önemli olan yapılan harcamaları ya da maliyetleri azaltma yoluna gitmek değil, kaynakların dağıtımında en verimli yolu bulmaktır (Dicle, 1970: 98-99).

Klasik bütçe sistemine kaynak dağılımında verimlilik anlamında yardımcı olan program bütçe sistemi ayrıca bütçeleme konusuna da farklı bir boyut kazandırmıştır. Örneğin; klasik bütçe sisteminin bütçeyi bir araç olarak kullanıp yaptığı parasal denetimin yanında, planlamada da kullanılmasını sağlamaktadır. Program bütçe, kamu idarelerinin tahsis edilen kaynakların kamu faaliyetlerine en uygun şekilde dağıtım konusunda karar verebilmelerini sağlamak amacıyla ortaya çıkan bir modeldir (Orhaner, 2000: 42). Sistem, sistem analizini baz almaktadır. Yani, kamu mali yönetiminde, hangi hedef için hangi faaliyette bulunması gerektiği bilinirse, hedeflere ulaştıracak yollar göz önünde bulundurulursa, hedefler uzun vadeli bir şekilde tanımlanırsa ve eldeki faaliyet programlarının verimliliği de değerlendirilirse, kaynak dağılımı ile ilgili kararlar en doğru şekilde verilmiş olur (Batırel, 2007: 215-216).

Programların içeriği faaliyet (proje) ve alt-programlara dayanarak belirlenir. Belirlenen programlar proje ve faaliyetlerin tüm işlevlerini içermelidir. Programın içeriğinin sabit kalması sakıncalı olabilir, çünkü içerikte zamanla değişiklikler meydana gelebilir. Bu yüzden, hedeflerin ve bu hedeflere ulaştıracak faaliyetlerin yalnızca işlevsel bir listesini oluşturmak yeterli olmayacaktır. Program yapısı, hedef ve faaliyetleri belirlemenin yanında, her bir hizmet ve hedefe ulaşılabilmesi durumunda sağlanacak nihai çıktıları düzenli bir biçimde göstermektedir (Falay, 2012: 218).



Şekil 4. Program Bütçe Sistemi

Kaynak: Bülbül, D. Ejder, H. L. Sahan, Ö., Devlet Bütçesi, Gazi Kitabevi, Ankara 2005, s. 68.

Program bütçelemenin, yöneticilere daha fazla sorumluluk yüklemesi ve idari anlamda gelişme göstermeleri için yöneticileri zorlaması gibi birçok olumlu yönü bulunmaktadır. Ayrıca PPBS, programların oluşum sürecinde oluşan maliyetlerin toplamını gösterir ve bütçe kaynaklarını kullanmada yapılabilecek israflara engel olur (Kılıçer, 2012: 12). PPBS'nin bir takım olumsuz tarafları da bulunmaktadır. PPBS sisteminin maliyetli bir bütçeleme modeli olması, devlet borçlanmalarıyla ilgili işlemlerin belirgin bir şekilde gösterilmemesi ve nihai hedefin anlamlı bir biçimde oluşturulamaması bu sistemin olumsuz taraflarıdır (Kılıçer, 2012: 13).

3.3.4. Sıfır Tabanlı (Esaslı) Sistem

Bu sistemde bütçe ilk defa hazırlanmış gibi sıfırdan oluşturulmaktadır. Bundan önceki bütçeleme sistemlerinde, genel olarak daha önceki bütçe üzerinden yeni bir bütçe oluşturuluyordu. Bu sistemde de oluşturulan bütçe önceki bütçeye bağlı kalır, sadece yeni oluşturulan bütçede ödenekler belirli ölçüde artırılır (Çataloluk, 2007: 232). Bu sistemin öteki sistemlerle ortak noktası gelir bütçesi tarafıdır. Bütçeye gelirler hakkında bir farklılık kazandırmamıştır. Diğer bütçeleme sistemlerinden ayrıldığı husus, giderler konusudur (Çataloluk, 2007: 233).

Sıfır esaslı bütçeleme sisteminde, program hedefleri ve uygulamaları her yıl tekrardan ele alınmaktadır. Yeni ve eski programlar aynı koşullar altında değerlendirilmekte ve bu değerlendirme sonucuna göre kaynak sağlanmaktadır. Bu değerlendirmeler kapsamında, fayda sağlamayacak harcamalara engel olunmakta, süresi biten programlar iptal edilmekte, verimsizleşen programlar için sağlanan kaynaklar azaltılmakta, uygulanmaması gereken faaliyetler tespit edilerek bunlara yapılan kaynak tahsisine engel olunmakta ve ayrıca kaynak ihtiyacı olan programlar belirlenip bunlara kaynak sağlanmaktadır (Candan, 2007: 108-109).

Sıfır tabanlı bütçeleme, harcamalarda azalmalar meydana getirebildiği gibi bazı ihtiyaç duyulan durumlarda artışa da neden olabilir. Çünkü bir taraftan son verilmesi uygun görülen verimsiz faaliyetler ya da programlar varken diğer taraftan yapılması gerekli ve hatta zorunlu bir takım harcamaların yeteri kadar yapılmadığı görülmektedir. Bu sistem programların hepsini aynı anda ve en baştan incelemek

suretiyle yetkililerin kaynakları en doğru buldukları biçimde yeni baştan tahsis etmelerini sağlamaktadır (Tüleykan, 2009: 8).

Her yılın bütçesinin sadece kendi içinde değerlendirilmesi gerektiğini savunan sistem, önceki dönemlerin stratejilerini göz önünde bulundurmamakta veya önceki dönemlere çok nadir başvurmaktadır. Bu sistemde; bütçe işlemleri gerçekleştirilirken önceki yılın kamu gelir ve giderlerine bakmanın fayda sağlamasıyla birlikte, bunu yapmama seçeneğinin de sunarken, artırımcı bütçeleme, bütçe döneminde, uygulanmış bütün politikalara ve yapılan bütün işlemlere ilişkin verilere ihtiyaç duyar (Deniz, 2007: 24). Geleneksel bütçe, artırımcı anlayışına sahip bir bütçe modeli olup kamu kuruluşlarına tahsis edilen bütçeler her yıl belirli ölçüde artırılmaktadır. Kamu kuruluşlarının bir takım faaliyetlere ve kullandıkları programlara gerek duymaması veya uygulama imkanının olmamasına rağmen kuruluşlara bütçe sağlanmaya devam edilirse kullanılan kaynaklarda verimsizlik meydana gelecektir (Folscher, 2007, 123; Akt. Karacan, 2010, 11).

3.3.5. Analitik Bütçe Sistemi

Bütçe sınıflandırması, bütçe gelir ve gider kalemlerinin sistemli bir biçimde organize edilmesidir (Burkhead, 1956, 110; Akt. Dayar ve Bakırtaş, 2004, 101). Sınıflandırma, kamu gelirlerini kullanmayla yetkili birimlerin bu yetkiyi kullanım biçimlerinin belirlenen usullere uygun olup olmadığını kontrol etmek için ortaya çıkmıştır. Türkiye’de bütçe sistemlerinde oluşan gelişmelere paralel bir şekilde sınıflandırma modellerinde de bir değişimin meydana geldiği görülmektedir. Analitik bütçe sistemi ülkemizde uygulanan sınıflandırma modellerinin son aşamasıdır. Bu sistem bir alt yapı çalışmasıdır. Analitik bütçe sistemi kodlamalarıyla yeni ve istenen sistemi kullanmak mümkün hale gelmektedir (Dayar ve Bakırtaş, 2004: 102-114).

ABS bütçeleme sistemine yenilikler getirmiştir. Bunlar; sorumlu birimlerin tespiti, daha evvelki sınıflandırmalarda bulunmayan fonksiyonel sınıflandırmanın bütçe kodlamalarına dahil olması, ayrıntılı bir kurumsal kodlamayı içermesi ve analiz etmeye yatkın bir sistem olması şeklinde ifade edilebilir (Cura, 2003: 142).

Analitikli bütçe sistemi, mali saydamlığın oluşturulması amacıyla yapılan çalışmalardan birisi olup, bütçenin detaylı bir şekilde analiz edilmesi için uygun kod yapısına sahip olması anlayışının bir ürünü şeklinde meydana gelmiştir. Bu sistem ile farklı bütçe sistemlerine sahip birimlerin bütçelerinin birleştirilmesi ve karşılaştırılması olası duruma gelmiştir (Söyler, 2006: 290). Analitik bütçe sistemi, devletin mali verilerini tutarlı, düzenli, ölçülebilir ve analiz edilebilir bir şekilde tutmak için ortaya koyulmuş bir bütçe kod sistemidir. Bu sistemde faaliyetler harcamalar açısından fonksiyonel, ekonomik ve kurumsal kıstaslara göre sınıflandırılmıştır. Kurumsal sınıflandırma idari ve mali sorumluluğun belirlenmesini hedefleyerek PEB sisteminde amaçlanan performanstan hangi birimin sorumlu tutulacağını belirlemeyi amaçlamaktadır. Fonksiyonel sınıflandırma ise birimlere sağlanan kaynaklar ile ortaya çıkarılacak hizmetlerin türlerini belirlemektedir. Ekonomik sınıflandırma, kamu faaliyetlerinin seçici bir biçimde gerçekleştirilmesini sağlayarak bütçenin stratejik tercihleri içermesi konusunda yol gösterici özelliğe sahiptir (Demirel, 2015: 271).

3.3.5.1. Harcamaların Sınıflandırılması

Kamuya ait harcamaların sınıflandırılması, aynı özellikteki harcamaların belirli gruplar içerisinde bir araya getirilmesi olarak ifade edilebilir. Sınıflandırma, harcamalarda açıklık ilkesinin uygulanmasına, aşırı harcamalardan ve israflardan kaçınılmasına yardımcı olur. Kamu yönetiminin hızlı, minimum maliyetle, etkili ve faydalı bir şekilde çalışmasını sağlar. Harcama programları çok daha verimli oluşturulur. Harcama gruplarının birbirleriyle karşılaştırılması mümkün hale gelir (Uyanık, 2008: 23).

Çizelge 14. ABS Harcamalarının Sınıflandırılması Genel Görünüm

KURUMSAL SINIFLANDIRMA				FONKSİYONEL SINIFLANDIRMA				FİN. TİPİ	EKONOMİK SINIFLANDIRMA			
I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	I	II	III	IV
00	00	00	00	00	0	0	00	0	00	0	0	00

Kaynak: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Analitik Bütçe Sınıflandırılması, Eğitim El Kitabı, Ankara, Mart 2002, s. 21.

3.3.5.1.1. Kurumsal Sınıflandırma

Bütçe sistemi kapsamında bulunan idari yapı temel alınarak ortaya koyulan kurumsal sınıflandırma, idari alanda yüklenen yetkinin tespit edilmesi ve performanstan mesul birimlerin belirlenmesini amaçlayan kod grubudur. Kurumsal sınıflandırmada aynı anayasal otoriteye ait kaynakların aynı kodda bulunması kabul görmüş ve bağlı olduğu tahsis edilen kaynaklar, kurumun bağlı bulunduğu kuruluşun kodunda yer almaktadır (Cura, 2003: 7).

Kurumsal sınıflandırma modeli, dört düzeyli ve sekiz haneli bir kodlama sistemini benimsemiştir. Düzeylere ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir (BÜMKO, 2016-2018 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, 8);

I.Düzyey; Bakanlıklar ve anayasal anlamda eşdeğer kuruluşları ve bütçe çeşitlerini belirlemektedir.

II.Düzyey; Birinci düzeyde açıklanan kurumlara karşı direkt olarak sorumlu birimlerle bütçe çeşitleri sınırları içerisindeki idarelerden bahsetmektedir.

III:Düzyey; Ana faaliyet idareleri gibi ikinci düzeye bağlı birimleri içermektedir.

IV. Düzyey; Destek ve lojistik birimleri ve politikaları uygulamaya koyan birimleri ifade etmektedir.

Çizelge 15. Kurumsal Sınıflandırma Birinci Düzeyi

BÜTÇE KODU	BİRİNCİ DÜZEY
01	CUMHURBAŞKANLIĞI
02	TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ
03	ANAYASA MAHKEMESİ
04	YARGITAY
05	DANIŞTAY
06	SAYIŞTAY
08	ADALET BAKANLIĞI
09	MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI
10	İÇİŞLERİ BAKANLIĞI
11	DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI
12	HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI
13	MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI
15	SAĞLIK BAKANLIĞI
20	ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI
21	KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI
23	HAKİMLER VE SAVCILAR KURULU
24	AİLE, ÇALIŞMA VE SOSYAL HİZMETLER BAKANLIĞI
26	SANAYİ VE TEKNOLOJİ BAKANLIĞI
27	ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI
29	GENÇLİK VE SPOR BAKANLIĞI
30	TARIM VE ORMAN BAKANLIĞI
31	TİCARET BAKANLIĞI
34	ULAŞTIRMA VE ALTYAPI BAKANLIĞI
38-39	YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARI
40-41	ÖZEL BÜTÇELİ KURUMLAR
42	DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR
43	SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI
44-45	İL ÖZEL İDARELERİ
46-47	BELEDİYELER
48	MAHALLİ İDARE BİRLİKLERİ
49	YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIKLARI

Kaynak: BÜMKO, Analitik Bütçe Sınıflandırması

<http://www.bumko.gov.tr/>

Dört düzeyden meydana gelen bu sınıflandırma modelinde düzeylerin her birinde bulunan birim yöneticilerine göre belirli birtakım sorumluluklarda belirlenmiştir. Çünkü birimde yönetici ünvanıyla vazifesini gerçekleştiren herkes kendi biriminin yapmış olduğu harcamalardan sorumlu tutulacağı için birimin bütçesine de önem vermelidir. Bu yüzden kaynakların doğru kullanılması amacıyla iyi bir otokontrol sistemi oluşturulmalıdır (Dayar ve Esenkar, 2008: 267).

Çizelge 16. Kurumsal Sınıflandırma İkinci Üçüncü Ve Dördüncü Düzeyleri

I	II	III	IV	
38				YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARI
	33			-----REKTÖRLÜĞÜ
			01	Üst Yönetim, Akademik ve İdari Birimler
			02	Özel Kalem
		02		GENEL SEKRETERLİK
			02	Özel Kalem
			04	İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı
			05	Personel Daire Başkanlığı
			07	Kütüphane ve Dökümantasyon Daire Başkanlığı
			09	Sağlık Kültür ve Spor Daire Başkanlığı
			10	Bilgi İşlem Daire Başkanlığı
			11	Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı
				(İnşaat Bakım Onarım Daire Başkanlığı)
			13	Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı
			23	Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı
			24	Hukuk Müşavirliği

Kaynak: BÜMKO, Analitik Bütçe Sınıflandırma
<http://www.bumko.gov.tr/>

3.3.5.1.2. Fonksiyonel Sınıflandırma

Devlet tarafından ne tür işlemlerin gerçekleştirildiğini gösteren sınıflandırma modelidir. Devlet uygulamalarının ve bu uygulamaları gerçekleştirmek amacıyla yapılan harcamaların zaman dizileri boyunca takip edilmesi ve uluslararası karşılaştırma olanağına sahip olunması, bu sınıflandırma modeli ile olası hale gelmektedir. Bunun yanı sıra, fonksiyonel sınıflandırma bütçe politikaları belirlenirken sektörlere göre ayrılabilmesini amaçlamaktadır (Gülşen, 2006: 157).

Dört düzeyli ve altı haneli kod grubundan meydana gelen fonksiyonel sınıflandırmada (BÜMKO, 2016-2018 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, 8);

I. Düzey; Faaliyetler on temel fonksiyona bölünmektedir.

II. Düzey; Temel fonksiyonlarda programlara ayrılmaktadır.

III. Düzey; Nihai hizmetlerin yer aldığı düzeydir.

IV:Düzey; Olası gereksinimler için boş bırakılmıştır.

Aşağıda birinci düzeyinde bulunan fonksiyonlar yer almaktadır.

Çizelge 17. Fonksiyonel Sınıflandırma I. Düzey Kodları

K O D	FONKSİYONEL SINIFLANDIRMA	FONKSİYON KAPSAMINDAKİ HİZMETLER
01	Genel Kamu Hizmetleri	Borç yönetimi, temel araştırmalar
02	Savunma Hizmetleri	Askeri ve savunma hizmetleri
03	Kamu Düzeni Ve Güvenlik Hizmetleri	Asayiş, itfaiye, yargı ve cezaevi hizmetleri
04	Ekonomik İşler Ve Hizmetleri	Ticari ve sınai hizmetlerin düzenlenmesine ilişkin kamu hizmetleri
05	Çevre Koruma Hizmetleri	Atık yönetimi, kirliliğin azaltılması
06	İskan Ve Toplum Refahı Hizmetleri	Kişi ve ailelerin iskan ile temel ihtiyaçlara yönelik hizmetler
07	Sağlık Hizmetleri	Bireysel ve toplumsal sağlık hizmetleri
08	Dinlenme, Kültür, Din Hizmetleri	Bireysel ve toplumsal moral hizmetleri
09	Eğitim Hizmetleri	Örgün ve yaygın eğitim hizmetleri
10	Sosyal Güvenlik Ve Sosyal Yardım Hizmetleri	Genel olarak sosyal güvenlik hizmetleri ile yardım programları

Kaynak: BÜMKO, Analitik Bütçe Sınıflandırma

<http://www.bumko.gov.tr/>

Çizelge 18. Fonksiyonel Sınıflandırma II. Ve III. Düzey

I	II	III	FONKSİYONEL SINIFLANDIRMA
01			GENEL KAMU HİZMETLERİ
	1		Yasama ve Yürütme Organları, Finansal Ve Mali İşler, Dışişleri Hizmetleri
		1	Yasama ve Yürütme Organları,
		2	Finansal Ve Mali İşler
		3	Dışişleri Hizmetleri
		9	Sınıflandırmaya girmeyen yasama ve yürütme org., fin. ve mali işler, dışişleri hiz.
	2		Dış Ekonomik Yardım Hizmetleri
		1	Gelişmekte olan ülkelere yapılan ekonomik yardım hizmetleri
		2	Uluslararası kuruluşlar aracılığı ile yapılan ekonomik yardım hizmetleri
		9	Sınıflandırmaya girmeyen dış ekonomik yardım hizmetleri
	3		Genel Hizmetler
		1	Genel personel hizmetleri
		2	Genel planlama ve istatistik hizmetleri
		9	Diğer genel hizmetler
	4		Temel Araştırma Hizmetleri
		1	Doğal bilimler, mühendislik ve teknoloji konusundaki temel araştırma hizmetleri
		2	Sosyal ve beşeri bilimler konusundaki temel araştırma hizmetleri
		3	Çok branşlı temel araştırma hizmetleri
		9	Sınıflandırmaya girmeyen temel araştırma hizmetleri
	5		Borç yönetimi hizmetleri
		0	Borç yönetimi hizmetleri
	6		Genel nitelikli transferlere ilişkin hizmetler
		0	Genel nitelikli transferlere ilişkin hizmetler
	8		Genel kamu hizmetlerine ilişkin araştırma ve geliştirme giderleri
		8	Genel kamu hizmetlerine ilişkin araştırma ve geliştirme giderleri
	9		Sınıflandırmaya girmeyen genel kamu hizmetleri
		9	Sınıflandırmaya girmeyen genel kamu hizmetleri

Kaynak: BÜMKO, Analitik Bütçe Sınıflandırma

<http://www.bumko.gov.tr/>

Fonksiyonel sınıflandırma, analitik bütçe sisteminin önemli bir grubudur. Çünkü bu sınıflandırma devletin yaptığı hizmetlerin hangi türüne daha fazla ödenek ayrılacağı konusunda bilgi verir (Ayyıldız, 2004: 109).

3.3.5.1.3. Finansman Tipi Sınıflandırma

Genel devlet tanımı kapsamındaki kuruluşları kavrayabilmek amacıyla gerek görülen, devirli ödenekleri takip etmek amacıyla oluşturulmuş, harcamanın ne tür kaynakla finanse edildiğini görme imkanı veren ve tek haneli koddan oluşan sınıflama modelidir (Sivrekli, 2006: 67). Finansman tipi sınıflandırma, yapılan harcamaların finansmanında ne tür kaynakların kullanıldığını göstermektedir. Finansman tipinin tespitinde ödemenin nereye yapıldığı konusu önemlidir (Gülşen, 2006: 158).

Çizelge 19. Finansman Tipi Sınıflandırma Kodları

FİNANSMAN KODU	AÇIKLAMA
1	GENEL BÜTÇELİ İDARELER
2	ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER
3	DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR
4	SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI
5	MAHALLİ İDARELER
6	ÖZEL ÖDENEKLER
7	DIŞ PROJE KREDİLERİ
8	ŞARTLI BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Kaynak: BÜMKO, Analitik Bütçe Sınıflandırma

<http://www.bumko.gov.tr/>

3.3.5.1.4. Ekonomik Sınıflandırma

Devlet hizmetlerinin, milli gelir üzerindeki etkisinin de analiz edilmesini hedefleyen bir sınıflandırma modelidir (Cura, 2003: 148). Bu sınıflandırma şekli dört düzeyli ve altı haneli kod grubundan oluşmaktadır. Bu sınıflandırma kendi içinde finansmanın (gelir-gider farkı), gelirin ve harcamaların ekonomik sınıflandırması olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır (Esenkar ve Dayar, 2008: 269).

Ekonomik sınıflandırılmasıyla, devletin görev ve fonksiyonlarını yerine getirmek amacıyla yaptığı faaliyetlerin, piyasa, milli ekonomi ve gelir dağılımı üzerindeki etkilerinin takip edilmesi, planlanması ve analiz edilmesi amaçlanmıştır (Gülşen, 2006: 158).

Ekonomik sınıflandırma altı haneli ve dört düzeyli kod grubundan oluşur. Aşağıdaki çizelge 20’de ekonomik sınıflandırmanın birinci düzey kodları, çizelge 21’de ise ikinci, üçüncü ve dördüncü düzey kodları gösterilmiştir.

Çizelge 20. Giderlerin Ekonomik Sınıflandırma Kodları

GİDERLERİN EKONOMİK SINIFLANDIRMASI		
01	Personel Giderleri	Kamu personeline yapılan ödemeler
02	Sosyal Güvenlik Kurunlarına Devlet Primi Giderleri	Devletin işveren sıfatıyla ödediği sosyal güvenlik payları
03	Mal Ve Hizmet Alım Giderleri	Faturalı olarak teslim alınan mal ve hizmet bedelleri
04	Faiz Giderleri	Devlet borçlarına ait faiz ödemeleri
05	Cari Transferler	Sermaye birikimi hedeflemeyen karşılıksız ödemeler
06	Sermaye Giderleri	Devlet mal varlığını artıran ödemeler
07	Sermaye Transferleri	Bütçe dışında sermaye birikimi amaçlayan ödemeler
08	Borç Verme	Bir mali varlık karşılığında yapılan ödemeler
09	Yedek Ödenekler	Bütçede Öngörülmeven Hizmet Karşılıkları

Kaynak: BÜMKO, Analitik Bütçe Sınıflandırma

<http://www.bumko.gov.tr/>

Çizelge 21. Giderlerin Ekonomik Sınıflandırma Kodları II. III. Ve IV. Düzey

I	II	III	IV	GİDERLERİN EKONOMİK SINIFLANDIRILMASI
01				PERSONEL GİDERLERİ
01	1			MEMURLAR
01	1	1		Temel maaşlar
01	1	1	01	Temel maaşlar
01	1	2		Zamlar ve teminatlar
01	1	2	01	Zamlar ve teminatlar
01	1	3		Ödenekler
01	1	3	01	Ödenekler
01	1	4		Sosyal haklar
01	1	4	01	Sosyal haklar
01	1	5		Ek çalışma karşılıkları
01	1	5	01	Ek çalışma karşılıkları
01	1	6		Ödül ve ikramiyeler
01	1	6	01	Ödül ve ikramiyeler
01	1	9		Diğer giderler
01	1	9	01	Diğer giderler
01	2			SÖZLEŞMELİ PERSONEL
01	2	1		Ücretler
01	2	1	01	657 S.K. Sözleşmeli personel ücretleri
01	2	1	02	Kadro karşılığı sözleşmeli personel ücretleri
01	2	1	03	Akademik sözleşmeli personelin ücretleri
01	2	1	04	Yabancı uyruklu personelin ücretleri
01	2	1	05	Sözleşmeli sanatçıların ücretleri
01	2	1	90	Diğer sözleşmeli personel ücretleri

Kaynak: BÜMKO, Analitik Bütçe Sınıflandırma

<http://www.bumko.gov.tr/>

3.3.5.2. Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması

Gelirler karşılıklı yahut karşılıksız bir şekilde mali hakka dayanmaksızın gerçekleştirilen tahsilâtlardır. ABS’ da çizelge 22 de gösterildiği üzere gelirin ekonomik sınıflandırması altı haneli rakamlar ile dört düzeyde kodlanmaktadır (Esenkar ve Dayar, 2008: 270).

Çizelge 22. Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Kodları

I	II	III	IV	GELİRİN EKONOMİK KODLAMASI
01				Vergi gelirleri
01	1			Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler
01	1	1		Gelir vergisi
01	1	1	01	Beyana dayanan gelir vergisi
01	1	1	02	Basit usulde gelir vergisi
01	1	1	03	Gelir vergisi tevkifatı
01	1	1	04	Gelir geçici vergisi
01	1	2		Kurumlar vergisi
01	1	2	01	Beyana dayanan kurumlar vergisi
01	1	2	02	Kurumlar vergisi tevkifatı
01	1	2	03	Kurumlar geçici vergisi
01	2			Mülkiyet üzerinden alınan vergiler
01	2	1		Veraset ve intikal vergisi
01	2	1	01	Veraset ve intikal vergisi
01	2	2		Motorlu taşıtlar vergisi
01	2	2	01	Motorlu taşıtlar vergisi
01	2	9		Mülkiyet üzerinden alınan vergiler
01	2	9	51	Bina vergisi
01	2	9	52	Arsa vergisi
01	2	9	53	Arazi vergisi
01	2	9	54	Çevre temizlik vergisi

Kaynak: BÜMKO, Analitik Bütçe Sınıflandırma
<http://www.bumko.gov.tr/>

3.3.5.3. Finansmanın Ekonomik Sınıflandırması

Tek haneli koddan oluşan sınıflandırma modeli (Cura, 2003: 148), bütçe gelir, giderleri arasında oluşabilecek bir açığın kapatılması amacıyla kullanılan kaynakların türlerini veya oluşabilecek bir fazlalığın değerlendirilmesinde kullanılan yöntemleri göstermektedir (Esenkar ve Dayar, 2008: 270).

Çizelge 23. Finansmanın Ekonomik Sınıflandırılması 1. Düzey

KOD	FİNANSMANIN EKONOMİK SINIFLANDIRMASI
1	İç Borçlanma
2	Dış Borçlanma
3	Likidite Amaçlı Tutulan Nakit, Mevduat Ve Menkul Kıymetlerdeki Değişiklikler
4	Net Borçlanma
5	Net Finansman

Kaynak: BÜMKO, Analitik Bütçe Sınıflandırma . <http://www.bumko.gov.tr/>

Çizelge 24. Finansmanın Ekonomik Sınıflandırılması II. III. Ve IV. Düzey

I	II	III	IV	FINANSMANIN EKONOMİK SINIFLANDIRILMASI
1				İÇ BORÇLANMA
	1			TÜRK LİRASI TAHVİLLER
		1		Türk lirası tahviller
			1	İhraç
			2	Ödeme
	2			DÖVİZE ENDEKSLİ VE DÖVİZ CİNSİNDEN TAHVİLLER
		1		ABD Doları cinsinden tahviller
			1	İhraç
			2	Ödeme
			3	Kur farkı
		2		Euro cinsinden tahviller
	9			DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
		9		Diğer
			1	Borçlanma
			2	Ödeme
2				DIŞ BORÇLANMA
	1			UZUN VADELİ TAHVİLLER
		1		ABD Doları cinsinden tahviller
			1	İhraç
			2	Ödeme
			3	Kur farkı
		2		Euro cinsinden tahviller
			1	İhraç
			2	Ödeme
			3	Kur farkı
		3		Dış borç iskontosu
			1	İhraç
			2	Ödeme
			3	Kur farkı
		9		Diğer mali kuruluşlar
			1	Borçlanma
			2	Ödeme
			3	Kur farkı

Kaynak: BÜMKO, Analitik Bütçe Sınıflandırma

<http://www.bumko.gov.tr/>

3.3.6. Çok Yıllı Bütçeleme

Bütçenin yıllık olması ilkesi, bütçe ile verilen iznin bir süreyle belirlenmesini ve bu süre sınırının bir yıl olması gerektiğini öngörür. Bütçelerde orta vadeli bir bakış açısının, bir anlayışın hakim olması gerektiği anlaşılmış ve çok yıllık bütçeleme sistemine doğru yönelmeye başlanmıştır (Tügen ve Özen, 2004: 114).

Bütçelerin kısa süre için geçerli olması sağlıklı bir harcama yönetimine neden olacaktır. Bu yüzden, çok yıllık bütçelerde gelir ve harcamaların birden fazla yılı kapsayacak şekilde hesaplanması uygun görülmüştür. Bunun yanı sıra, bütçenin bir yıldan ziyade birden fazla yıl dikkate alınarak hesaplanması, bütçelerin durağan bir halden, etkin bir hale gelmesini sağlar (Blondal, 2003: 10-12). Çok yıllık bütçeleme yaklaşımı, kaynakların verimli kullanılması anlayışı kapsamında belli bir süreyi içerdiğinden dolayı bu sürede yapılan kamu faaliyetlerinin tespit edilmesinde de göz önünde bulundurulmalıdır (Schick, 2003, 25; Akt. Çetinkaya, 2011, 139). Ayrıca çok yıllık bütçeleme, strateji ve bütçe arasındaki bağlantıyı kurma yoluyla bütçelerin öngörülebilirliğinin ve verimliliğinin artırılmasına yardımcı olur (Kesik, 2005: 131).

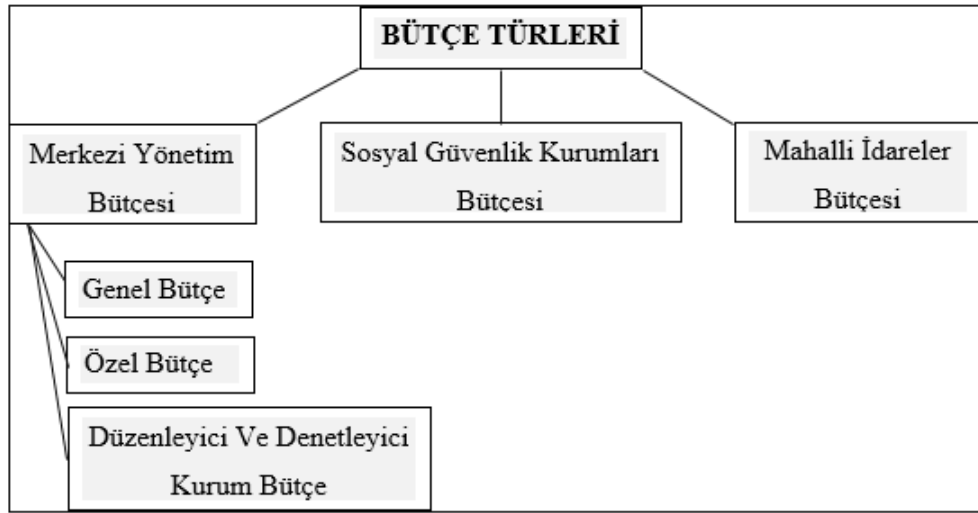
Bu sisteminin kullanılması ile bütçeler tekrar yıllık olma ilkesine uygun bir şekilde düzenlenmeye başlamış, bütçe yılında gerçekleşmeyen fakat bütçeyle ilgili bütün kamu uygulamaları ve bu uygulamaların sonuçları ile bütçe arasında bağlantı kurulmasını öngörmüştür. Çok yıllık bütçelemede, devletin gelecek bir yılı temel alınmak üzere, izleyen yıllara yönelik gelir ve gider tahminlerinin bulunduğu ve tahminlerin uygulanması hususunda hükümetin meclisten yetki ve uygun görüşünü aldığı bir bütçeleme modeli şeklinde tanımlanabilir. Bu sistem, devletin ekonomik ve mali amaçlarına yönelik orta vadeli yaklaşımlarını göz önünde bulundurarak, ileri dönemlere ilişkin kararlarını daha doğru ve güvenilir bir biçimde verebilmesini sağlamaktadır (Çetinkaya vd., 2011: 122).

3.3.7. Torba Bütçe Sistemi

Ödeneklerin harcama kalemi detayına girmeden toplu bir şekilde ayrıldığı bütçe çeşitine torba bütçe denir. Geleneksel bütçeyle karşılaştırıldığı zaman torba bütçe daha fazla esneklik imkanı tanıyan bir bütçe çeşitidir (Karacan, 2010: 11). Yani, kamu idarelerine ödenek tahsis edilirken idarelerin ödenekleri kullanmalarında harcama alanları açısından herhangi bir kısıtlamada bulunmayarak, idarelerin serbest davranmasını sağlayan bir bütçe çeşitidir (Mutluer, Öner ve Kesik, 2005: 103). Yeteri kadar analiz edilmeden kamu kurumlarına kaynak temin edilmesi ve denetim faaliyetlerinin verimli bir şekilde yürümemesi durumunda bu bütçe sisteminin uygulanmasından olumlu sonuçlar elde edilmeyebilir (Karacan, 2010: 11).

3.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununa Göre Bütçe Türleri

5018 sayılı kanun genel yönetim kapsamında faaliyette bulunan kamu idarelerin bütçelerini üç gruba ayırmıştır. Ayrıca bu üç bütçe türünden merkezi yönetim bütçesi de kendi bünyesinde üç gruba ayrılmaktadır. Merkezi yönetim bütçesinin kendi bünyesinde ayrıca gruplara ayrılmasını sebebi, bu idarelerin değişik özellikte ve mali yapıda olmalarıdır. 5018 sayılı Kanun ile belirlenen bütçe türleri şekil 5’te gösterilmektedir (BÜMKO, 2005: 6).



Şekil 5. Bütçe Türleri

3.4.1. Merkezi Yönetim Bütçesi

Merkezi yönetim bütçe kanunu, merkezi yönetim çatısı altında faaliyette bulunan bütün kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini yansıtan, bunların yapılmasında yetki veren ve onaylayan kanundur. Merkezi yönetim bütçesi, kanuna ekli (I), (II) ve (III) numaralı çizelgelerde yer alan idarelerin bütçelerinden meydana gelir (Ergen, 2016: 108).

3.4.1.1. Genel Bütçe

5018 sayılı KMYKK'na göre, “Devlet tüzel kişiliği kapsamındaki ve Kanunun (I) numaralı çizelgede belirtilmiş kamu idarelerinin bütçeleridir” şeklinde ifade edilmiştir. Genel bütçe, devlet bütçesini oluşturan bütçeler arasında en büyük alana sahip bütçedir (Batırel, 2004: 12).

Çizelge 25. Genel Bütçeli İdareler

1) Türkiye Büyük Millet Meclisi	31) (...)
2) Cumhurbaşkanlığı	32) (...)
3) (...)	33) (...)
4) Anayasa Mahkemesi	34) Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği
5) Yargıtay	35) Milli İstihbarat Teşkilatı Başkanlığı
6) Danıştay	36) Jandarma Genel Komutanlığı
7) Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu	37) Sahil Güvenlik Komutanlığı
8) Sayıştay	38) Emniyet Genel Müdürlüğü
9) Adalet Bakanlığı	39) Diyanet İşleri Başkanlığı
10) Milli Savunma Bakanlığı	40) (...)
11) İçişleri Bakanlığı	41) (...)
12) Dışişleri Bakanlığı	42) (...)
13) Hazine ve Maliye Bakanlığı	43) (...)
14) Milli Eğitim Bakanlığı	44) Devlet Personel Başkanlığı
15) (...)	45) Türkiye İstatistik Kurumu
16) Sağlık Bakanlığı	46) Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı
17) Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı	47) Gelir İdaresi Başkanlığı
18) (...)	48) (...)
19) Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı	49) Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
20) (...)	50) Meteoroloji Genel Müdürlüğü
21) Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı	51) (...)
22) Kültür ve Turizm Bakanlığı	52) (...)
23) (...)	53) (...)
24) (...)	54) (...)
25) (...)	55) Göç İdaresi Genel Müdürlüğü
26) Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı	56) Avrupa Birliği Başkanlığı
27) Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	57) Devlet Arşivleri Başkanlığı
28) Ticaret Bakanlığı	58) İletişim Başkanlığı
29) Gençlik ve Spor Bakanlığı	59) Milli Saraylar İdaresi Başkanlığı
30) Tarım ve Orman Bakanlığı	60) Strateji ve Bütçe Başkanlığı

Kaynak: KMYKK

3.4.1.2. Özel Bütçe

Bir bakanlığa bağlı bir şekilde belirli bir kamu faaliyetini yürütmek amacıyla kurulan, gelir tahsisi yapılan, bu gelirleri harcamak üzere yetkilendirilen, özel kanunlar ile kuruluş ve çalışma usulleri belirlenen ve çizelge 26 da gösterilen kamu idarelerinin bütçelerine özel bütçe denir (Uluşen vd., 2012: 23).

Çizelge 26. Özel Bütçeli İdareler

1-Yüksek Öğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri
2-Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü

Kaynak: KMYKK

3.4.1.3. Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçesi

5018 sayılı Kanuna göre düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, “özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul olarak teşkilatlanan ve Kanunda (III) sayılı cetvelde yer alan bütün düzenleyici ve denetleyici kurumlarının bütçesidir” şeklinde açıklanmıştır (Ergen, 2016: 109).

Çizelge 27. Düzenleyici Ve Denetleyici Kurumlar

1) Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
2) Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu
3) Sermaye Piyasası Kurulu
4) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
5) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
6) Kamu İhale Kurumu
7) Rekabet Kurumu
8) (...)
9) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
10) Kişisel Verileri Koruma Kurumu
11) Nükleer Düzenleme Kurumu

Kaynak: KMYKK

3.4.2. Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçesi

Sosyal güvenlik kuruluşları; kişileri fiziksel ve ekonomik anlamda oluşabilecek tehlikelerden korumak ya da zararları en aza indirmek, kişiye bu zararlar karşısında asgari bir yaşam düzeyi temin etmek için sosyal devlet ilkeleri uyarınca kurulan kamu kurumlarıdır (Dülger vd., 2012: 70).

Çizelge 28. Sosyal Güvenlik Kurumları

1-Sosyal Güvenlik Kurumu
2-Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü

Kaynak: KMYKK

Sosyal güvenlik kurumları bütçesi ise sosyal güvenlik uygulamalarını yerine getirmek üzere, kanunla kurulan ve bu Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde gösterilen kamu idareleri bütçesidir (Ergen, 2016: 109). Sosyal güvenlik kurumlarının bütçelerinin düzenlenmesi, uygulanması ve diğer finansal faaliyetleri, 5018 sayılı KMYKK hükümleri saklı kalmak şartıyla kendi kanunlarındaki hükümlere tabidir. Fakat sosyal güvenlik kurumlarının detaylı harcama programları ile finansman programları bütçeyle beraber düzenlenir, tartışılır, onaylanır. Ödeneklerde bu usul ve esaslara uygun bir şekilde değerlendirilir. Dolayısıyla bu kuruluşlar kendi giderlerini karşılamada kendi gelirlerini kullanırlar. Fakat bu kurumlarda gelir-gider açığı olduğu durumda, söz konusu açığın finanse edilmesinde genel bütçeden yapılacak transfer harcamaları kullanılır (Bülbül, Ejder ve Sahan, 2005: 48).

3.4.3. Mahalli İdare Bütçesi

Mahalli idare kapsamına dahil bütün kamu birimlerinin bütçesini ifade eder. Kanunda ayrıca, kamu kurumları tarafından bunun haricinde herhangi bir başlık altında bütçe oluşturulamayacağı açıkça belirtilmiştir (Ergen, 2016: 109).

3.5. Bütçeleme Süreci

Bu kısımda bütçeleme sürecini oluşturan bütçenin hazırlanması, onaylanması, uygulanması ve denetlenmesi aşamalarına ilişkin detaylı açıklamalarda bulunulacaktır.

Bütçeleme sürecinin aktörleri aşağıdaki gibidir (Çeliker, 2009: 18):

Bütçenin Hazırlanmasında;

- Hazine ve Maliye Bakanlığı
- Kamu Kurum ve Kuruluşları

Bütçenin Kabulünde;

- TBMM
- Cumhurbaşkanlığı

Bütçenin Uygulanmasında ve Muhasebeleştirilmesinde;

- Hazine ve Maliye Bakanlığı İlgili Kurum ve Kuruluşlar

Bütçenin Denetlenmesinde;

- İç denetimde kurum iç denetçileri
- Dış denetimde Sayıştay (TBMM adına)

3.5.1. Bütçenin Hazırlanması

Bütçenin hazırlanması aşaması gider bütçesinin hazırlanması ve gelir bütçesinin hazırlanması şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

3.5.1.1. Gider Bütçesinin Hazırlanması

Bütçe kanununun ilk maddesi olarak karşımıza çıkan gider bütçesi, bütçenin ilk unsurunu oluşturur. Gider kalemi ilgili yıl (ve izleyen 2 yıl) bütçesinde bulunan merkezi yönetim kapsamındaki kamu birimlerine verilecek ödeneklerin tutarını belirler (Karacal ve Öktem, 2007: 16).

3.5.1.2. Gelir Bütçesinin Hazırlanması

Bütçenin ikinci ögesini oluşturan gelir bütçesi, her yıl sonundan yetmişbeş gün evvel Meclis'e gönderilen ve kanunlaştıktan sonra yürürlüğe koyulan bütçe kanununun ikinci maddesi, ilgili yıl bütçesinde yer alacak merkezi bütçe gelirlerinin tahmini tutarını verir. Bütçe gelirleri üzerinden yapılan tahmini hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı (gerçekleşme) ise ancak yılın sonunda anlaşılır (Karacal ve Öktem, 2007: 18).

3.5.2. Bütçenin Onaylanması

Cumhurbaşkanı hazırladığı bütçe kanun teklifini, mali yılın başlangıcından en az yetmiş beş gün evvel, TBMM'ye sunar. Bütçe Komisyonunun görüşme sonucunda, elli beş gün içerisinde kabul edeceği bütçe teklifi, Genel Kurulda görüşülür ve mali yılbaşına kadar karara bağlanır (Turan, 2018: 60). Zaruri sebeplerle süresinde yürürlüğe koyulamaması durumunda, geçici bütçe kanunu çıkarılır (Öner, 2015: 164-166). Merkezi yönetime dahil kamu kurumlarının bütçelerindeki ödeneklerin yetmemesi durumunda ya da öngörülemeyen faaliyetlerin gerçekleştirilmesi amacıyla, kanunla ek bütçe yapılabilir (Karacal ve Öktem, 2007: 14).

3.5.3. Bütçenin Uygulanması

Bütçenin yürütülüp uygulanma aşamasında gelirler toplanır, giderler yapılır, mali dönem içerisinde gelir- gider dengesi sağlanır ve hesapların kaydı yapılır. Mali dönem içerisinde yapılacak bu işlemlerden, yürütme organı sorumludur. Bütçenin uygulanmasından ve muhasebeleştirilmesinden (gelirlerin toplanmasından, giderlerin ödenmesinden ve kayıtların yapılmasından) Hazine ve Maliye Bakanlığı sorumludur (Karşlıoğlu ve Kalendaroğlu, 2009: 257).

3.5.3.1. Gelir Toplanması

Gelirlerin toplanması yürürlükteki vergi kanunlarına göre, vergilerin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilidir. Gelirler açısından yapılan bu işlemler, vergi dairelerince gerçekleştirilmektedir (Karşlıoğlu ve Kalendaroğlu, 2009: 258).

3.5.3.2. Gider Yapılma Süreci

Devlet namına bir kamu borcunun ortaya çıkması için, devlet için bir faaliyette bulunulması, faaliyetlerin yapılmasına ilişkin özel bir kanunun var olması, bu faaliyetlerin gerçekleşmesi için bütçeden ödenek ayrılması ve borçlu kamu tüzelkişisi ile alacaklı arasında hukuksal bir ilişkinin olması gerekmektedir. Bu ilişkinin var olması durumunda giderler, harcama talimatının verilmesi, gider yapılması, ödeme emri belgesinin hazırlanması ve ödemelerin yapılması aşamalarının oluşturduğu süreç sonucunda gerçekleşir (Karşlıoğlu ve Kalendaroğlu, 2009: 258).

3.5.3.2.1. Harcama Talimatının Verilmesi

Genel yönetimli kamu idarelerinde harcama yetkililerinin tayin edilmesi ve yetkinin bir üst yönetim basamağında birleştirilmesi ve aktarılması ile ilgili ilke ve esaslara Hazine ve Maliye Bakanlığı karar verir. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmaz (Uluşen vd., 2012: 26).

Bütçelerden harcama, harcama yapma yetkisine sahip birim tarafından harcama talimatı vermesiyle yapılabilir. Bu talimatlarda faaliyetin, niçin ve nasıl yapıldığı, ne olduğu, yapılmasında görevlendirilen kişiler hakkında bilgileri, miktarı, süresi ve kullanılabilir ödeneği ile ilgili bilgiler yer alır (KMYKK, m.32).

Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının ilgili mevzuatlara uygunluğundan, ödeneklerin verimli ve ekonomik bir şekilde kullanılmasından ve Kanunlar kapsamında yapılmasına yönelik olan gerekli faaliyetlerden sorumludurlar (Uluşen vd., 2012: 26).

3.5.3.2.2. Giderlerin Gerçekleşmesi

Giderlerin tahakkuku, borcun tutarının ve alacaklının kim olduğunun belirlenmesi işlemleridir. Devlet giderlerinde, taahhüt evresi ardından gerçekleştirme evresine geçilir. Özetle giderlerin gerçekleşmesi, borç tutarının tespit edilmesi alacaklının kim olduğunun belirlenmesi ve devletin borçlu durumda olduğunun kabulü evresidir şeklinde ifade edilebilir (Karşlıoğlu ve Kalendaroğlu, 2009: 258).

Bütçeden bir giderin gerçekleşebilmesi için mal veya hizmetin kabul görmüş usul ve esaslara göre temin edildiğinin yahut yapıldığının, yetkilendirilmiş birey veya komisyonlar tarafından onaylanması ve tahakkuk belgelerinin hazırlanması gerekmektedir (Uluşen vd., 2012: 27). Giderlerin tahakkuku; harcama yetkilileri tarafından uygun görülen görevlilerce hazırlanan ödeme emri belgesinin harcama yetkilisi tarafından imzalanması ve miktarın ödenmesiyle gerçekleşir (Öner, 2015: 172).

3.5.3.2.3. Ödeme Emri Belgesinin Düzenlenmesi

Kamu kuruluşları tarafından yapılacak ön ödemeler için düzenlenen belge Ek 20'de gösterilen muhasebe işlem fişidir. İdarelerin bütçeden yapılan kesin ödemeler için düzenlediği belgeye ise ödeme emri belgesi denir. Ödeme emri belgesi örneğine Ek 21'de yer verilmiştir.

Gerçekleştirme yetkilisinin hazırladığı ödeme emri belgesinin harcama yapma yetkisine sahip birimlerce imzalanması gerekir. Giderin türüne uygun bir şekilde aranacak gerçekleştirme belgelerinin biçim ve çeşitleri; kamu borç yönetimi ile ilgili olanlarda Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın onayının alınması suretiyle, Sosyal Güvenlik Kurumları için de bağlı buldukları bakanlıklarca, merkezi yönetim çatısı altında faaliyette bulunan kamu idareleri için İçişleri Bakanlığı tarafından, Hazine ve Maliye Bakanlığınca onayının alınmasıyla çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir (KMYKK m. 33).

3.5.3.2.4. Ödemenin Yapılması

Bütçe ödeneklerinin kullanılmasında esas alınması gerekenler:

a) Genel bütçeli idareler, detaylı harcama programlarını düzenler ve vizelemesi için Hazine ve Maliye Bakanlığına ulaştırılır. Bütçe ödenekleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilecek esaslar kapsamında, nakit planlamasına da bakarak vize edilen detaylı harcama programlarına uygun bir şekilde kullanılır.

b) Özel bütçe kapsamına giren idareler ve sosyal güvenlik kurumları ayrıntılı finansman programlarını oluşturur ve harcamalarını oluşturduğu programlara göre gerçekleştirir.

c) Detaylı harcama ve finansman programlarının düzenlenmesine, vize edilmesi, uygulanmasına ve uygulamanın izlenmesine ilişkin usûl ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.

d) Kamu idareleri, bütçelerinde belirlenen ödenekleri aşacak şekilde harcamalarda bulunamaz. Bütçeyle verilen ödenekler, temin edilen mal ve hizmetlerle diğer giderlerin ödenmesinde kullanılır.

e) Cari yılda giderlerin karşılanmasında kullanılmayan ödenekler sene sonunda iptal edilir (Uluşen vd, 2012: 41).

3.5.3.3. Bütçe Uygulama Sonucu (Kesin Hesap)

Kesin hesap ile ilgili çeşitli rapor ve belgeler, bütçe uygulama sonuçları göz önünde bulundurularak strateji geliştirme idaresi tarafından düzenlenir. Merkezi yönetim çatısı altında faaliyette bulunan kamu idarelerinin bütçe uygulama sonuçları, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından uygun görülen usuller kapsamında strateji geliştirme birimlerince düzenlenerek, üst kademe yönetici tarafından onaylanır ve kesin hesap kanunu tasarisına ilave edilmesi suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı'na sunulur. Genel bütçeli idarelerde, muhasebe faaliyetleri bitiminde hazırlanan finansal tabloların bir örneği muhasebe yetkililerince strateji geliştirme dairesine ulaştırılır (Uluşen, 2012: 57).

3.5.4. Bütçe Hesaplarının Kapatılması

Bir ekonomik yıl içerisinde uygulaması sona eren bütçe hesaplarının kapatılma işlemleri, ekonomik yılın bitiminde veya uygulamanın sona erdiği dönemde gerçekleşir. Bu anlamda, hesapların kapatılması işlemlerinde iki yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemlerden ilki; egzersiz usulü ikincisi ise jestiyon usulüdür (Bülbül vd., 2005: 129).

3.5.4.1. Egzersiz Usulü (Hesap Dönemi Yöntemi)

Egzersiz usulünde bütçe hesaplarının mali yılsonunda kapatılmayıp bir sonraki yıl içerisinde bir süre açık tutulması söz konusudur. Bu usulde gelir ve giderlere ilişkin bilgiler, tahakkuk edildikleri yıla bakılmaksızın, ilk oluştukları yıl bütçesine kaydedilirler. Egzersiz usulü bütün gelir ve giderleri göstermesi bakımından en verimli olanıdır, fakat hesapların izlenmesinin kolay olmaması nedeniyle uygulanmasında zorluklar yaşanabilir (Öner, 2015: 175).

3.5.4.2. Jestiyon Usulü (Yönetim Dönemi Yöntemi)

Bu yönteme göre kamu gelir ve giderleri gerçekleştikleri mali yılda muhasebeleştirilirken, kamu gelirleri toplandığı, bütçe giderleri ise ödeme yapıldığı yılda gösterilmektedir (Bülbül vd, 2005: 129).

Kamu hesaplarının hepsi yıllık olarak muhasebeleştirilir ve mali yılın bitimine kadar yapılan ödemelerden hesaba geçirilmemiş olan giderler, ödenekleri saklı kalması yoluyla, bir sonraki yıl bütçesine taşınmakta ve hesaba geçirilmektedir. Hesaba geçirme işlemleri mali yılın bitimini izleyen bir ay içerisinde gerçekleşir. Hazine ve Maliye Bakanlığı zaruri durumlarda bu süreyi, bütçe giderlerinde bir ay, diğer işlemlerde ise en fazla beş ay uzatabilir (Bülbül vd, 2005: 130). Bu yöntemde gelir ve giderlerin kaydı, ilk oluştukları yılın bütçesine değil, tahakkuk ettirildikleri yılın bütçesine yapılır. Hesaplar yalın ve basittir (Öner, 2015: 175).

Bütçe hesaplarının kapatılmasında jestiyon usulünün kullanılması halinde devlet muhasebesi sisteminde nakit esasına dayalı kayıt yönteminin uygulanması gerekmektedir. Çünkü bu yöntemde mali yılda oluşan nakit hareketlerini, gelir ve giderlerin gerçekleşme zamanı ile bağlamaksızın hesaplara aktarır (Karaaslan, 2005: 4).

3.5.5. Bütçenin Denetimi

Bütçe uygulamalarının kanunlara göre gerçekleşip gerçekleşmediğinin anlaşılması açısından bütçenin kontrol edilmesi çok önemlidir. 5018 sayılı Kanunla mali yönetimde saydamlığın sağlanması, verimli bir hesap verme sistemiyle harcamalar boyunca yetki ve sorumluluk arası dengenin tekrardan oluşturulması, verimli bir denetim mekanizmasının geliştirilmesi hedeflenmiştir. Bu hedeflerin yol gösterdiği Kanun, ülkemizde bütçe denetiminin uluslararası standartlarla uyumlaştırılmasını öngörmüş ve faaliyetin gerçekleştiği anda denetlenmesine imkan veren “iç denetim” kavramını sisteme dahil etmiştir. Bu sayede bütçenin denetlenmesi, bütçe uygulamaları esnasında da sonrasında da sağlanmış olacaktır (Karacal ve Öktem, 2007: 26).

4. DEVLET MUHASEBE STANDARDI 24 (DMS 24): BÜTÇE BİLGİLERİNİN MALÎ TABLOLARDA SUNUMU

Devlet muhasebesinde gelişmelerin temeli Dünya Bankası, OECD, IMF gibi uluslararası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi birleşmelerin devletlere ve bölgesel ekonomik ve siyasi birleşmelere ait mali istatistikler ve raporlar oluşturma gereksiniminden doğmuştur. Gerçekten de farklı ülkelerin değişik muhasebe standartları ile düzenlenen finansal raporlar arasında kıyaslama yapılması ve konsolide edilmesi oldukça zordur. Söz konusu durum, aynı ülkenin ulusal ekonomisinin alt sektörlerinde de geçerli olabilir. Bu yüzden aynı ülkenin farklı sektörlerinde muhasebe sistemleri değişikçe müşterek finansal istatistiklerin meydana gelmesi zorlaşacaktır (Ural, 2008: 27-28). Ayrıca sermaye piyasalarından fon toplanması aşamasında, uluslararası işletme alım-satım ve birleşmelerinde de zorluk yaratmaktadır. Tüm bu olumsuz durumların ortadan kaldırılması ise, mali raporlama standartları arasında uyum sağlanması yani bütün ülkelerde ortak muhasebe ve mali raporlama standartlarının aynı şekilde kullanılmasını zorunlu kılmaktadır (Güçlü, 2010: 264). Mali tabloların istenen kalitede olması ise muhasebe standartlarına uyumlu bir şekilde düzenlenmesi ile mümkündür (Güçlü, 2010: 265). Bu nedenle mali hizmetlerin muhasebeleştirilmesi ve sunulmasında, uluslararası muhasebe ve raporlama standartlarına uygun bir şekilde oluşturulan muhasebe yönetmelikleri ile DMS kullanılmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2013: 17).

Muhasebe uygulamalarındaki değişikliklerin, ülke içinde dahi görülme ihtimali her zaman vardır. Söz konusu değişikliklerin olması ülke için kötü bir durum oluşturmaktadır. Çünkü dünya, hızla küreselleştiği bir zamanda artık tüm ülkeler tarafından kabul görmesi amacıyla standartlar geliştirilerek ortaya koyuyor. Söz konusu amaç için kurumsallaşılıyor. Dolayısıyla standartlar öncelikle ülke için gereklidir ve bu yüzden ilk olarak ülke içi muhasebe çalışmalarındaki değişiklikleri gidermek gerekmektedir. Bu bağlamda, uluslararası düzeyde oluşturulan standartlar farklılıkları ortadan kaldıracaktır (Karaaslan, 2005: 43-44).

Muhasebe işlemlerinin uygulanabilmesi için ihtiyaç duyulan standartları uluslararası kuruluşlar düzenler, daha sonra ülkeler düzenlenen standartları kendi

koşullarına göre uyarlayarak ulusal muhasebe standartlarını ortaya koyar. Devlet muhasebesi standartlarına duyulan ihtiyaçlar ise aşağıdaki gibidir (İspir, 2011: 3);

- Uygulamadaki farklılıkları yok etmek,
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,
- Mali tabloların açık, doğru, anlaşılabilir, tarafsız ve kıyaslanabilir olmasını sağlamak,
- İşletmelerle ilgili kişi ve kuruluşların yanlış karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası kapsamda finansal bilgilerin ortaya çıkarılması ve sunulması sırasında tek bir dil oluşturmak.

Bu bölümde DMSK'nın amacı ve yapısı, çalışma esasları, görevleri ve standartların oluşturulması sürecine yönelik açıklamalarda bulunacaktır. Ayrıca TMS ve DMS arasındaki farklılıklara değinilecek, Türkiye'de yayınlanan devlet muhasebesi standartlarına yer verilecektir. Daha sonra çalışmanın asıl kısmını oluşturan DMS 24 detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

4.1. Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu'nun Amacı Ve Yapısı

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB), kamu kurumları için Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) olarak adlandırılan muhasebe standartlarını geliştirmektedir. IPSASB'nin standart yayınlarken temel aldığı standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıdır (UFRS). Aynı zamanda, UFRS'lerde ele alınmayan kamuya özgü konularda göz önünde bulundurularak standartlar oluşturulur (Aydın, 2018: 25).

Gelişmiş ekonomiler, kamu kuruluşları için IPSAS'ı temel alarak standartlar düzenlemektedir. Türkiye'de 2003 yılında yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali ve Kontrol Kanunu ile tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilerek büyük bir adım atılmıştır. Daha sonra ilgili Kanun'da belirtildiği gibi Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu'nun (DMSK) kurulması ile IPSAS uygulamalarını ülke bazında uygulama yönünde çalışmalar başlatılmıştır. Türkiye'de dünyada yayımlanan IPSASB'lara

paralel olacak şekilde yeni çıkan standartlarda DMSK'nın yaptığı çalışmalar ile yürürlüğe girmektedir (Aydın, 2018: 2).

DMSK, Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan standartlar üzerinde köklü değişiklikler yapmak yerine orjinal haline bağlı kalarak, dünya ile uyumlu standartlar yayımlanmak suretiyle, hesap verilebilir ve karşılaştırılabilir mali raporların sunumunun sağlanmasını amaçlamaktadır (Aydın, 2018: 130-132).

Bakanlık bünyesinde kurulan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu 9 üyeden oluşmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığında dört, Sayıştay Başkanlığı, İçişleri Bakanlığı, Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Yükseköğretim Kurulu ve Sosyal Güvenlik Kurumundan bir üye görevlendirilir. Kurul üyeleri; iktisadi ve idari bilimler, hukuk, siyasal bilimler vb. alanlarda en az dört yıllık öğrenimi tamamlamış, muhasebe ve finansal raporlama hususunda mesleki ya da akademik anlamda bilgisi ve tecrübesi olan ve çalıştıkları kurumlarda muhasebe, raporlama ve mali istatistiklerin hazırlanması konusunda fiilen uygulama, araştırma, inceleme ya da denetim yapan kamu çalışanları içerisinde, görevlendirilir. Kurul Başkanı Muhasebat Genel Müdürüdür. Kurulun görevleri içerisindeki konularla ilgili ön çalışmalarda bulunulmasından ve Kurulun sekreteryası işlemlerinin yürütülmesinden Başkan sorumludur (DMSK'nın Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md. 5).

4.2. Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu'nun Çalışma Esasları

Kurul, Başkan'ın çağrısı üzerine ve bir araya gelmek için uygun gördüğü yer ve zamanlarda toplanır. Toplantı gündemini oluşturan konular, üyelerin görüşleri de göz önünde bulundurularak Başkan tarafından belirlenir. Bu konular toplantı yapılmadan en az yedi gün evvel kurul üyelerine bildirilir. Başkanın teklifi ya da toplantıya katılım gösteren kurul üyelerinin salt çoğunluğunun kararıyla toplantı konusuna ilaveler yapılabilir. Kurulun toplanabilmesi için en az beş üyenin hazır olması gerekir. Kararlar, üye tam sayısının salt çoğunluğuyla verilir. Karar verilirken çekimser kalinamaz (DMSK Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik).

4.3. Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu'nun Görevleri

DMSK, uluslararası standartlar kapsamında ve ilgili kurumların görüşlerini almak üzere, genel yönetim altındaki kamu birimlerinde uygulanan muhasebe sistemine ilişkin aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir ve yetkileri kullanır (DMSK Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md. 9).

- Muhasebe ve raporlama standartlarını tespit etmek.
- Kamu idarelerinde muhasebe bilincinin oluşturulması amacıyla toplantı, konferans, sempozyum ve seminerler düzenlemek.
- Standartları uygulayacak kamu kurumlarına bilgi vermek ve yönlendirmek için düzenleyici işlemleri hazırlamak ve yayımlanmak üzere Bakanlığa sunmak.
- Görev alanlarına ilişkin araştırma ve inceleme yapmak, yaptırmak; bunun için gerekli bilgi ve belgeleri genel yönetim idarelerinden istemek.
- Araştırma ve inceleme sonrasında edinilen bilgileri değerlendirmek ve standartları düzenleyerek bir karara bağlamak.
- Standartlar hususunda Bakanlığa yapılan başvuruları incelemek ve bir karar almak.

4.4. Devlet Muhasebesi Standartlarının Oluşturulması Süreci

Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından ortaya koyulacak standartlar; nitelik bakımından doğru, güvenilir, tutarlı, ilgilenen kullanıcılar için gerek duydukları bilgileri sağlayabilmeli ve ilgilendikleri konunun aslını açıklayabilmelidir. Ayrıca standartlar, uluslararası gelişmelere uygun ve olası problemler için çözüm üretebilecek bir şekilde düzenlenmelidir (DMSK Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md. 15).

Standartın oluşturulması; gerekli konunun belirlenmesi, taslak metnin düzenlenerek ilgili kesimin tartışmasına sunulması, gelen eleştiri ve tavsiyelerin değerlendirilmesi ile taslak metin halini alması, daha sonra Kurul tarafından nihaî metin olarak kabul görmesi ve Bakanlık'ın Resmî Gazete'de yayımlatarak yürürlüğe girmesi aşamalarından oluşur. Oluşturulması düşünülen standardın konusu Kurul sekreteriyasının hazırladığı tavsiyelerinin de gözden geçirilmesiyle Kurul

tarafından belirlenir ve çalışma komisyonları ya da raportörlerin araştırması istenir. Çalışma komisyonları veya raportörler tarafından, Kurul'un belirlediği zaman içerisinde düzenlenen raporlar, Kurula gönderilmek üzere sekreteryaya çalışmalarının yapıldığı birime verilir. Çalışma komisyonları veya raportörlerce hazırlanan raporlar üzerine, sekreteryaya standart taslak metnini düzenler. Daha sonra bu taslak metin ve raporlar Kurul üyelerine sunulur. Kurulun tartışma konusunu oluşturan taslak metinler "Devlet Muhasebesi Standardı Taslak Metni" olarak belirlenir. Bu taslak metin, fikirlerini almak için ilgili kamu idarelerinin eleştirilerine ayrıca sunulur. Kamu idarelerinin fikir ve tavsiyeleri, sekreteryaya tarafından birleştirilerek Kurula verilir. Kurulca uygun görülen tavsiyeler, standardın taslak metninde dikkate alınır ve karar alınması suretiyle "Devlet Muhasebesi Standardı Nihai Metni" ortaya koyulur (DMS, md:16). Kurulun düzenlediği "Devlet Muhasebesi Standardı Nihai Metni", Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girer ve "Devlet Muhasebesi Standardı" hâlini alır (DMS, md.17).

4.5. TMS, DMS Farklılıkları

Türkiye, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve Uluslararası Devlet Muhasebe Standartlarını (IPSAS) aynen kabul etme kararı almıştır. Yayınlanan standartlar uluslararası standartlar ile birebir uyumaktadır. Dolayısıyla yayınlanan DMS ve TMS arasındaki farklılıklar uluslararası standartlar ile paralellik göstermektedir.

TMS ve DMS arasındaki farklılıkların, işletmelerin kuruluş amaçlarının farklılığından kaynaklandığı söylenebilir. Kamu idareleri kâr amacı gütmeyen özel sektör kuruluşları kar elde etme amacıyla kurulurlar. Kamu idareleri bütçeyle onaylanan tutarlarla dönem içinde gerçekleşen faaliyet sonucunda oluşan gelir ve giderlerin uyumlu olmasını amaçlamaktadır. Özel sektör kuruluşlarında ise bütçe olmakla birlikte belirlenen bütçeler kamu idarelerinde ki kadar hesap verilmesini gerektiren tutarlar değildir. Aşağıda standartlar arası farklara yer verilmiştir (Aydın, 2018: 108-109).

Çizelge 29. DMS ve TMS Arasındaki Farklılıklar

DMS	TMS
DMS'ler Ulusal hükümet, yerel yönetim, diğer devlet kurumları ve komisyonları için geçerlidir.	TMS ise devlet işletmeleri ve özel sektörler için oluşturulan muhasebe standartlarıdır.
DMS'lere göre devlet, muhasebe sisteminde tahakkuk esaslı muhasebe sistemini ya da nakit esaslı muhasebe sistemini seçebilmektedir.	TMS'lere göre özel işletmeler sadece tahakkuk esaslı muhasebe sistemini seçebilmektedirler.
Devlet Kurumlarının kar amacı gütmemesinden kaynaklı Net Varlık/Özkaynak terimleri kullanılmıştır. Olumlu ve olumsuz faaliyet farkları olarak bütçeye uygunluğu ve farkları göstermektedirler.	Kapsamlı gelir-gider tablosuna göre dönemde edinilen kar önemli bir bilgi olarak görülmektedir.
DMS Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler Standardı geçerlidir.	TMS 12 Gelir Vergileri Standardı geçerlidir.
Bütçe hesaplarının mali tablolarda gösterilmesinden kaynaklanan TMS'lerden farklı olarak "DMS 24 Mali Tablolarda Bütçe Bilgilerinin Sunumu" adlı bir standart benimsenmiştir.	
Kar amacı gütmemesinden dolayı kar payı ve dağıtımıyla ilgili hesaplar ve tablolar bulunmamaktadır.	

Kaynak: Aydın, s. 108-109.

4.6. Türkiye' de Yayınlanan Devlet Muhasebesi Standartları

Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından yürütülen çalışmalar sonucunda Türkiye' de toplam 30 adet devlet muhasebe standardı yayınlanmıştır.

Çizelge 30. Türkiye’de Yayınlanan DMS’ler

Yayınlanan DMS’ ler	DMS’ nin Konusu	Yayınlanan DMS’ ler	DMS’ nin Konusu
DMS 1	Mali Tabloların Sunulması	DMS 17	Maddi Duran Varlıklar
DMS 2	Nakit Akış Tabloları	DMS 18	Bölümsel Raporlama
DMS 3	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar	DMS 19	Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar
DMS 4	Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri	DMS 20	İlişkili Taraf Açıklamaları
DMS 5	Borçlanma Maliyeti	DMS 21	Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü
DM 6	Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar	DMS 22	Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklaması
DMS 7	İştiraklerdeki Yatırımlar	DMS 23	Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler
DMS 8	Ortak Girişimlerdeki Paylar	DMS 24	Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu
DMS 9	Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler	DMS 26	Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü
DMS 10	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama	DMS 27	Tarım
DMS 11	İnşaat Sözleşmeleri	DMS 28	Mali Araçlar; Sunum
DMS 12	Stoklar	DMS 29	Mali Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme
DMS 13	Kiralamalar	DMS 30	Mali Araçlar, Açıklamalar
DMS 14	Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar	DMS 31	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
DMS 16	Yatırım Amaçlı Varlıklar	DMS 32	Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri

Kaynak: Aydın, 2018 s. 131.

4.7. DMS (24): Bütçe Bilgilerinin Malî Tablolarda Sunumu Standardı

Bu Standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) tarafından yayımlanan ve 2015 yılının Mayıs ayı itibarıyla yürürlükte olan bütçe bilgilerinin malî tablolarda sunulması konulu standarttan (IPSAS 24) faydalanılarak düzenlenmiştir (DMS 24. 52).

4.7.1. Bütçe Bilgilerinin Malî Tablolarda Sunumu Standardının Amacı

Bütçe Bilgilerinin Malî Tablolarda Sunumu Standardı gereğince bütçelenen tutarlar ile gerçekleşen tutarlar arası kıyaslama yapılarak bu kıyaslamalar finansal tablolarda sunulmalıdır. Ayrıca bu tutarlar arasında önemli görülen farkların sebeplerinin belirtilmesi de standardın gereklilikleri arasındadır. Standardın söz konusu gerekliliklerini yerine getirmek, kamu idarelerinin bütçe amaçlarına ulaşma konusunda gerçekleştirdikleri malî performanslarının takip edilmesine imkan tanır ve hesap verilebilirlik kapsamında finansal tabloların saydamlığının sağlanması bakımından büyük önem taşır (DMS 24, md.1).

4.7.2. Bütçe Bilgilerinin Malî Tablolarda Sunumu Standardının Kapsamı

Finansal tablolarını tahakkuk esasına uygun bir şekilde düzenleyen ve sunan kamu kuruluşları bu standardı uygulamaktadır (DMS 24.2). Standart, kurumların onaylanmış bütçelerini kamuya açıklamalarını, malî tablolarını sunarken kamuya açıklanmayan onaylanmış bütçeleriyle ilgili bilgi verilmesini gerektirmediği gibi bu bütçeler ile bir karşılaştırma yapılmasını da gerektirmez (DMS 24.3). Bazen onaylanmış bütçeler bir kamu kuruluşunca incelenen bütün işlemleri kapsayacak bir biçimde düzenlenebilir. Bazen de kuruluşların finansal tablolarında gösterilen belli faaliyetlerin, ayrı ayrı onaylanmış bütçelerin kamuya açıklanması gerekebilir. Bu Standardı, onaylı bütçelerini malî tablolarında sunan ve kamuya açıklayan kuruluşlar uygular (DMS 24.4).

4.7.3. Bütçe Bilgilerinin Malî Tablolarda Sunumu Standardına İlişkin Genel Bilgiler

Bu bölümde çalışmanın asıl konusunu oluşturan DMS 24'e ilişkin önemli konular hakkında genel açıklamada bulunulacaktır.

4.7.3.1. Muhasebe Ve Bütçe Esası

Muhasebe esası, standartlarda tanımlanan nakit veya tahakkuk esaslı muhasebe anlamına gelir. Bütçe esası ise onaylanmış bütçede kullanılan tahakkuk, nakit veya diğer muhasebe esasını ifade etmektedir (DMS 24.5).

Bütçenin sunumunda ve malî tablolarda kullanılan muhasebe esasında farklılıklar söz konusu olabilir. Örneğin; malî tablolar için tahakkuk esası, bütçe için ise nakit esası kullanılabilir. Bütçeler malî kaynakların ileri dönemlerde değerlendirilmesine yönelik taahhütler ve bu taahhütlerdeki değişikliklere ilişkin verileri dikkate alırken, malî tablolar gelirleri, giderleri, net varlıkları, net varlıklarda oluşan değişimleri ve nakit akışlarına odaklanır. Fakat mali raporlamayı da bütçelemeyi de aynı kuruluş yapar. Bütçe dönemi ve sınıflandırma esası mali tablolarda gösterilir. Bu da mali bilgilerin, gerçekleşen ve bütçelenen tutarların karşılaştırmalı ve hesap verilebilirliği sağlayacak bir şekilde (örneğin bütçe döneminde bütçe uygulamasındaki değişimin gözlenmesi ve yönetime, kamuoyuna vd. kullanıcılara zamanında raporlanması gibi) muhasebe sistemi tarafından kaydedilmesini sağlar (DMS 24.32).

4.7.3.2. Onaylanmış Bütçe

Yasama organı veya yetkili bir otorite tarafından kabul edilen bütçedir (DMS 24.5). Bu bütçe, sağlanması beklenen gelir veya tahsilatlar ile yetkili otorite tarafından onaylanmış gider veya ödemeleri içerir. Söz konusu bütçe geleceğe yönelik bir tahmin veya gerçekleşmeme olasılığı olan yönetim faaliyetlerine ilişkin varsayımlara dayalı bir öngörü değildir (DMS 24.6). Onaylanmış bütçenin, kurumun faaliyetlerini gerçekleştirmek için yapacağı harcamaların yetki sınırını belirlediği söylenebilir (DMS 24.7).

Onaylanmış bütçenin düzenlenmesi ve sunulmasında kullanılan bütçe ve sınıflandırma esasının belirtilmesi mali tablolara yansıtılan muhasebe ve bütçe bilgileri arasındaki ilişkinin daha doğru yorumlanmasını sağlar (DMS 24.40).

Onaylanmış bütçenin sunumunda esas alınan biçim ve sınıflandırma şekli malî tablolardaki ile farklılık gösterebilir. Bahsi geçen bütçe, malî tablolarda kullanılan esas ile kalemleri sınıflandırabilir, örneğin çalışanların maaş ve ücretleri, mal ve hizmet kullanımı gibi ekonomik özelliğe göre sınıflandırılabilirdiği gibi sağlık, eğitim vb. konularla fonksiyonel düzeyde de sınıflandırılabilir. Bunların dışında malî tablolardaki sınıflandırmadan farklı olarak performansa bağlı bir sınıflandırmada yapılabilir (DMS 24.39).

4.7.3.3. Yıllık Ve Çok Yıllı Bütçe

Yıllık bütçe, bir yıllık onaylanmış bütçeyi ifade eder. Daha evvel yayınlanmış tahminleri ya da bütçe dönemini aşan öngörülerini içermez (DMS 24.5). Bütçenin yıllık değil de çok yıllık düzenlenmesi durumunda, bütçe bu şekilde onaylanır ve kamuya açık hale getirilir. Çok yıllık bütçe, birden fazla yıl için onaylanmış bütçedir. Bütçe dönemini aşan yayınlanmış ileriye dönük tahmin veya öngörülerini içermez. Bu bütçe türü, genellikle iki veya daha fazla yıllık bütçeden ya da yıllık bütçe hedeflerinden oluşur. Bazen çok yıllık bütçe, yıllık bütçelerden kullanılmamış ödeneklerden aktarılan tutarları da içerir (DMS 24.35).

Çizelge 31. Çok Yıllı Gelir Bütçesi Örneği

ÇOK YILLI BÜTÇE

BÜTÇE YILI:
KURUM ADI:
BİRİM ADI:

(TL)

EKO.KOD.		AÇIKLAMA(I)	2015	2016	2017
I	II		BÜTÇE TEKLİFİ	BÜTÇE TAHMİNİ	BÜTÇE TAHMİNİ

Kaynak: BÜMKO Bütçe Hazırlama Dokümanları

4.7.3.4. Ödenek

Belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesi amacıyla tahsis edilen parasal kaynaktır (DMS 24.5). Beklenmedik olaylar sonucu oluşan harcama ihtiyaçlarının başlangıç bütçesinde yeteri kadar öngörülmediği zamanlarda, ek ödeneklere ihtiyaç duyulabilir veya elde edilen gelirler tahmin edilenin aşağısında kalabilir ve finansman önceliklerinde oluşan farklılıkları yansıtacak ödenek aktarmalarına gerek duyulabilir. Nihai bütçe, gerçekleşen tüm bu değişiklikleri içermektedir (DMS 24.10).

4.7.3.5. Başlangıç Ve Nihai Bütçe

Bütçe dönemi içerisinde onaylanan ilk bütçe olan başlangıç bütçesi, kanun veya kararla daha önceki dönemlerden otomatik devreden artık ödenekleri içerebilir. Örneğin, bazen bir önceki yıla ait taahhütlerin karşılanması amacıyla ilgili ödeneklere öncelik verilmesi gerekebilir (DMS 24.9).

Nihai bütçe ise başlangıç bütçesinin; tahsiller, devredilen ve iptal edilen ödenekler, aktarmalar, yedek ödenekler, ek ödenekler, vb. diğer değişikliklere uyarlanmış halidir (DMS 24.5).

4.7.3.5.1. Başlangıç Ve Nihai Bütçe Arasındaki Değişiklikler

Bu Standarda göre başlangıç ve nihai bütçe arasında ortaya çıkan değişiklikler ile ilgili açıklamalar yapılır. Ortaya çıkan bu değişikliğin açıklaması yapılırken mali tablolara konulacak notlar veya mali tablolar ile bağlantılı olarak aynı zamanda yahut daha evvel yayımlanmış raporlar kullanılır. Standardın belirlediği gerekliliklerle paralel olarak bir kamu kurumu, başlangıç bütçesi ve nihai bütçe arasında oluşan farklar ile ilgili bir açıklamaya, malî tablolarında ya da daha evvel yayımlanmış farklı bir raporda yer verecektir. Yapılan bu açıklamalar sayesinde, farklılıkların başlangıç bütçesinde yeniden yapılan tahsislerden mi diğer etkenlerden mi kaynaklandığı anlaşılabilir. Bu tür açıklamalar, yönetimin bütçe faaliyetleri ile ilgili yayımladıkları bütçe gerçekleştirme raporlarında da yer alabilir (DMS 24.28).

4.7.3.6. Gerçekleşen Tutarlar

Bütçenin uygulanması sonucu ortaya çıkan tutarlardır. Bütçe uygulama sonucu, bütçe gerçekleşmesi vb. şekilde de ifade edilebilir (DMS 24.11).

Genellikle nihai bütçe ve gerçekleşen tutar aynı olur. Bunun nedeni, bütçe uygulamasının raporlama dönemi boyunca ve başlangıç bütçesinin zamanla değişim gösteren koşulları yansıtmak amacıyla yeniden düzenlenmesidir.

Başlangıç ve nihai bütçe tutarları ile gerçekleşen tutarların, bütçeyle karşılaştırmalı bir şekilde malî tablolarda kamuoyuna sunulması, kaynakların onaylanan bütçeye uygun bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı konusunda ilgili kişilere bilgi sağlamaktadır. Böylece hesap verebilirlik sağlanır. Gerçekleşen tutarlar ile nihai bütçe tutarları arasındaki farklar, hesaplardaki sapma şeklinde ifade edilir (DMS 24.13).

4.7.3.6.1. Bütçelenen İle Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırılmalı Bir Şekilde Sunulması

Bütçelenen ile gerçekleşen tutarların karşılaştırılmalı bir şekilde sunulması, onaylanmış bütçesini kamuoyuna açıklayan kamu kurumlarının ilgili bütçenin kullanılması ve sonrasında gerçekleşen performanslarıyla ilgili kamuoyuna hesap verilebilirliği sağlayacaktır (DMS 24.16).

Malî tablolar karşılaştırmalı bir şekilde düzenlendiği zaman bir kurum, kamuya hesap verilebilirlik kapsamında bütçelenen ile gerçekleşen tutarların kıyaslamasını ayrı ek bir malî tablo şeklinde ya da düzenlemiş olduğu malî tabloların ek bütçe sütünü şeklinde sunar (DMS 24.12).

DMS 24'ün 14. maddesine göre; bütçelenen ve gerçekleşen tutarlar arasında meydana gelebilecek önemli farklara ilişkin açıklamaların yapılması, kuruluşun faaliyetleri ile ilgili hesap vermesi gereken onaylanmış bütçeye göre oluşan sapmaların sebeplerinin anlaşılmasını sağlamaktadır (DMS 24.14). Bu açıklamalar, malî tablolarla beraber yayımlanan diğer rapor veya belgelerde belirtilmediği sürece, malî tablolara açıklayıcı notlar şeklinde dahil edilir (DMS 24.17).

4.7.3.7. Karşılaştırma Esası

Karşılaştırılabilir temel, onaylanmış bütçeyle aynı muhasebe esası, aynı sınıflandırma temeli üzerinde ve aynı dönem için gerçekleşen tutarlardır (DMS 24.5).

Karşılaştırılabilir bir esasta gerçekleşen tutarlar, başlangıç ve nihai bütçe tutarları ve bütçelenen ile gerçekleşen tutarlar arasında ortaya çıkan önemli farklar, kurumun malî tablolar ile ilişkili olarak düzenlenen diğer resmi belgelerinde açıklanmamış olması koşuluyla not açıklamaları biçiminde sunulur (DMS 24.17). Fakat bazen malî tabloların düzenlenmesinde kullanılan esas dışında; farklı faaliyetler için, farklı sunum veya sınıflandırma şekilleriyle sunulabilir (DMS 24.30).

Bütçe ve malî tablolar karşılaştırma esasına uygun bir şekilde düzenlenmediğinde, kurumlar halka hesap verilebilirlik kapsamında gerçekleşen ve bütçelenen tutarların kıyaslamasını ayrı ek bir malî tablo şeklinde sunar (DMS 24.21) “Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarlar Karşılaştırma Tablosu” ayrı bir şekilde düzenlenir. Bu tür durumlarda, farklı esaslar kullanılarak oluşturulan malî verilerin doğru yorumlanmasını sağlamak amacıyla, malî tablolarda bütçe ve muhasebe esaslarının aynı olmadığı ve ilgili tablonun bütçe esasına uygun bir şekilde düzenlendiği açıkça belirtilir (DMS 24.21). Tahakkuk esasına uygun bir şekilde düzenlenen bütçeler bu standart gereğince öngörülen temel malî tablolardan biri olarak da sunulabilir. Örneğin; bütçe, malî performans tablosu ya da nakit akış tablosu şeklinde sunulabilir (DMS 24.22).

5. BÜTÇE BİLGİLERİNİN MALİ TABLOLARDA SUNUMU STANDARDINA YÖNELİK BİR UYGULAMA: BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ

Çalışmanın bu bölümünde mahalli idarelerden belediyelere yönelik “Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik” çerçevesinde ve “DMS 24: Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu Standardı” perspektifinde Bursa Büyükşehir Belediyesi üzerinde örnek bir uygulama oluşturulmaya çalışılmıştır.

Bursa Büyükşehir Belediyesi'nde yürütülen örnek uygulama çalışması, belediye tarafından yayınlanan “Bursa Büyükşehir Belediyesi 2015, 2016, 2017 Yılları Faaliyet Raporları” ağırlıklı olmak üzere; 2015- 2019 zaman aralığına ilişkin “Bursa Büyükşehir Belediyesi Stratejik Planı”, “Bursa Büyükşehir Belediyesi Performans Programı”, “Bursa Büyükşehir Belediyesi Kesin Hesabı” ve “Bursa Büyükşehir Belediyesi Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu” dikkate alınarak yapılmıştır.

5.1. Bursa Büyükşehir Belediyesi Genel Bilgileri

1867 yılında çıkarılan belediye yasası ile Bursa ile birlikte üç belediye kurulmuştur. Büyükşehir statüsüne 1987 yılında kavuşan Bursa'da, aynı tarihte Büyükşehir Belediyesi'ne geçilmiştir. Bursa Büyükşehir Belediyesi'nin misyon ve vizyonu şekil 6'da belirtildiği gibidir.

MİSYON	VİZYON
Katılımcı, şeffaf, tarafsız, güvenilir, sürdürülebilir ve birlikte yönetim anlayışı ile bilim ve teknolojik metotlar ışığında, yönetimde öncü, yenilikçilik ve değişimde özgün, örnek belediyecilik hizmetleri sunmak.	Planlı, sağlıklı, çevreye duyarlı, refah seviyesi yüksek, tarihi değerleri korunan ve tüm kent dinamikleriyle gelişen, sanayi, ticaret ve turizmde lider kent yapmak.

Şekil 6. BBB Misyon ve Vizyon

Belediye bütçesi ile ödenek gönderilen birimler harcama birimleri, kendisine ödenek gönderilen birimin en üst yöneticisi ise harcama yetkilisidir. Belediye başkanı ve harcama yetkisi verilen görevliler, bütçe ödeneklerinin verimli, tutumlu ve yerinde harcanmasından sorumludur (5393 sayılı Belediye Kanunu md.63).

5.2. Bursa Büyükşehir Belediyesi Performans Bilgileri

5018 Sayılı Kanun gereği stratejik plan yapmakla yükümlü olan kamu kuruluşlarından biride belediyelerdir. Kamu idarelerinin, kamu faaliyetlerini beklenen düzeyde ve kalitede gerçekleştirebilmesi için bütçeleriyle proje ve program bazında kaynak tahsislerini; yıllık amaç ve hedeflerine, stratejik planlarına ve performans göstergelerine dayandırması gerekmektedir (Bozdoğan, 2007: 175, 176). Çünkü stratejik plân ve performans programı, bütçenin hazırlanmasında esas alınır (5393 sayılı Belediye kanunu, md.41) ve belediyelerin 5018 sayılı Kanununun 9’uncu maddesi gereğince PEB sistemine uygun bir şekilde çalışmalarını gerçekleştirmeleri beklenir. Bursa Büyükşehir Belediyesi PEB sistemini uygulayarak ilgili kanunun gerekliliğini yerine getirmiştir. Bu kısımda bütçeleme ve performans programı oluşturmadan sorumlu Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığı altındaki birimlerin oluşturmuş olduğu stratejik planlama ve performans göstergeleri aracılığıyla ortaya koyduğu faaliyet ve hedef gerçekleştirmelerine ilişkin bilgilere yer verilecektir.

Çizelge 32. BBB Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığı Alt Birimleri



Kaynak: 2015 Yılı Faaliyet Raporu

5.2.1. Stratejik Planlama

Stratejik plan, en genel tanımıyla, bir işletmenin geleceğe yönelik yol haritasıdır. Stratejik planda ulaşmayı hedeflenen yerin maliyeti ve etkili bir şekilde kullanımı performans esaslı bütçeyi gerekli kılmaktadır. Çünkü bu bütçeleme sistemi, stratejik planda belirtilen öncelikleri esas alır, kaynakların gerektiği gibi verimlilik sağlayabilecek bir şekilde kullanılıp kullanılmadığına bakar (Karasu ve Demir, 2012: 340).

BBB, Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik' in gerektirdiği gibi Stratejik Planını 2015- 2019 yıllarını içerecek bir şekilde oluşturmuştur.

BBB'nin stratejik planı şekil 6'da görüldüğü üzere 9 odak alanda toplanmıştır. Belediye bu odak alanlar kapsamında ulaşmak istediği amaçları ve bu amaçları gerçekleştirmek için takip etmesi gereken hedefleri belirlemiştir. Bu hedeflere yıllık performans programlarında faaliyet ve projeler aracılığıyla ulaşmaya çalışmaktadır (2015 BBB Faaliyet Raporu, 2016: 54).



Şekil 7. BBB Odak Noktaları

Kaynak: Bursa Büyükşehir Belediyesi 2015-2019 Stratejik Planı

BBB vizyon ve misyonunu gerçekleştirmek amacıyla 2015- 2019 plan dönemine ait 9 odak alan, 21 adet amaç ve bu amaçların altında 108 adet hedef ve bu hedeflere yönelik olarak 501 adet performans göstergesi belirlemiştir. Bu odak alanlar için ne kadar stratejik amacın, hedefin, faaliyetin ve performans göstergesinin belirlendiğini gösteren tabloda aşağıdaki gibi oluşturulmaktadır.

Çizelge 33. Bursa Büyükşehir Belediyesi Odak Alan Bazında Stratejik Amaç-Hedef-Eylem ve Performans Göstergeleri

	Stratejik Amaç Sayısı	Stratejik Hedef Sayısı	Stratejik Eylem Sayısı	Performans Gösterge Sayısı
Odak Alan 1	1	5	23	23
Odak Alan 2	1	4	16	43
Odak Alan 3	1	8	40	47
Odak Alan 4	1	3	11	13
Odak Alan 5	1	12	58	62
Odak Alan 6	3	22	65	72
Odak Alan 7	1	10	30	37
Odak Alan 8	1	3	24	37
Odak Alan 9	11	41	114	167
Toplam	21	108	381	501

Kaynak: Bursa Büyükşehir Belediyesi 2015-2019 Stratejik Planı

Bütçe bilgilerinin ele alınmasını amaçlayan bu çalışmanın konusu gereği gelir, gider bütçelerinde oluşan sapmaların izlenmesine ve ek ödeneklerin görülmesine imkan tanıyan 9.7.3.1 ve 9.7.3.2 nolu faaliyetlerden sorumlu birim olan Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü'nün performans sonuçları ele alınacaktır. Bu nedenle ilgili faaliyetlerin bağlı olduğu 9.7.3. nolu “mali kaynakları verimli yönetme” hedefi üzerinden ilerlenecektir.

Çizelge 34. 9.7 Nolu BBB Stratejik Amacı

S.A. 9.7. Güçlü Ve Sürdürülebilir Mali Yapının Sağlanması
S.H.9.7.1. Gayrimenkul Gelirlerini Etkin Yönetmek
S.H.9.7.2. Mali Hizmetlerde Bilgi Teknoloji Kullanımını Etkinleştirmek
S.H.9.7.3. Mali Kaynakları Verimli Yönetmek
S.H.9.7.4. Hal Gelirlerini Etkin Yönetmek
S.H.9.7.5. İlan-Reklam Kaynaklarını Etkin Yönetmek
S.H.9.7.6. Uluslararası Standartlarda Şeffaf Mali Yönetim Ve Raporlama Sistemi

Kaynak: Bursa Büyükşehir Belediyesi 2015-2019 Stratejik Planı

Daha önce belirtilen 9 odak noktasından 9 numaralı odak noktasını “kurumsal kaynak yönetimi” ifade etmektedir. 7 ise bu odak noktası için belirlenen 11 stratejik amaçtan birini oluşturan 9.7. “mali kaynakların ve varlıkların sürdürülebilir hizmet anlayışı ile yönetilmesini” ifade etmektedir. 3’ün karşılığı ise 7 numaralı amaca ulaşmak için belirlenen hedeflerden biri olduğudur.

5.2.2. Performans Sonuçları Tablosu Ve Değerlendirilmesi

BBB performans esaslı bütçeleme sürecinde, stratejik planda oluşturduğu amaç ve hedeflerini gerçekleştirmesi neticesinde ulaştığı sonucu değerlendirmek amacıyla düzenlemiş olduğu performans göstergelerinden de yararlanarak düzenli bir şekilde raporlama yapmış, ilgili kişilere stratejik amaçların başarı oranlarını değerlendirme imkanı tanımıştır. BBB’nin 2015-2019 dönemi gelir-gider bütçeleri ilgili stratejik hedeflerin yaklaşık maliyetleriyle örtüştürülmüştür (BBB 2015-2019 Stratejik Planı).

9.7. nolu amacını gerçekleşmesi için belirlenen hedef, faaliyetler ve bunlara ilişkin oluşturulan göstergeler aşağıdaki gibidir.

Çizelge 35. BBB Performans Göstergeleri

İdare Adı		Bursa Büyükşehir Belediyesi		
Amaç		9.7 Güçlü Ve Sürdürülebilir Mali Yapının Sağlanması		
Hedef		9.7.3 Mali Kaynakları Verimli Yönetmek		
Performans Hedefi		2015 Yılında Mevcut Gider Kalemlerinin Tasarruflarına Yönelik Analizler Yapmak Ve Öneri Raporları Hazırlamak 2015 Yılında Borç Yapısının Etkin Yönetilmesini Sağlamak 2015 Yılında Mali Tabloların Denetimini Yapmak 2015 Yılında Mevcut Gider Kalemlerinin Tasarrufa Yönelik Analiz Etmek Ve Tasarruf Edilen Kalemleri Raporlamak 2015 Yılında Muhasebe Faaliyetlerinin Yürütülmesini Sağlamak		
Performans Göstergeleri				
		2013	2014	2015
1	Aidat, Ortaklık Payı Vb. Giderlerin Ödenme Oranı (9.7.3.7 Muhasebe Ve Finansman Şube Müdürlüğü)			100 %
2	Borçlanma Kaynakları Konusunda Hazırlanan Rapor Sayısı (9.7.3.3 Muhasebe Ve Finansman Şube Müdürlüğü)			1 Ad.
3	Borçların Ödeme Planına Uyum Oranı (9.7.3.3 Muhasebe Ve Finansman Şube Müdürlüğü)			100 %
4	Borçların Zamanında Ödenme Oranı (9.7.3.3 Muhasebe Ve Finansman Şube Müdürlüğü)			100 %
5	Ek Ödenek Veya Aktarma Yapma Sayısı (9.7.3.1 Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü)			1 Ad.
6	Gelir Bütçesi Gerçekleşme Oranı (9.7.3.2 Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü)			85 %
7	Gider Bütçesi Gerçekleşme Oranı (9.7.3.2 Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü)			85 %
8	Gider Kalemlerinde Elde Edilen Tasarruf Oranı (9.7.3.5 Muhasebe Ve Finansman Şube Müdürlüğü)			1 %
9	Gider Kalemlerinin Tasarrufa Yönelik Analiz Edilmesi Konusunda Hazırlanan Rapor Sayısı (9.7.3.6 Muhasebe Ve Finansman Şube Müdürlüğü)			1 Ad.
10	Mali Tabloların Denetim Raporu Sayısı (9.7.3.4 Muhasebe Ve Finansman Şube Müdürlüğü)			3 Ad.
11	Tahsilat Artış Oranı (Mükellef Bazında) (9.7.3.8 Gelirler Şube Müdürlüğü)			60 %
12	Tahsilat Oranı (Tahakkuk Bazında) (9.7.3.8 Gelirler Şube Müdürlüğü)			80 %
Faaliyetler		Kaynak İhtiyacı 2015 (TL)		
		Bütçe	Bütçe Dışı	Toplam
1	9.7.3.1 Yıl İçerisinde Ek Ödenek Veya Aktarmalarla İlgili Yazışmaların Yapılması Ve Muhasebe Sistemine Kaydedilmesi	70.848.470,00	0,00	70.848.470,00
2	9.7.3.2 Yıllık Performans Esaslı Bütçenini Hazırlanması Ve Yıl İçinde Denetiminin Yapılması	558.480,00	0,00	558.480,00
3	9.7.3.3 Borç Yapısının Etkin Yönetilmesini Sağlanması	59.984.040,00	0,00	59.984.040,00
4	9.7.3.4 Mali Tabloların Denetiminin Yapılması	6.487.990,00	0,00	6.487.990,00
5	9.7.3.5 Mevcut Gider Kalemlerinin Tasarrufa Yönelik Analiz Edilmesi Ve Tasarruf Edilen Kalemlerin Raporlanması	6.487.990,00	0,00	6.487.990,00
6	9.7.3.6 Mevcut Gider Kalemlerinin Tasarruflarına Yönelik Analizlerin Yapılması Ve Öneri Raporlarının Hazırlanması	6.487.990,00	0,00	6.487.990,00
7	9.7.3.7 Muhasebe Faaliyetlerinin Yürütülmesini Sağlanması	6.487.990,00	0,00	6.487.990,00
8	9.7.3.8 Mevcut Gelir Kaynaklarının Ve Tahsilatların Arttırılmasına Yönelik Çalışmaların Yapılması	1.325.000,00	0,00	1.325.000,00
Genel Toplam		158.667.950,00	0,00	158.667.950,00

Kaynak: BBB 2015 Yılı Performans Programı

Birimin Çizelge 36’da performans sonuçları tablosunda yer verilen performans göstergelerine göre; stratejik amaçların 4’ü hedeflenenin üzerinde, 1’i ise istenilen hedefin altında gerçekleşmiştir. Bu belediyenin öngörülen ödeneklerinin çeşitli nedenlerle istenilen düzeyde gerçekleşmediğinden veya öngörülenin üzerinde gerçekleşmesinden kaynaklı bütçe hedeflerinde sapmaların olduğu anlamına gelmektedir.

Çizelge 36. Strateji Geliştirme Şubesi Müdürlüğü Performans Sonuçları Tablosu

Hedef No	Stratejik Hedef	Faaliyet Kodu	Faaliyetler	Performans Göstergesi	Görs. Hedefi	Gösterge Gerçekleşen	Ger. (%)	Sapma (%)
15.9.7.3	Mali Kaynakları Verimli Yönetmek	15.9.7.3.1	Yılı İçerisinde Ek Ödenek Veya Aktarımlarla İlgili Yazışmaların Yapılması Ve Muhasebe Sistemine Kaydedilmesi	Ek Ödenek Veya Aktarma Yapma Sayısı	1 Ad.	1 Ad.	100	0
15.9.7.3	Mali Kaynakları Verimli Yönetmek	15.9.7.3.2	Yıllık Performans Esaslı Bütçesini Hazırlanması Ve Yılı İçinde Denetiminin Yapılması	Gelir Bütçesi Gerçekleşme Oranı	85 %	99 %	100	16
15.9.7.3	Mali Kaynakları Verimli Yönetmek	15.9.7.3.2	Yıllık Performans Esaslı Bütçesini Hazırlanması Ve Yılı İçinde Denetiminin Yapılması	Gider Bütçesi Gerçekleşme Oranı	85 %	98 %	100	15
15.9.10.4	Stratejik Yönetim Sürecini Etkinleştirmek Ve Sürdürülebilirliğini Sağlamak	15.9.10.4.1	Birimlerin Aylık Faaliyet Raporlarının Hazırlanmasının Koordine Edilmesi	Aylık Raporların Üst Yöneticiye Ulaştırılma Süre Ortalaması	6 Gün	6 Gün	100	0
15.9.10.4	Stratejik Yönetim Sürecini Etkinleştirmek Ve Sürdürülebilirliğini Sağlamak	15.9.10.4.2	Bursa Büyükşehir Belediyesi Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanması	Performans Programının Gerçekleşme Oranı	80 %	89 %	100	4
15.9.10.4	Stratejik Yönetim Sürecini Etkinleştirmek Ve Sürdürülebilirliğini Sağlamak	15.9.10.4.3	Bursa Büyükşehir Belediyesi Yıllık Performans Programının Hazırlanması	Faaliyet Başına Ölçülebilir Minimum Gösterge Sayısı	1 Ad.	2 Ad.	100	50
15.9.10.4	Stratejik Yönetim Sürecini Etkinleştirmek Ve Sürdürülebilirliğini Sağlamak	15.9.10.4.3	Bursa Büyükşehir Belediyesi Yıllık Performans Programının Hazırlanması	Faaliyet Tutar Toplamının Bütçe Tutana Oranı	100 %	100 %	100	0
15.9.10.4	Stratejik Yönetim Sürecini Etkinleştirmek Ve Sürdürülebilirliğini Sağlamak	15.9.10.4.4	İç Kontrol Sisteminin Geliştirilmesi Ve Sürdürülebilirliğini Sağlanması	İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Periyodu Sayısı	2 Adet/ Yıl	2 Adet/Yıl	100	0
15.9.10.4	Stratejik Yönetim Sürecini Etkinleştirmek Ve Sürdürülebilirliğini Sağlamak	15.9.10.4.4	İç Kontrol Sisteminin Geliştirilmesi Ve Sürdürülebilirliğini Sağlanması	İç Kontrol Sistemi Revizyonu Tamamlanma Oranı	100 %	50 %	-50	-50
15.9.10.4	Stratejik Yönetim Sürecini Etkinleştirmek Ve Sürdürülebilirliğini Sağlamak	15.9.10.4.5	Kalite Yönetim Sistemi Faaliyetlerinin Yürütülmesi	Kurumsal Süreçler İçin Yapılacak KYS İç Tetkik Sayısı	1 Ad.	1 Ad.	100	0
15.9.10.4	Stratejik Yönetim Sürecini Etkinleştirmek Ve Sürdürülebilirliğini Sağlamak	15.9.10.4.6	Kalite Yönetim Sistemi Koordinasyon Çalışmalarının Yürütülmesinin Sağlanması	Yönetimin Gözden Geçirme Toplantı Sayısı	2 Ad.	2 Ad.	100	0
15.9.10.4	Stratejik Yönetim Sürecini Etkinleştirmek Ve Sürdürülebilirliğini Sağlamak	15.9.10.4.7	Yatırımlarla İlgili Veliik Ve Kalanına Bakarığı İle Koordinasyon Çalışmalarının Yürütülmesinin Sağlanması	Yatırımlarla İlgili Hazırlanacak Rapor Sayısı	8 Ad.	8 Ad.	100	0

Kaynak: BBB Faaliyet Raporu, 2016.

Birimin 9.7.3.2 kodlu faaliyete bağlı gelir bütçesi gerçekleşme oranı ve gider bütçesi gerçekleşme oranı göstergelerinde oluşan sapmalara yönelik yaptığı açıklamalar ise aşağıdaki gibidir.

15.9.7.3.2 nolu faaliyet kapsamında gelir bütçemiz ile ilgili gösterge, hedeflenen oranın %16 üzerinde gerçekleşmiştir. Bu %16'lık sapma; merkezi yönetim bütçesinden belediyemiz için ayrılan payın tahmin edilen miktarın üzerinde gerçekleşmesi sonucu oluşmuştur. Aynı faaliyet kapsamında gider bütçemiz ile ilgili gösterge, hedeflenen oranın %15 üzerinde gerçekleşmiştir. Bu %15'lik sapma; gelir

bütçemizin tahmin edilen miktarın üzerinde gerçekleşmesi sonucu, ek ödenek yapılmak suretiyle gider bütçemizin de tahmin edilen miktarın üzerinde gerçekleşmesiyle oluşmuştur (BBB Faaliyet Raporu, 2016: 97).

Tabloda görülen gerçekleşen bütçede oluşan sapma oranları, ek ödenek sayısı (%100) gelir bütçesi (%99) ve gider bütçesi (%98) çalışmanın ilerleyen bölümlerinde bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırmalı bir şekilde sunulduğu mali tablolarda (Çizelge 44 ve Çizelge 45) görülmektedir. Kurum standardın uygun gördüğü gibi oluşan sapmalara ilişkin açıklamalarını mali tablolarıyla ilişkili olarak yayımladığı faaliyet raporunda yer vermiştir.

5.3. Bursa Büyükşehir Belediyesi Mali Yapısı Hakkında Bilgiler

Bu kısımda Bursa Büyükşehir Belediyesi'nin tahakkuk esaslı devlet muhasebesi esas alınarak düzenlemiş olduğu mali tablolara ve bu tablolara ilişkin yaptığı açıklamalara, çok yıllık gelir ve çok yıllık gider tablosuna, analitik bütçe sınıflandırmasında ödenek cetveli ve yorumlamasına, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile faaliyetlerine ilişkin bilgileri yansıttığı bütçe uygulamaları sonuçlarına, yer verilmiştir.

5.3.1. Bursa Büyükşehir Belediyesi Mali Tabloları

DMS 24'e göre düzenlenecek malî tablolar, (DMS 1) Malî Tabloların Sunulması Standardı'nda belirtilen nitel özelliklere sahiptir (DMS 24.24).

DMS- 1 standardının amacı, genel yönetim çerçevesinde faaliyette bulunan kamu idarelerinin finansal tablolarının geçmiş dönemlere ait malî tablolarıyla kıyaslanmasını sağlayacak bir şekilde sunulması için ihtiyaçları olan temel ilke ve esasları açıklamaktır. Bu amacı gerçekleştirebilmek için standart, malî tabloların sunuma ilişkin genel hususları, malî tabloların yapıyla ilgili kılavuz bilgileri ve tahakkuk esaslı muhasebe kapsamında düzenlenen malî tabloların içeriğine ilişkin asgari gerekliliklere açıklık getirir (DMS 1.1).

Bursa Büyükşehir Belediyesi tarafından hazırlanan bilanço ve faaliyet sonuçları tablosuna ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

5.3.1.1. Bilanço

Bilanço, kamu idaresinin tasarrufundaki varlıklar ile bu idarelerin edindiği kaynakların sunulması, belli bir tarihte kamu idaresinin malî yapısının saydam ve gerçeğe uygun bir şekilde yansıtılmasıdır (DMS 1.58). Her bir kamu kurumu, çalışmalarının özelliklerine bağlı olarak, dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülüklerini bilançoda ayrı bir biçimde sunmalıdır (DMS 1.49).

DMS 1' e göre bilançoda, asgari olarak aşağıdaki kalemler yer almalıdır (DMS 1.55):

- 1) Malî varlıklar,
- 2) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar,
- 3) Yükümlülükler.

Bursa Büyükşehir Belediyesi, Ek 22'de yer verilen bilançosunda görüldüğü üzere dönen ve duran varlıkları ile kısa ve uzun vadeli borçlarını bilançoda ayrı bir biçimde sunarak ve bilançosunda yukarıda belirtilen DMS 1'in 55. maddesinde geçen kalemlere yer vererek DMS 1 standardının gerekliliklerini yerine getirmiştir.

5.3.1.2. Faaliyet Sonuçları Tablosu

Faaliyet sonuçları tablosu, kamu birimlerinin bir faaliyet dönemine ilişkin uygulamalarından kaynaklanan gelir ve giderlerinin yansıtıldığı mali rapordur. Faaliyet sonuçları tablosu, faaliyet dönemine ait gelir ve gider hesap grupları ile indirim, iade ve iskonto hesap grubundaki hesaplardan oluşur ve tahakkuk esasına uygun bir şekilde kaydedilen gelir ve gider hesaplarının kıyaslama yapılması suretiyle düzenlenir (Taşgın, 2010: 125).

Faaliyet sonuçları tablosu, DMS 1'e göre asgari olarak aşağıda sıralanan tutarları içeren ilgili kalemleri göstermelidir (DMS 1.60):

- 1) Faaliyetlerden sağlanan gelir,
- 2) Faaliyetlerden kaynaklanan gider,
- 3) Döneme ilişkin olumlu ya da olumsuz fark.

BBB'nin faaliyet gelir ve giderlerinin karşılaştırılmasının yapıldığı ve olumlu/olumsuz sonucunun yıl bazında gösterildiği faaliyet sonuçları tablosuna Ek 23'de yer verilmiştir. Bu tabloya göre belediye, 2015 faaliyet dönemi itibariyle yapmış olduğu 1.135.635.024,94 TL faaliyet giderleri karşılığında 1.272.590.596,66 TL faaliyet geliri elde ederek dönemi 136.955.571,72 TL gelir fazlalığı yönünde olumlu faaliyet sonucu ile kapatmıştır. Tablonun içerdiği kalemlerle DMS 1 standardının gereklilikleri yerine getirilmiştir.

5.3.2. Bütçe Sınıflandırılması

Bu bölümde BBB'nin çalışmanın daha önceki bölümlerinde detaylı bir şekilde anlatılan bütçeleme sistemlerinden ABS'nin, standartta belirtildiği gibi farklı sınıflandırma modellerini (kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik) kullanarak oluşturmuş olduğu ödenek cetvelinin Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü kısmına yer verilmiştir. Ayrıca ödenek cetveli bahsi geçen sınıflandırma modellerinin daha iyi anlaşılması açısından yorumlanmaya çalışılmıştır.

Çizelge 37. Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü Ödenek Cetveli

BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ													ÖDENEK CETVELİ - A	
KURUM ADI : BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ														
BİRİM ADI :														
KURUMSAL SINIFLANDIRMA					FONKSİYONEL SINIFLANDIRMA				FİN. TİPİ		EKONOMİK SINIF.		AÇIKLAMA	2015 YILI BÜTÇE ÖDENEĞİ
I	II	III	IV	V	I	II	III	IV	I	I	II			
46	16	01	04	55									STRATEJİ GELİŞTİRME ŞUBE MÜDÜRLÜĞÜ	71.890.000,00
46	16	01	04	55	01								GENEL KAMU HİZMETLERİ	71.890.000,00
46	16	01	04	55	01	01							Yasama ve Yürütme Organları, Finansal ve Mali İş	71.890.000,00
46	16	01	04	55	01	01	01						Yasama ve yürütme organları hizmetleri	71.890.000,00
46	16	01	04	55	01	01	01	00					Yasama ve yürütme organları hizmetleri	71.390.000,00
46	16	01	04	55	01	01	01	00	05				MAHALLİ İDARELER	71.390.000,00
46	16	01	04	55	01	01	01	00	05	01			PERSONEL GİDERLERİ	442.800,00
46	16	01	04	55	01	01	01	00	05	01	01		MEMURLAR	442.800,00
46	16	01	04	55	01	01	01	00	05	02			SOSYAL GÜVENLİK KURUMUNA DEVLET PRİMİ	64.800,00
46	16	01	04	55	01	01	01	00	05	02	01		MEMURLAR	64.800,00
46	16	01	04	55	01	01	01	00	05	03			MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ	92.400,00
46	16	01	04	55	01	01	01	00	05	03	02		TÜKETİME YÖNELİK MAL VE MALZEME ALIMLARI	58.500,00
46	16	01	04	55	01	01	01	00	05	03	03		YOLLUKLAR	1.900,00
46	16	01	04	55	01	01	01	00	05	03	04		GÖREV GİDERLERİ	600,00
46	16	01	04	55	01	01	01	00	05	03	05		HİZMET ALIMLARI	21.700,00
46	16	01	04	55	01	01	01	00	05	03	06		TEMSİL VE TANITMA GİDERLERİ	2.100,00
46	16	01	04	55	01	01	01	00	05	03	07		MENKUL MAL,GAYRİMADDİ HAK ALIM, BAKIM VE	6.700,00
46	16	01	04	55	01	01	01	00	05	03	08		GYRİMENKUL MAL BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ	800,00
46	16	01	04	55	01	01	01	00	05	03	09		TEDAVİ VE CENAZE GİDERLERİ	100,00
46	16	01	04	55	01	01	01	00	05	09			YEDEK ÖDENEK	70.790.000,00
46	16	01	04	55	01	01	01	00	05	09	01		PERSONEL GİDERLERİNİ KARŞILAMA ÖDENEĞİ	1.000.000,00
46	16	01	04	55	01	01	01	00	05	09	02		KUR FARKLARINI KARŞILAMA ÖDENEĞİ	1.000.000,00
46	16	01	04	55	01	01	01	00	05	09	03		YATIRIMLARI HIZLANDIRMA ÖDENEĞİ	1.000.000,00
46	16	01	04	55	01	01	01	00	05	09	05		DOĞAL AFET GİDERLERİNİ KARŞILAMA ÖDENEĞİ	1.000.000,00
46	16	01	04	55	01	01	01	00	05	09	06		YEDEK ÖDENEK	65.790.000,00
46	16	01	04	55	01	01	01	00	05	09	09		DİĞER YEDEK ÖDENEKLER	1.000.000,00
46	16	01	04	55	01	01	01	02					Belediyelere Yapılacak Transferler	500.000,00
46	16	01	04	55	01	01	01	02	05				MAHALLİ İDARELER	500.000,00
46	16	01	04	55	01	01	01	02	05	05			CARİ TRANSFERLER	500.000,00
46	16	01	04	55	01	01	01	02	05	05	02		HAZİNE YARDIMLARI (MAHALLİ İDARE YARDIMLARI)	500.000,00
46	16	01	05										İNSAN KAYNAKLARI VE EĞİTİM DAİRESİ BAŞKANLIĞI	12.985.000,00

Kaynak: (2015 Yılı Kesin Hesabı, 2014: 22).

BBB'nin ödenek cetvelini ABS göre değerlendirecek olursak;

Kurumsal sınıflandırma dört düzeyden oluşmakta, kuruluşların idari yapılarını yansıtmaktadır. Bu kurum kodlarından başlangıç düzeyinde yer alan kurum kodlarından belediyeler, birlikler ve bağlı idare için 46-49 kodları kullanılmaktadır. BBB'nin birinci düzey kodu 46 mahalli idarelerdir. İkinci düzey kodlar ise birinci düzey kuruluşun yöneticilerine karşı sorumlu olduğu birimleri ifade etmektedir. Bu kodlar 01-81 arasındadır ve idareler bu kodlardan buldukları ilin plaka kodunu almaktadır. BBB'nin diğer belediye ve bağlı idareler gibi 16 olmaktadır. İkinci düzeydeki kuruluşlara bağlı hizmet birimlerini ise sınıflandırmanın üçüncü düzey kodları ifade edilmektedir. BBB'nin üçüncü düzey kodu 01 büyükşehir belediyesidir. Dördüncü düzeyde ise, bu ana hizmet birimlerinin alt birimleri yer almaktadır. BBB'nin dördüncü düzey kodu 55 Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü'nü ifade etmektedir. Özetle kurumsal sınıflandırma modeli

ile sorumlu birim açısından bakıldığında 71.890.000,00 TL ödeneğe sahip birimin 46.16.01.04.55 koduyla Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü'nün olduğu görülmektedir.

Fonksiyonel sınıflandırma, yapılan hizmetlerin birbirinden ayırt edilebilirliğini sağlayan kodlama grubunu içermektedir. Bu sınıflandırma modeliyle kamu hizmetleri on temel faaliyete bölünmüştür. Kurumun hangi faaliyetine ne kadar ödenek ayrılması gerektiği konusunda bilgi veren fonksiyonel sınıflandırma düzeyinde incelendiğinde verilen ödeneğin devletin ayrılan on temel faaliyetinden 01 kodu ile Genel Kamu Hizmetleri altında yürütülen hizmetler amacıyla verildiği görülmektedir.

Harcamaların finanse edildiği kaynakları yansıtan, tek düzey koddan oluşan finansal sınıflandırma tablosuna göre ise, BBB'nin Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü'nün faaliyetlerini gerçekleştirmek için yaptığı harcamaların 71.390.000,00 TL olduğu ve Mahalli İdarelerden finanse edildiği görülmektedir.

Dört düzey kod grubundan oluşan ekonomik sınıflandırma modeli, kamu kuruluşları faaliyetlerinin ekonomik ve mali anlamda çeşitlerine göre bütçelenmesini gerektirir. Bu sınıflandırma modeli ilerleyen bölümlerde daha detaylı bir şekilde ele alınmıştır (2015-2017 Dönemi Bütçe Hazırlık Dokümanları Bütçe Hazırlama Rehberi, 2017: 57-61).

5.3.3. Bursa Büyükşehir Belediyesi Hazırlık Bütçesi

Kamu kuruluşları, genel ilkeler ve standartlar ile çok yıllık bütçeleme anlayışını esas alarak bütçe tekliflerini sunacaklardır (BÜMKO, 2015-2017 Dönemi Bütçe Hazırlık Dokümanları). Bu bölümde BBB'nin 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin yıllık bütçe tahminlerini yansıtmış olduğu çok yıllık gelir, gider ve finansman tabloları ve onaylanmış bütçeleri ele alınacaktır.

Bu bölümde BBB 2015 mali yılı bütçesi için 2014 mali yılı verilerini dikkate alarak gerçekçi gelir tahmininde bulunmaya özen göstermiş, çok yıllık bütçe tabloları düzenlemiştir (BBB 2015 Yılı Kesin Hesabı, 2014: 5). Kurumdan alınan bilgiye göre kurumun bütçesi kendilerini garantiye almak amacıyla çok yıllık bir şekilde düzenlenip yıllık olarak onaylanmakta ve onaylanan bu yıllık bütçenin kullanılmayan kısmı bir sonraki yıla devredilmemekte, iptal edilmektedir.

5.3.3.1. Bursa Büyükşehir Belediyesi Hazırlık Gelir Bütçesi

BBB çok yıllık gelir bütçesi incelendiğinde; 2015 yılı için 1.080.000.000,00 TL, 2016 yılı için 1.255.000.000,00 TL, 2017 yılı için ise 1.350.000.000,00 TL bütçe tahmininde bulunulmuştur.

Çizelge 38. BBB Çok Yıllı Gelir Bütçesi

GELİRİN KODU		AÇIKLAMA	2015 YILI TAHMİNİ	2016 YILI TAHMİNİ	2017 YILI TAHMİNİ
I	II				
01		Vergi Gelirleri	27.128.000,00	28.750.000,00	30.530.000,00
01	03	Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	21.245.000,00	22.482.000,00	23.842.000,00
01	06	Harçlar	5.883.000,00	6.268.000,00	6.688.000,00
03		Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	169.504.000,00	193.754.000,00	204.434.000,00
03	01	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri	88.855.000,00	105.620.000,00	108.060.000,00
03	04	Kurumlar Hasılatı	15.795.000,00	16.796.000,00	17.902.000,00
03	05	Kurumlar Karları	4.800.000,00	5.280.000,00	5.810.000,00
03	06	Kira Gelirleri	60.054.000,00	66.058.000,00	72.662.000,00
04		Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	32.000,00	35.000,00	38.000,00
04	04	Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Yardım ve Bağışlar	22.000,00	24.000,00	26.000,00
04	05	Proje Yardımları	10.000,00	11.000,00	12.000,00
05		Diğer Gelirler	858.145.000,00	982.251.000,00	1.024.753.000,00
05	01	Faiz Gelirleri	5.245.000,00	5.539.000,00	5.863.000,00
05	02	Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	843.529.000,00	966.610.000,00	1.008.001.000,00
05	03	Para Cezaları	4.369.000,00	4.729.000,00	5.130.000,00
05	09	Diğer Çeşitli Gelirler	5.002.000,00	5.373.000,00	5.759.000,00
06		Sermaye Gelirleri	26.191.000,00	51.310.000,00	101.445.000,00
06	01	Taşınmaz Satış Gelirleri	25.861.000,00	50.945.000,00	101.040.000,00
06	02	Taşınır Satış Gelirleri	330.000,00	365.000,00	405.000,00
09		Red ve İadeler (-)	-1.000.000,00	-1.100.000,00	-1.200.000,00
09	01	Vergi Gelirleri	-40.000,00	-46.000,00	-52.000,00
09	03	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	-855.000,00	-937.000,00	-1.019.000,00
09	05	Diğer Gelirler	-105.000,00	-117.000,00	-129.000,00
TOPLAM			1.080.000.000,00	1.255.000.000,00	1.360.000.000,00

Kaynak: BBB 2015 Yılı Kesin Hesabı.

Çizelge 39'a bakıldığında gelir bütçesi, 2015 mali yılı için 1.080.000.000-TL olarak belirlenmiştir. 2016 yılında 2015 yılına göre % 16,2 oranında arttırılarak 1.255.000.000-TL, 2017 yılında ise 2016 yılına göre % 8,4 oranında arttırılarak 1.360.000.000-TL olarak belirlenmiştir.

Çizelge 39. BBB Onaylanmış Gelir Bütçesi

GELİR BÜTÇESİ				
KODU	AÇIKLAMA	BÜTÇE TEKLİFİ		
		BÜTÇESİ HAZIRLANAN	İZLEYEN 1. YIL	İZLEYEN 2. YIL
		2015 YILI	2016 YILI	2017 YILI
1	Vergi Gelirleri	27.128.000	28.750.000	30.530.000
3	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	169.504.000	193.754.000	204.434.000
4	Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	32.000	35.000	38.000
5	Diğer Gelirler	858.145.000	982.251.000	1.024.753.000
6	Sermaye Gelirleri	26.191.000	51.310.000	101.445.000
9	Red ve İadeler (-)	-1.000.000	-1.100.000	-1.200.000
GENEL TOPLAM		1.080.000.000	1.255.000.000	1.360.000.000

Kaynak: BBB 2015 Yılı Kesin Hesabı.

5.3.3.2. Bursa Büyükşehir Belediyesi Hazırlık Gider Bütçesi

Çizelge 40'ta görüldüğü üzere BBB çok yıllık gider bütçesi 2015 yılı için 1.240.000.000,00 TL, 2016 yılı için 1.465.000.000,00 TL ve 2017 yılı için ise 1.640.000.000,00 TL bütçe tahmininde bulunulmuştur.

Çizelge 40. BBB Çok Yıllı Gider Bütçesi

EKO.KOD.		AÇIKLAMA	2015 YILI ÖDENEĞİ	2016 YILI TAHMINİ	2017 YILI TAHMINİ
01		PERSONEL GİDERLERİ	153.350.000,00	169.000.000,00	185.800.000,00
01	01	MEMURLAR	87.281.500,00	96.893.200,00	105.481.500,00
01	02	SÖZLEŞMELİ PERSONEL	299.300,00	329.100,00	381.800,00
01	03	İŞÇİLER	64.581.700,00	72.371.500,00	78.509.000,00
01	04	GEÇİCİ PERSONEL	360.000,00	396.000,00	435.600,00
01	05	DiĞER PERSONEL	827.500,00	910.200,00	1.001.200,00
02		SOSYAL GÜVENLİK KURULUŞUNA DEVLET PRİMİ GİDERLERİ	25.220.000,00	27.600.000,00	30.650.000,00
02	01	MEMURLAR	10.663.300,00	11.676.400,00	12.862.500,00
02	02	SÖZLEŞMELİ PERSONEL	1.214.900,00	1.338.500,00	1.470.600,00
02	03	İŞÇİLER	12.454.800,00	13.610.800,00	15.192.800,00
02	04	GEÇİCİ PERSONEL	679.500,00	767.700,00	1.084.600,00
02	05	DiĞER PERSONEL	7.700,00	8.600,00	9.500,00
03		MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ	332.770.000,00	416.600.000,00	434.800.000,00
03	01	ÜRETİME YÖNELİK MAL VE MALZEME ALIMLARI	5.001.900,00	5.502.100,00	6.252.300,00
03	02	TÜKETİME YÖNELİK MAL VE MALZEME ALIMLARI	111.349.800,00	130.045.200,00	143.535.700,00
03	03	YOLLUKLAR	1.420.600,00	1.564.300,00	1.721.800,00
03	04	GÖREV GİDERLERİ	4.553.600,00	5.010.400,00	5.512.400,00
03	05	HİZMET ALIMLARI	149.795.400,00	197.761.600,00	204.381.100,00
03	06	TEMSİL VE TANITMA GİDERLERİ	26.849.900,00	30.644.200,00	32.610.000,00
03	07	MENKUL MAL,GAYRIMADDİ HAK ALIM, BAKIM VE ONARIM Gİ	27.979.100,00	30.777.800,00	33.655.100,00
03	08	GAYRİMENKUL MAL BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ	5.484.700,00	6.012.000,00	6.613.900,00
03	09	TECVATİ VE CENAZE GİDERLERİ	257.000,00	282.100,00	309.700,00
04		FAİZ GİDERLERİ	59.350.000,00	56.000.000,00	46.000.000,00
04	02	DiĞER İÇ BORÇ FAİZ GİDERLERİ	32.300.000,00	30.000.000,00	21.000.000,00
04	03	DiĞER BORÇ FAİZ GİDERLERİ	27.050.000,00	26.000.000,00	25.000.000,00
05		CARİ TRANSFERLER	59.120.000,00	72.600.000,00	70.300.000,00
05	01	GÖREV ZARARLARI	1.800.000,00	1.960.000,00	2.178.000,00
05	02	HAZİNE YARDIMLARI (MAHALLİ İDARE YARDIMLARI)	500.000,00	550.000,00	605.000,00
05	03	KAR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLARA YAPILAN TRANSFE	15.900.500,00	18.490.600,00	19.239.700,00
05	04	HANE HALKINA YAPILAN TRANSFERLER	22.684.600,00	26.491.700,00	26.214.200,00
05	06	YURTDIŞINA YAPILAN TRANSFERLER	79.700,00	87.700,00	96.500,00
05	08	GELİRLERDEN AYRILAN PAYLAR	18.175.200,00	25.000.000,00	21.968.600,00
06		SERMAYE GİDERLERİ	537.400.000,00	632.100.000,00	771.700.000,00
06	01	MAMUL MAL ALIMLARI	26.287.100,00	28.915.800,00	35.802.900,00
06	02	MENKUL SERMAYE ÜRETİM GİDERLERİ	0,00	0,00	0,00
06	03	GAYRİ MADDİ HAK ALIMLARI	2.705.300,00	2.375.900,00	3.273.500,00
06	04	GAYRİMENKUL ALIMLARI VE KAMULAŞTIRMASI	52.362.400,00	61.831.600,00	78.317.300,00
06	05	GAYRİMENKUL SERMAYE ÜRETİM GİDERLERİ	411.420.200,00	479.714.700,00	618.617.300,00
06	06	MENKUL MALLARIN BÜYÜK ONARIM GİDERLERİ	140.000,00	154.000,00	169.400,00
06	07	GAYRİMENKUL BÜYÜK ONARIM GİDERLERİ	44.329.000,00	50.708.000,00	58.519.600,00
07		SERMAYE TRANSFERLERİ	3.000.000,00	3.000.000,00	3.000.000,00
07	01	YURTDIŞI SERMAYE TRANSFERLERİ	2.000.000,00	2.000.000,00	2.000.000,00
07	02	YEDEK ÖDENEK	70.790.000,00	85.000.000,00	95.000.000,00
08	01	PERSONEL GİDERLERİNİ KARŞILAMA ÖDENEĞİ	1.000.000,00	2.000.000,00	2.500.000,00
08	02	KUR FARKLARINI KARŞILAMA ÖDENEĞİ	1.000.000,00	2.000.000,00	2.500.000,00
08	03	YATIRIMLARI HİZLANDİRME ÖDENEĞİ	1.000.000,00	2.000.000,00	2.500.000,00
08	04	DİĞER AFET GİDERLERİNİ KARŞILAMA ÖDENEĞİ	1.000.000,00	2.000.000,00	2.500.000,00
08	05	YEDEK ÖDENEK	85.790.000,00	75.000.000,00	82.500.000,00
08	06	DiĞER YEDEK ÖDENEKLER	1.000.000,00	2.000.000,00	2.500.000,00
TOPLAM			1.240.000.000,00	1.465.000.000,00	1.640.000.000,00

Kaynak: BBB 2015 Yılı Kesin Hesabı.

Çizelge 41 de görüldüğü üzere gider bütçesi, 2015 mali yılı için 1.240.000.000-TL olarak belirlenmiştir. İzleyen birinci yıl 2015 yılına göre % 18,1 oranında arttırılarak 1.465.000.000-TL, izleyen ikinci yıl ise 2016 yılına göre % 11,9 oranında arttırılarak 1.640.000.000-TL olarak belirlenmiştir.

Çizelge 41. BBB Çok Yıllı Gider Bütçesi

GİDER BÜTÇESİ				
KODU	AÇIKLAMA	BÜTÇE TEKLİFİ		
		BÜTÇESİ HAZIRLANAN	İZLEYEN 1. YIL	İZLEYEN 2. YIL
		2015 YILI	2016 YILI	2017 YILI
1	PERSONEL GİDERLERİ	153.350.000	169.900.000	185.800.000
2	SOSYAL GUV.KUR.DEVLET PRİMİ	25.220.000	27.800.000	30.600.000
3	MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ	332.770.000	416.600.000	434.600.000
4	FAİZ GİDERLERİ	59.350.000	56.000.000	46.000.000
5	CARİ TRANSFERLER	59.120.000	72.600.000	70.300.000
6	SERMAYE GİDERLERİ	537.400.000	632.100.000	771.700.000
7	SERMAYE TRANSFERLERİ	2.000.000	5.000.000	6.000.000
9	YEDEK ÖDENEK	70.790.000	85.000.000	95.000.000
GENEL TOPLAM		1.240.000.000	1.465.000.000	1.640.000.000

Kaynak: BBB 2015 Yılı Kesin Hesabı.

5.3.3.3. Bursa Büyükşehir Belediyesi Hazırhık Finansman Sınıflandırılması

Belediye, finansmanın sınıflandırılması için 2015 mali yılı için 160.000.000-TL, 2016 yılı için 210.000.000-TL, 2017 yılı için ise 280.000.000-TL tahminde bulunmuştur.

Çizelge 42. BBB Çok Yıllı Finansmanın Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu

					ÇOK YILLI FİNANSMANIN EKONOMİK SINIFLANDIRMASI		
KODLAR				AÇIKLAMA	2015 YILI	2016 YILI	2017 YILI
I	II	III	IV		TAHİMİNİ	TAHİMİNİ	TAHİMİNİ
01				İÇ BORÇLANMA	193.300.000,00	60.000.000,00	135.000.000,00
01	08			MALİ KURULUŞLARDAN SAĞLANAN FİNANSMAN	193.300.000,00	60.000.000,00	135.000.000,00
01	08	01		Bankalar	19.600.000,00	20.000.000,00	26.300.000,00
01	08	01	01	Borçlanma	50.000.000,00	50.000.000,00	50.000.000,00
01	08	01	02	Ödeme	-30.400.000,00	-30.000.000,00	-23.700.000,00
01	08	02		İller Bankası	173.700.000,00	40.000.000,00	108.700.000,00
01	08	02	01	Borçlanma	234.700.000,00	100.000.000,00	150.000.000,00
01	08	02	02	Ödeme	-61.000.000,00	-60.000.000,00	-41.300.000,00
02				DIŞ BORÇLANMA	-33.300.000,00	150.000.000,00	145.000.000,00
02	08			MALİ KURULUŞLARDAN SAĞLANAN FİNANSMAN	-33.300.000,00	150.000.000,00	145.000.000,00
02	08	01		Bankalar	-33.300.000,00	150.000.000,00	145.000.000,00
02	08	01	01	Borçlanma	15.300.000,00	200.000.000,00	200.000.000,00
02	08	01	02	Ödeme	-48.600.000,00	-50.000.000,00	-55.000.000,00
TOPLAM					160.000.000,00	210.000.000,00	280.000.000,00

Kaynak: BBB 2015 Yılı Kesin Hesabı

Finansmanın Ekonomik Sınıflandırılması 2015 mali yılı için 160.000.000- TL olarak belirlenmiştir. İzleyen iki yıl için yatırımlarda bulunulması planlanan artışlar sebebiyle; 2016 yılında 2015 yılına göre % 31,3 oranında arttırılarak 210.000.000-TL, 2017 yılında ise 2016 yılına göre % 33,3 oranında arttırılarak 280.000.000-TL olarak belirlenmiştir.

Çizelge 43. BBB Onaylanmış Finansmanın Sınıflandırılması Tablosu

FİNANSMANIN EKONOMİK SINIFLANDIRMA TABLOSU				
KODU	AÇIKLAMA	BÜTÇE TEKLİFİ		
		BÜTÇESİ HAZIRLANAN	İZLEYEN 1. YIL	İZLEYEN 2. YIL
		2015 YILI	2016 YILI	2017 YILI
1	İÇ BORÇLANMA	193.300.000	60.000.000	135.000.000
2	DIŞ BORÇLANMA	-33.300.000	150.000.000	145.000.000
GENEL TOPLAM		160.000.000	210.000.000	280.000.000

Kaynak: BBB 2015 Yılı Kesin Hesabı

5.3.4. Bursa Büyükşehir Belediyesi Bütçe Uygulamaları Sonuçları

Bu kısımda BBB'nin ekonomik sınıflandırma bazında bütçelenen ve gerçekleşen bütçesini karşılaştırmalı bir şekilde sunduğu bütçe giderleri ve bütçe gelirleri tabloları incelenecektir. ABS'na göre ekonomik sınıflandırma gelirlerin, giderlerin ve finansmanın sınıflandırılması olmak üzere üç modelden oluşmaktadır.

5.3.4.1. Bursa Büyükşehir Belediyesi Gelir Bütçesine İlişkin Açıklamalar

2015 Yılı Gelir Bütçesi 1.080.000.000,00 TL olarak tahmin edilmiş, yıl içinde ek ödenek tahsis edilmiş olup, %99,42'lik bir gerçekleşmeyle gelir bütçesi 1.260.000.000,00 TL olmuştur. Çizelge 44'te BBB'sinin gelir bütçesinin gerçekleşme durumunu gösteren tabloya yer verilmiştir.

Çizelge 44. BBB Bütçelenen ve Gerçekleşen Bütçe Gelirlerinin Karşılaştırılması Tablosu

KOD	AÇIKLAMA	BÜTÇE	EK	TOPLAM	GERÇEKLEŞEN	ORAN
		2015 YILI	BÜTÇE	BÜTÇE	2015	2015
1	Vergi Gelirleri	27.128.000		27.128.000	23.977.318,90	88
3	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	169.504.000	85.000.000	254.504.000	242.383.374,08	95
4	Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	32.000	4.000.000	4.032.000	5.937.278,80	147
5	Diğer Gelirler	858.145.000	91.000.000	949.145.000	955.719.786,34	101
6	Sermaye Gelirleri	26.191.000		26.191.000	28.156.666,72	108
9	Red ve İadeler (-)	-1.000.000		-1.000.000	(3.483.709,75)	
GENEL TOPLAM		1.080.000.000	180.000.000	1.260.000.000	1.252.690.715,09	99

Kaynak: BBB 2015 Yılı Kesin Hesabı

BBB'nin bütçelenen gelirler tutarı 1.080.000.000 TL olup, bu tutar aynı zamanda kurumun başlangıç bütçesidir. Nihai bütçe ise başlangıç bütçe üzerine eklenen 180.000.000 TL ek ödenekleri içerdiği için 1.260.000.000 TL dir. Bütçesini karşılaştırmalı bir şekilde sunan BBB, bu iki bütçe arasındaki farkın ek ödeneklerden oluşan 85.000.000-TL'si mülkiyet gelirleri, 4.000.000.- TL'si öz gelir karşılığı, 91.000.000-TL'si diğer gelirler olduğunu açıklamıştır.

Tahsil edilen net gelirin 1.252.690.715,09 TL olduğu, tahsil edilemeyen gelirin ise 36.779.036,94 TL olduğu tespit edilmiştir. Böylece 2015 yılında tahakkuk eden gelirlerin % 99 oranında tahsilatı sağlanmıştır (Bursa Büyükşehir Belediyesi 2015 Yılı Mali Kesin Hesabı, 2016: 2).

5.3.4.2. Bursa Büyükşehir Belediyesi Gider Bütçesine İlişkin Açıklamalar

2015 Mali Yılı Gider Bütçesi 1.240.000.000,00 TL olarak tahmin edilmiş, yıl içerisinde 250.000.000,00 TL ek bütçe yapılmış ve toplam ödenek 1.490.000.000,00 TL olmuştur. Yıl sonu gider bütçesi gerçekleşmesi %97,81'lik oranla 1.457.433.973,41 TL'ye ulaşmıştır.

Çizelge 45. BBB Bütçelenen ve Gerçekleşen Bütçe Giderlerinin Karşılaştırılması Tablosu

KOD	AÇIKLAMA	BÜTÇE	EK	TOPLAM	GERÇEKLEŞEN	ORAN
		2015 YILI	BÜTÇE	BÜTÇE	2015	2015
1	PERSONEL GİDERLERİ	153.350.000		153.350.000	143.399.166,86	94
2	SOSYAL GÜV.KUR.DEVLET PRİMİ GİDERLERİ	25.220.000		25.220.000	22.933.194,04	91
3	MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ	332.770.000	109.400.000	442.170.000	470.909.219,74	106
4	FAİZ GİDERLERİ	59.350.000	10.000.000	69.350.000	71.488.968,73	103
5	CARİ TRANSFERLER	59.120.000	10.300.000	69.420.000	60.356.618,86	87
6	SERMAYE GİDERLERİ	537.400.000	120.300.000	657.700.000	687.177.134,96	104
7	SERMAYE TRANSFERLERİ	2.000.000		2.000.000	1.169.670,22	58
9	YEDEK ÖDENEK	70.790.000		70.790.000		0
GENEL TOPLAM		1.240.000.000	250.000.000	1.490.000.000	1.457.433.973,41	98

Kaynak: 2015 Yılı Kesin Hesabı

Ödenek, belirlenmiş amaçlarla kullanılmak üzere, tahsis edilen parasal kaynaktır (DMS 24.5). Tabloya göre mali yıl içinde 1.457.433.973,41 TL gider tahakkuk ettiği ve aynı miktarın fiilen harcandığı görülmüştür. 2015 mali yılı içinde 32.566.026,59 TL tahsisat tasarrufu sağlandığı, kullanılmayarak iptal edildiği, % 2 oranında ödeneğin imha edildiği görülmüştür (2015 Mali yılı kesin hesabı).

Çizelge 35 performans göstergesi tablosunda 9.7.3.1 kodlu göstergenin (ek ödenek veya aktarma yapma sayısı) karşılığında 70.848.470,00 TL görünüyordu. Çizelge 36 performans sonuçları tablosunda ise herhangi bir sapmanın olmadığı hedefin istenilen düzeyde gerçekleştiği görülmekteydi. Giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosuna bakıldığında gerçekleşen yedek ödeneklerin 70.790.000,00 olduğu görülmektedir. Çizelge 46'da kurumun doğrular nitelikte detaylı bir şekilde oluşturmuş olduğu performans göstergesi tablosu incelendiğinde gerçektende 9.7.3.1 göstergesinin % 100 gerçekleşme gösterdiği görülmektedir.

Çizelge 46. 9.7.3.1 Performans Göstergesi

İdare Adı	Bursa Büyükşehir Belediyesi		
Performans Hedefi	2015 Yılında Mali Kaynakları Verimli Yönetmek		
Faaliyet Adı	9.7.3.1 Yılı İçerisinde Ek Ödenek Veya Aktarmalarla İlgili Yazışmaların Yapılması Ve Muhasebe Sistemine Kaydedilmesi		
Sorumlu Harcama Birimi	Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü		
Ekonomik Kod	2015	Açıklamalar	
01	Personel Giderleri	49.200,00	
02	Sgk'ya Devlet Primi Giderleri	7.120,00	
03	Mal Ve Hizmet Alım Giderleri	2.150,00	
04	Faiz Giderleri	0,00	
05	Cari Transferler	0,00	
06	Sermaye Giderleri	0,00	
07	Sermaye Transferleri	0,00	
08	Borç Verme	0,00	
09	Yedek Ödenek	70.790.000,00	
Toplam Bütçe Kaynak İhtiyacı		70.848.470,00	
Bütçe Dışı Kaynak	Döner Sermaye		
	Diğer Yurtiçi		
	Yurt Dışı		
Toplam Bütçe Dışı Kaynak İhtiyacı			
Toplam Kaynak İhtiyacı		70.848.470,00	

Kaynak: BBB 2015 Yılı Performans Programı

5.3.4.3. Finansmanın Ekonomik Sınıflandırılması

2015 yılında yapılan borçlanmalarla ilgili olarak bütçede öngörülen iç ve dış borçlanma rakamları ile bunların yıl içerisinde gerçekleşen şekli aşağıdaki gibidir;

Çizelge 47. BBB Finansmanın Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu

FİNANSMANIN EKONOMİK SINIFLANDIRMASI						BÜTÇE	GERÇEKLEŞME
I	II	III	IV	AÇIKLAMA	2015	2015	
1				İÇ BORÇLANMA	208.600.000,00	257.494.375,50	
1	8			MALİ KURULUŞLARDAN SAĞLANAN FİNANSMAN	208.600.000,00	257.494.375,50	
1	8	1		Bankalar	19.600.000,00	65.488.980,03	
1	8	1	1	Borçlanma (yurtiçi)	50.000.000,00	95.373.724,67	
1	8	1	2	Ödeme (Vakıf, Deniz, Bankasys)	-30.400.000,00	-29.884.783,74	
1	8	2		İller Bankası	189.000.000,00	182.005.414,57	
1	8	2	1	Borçlanma	250.000.000,00	277.010.245,36	
1	8	2	2	Ödeme	-61.000.000,00	-65.004.830,78	
2				DIŞ BORÇLANMA	-48.800.000,00	-52.184.894,04	
2	8			MALİ KURULUŞLARDAN SAĞLANAN FİNANSMAN	-48.800.000,00	-52.184.894,04	
2	8	1		Bankalar	-48.800.000,00	-52.184.894,04	
2	8	1	1	Borçlanma	0,00	0,00	
2	8	1	2	Ödeme (KfW, AYB, EBRD)	-48.800.000,00	-52.184.894,04	
Genel Toplam					160.000.000,00	205.309.481,46	
Ödeme					-140.000.000,00	-167.074.488,56	
Borçlanma					300.000.000,00	372.383.970,02	

Kaynak: BBB 2015 Yılı Kesin Hesabı

Bursa Büyükşehir Belediyesinin 2015 Mali Yılı Bütçesi 1.240.000.000-TL gider, 1.080.000.000- TL gelir olarak tahmin edilmiştir. 2015 yılında borçlanılarak kullanılması planlanan kredi toplamda 300.000.000,00-TL.dir. Ödenecek olan 140.000.000,00-TL anapara ödemeleri düşüldüğünde 160.000.000,00- TL'lik borçlanma ile bütçe denkliği sağlanmıştır.

5.4. Bursa Büyükşehir Belediyesi'nin İlgili Standart Kapsamında Genel Değerlendirilmesi

Başlangıç, nihai ve gerçekleşen tutarların, bütçe ile karşılaştırmalı bir şekilde kamuoyuna sunulması hesap verebilirliği sağlamaktadır. Belediye standartta belirtildiği gibi bütçelenen ve gerçekleşen tutarları karşılaştırmalı bir şekilde sunmuş, aralarındaki farklara ilişkin hesap verilebilirlik çerçevesinde halkı bilgilendirmek amacıyla açıklamalara yer vermiş ve dolayısıyla standardın en önemli gerekliliğini yerine getirilmiştir.

Bütçenin sunumunda kullanılan biçim ve sınıflandırma şemaları mali tablolarda kullanılanlarla aynı olabileceği gibi farklı da olabilir. Bursa Büyükşehir Belediyesi'nin bütçe bilgilerinin sunumunda mali tablolarda kullanılan ekonomik sınıflandırmayı kullandığı gibi kurumsal, fonksiyonel ve finansal sınıflandırma modellerine de yer vermiştir.

Finansal tablolarını, ilgili kişilere kıyaslama yapabilmelerini sağlamak amacıyla iki veya üç dönemin verilerini içerecek bir şekilde ve herkesin anlayabileceği düzeyde açıklamalarıyla beraber DMS 1 standardında tanımlanan kalemlere yer vererek düzenlemiş, DMS 1 dolayısıyla DMS 24'ün bir diğer gerekliliğini yerine getirmiştir. Sonuç olarak, Bursa Büyükşehir Belediyesi'nin faaliyet raporlarına bakıldığında devlet muhasebesi standartlarına uygun bir şekilde raporlama yapıldığı görülmektedir.

6. SONUÇ

Kamu sektörünün ihtiyacı olan verilerin doğru ve güvenilir bir biçimde kaydedilmesi, analiz edilmesi ve yetkililere zamanında sunulması; kamu mali yönetiminin verimli bir şekilde işleyişi bakımından gerekli ve hatta zaruridir. Bütün bu işlemlerin gerçekleştirilebilmesi için devlet muhasebesine ihtiyaç duyulmaktadır.

Devlet muhasebesi sistemi; devletin tüm işlevlerini, varlık ve borçlarını izleyen, kaydeden ve raporlayan bir sistem olduğu için bütüncül ve kavrayıcı bir yapıya sahiptir. Devlet muhasebesi, bütçenin uygulanması esnasında 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 aşılmış aşılmadığını, gelirlerin yasal kurallara göre toplanıp toplanmadığını denetlemek için gerekli kayıt düzenini sağlamakta ve bilgileri üretmektedir.

Devlet muhasebesi ile genel devlet sektörü için düzenlenecek ve kamuoyuna sunulacak 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.

Muhasebe sisteminden sağlanan verilerden faydalanmak isteyenler için gerekli işlevi sağlaması ve doğru veri sunması için birbirine benzeyen durumların benzer bir biçimde belirtilmesi, elde edilen verilerin doğru, tarafsız, anlaşılabilir, gerçeğe uygun ve kıyaslanabilir olması, ve bu nedenle de belli standartlara uygun bir şekilde düzenlenerek ilgililere aktarılması gerekmektedir.

Muhasebe uygulamalarındaki değişikliklerin, ülke içinde dahi görülme ihtimali her zaman vardır. Söz konusu değişikliklerin olması ülke için zor bir durumdur. Çünkü dünya, hızla küreselleştiği bir zamanda artık tüm ülkeler tarafından kabul görmesi amacıyla standartlar geliştirilerek ortaya konuluyor. Dolayısıyla standartlar öncelikle ülke için gereklidir ve bu yüzden ilk olarak ülke içi muhasebe çalışmalarındaki değişiklikleri gidermek gerekmektedir. Bu bağlamda, uluslararası düzeyde oluşturulan

standartlar ülke koşullarının farklılıklarını ortadan kaldıracaktır. Standartlara göre düzenlenen finansal tablolar muhasebe verilerinin niteliğini yükseltecek, ulusal ve uluslararası kıyaslama yapma imkanını tanıyacaktır.

Muhasebe işlemlerinin uygulanabilmesi için ihtiyaç duyulan standartları uluslararası kuruluşlar düzenler, daha sonra ülkeler düzenlenen standartları kendi koşullarına göre uyarlayarak ulusal muhasebe standartlarını ortaya koyar. Gelişmiş ekonomiler, kamu kuruluşları için IPSAS'ı temel alarak standartlar düzenlemektedir. Türkiye'de yayımlanan 5018 sayılı KMYKK ile tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilerek büyük bir adım atılmıştır. Daha sonra ilgili Kanun'da belirtildiği gibi Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu'nun (DMSK) kurulması ile IPSAS uygulamalarını ülke bazında uygulama yönünde çalışmalar başlatılmıştır. Türkiye'de dünyada yayımlanan IPSASB'lara paralel olacak şekilde yeni çıkan standartlarda DMSK'nın yaptığı çalışmalar ile yürürlüğe girmektedir.

Bu çalışmada amaç; devlet muhasebe standartlarının kamu sektöründeki uygulamalarının tespit edilerek sorgulanmasıdır. Çalışmaya konu olan DMS 24, DMSK tarafından kamu kurumlarının bütçesini düzenlemede ve sunmada yol gösterici nitelikte oluşturulan standarttır. Standardın asıl amacı kamu kurumlarının bütçe hedef değeri ile gerçekleşen değerler mukayese edilerek sunulması ve hesap verilebilirliğin sağlanmasıdır. Bu sayede bütçe değerlendirilmesi yapılarak, birimlerin hedeflerine ulaşmadaki başarı derecelerini ölçmek daha mümkün hale gelecektir. Ayrıca hedeflenen ile gerçekleşen değerler arasındaki farkın açıklanmasını gerektiren standartın uygulanması, hem hesap verilebilirliği sağlaması hem de kurumların kendi performans değerlendirilmesini yapması açısından da oldukça verimli olacaktır.

Çalışmanın daha iyi anlaşılması amacıyla oluşturulan uygulama aşamasında ele alınan Bursa Büyükşehir Belediyesi, bütçe bilgilerinin sunumunda karşılaştırma esasına uyarak ve performans programları ve stratejik amaçları doğrultusunda belirlemiş olduğu hedeflenen ve gerçekleşen değerleri arasındaki farka ilişkin açıklamalarda bulunarak hesap verilebilirliği sağlamış, standardın önemli gerekliliklerini yerine getirmiştir. Sonuç olarak, devlet muhasebesi standartları alanında yapılan düzenlemelerin uygulamaya koyulması ile kamu hesaplarının işleyişi ve finansal tablolarının anlaşılabilirliği, güvenilirliği, mali ve idari performansın karşılaştırılması daha da artmıştır.

KAYNAKÇA

- Acar, İ. A. (2011). *Plan-Bütçe İlişkisi ve Üniversitelerde Stratejik Planlama*, Kamu Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kitabı, Ege Üniversitesi.
- Akbulut, Y. Bayram, G. Ağırbaş, İ. Uğurluoğlu Aldoğan, E. Doğanay Payziner, P. (2013). *Sağlık Kurumlarında Finansal Yönetim*, Birinci Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri.
- Akdoğan, N. Tenker, N. (2010). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Gazi Kitapevi, Ekim.
- Akgün, A. İ. Kılıç, S. (2013). *Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi*, Yönetim ve Ekonomi, Celal Bayar Üniversitesi İİBF. Manisa, Cilt:20 Sayı:2.
- Annett, A., And Jaeger, A. (2004). *Europe's Quest For Fiscal Discipline*, Finance & Development, June.
- Arslan, A. (2012). *Kamu Sektörü Uluslararası Muhasebe Standartları (IPSAS)*, TÜRMÖB Yayınları- 423.
- Ataman, Ü. (2010). *Genel Muhasebe*, Cilt 1 8. Baskı.
- Atiyas, İ. Sayın Ş. (2000). *Kamu Maliyesinde Saydamlık*, İstanbul; TESEV Yayınları.
- Aydemir, B. (2005). *Stratejik Yönetim ve Bütçe*, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma, Karahayıt-Pamukkale, Mayıs.
- Aydın, O. (2018). *Devlet Muhasebe Standartlarının Çeşitli Ülkelerde Uygulanması ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi*, BÜ, SBE, Ankara; Doktora Tezi.
- Ayvaçiçeği, T. (2014). *Kamu İdarelerinde Muhasebe Sistemi ve Özelliklerinin İncelenmesi*. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Dönem Projesi.
- Ayyıldız, E. (2004). Yeni Bütçe Kodlaması: Analitik Bütçe Sınıflandırması, *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl:13, Sayı:73, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ekim-Kasım, s. 109.

- Baş, H. (2005). *Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, (Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, 23- 27 Mayıs 2005, Pamukkale), Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Yayınları.
- Batirel, Ö. F. (2007). *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*, İstanbul; İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, No:24, Aralık.
- Blondal, J. R. (2003). *Budget Reform In Oecd Member Countries*, Oecd Journal Of Public Budgeting, Vol.2, No.4.
- Bozdoğan, T. (2007). *Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Kamu Sektöründe Finansal Raporlama ve Belediyelere Yönelik Bir Model Önerisi*, Kütahya; Doktora Tezi.
- Bülbül, D. Haydar, Ejder, L. Şahan, Ö. (2005). *Devlet Bütçesi*, Ankara; Gazi Kitabevi.
- BÜMKO, (2005). “2004 Yılı Faaliyet Raporu”, Ankara, Mayıs.
- BÜMKO, (2005). *Mali Reformlar Kapsamında Yeni Bütçeleme Anlayışı: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Çok Yıllı Bütçeleme*, Ankara, S. 6.
- BÜMKO, *2016-2018 Dönemi Bütçe Çağrısı ve Bütçe Hazırlama Rehberi*, Analitik Bütçe Sınıflandırmasına İlişkin Rehber.
- BÜMKO, *Bütçe Hazırlık Dokümanları 2015-2017 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi*.
- BBB, (2014). *Bursa Büyükşehir Belediyesi 2015 Yılı Performans Programı*
- BBB, (2014). *Bursa Büyükşehir Belediyesi 2015-2019 Stratejik Planı*
- BBB, (2016). *Bursa Büyükşehir Belediyesi 2015 Yılı Faaliyet Raporu*
- BBB, (2016). *Bursa Büyükşehir Belediyesi 2015 Yılı Kesin Hesabı*
- Çabuk, A. Başar, B. Sevim, Ş. Karagül, A. A. Sayılır, Ö. Erol C. (2013). *Mali Analiz*, Birinci Baskı, Eskişehir; Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisler.
- Candan, E. (2007). *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*, T.C. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2007/374, Ankara; Ümit Ofset Matbaacılık.
- Çataloluk, C. (2007). *Sıfır Tabanlı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*, Selçuk Üniversitesi, *İİBF Dergisi*, s. 229-242.

- Çeliker, E. (2009). *Bütçe Kanunu ve Bütçe Süreci*, Kadınlara Yönelik Çalışmalar Yürüten Sivil Toplum Kuruluşlarının Yasama Sürecine Katılımlarının Güçlendirilmesi Semineri, Ankara; Yasama Derneği Yayını.
- Çetinkaya, Ö. (2004). *Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi*. İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Seri:46.
- Çetinkaya, Ö. Eroğlu E. Taş K. (2011). Türkiyede’ki Çok Yıllı Bütçeleme Uygulamasının Stratejik Planlar ve Orta Vadeli Mali Planlar Bağlamında Etkinliğinin Değerlendirilmesi, *Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi*, s. 22.
- Cura, S. (2003). Türkiye’de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırması, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:XVIII, Sayı:1, (139-154).
- Dağ, Ö. (2008). Bütçe Hesaplarının İşleyiş Mantığı, *Güncel Mevzuat Dergisi*, Eylül, s. 1-5.
- Dayar, H. Bakırtaş, İ. (2004). Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Yapısı ve Bir Uygulama Örneği: Dumlupınar Üniversitesi Bütçesi. Kütahya; *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:11.
- Dayar, H. Esenkar, Y. (2008). Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi İle Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminin Yapısı, Uygulanması ve Etkinliği:(Maliye Bakanlığı Örneği), *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:13, Sayı: 2, s. 263-294.
- Demirel, D . (2015). Performansın Mali Boyutu, Performans Esaslı Bütçe, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s. 265-282.
- Deniz, N. (2007). *Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Yatırım Bütçesinin Etkin Yönetimi ve Türkiye İçin Model Önerisi*, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO), Mayıs.
- Diamond, J., (2002), “*Performance Budgeting-Is Accrual Accounting Required*”, Imf Working Paper, Wp/02/240, December.

- Dicle, A. (1970). Plan Program Bütçe Sistemi, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 3, Sayı 3, Eylül 1970, Ankara; TODAİE Yayını, s. 95 – 106.
- Dileyici, D. Özkıvrak, Ö. (2010). Bütçe Anlayışındaki Değişim Süreci: Denk Bütçe İlkesinin Erozyonu ve Açık Bütçe Politikası. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt 2 (1), s. 33-55.
- DMS-1,*Mali Tabloların Sunulması Standardı*, Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu, Ankara, 1985.
- DMS-24,*Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunulması Standardı*, Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu, Ankara, 1985.
- Dülger, C., Moğol T., Çakır, T., Yereli, A. B., Çetinkaya Ö. (2012), *Kamu Maliyesi*, Birinci Baskı, Eskişehir; Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri.
- Edizdoğan, N. (2007). *Kamu Maliyesi*, 9. Baskı, Bursa; Ekin Kitabevi.
- Erdoğan, N. Lazol, İ. Ergun, Ü. Köse, T. (2012). *Genel Muhasebe*, Birinci Baskı, Eskişehir; Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri.
- Ergen, Z. (2016). Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Muhasebe-İ Umumiye Kanunundan 5018 Sayılı Kanuna Bütçe ve Harcama Usullerinde Dönüşüm, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, Cilt 8, No 1, s. 93-115.
- Falay, N. (2012). *Planlama - Programlama - Bütçeleme Sistemi (PPBS) nin Genel Eleştirisi*. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları.
- Göçer, K. (2015). Mali Tablolar Analizi: Pendik Belediyesi Örneği, *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi*, Cilt.X Sayı.1, s. 139-161.
- Güçlü, F. (2010). *UFRS Mali Tablo Düzenleme İlkelerine Göre Tespit Edilen Kar Rakamı Üzerinden Düzenlenen Kar Dağıtım Tablosu*. İktisat Fakültesi Mecmuası, 59 (2).
- Gülşen, H. (2006). *Genel Yönetim Kapsamındaki Kuruluşlarda Bütçe Hazırlama Süreçleri*, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, No.11.

- Günay, A. (2007). *Mali Disiplinin Sağlanmasında Anayasal Denk Bütçe Yaklaşımı ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Gürsoy, G. Özen, A. Tüğen, K. (2011). Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Dokuz Eylül Üniversitesindeki Uygulamanın Değerlendirilmesi, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı 35, s. 3-7.
- Haftacı, V. Badem, C. (2006). Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Belediyelerde Yeni Muhasebe Düzeni, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s. 83-107.
- Hager, G. Habson, A. Wilson, G. (2001). *Performance-Based Budgeting: Concepts And Examples*. Legislative Research Commission, Committee For Program Review And Investigation Report, Report No:302, Kentucky.
- İpek, M. (2011). *Mali Tablolar ve Mizan Kontrolü*. *Denetim Dergisi*, (7), s. 91-95.
- İspir, U. (2011). *Türkiye’de Devlet Muhasebesi Standartları İle Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın Karşılaştırılmalı Olarak İncelenmesi*, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Karaarslan, E. (2004). Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni, *Sayıştay Dergisi*, Temmuz-Eylül, s. 37-76.
- Karaarslan, E. (2005). *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*. TÜRMOB.
- Karabaş, E. (2005). *Bütçe Kapsamı ve Bütçe Kapsamı Dışında Kalan Kamusal Harcama Alanları*, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, BÜMKO , Nisan.
- Karacal, M. Öktem Uyduranoğlu A. (2007). *Bütçe Kılavuzu*, TESEV Yayınları.
- Karacan, E. (2010). *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Uygulaması*, DPT Uzmanlık Tezi, Ankara.
- Karakaş, M. (2005). Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma Aracı Olarak Hesap Verme Sorumluluğu Ve Saydamlık, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 10, Sayı 2, s. 291- 305.

- Karasu, M. A. Demir, M. (2012). Stratejik Planlama, Performans Esaslı Bütçeleme ve Büyükşehir Belediyelerindeki Uygulamalar, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.17, S.3, s.339-349.
- Karşlıoğlu, İ. Kalendaroğlu, M. (2009). *Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma*, Ankara; Seçkin Yayıncılık.
- Kavas, T. (2014). *Devlet Muhasebesinde Bütçenin Önemi ve Bütçe Hesaplarının İşleyişi*. T.C. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı. Yüksek Lisans Tezi.
- Kaygusuz, S. Y. Aslan, Ü. Kepçe, N. (2012). *Genel Muhasebe-I*, Birinci Baskı, Eskişehir; Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri.
- Kesik, A. (2005). *Avrupa Birliği Sürecinde Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Çok Yıllı Bütçelemenin Uygulanabilirliği*, Sosyo Ekonomi.
- Kılıçer, E. (2012). *Çok Yıllı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Deđerlendirmesi*, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon.
- Kılıçer, E. Peker, İ. (2018). Devlet Bütçesinin Yönetiminde Devlet Muhasebesinin Rolü: Türkiye Deđerlendirmesi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, s. 77-92.
- Kızıлтаş, E. (2001). *IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye'de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler*, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, BÜMKO, Ankara.
- Köse, Ö. (2006). *Bütçenin İşlev ve İlkelerinin 5018 Sayılı Kanun ve Diğer Kanunlar Çerçevesinde Değerlendirilmesi*, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, No.11.
- Kurnaz, A. C. (2010). *Kamuda Performans Esaslı Bütçe Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve Bu Çerçeve de Part (Program Assessment Rating Tools) Sisteminin İncelenmesi*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mesleki Yeterlilik Tezi, Ankara.

- Lan, L. (2005). *Enhancing E-Democracy Via Fiscal Transparency: A Discussion Based On China's Experience, E-Government: Towards Electronic Democracy*, Tianjin University of Finance & Economics Tianjin, China.
- MEB, (2008). *Muhasebe Finansman Yevmiye Defteri*.
- MEB, (2011). *Büyük Defter ve Mizan*, Bireysel Öğrenme Materyali, Ankara.
- MEB, (2011). *Mali Tablolar*, Bireysel Öğrenme Materyali, Ankara.
- MEB, (2011). *Muhasebe ve Finansman Büyük Defter ve Mizan*, Ankara.
- Mutluer, M. K. Öner E. Kesik A. (2005). *Bütçe Hukuku*, İstanbul; İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Öner, E. (2015). *Kamu Maliyesi*, Nobel Yayıncılık,1.Basım.
- Orhan, M. S. Seçmeli M. (2013). Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Bütçe Hesapları ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Bütçe Hesapları ve Muhasebeleştirilmesi, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s. 321-334.
- Orhaner, E. (2000). *Kamu Maliyesi*, Ankara; Siyasal Kitapevi.
- Özbilen, Ş. (2013). *Devlet Bütçesi*, 5. Baskı Gazi Kitapevi.
- Özen, A. (2008). *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Robinson, M. Brumby, J. (2005). Does Performance Budgeting Work? An Analytical Review of the Empirical Literature, *IMF Working Paper*, WP/05/210.
- Schick, A. (2003). The Performing State: Reflection On An Idea Whose Time Has Come But Whose Implementation Has Not. *OECD Journal On Budgeting*, 3(2), s. 71-104.
- Serçemeli, M. (2010). *Devlet Muhasebesi Kavramı, Türkiye'deki İşleyişi ve Erzurum Defterdarlığı, Narman Malmüdürlüğü 'nde Bir Uygulama*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Shim, J. K. Siegel, J. G. (1999). *Theory And Problems Of Financial Accounting (2.B.)*. New York: Mcgraw-Hill Companies, Inc.

- Sipahi, B. Yanık, S. Topal, C. (2007). *Devlet Muhasebesi*, Ankara; Nobel Yayın Dağıtım.
- Sivrekli Demircan, E. (2006). *Yeni Ekonomik Düzendeki Bütçe Sistemlerindeki Değişim Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu*, Yönetim ve Ekonomi, Cilt:13 Sayı:2 Celal Bayar Üniversitesi, İİBF.
- Söyler, İ. (2006). "Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi", Aralık; *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 16, s. 283-300.
- Taşgın, Y. (2010). *Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçişin Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Taytak, M. Bahtiyar E. (2015). Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesinde Türk Sayıştay'ının Rolü, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.20 S.4, s. 261-284.
- Tetik, N. (1997). Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* S.2, s. 147-160.
- Toprak, D. (2008). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 24 Ocak 1980 Kararları Işığında Değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.13, S.2, s. 313-333.
- Tosunoğlu, Ş. (2009). *Avrupa Birliği Mali Sistemi ve Genişleme Sürecinin Bütçe Üzerindeki Etkileri*, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir; İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No.212.
- Tüğen, K. Özen A. (2011). *Türkiye'de Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi Uygulamasının Değerlendirilmesi*, Kamu Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kitabı, Ege Üniversitesi.
- Tüleykan, H. (2009). Kamu Bütçeleme Sistemleri ve Çok Yıllı Bütçeleme, *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*. 2, s. 1-23.

- Turan, A. M. (2018). *Türkiye'nin Yeni Yönetim Düzeni: Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi*, Social Sciences Research Journal, Volume 7, Issue 3, September, ISSN: 2147-5237.
- Türkyener, C. Erkan M. (2010), *Belediyelerin Mali Tablolarının Analizi Yolu İle Mali Başarımlarının Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama Örneği*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Üçbaş, A. (2013). Kamu Mali Yönetim Sisteminde Muhasebesinin Rolü ve Muhasebe Birimlerinin Yeniden Yapılandırılması, *Denetim Dergisi*, s. 92-100.
- Uluşen, H. Gülöksüz, U. Bayraktar, M. Ok, H. (2012). *Bütçe*, Ankara; Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı Yayını.
- Ural, O. (2008). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bir Örnek Uygulama*, DEÜ, SBE, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- Uyanık, A. (2008). *Kamu Maliyesi Ders Notları*, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Yüksek Okulu, İstanbul.

Ek 2. Bilanço

.....BİLANÇOSU											
AKTİF						PASİF					
N-2 Yılı		N-1 Yılı		Cari Yıl (N)		N-2 Yılı		N-1 Yılı		Cari Yıl (N)	
TL	Kr	TL	Kr	TL	Kr	TL	Kr	TL	Kr	TL	Kr
I DÖNEN VARLIKLAR						III KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR					
A Hazır Değerler						A Kısa Vadeli İç Mali Borçlar					
1						1					
...						...					
B Menkul Kıymet ve Varlıklar						B Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar					
1						1					
...						...					
C Faaliyet Alacakları						C Faaliyet Borçları					
1						1					
...						...					
D Kurum Alacakları						D Emanet Yabancı Kaynaklar					
1						1					
...						...					
E Diğer Alacaklar						E Alınan Avanslar					
1						1					
...						...					
F Stoklar						F Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri					
1						1					
...						...					
G Ön Ödemeler						G Ödenecek Diğer Yükümlülükler					
1						1					
...						...					
H Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri						H Borç ve Gider Karşılıkları					
1						1					
...						...					
I Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları						I Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları					
1						1					
...						...					
J Diğer Dönen Varlıklar						J Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar					
1						1					
...						...					
II DURAN VARLIKLAR						IV UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR					
A Menkul Kıymet ve Varlıklar						A Uzun Vadeli İç Mali Borçlar					
1						1					
...						...					
B Faaliyet Alacakları						B Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar					
1						1					
...						...					
C Kurum Alacakları						C Faaliyet Borçları					
1						1					
...						...					
D Mali Duran Varlıklar						D Diğer Borçlar					
1						1					
...						...					
E Maddi Duran Varlıklar						E Alınan Avanslar					
1						1					
...						...					
F Maddi Olmayan Duran Varlıklar						G Borç ve Gider Karşılıkları					
1						1					
...						...					
G Özel Tükenemeye Tabi Varlıklar						H Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları					
1						1					
...						...					
H Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları						I Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar					
1						1					
...						...					
I Diğer Duran Varlıklar						V ÖZ KAYNAKLAR					
1						A Net Değer					
...						1					
...						...					
...						B Değer Hareketleri					
...						1					
...						...					
...						C Yeniden Değerleme Farkları					
...						1					
...						...					
...						D Yedekler					
...						1					
...						...					
...						E Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları					
...						1					
...						...					
...						G Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları					
...						1					
...						...					
...						H Dönem Faaliyet Sonuçları					
...						1					
...						...					
AKTİF TOPLAMI						PASİF TOPLAMI					

Bilanço Dipnotları:

.....

G.Y.M.Y. Örnek:4

Ek 5. Nakit Akış Tablosu

NAKİT AKIŞ TABLOSU

NAKİT AKIŞLARI	N-2 Yılı		N-1 Yılı		Cari Yıl (N)	
	TL	Kr	TL	Kr	TL	Kr
Faaliyetlerden Sağlanan Nakit Akışları						
A-) Faaliyetlerden Sağlanan Nakit Girişleri						
.....						
.....						
.....						
B-) Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıkışları						
.....						
.....						
C-) Faaliyetlerden Sağlanan Net Nakit Girişi (A-B)						
Yatırımlardan Sağlanan Nakit Akışları						
D-) Mali Olmayan Duran Varlık Alımları						
.....						
.....						
.....						
E-) Mali Olmayan Duran Varlık Satışları						
.....						
.....						
.....						
F-) Yatırımlardan Sağlanan Net Nakit Çıkışı (D-E)						
G-) Nakit Açık / Fazlası (C-F) ¹						
Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Akışları						
H-) Nakit Dışında Net Mali Varlık Edinimleri						
.....						
.....						
.....						
I-) Net Yabancı Kaynak Artışları						
.....						
.....						
.....						
K) Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Net Nakit Girişleri (H-I)						
L-) Nakit Stokundaki Net Değişim (G-K) ²						

G.Y.M.Y. Örnek:6

Ek 8. Dış Borç Değişim Tablosu

DIŞ BORÇ DEĞİŞİM TABLOSU

Hesap Kodu	Yardımcı Hes.				DIŞ BORCUN NİTELİĞİ	N-2 Yılı		N-1 Yılı		Cari Yıl (N)	
	KOI	KOI	KOI	KOI		TL	Kr	TL	Kr	TL	Kr
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
DIŞ BORÇ TOPLAMI											

Ek 12. Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu

.... YILI HARCAMALARIN FONKSİYONEL SINIFLANDIRILMASI TABLOSU	Merkezi Yönetim Alt Sektörü	Sosyal Güvenlik Kurumları Alt Sektörü	Mahalli İdareler Alt Sektörü	Alt Sektörler Arası Konsolidasy	Genel Yönetim Sektörü
HARCAMALAR TOPLAMI					
Genel Kamu Hizmetleri					
Savunma Hizmetleri					
Kamu Düzeni ve Güvenlik Hizmetleri					
Ekonomik İşler ve Hizmetler					
Çevre Koruma Hizmetleri					
İskan ve Toplum Refahı Hizmetleri					
Sağlık Hizmetleri					
Dinlenme, Kültür ve Din Hizmetleri					
Eğitim Hizmetleri					
Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetleri					

G.Y.M.Y. Örnek:19-A

Ek 14. Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu

BÜTÇE GELİRLERİNİN EKONOMİK SINIFLANDIRILMASI TABLOSU

Hesap Kodu	Ekonomik				BÜTÇE GELİRİNİN TÜRÜ	N-2 Yılı		N-1 Yılı		Cari Yıl (N)	
	KO D.1	KO D.2	KO D.3	KO D.4		TL	Kr	TL	Kr	TL	Kr
...					BÜTÇE GELİRLERİ						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
					BÜTÇE GELİRLERİ TOPLAMI (A)						
...					BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADELER						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
...						
					BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADELER TOPLAMI (B)						
					NET BÜTÇE GELİRİ (A-B)						

G.Y.M.Y. Örnek:11

Ek 16. Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu

BÜTÇE GİDERLERİNİN FONKSİYONEL SINIFLANDIRILMASI TABLOSU

Fonksiyon				FONKSİYON ADI	N-2 Yılı		N-1 Yılı		Cari Yıl (N)	
KO D.1	KO D.2	KO D.3	KO D.4		TL	Kr	TL	Kr	TL	Kr
..									
..						
..						
..						
..									
..						
..						
..						
..									
..						
..						
..						
..									
..						
..						
..						
..									
..						
..						
..						
GİDERLER TOPLAMI										

G.Y.M.Y. Örnek:13

Ek 17. Bütçe Giderlerinin Finansal Sınıflandırılması Tablosu

BÜTÇE GİDERLERİNİN FİNANSAL SINIFLANDIRILMASI TABLOSU

Finans Kodu	FİNANSAL AYRIM	N-2 Yılı		N-1 Yılı		Cari Yıl (N)	
		TL	Kr	TL	Kr	TL	Kr
.						
.						
.						
.						
.						
.						
.						
.						
.						
	TOPLAM						

G.Y.M.Y. Örnek:14

Ek 20. Muhasebe İşlem Fişi

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ

Muhasebe Birimi Ko														Bütçe Yılı				İlgilinin	Adı, Soyadı				
Muhasebe Birimi Ad														Tarihi					T.C./ Vergi Kimlik No				
Kurum-Birim Kodu	1	2	Birim		Yevmiyenin								No.su				Banka Şube Adı						
Kurum Adı																			Banka Hesap Numarası				
Birim Adı																				Bağlı Olduğu Vergi Dain			
Hesap No.	Kurumsal Kod				Fonksiyonel Kod				Finans. Kodu	Ekonomik / Hesap Ayrıntı Kodu				Tutar				Hesap / Ayrıntı Adı					
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	1	2	3	4	Borç		Alacak							
														TL	Kr	TL	Kr						
Toplam:																							

MUHASEBE BİRİMLERİ ARASI İŞLEMLERDE

MUHASEBE BİRİMİNİN				KARŞI MUHASEBE BİRİMİNİN				
Vergilendirme Dönemi				Kodu	Adı		Yevmiye Tarihi	Yevmiye Numarası
TAHSİLAT - ÖDEME - RET VE İADELERDE								AÇIKLAMA VE EKLER (BELGE DÜZENLEME NEDENİ)
Alındı No.	Çek No / Gönderme Emri No		Düzeltilme Fişi/Düzeltilme ve İade Belgesinin Tarihi				Numarası	
İADE OLUNAN EMANETLERDE								
Hesaba Alındığı Tarih		Yevmiye Numarası		Kimin Adına Kayıtlı Olduğu				
AVANS VE KREDİLERDE								
Avans ve Kredinin Verildiği Tarih		Yevmiye Numarası		İlgilinin Üzerindeki Avans Tutarı				
				TL		Kr		
..... / / 20..... Düzenleyen * Adı, Soyadı	 / / 20.....		Uygundur / / 20 Harcama Yetkilisi Adı, Soyadı		Ödeyiniz / Mahsup Ediniz / / 20 Muhasebe Yetkilisi Adı, Soyadı		Tahsil Edilmiştir / Ödenmiştir / / 20..... Veznedar Adı, Soyadı

Yalnız aklm

G.Y.M.Y. Örnek:2

Ek 22. BBB Bilançosu

BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ							
2015 BİLANÇOSU							
AKTİF	2013	2014	2015	PASİF	2013	2014	2015
1 DÖNEM VARLIKLAR	430.293.492,97	517.429.801,32	589.794.437,32	3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	277.712.797,75	307.943.195,11	519.654.866,08
10 HAZİR DEĞERLER	26.873.001,74	30.300.008,99	35.637.025,67	30 KISA VADELİ Çİ MALİ BORÇLAR	102.302.417,49	116.646.925,81	101.687.130,72
100 KASA HESABI	446.510,12	31.800,77	151.525,16	300 BANKA KREDİLERİ HESABI	42.592.980,01	37.225.731,34	130.621.636,87
102 BANKA HESABI	27.543.486,28	30.261.000,82	6.588.547,72	303 KAMU İDARELERİNE MALİ BORÇLAR HESABI	10.788.067,48	16.421.174,31	22.275.403,83
102 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI	-2.073.041,02	-2.757.075,42	0,00	31 KISA VADELİ DİŞ MALİ BORÇLAR	22.792.548,74	24.376.007,47	31.696.477,67
104 PROJE ÖZEL HESABI	152.601,34	143.128,12	168.463,39	310 CARİ YILDA ÖDENECEK DİŞ MALİ BORÇLAR	22.792.548,74	24.376.007,47	31.696.477,67
106 DÖNÜZ HESABI	0,079,49	16.182,24	2.965,51	32 FAALİYET BORÇLARI	0,00	76.138.071,70	130.257.426,37
108 BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR HESABI	798.465,51	670.040,99	625.131,04	320 BUTÇE EMANETLERİ HESABI	0,00	0,00	13.481.178,91
110 MENKUL KIYMETLER HESABI	0,00	4.833.858,39	27.871.043,47	321 EMANET YABANCI KAYNAKLAR	41.694.944,71	50.317.294,04	53.390.044,26
12 FAALİYET ALACAKLARI	26.334.986,48	32.656.741,75	35.554.302,12	330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	22.306.243,79	35.388.475,08	35.076.014,22
120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	24.752.622,97	31.025.072,89	35.432.264,47	333 EMANETLER HESABI	10.588.864,68	14.829.381,01	14.421.968,04
121 GELİRLERDEN TAKSİTLİ ALACAKLAR HESABI	1.530.462,58	1.440.488,32	1.348.670,89	34 ÖDENECEK DİĞER YUKUMLULUKLAR	7.546.817,72	9.222.261,79	11.023.841,44
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	41.483,01	191.280,53	772.366,66	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	3.578.240,54	6.340.516,59	5.078.081,26
13 KURUM ALACAKLARI	1.463.200,29	11.369.438,24	947.460,82	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	1.891.254,59	2.268.726,47	2.735.678,12
132 KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR	1.463.200,29	11.369.438,24	947.460,82	362 FOMLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA	346.758,24	264.024,21	261.277,07
14 DİĞER ALACAKLAR	20.730.222,98	80.369.631,31	42.088.937,52	363 KAMU İDARELERİ PİYASALI HESABI	2.833.884,22	13.892.111	2.047.811,05
140 İKİLERDEN ALACAKLAR HESABI	20.730.222,98	80.369.631,31	42.088.937,52	37 BORÇ VE ÖDİR KRŞİMLERİ	0,00	31.080.000,00	40.681.030,00
15 STOKLAR	3.022.234,22	5.333.886,74	9.891.963,91	372 KİDEM AZIMNATLAR KRŞİLİĞİ HESABI	31.080.000,00	31.080.000,00	40.681.030,00
150 İN MADDİ VE MALİ MÜKULLER	3.022.234,22	5.333.886,74	9.891.963,91	38 GELECEK YILLARA AIT GELİRLER VE ÖDİR	0,00	35.459.243,67	64.738.040,68
16 ON ÖDİMELER	188.530,89	3.334.942,02	5.223.281,39	381 DİĞER TAHAKKUKLARI HESABI	0,00	35.459.243,67	64.738.040,68
160 İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI	0,00	0,00	0,00	38 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR HESABI	0,00	0,00	0,00
161 PERSONEL AVANSLARI HESABI	0,00	0,00	0,00	391 HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI	0,00	0,00	0,00
162 BUTÇE DİŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI	0,00	3.138.625,29	3.138.625,29	4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	1.385.801.679,83	1.328.807.194,71	1.592.681.792,00
165 HAHSİPLÜP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER	0,00	1.787,83	1.940.694,24	40 UZUN VADELİ Çİ MALİ BORÇLAR	546.546.927,11	524.307.130,19	749.942.898,48
167 DOĞRUDAN DEĞİREK KREDİ KULLANIMLARI AVANS	188.530,89	168.530,89	188.530,89	400 BANKA KREDİLERİ HESABI	288.803.265,41	305.308.590,29	518.070.897,98
17 DİĞER DÖNEM VARLIKLARI	334.789.696,28	346.077.946,94	400.308.688,56	403 KAMU İDARELERİNE MALİ BORÇLAR HESABI	247.837.286,64	219.968.529,02	223.668.884,57
180 DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI	334.789.696,28	346.077.946,94	400.308.688,56	41 UZUN VADELİ DİŞ MALİ BORÇLAR	474.438.883,14	431.802.529,01	493.696.657,27
191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI	0,00	0,00	0,00	410 DİŞ MALİ BORÇLAR HESABI	474.438.883,14	431.802.529,01	493.696.657,27
2 DÜRAN VARLIKLAR	2.401.629.084,31	2.736.044.478,13	3.289.551.670,79	411 ALINAN AVANSLAR	37.394.890,00	25.000.000,00	25.000.000,00
20 FAALİYET ALACAKLARI	4.138.011,32	3.346.243,75	1.887.181,72	412 KİDEM TMMİNATI KRŞİLİĞİ HESABI	0,00	91.727.823,00	87.570.000,00
200 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	4.138.011,32	3.346.243,75	1.887.181,72	413 DİĞER TAHAKKUKLARI HESABI	267.457.739,62	253.969.880,94	284.528.794,37
203 KURUM ALACAKLARI	30.885.413,27	26.132.880,49	20.132.880,49	414 DİĞER ÖDİR TAHAKKUKLARI HESABI	267.457.739,62	253.969.880,94	284.528.794,37
203 KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI	30.885.413,27	26.132.880,49	20.132.880,49	5 ÖZEL KAYNAKLAR	1.138.407.341,12	1.588.629.760,22	1.706.776.337,06
21 MALİ DURAN VARLIKLAR	176.146.402,22	220.084.898,41	246.910.233,59	50 NET DEĞER	167.627.862,82	384.207.828,08	528.790.478,93
240 MALİ KURULLUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER	86.739.325,10	112.057.651,29	126.889.888,67	500 NET DEĞER HESABI	167.627.862,82	384.207.828,08	528.790.478,93
241 MAL VE HİZMET ÜRETEN KURULLUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER HESABI	86.407.187,12	111.947.107,12	119.947.107,12	51 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI	787.526.269,59	798.165.525,41	1.042.033.281,28
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR	2.110.310.236,10	2.446.881.791,71	2.965.536.257,28	510 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI	787.526.269,59	798.165.525,41	1.042.033.281,28
250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI	288.168.520,18	286.089.093,01	388.545.130,41	511 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI	173.858.039,07	418.493.629,74	138.065.571,72
261 YERALTIVE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI	435.454.959,89	435.454.959,89	483.141.341,01	512 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI	173.858.039,07	418.493.629,74	138.065.571,72
262 BİNALAR HESABI	273.538.884,98	273.943.887,37	285.746.378,14	513 DÖNEM OLUMLU FAALİYET SONUÇU HESABI	173.858.039,07	418.493.629,74	138.065.571,72
263 Tesis, Makine ve Çeşitli	14.764.359,83	23.739.228,03	41.225.411,94				
264 Taahhüt Ödütü	20.671.043,82	30.581.398,53	60.830.094,24				
265 Demirbaşlar Ödütü	22.940.773,37	26.781.482,29	35.498.445,09				
266 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabi	0,00	0,00	87.484,01				
267 BRKNIŞ AMORTİSMANLAR HESABI(-)	0,00	-12.388.548,22	-14.428.964,82				
268 YAPILMAMTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	1.119.002.576,19	1.376.001.768,83	1.705.933.947,51				
269 YATIRIM AVANSLARI HESABI	0,00	143.008,41	34.167.094,88				
27 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	4.349.000,00	5.879.964,37	0,00				
280 HUKUK HESABI	14.583.001,88	16.114.008,29	16.823.448,48				
281 BRKNIŞ AMORTİSMANLAR HESABI(-)	-10.233.941,88	-10.233.941,88	-16.823.448,48				
282 GELECEK YILLARA AIT ÖDİRLER	0,00	0,00	25.000.357,41				
283 GELECEK YILLARA AIT ÖDİRLER HESABI	0,00	0,00	25.000.357,41				
AKTİF TOPLAMI	2.801.022.917,88	3.252.474.079,49	3.819.316.104,12	PASİF TOPLAMI	2.801.022.917,88	3.252.474.079,49	3.819.316.104,12
NAZİM AKTİF HESAPLAR TOPLAMI	165.750.042,88	128.001.965,51	1.122.111.790,52	NAZİM PASİF HESAPLAR TOPLAMI	165.750.042,88	128.001.965,51	1.122.111.790,52
GENEL TOPLAM	2.967.072.960,76	3.380.476.045,00	4.941.427.894,64		2.967.072.960,76	3.380.476.045,00	4.941.427.894,64

Ek 23. BBB Faaliyet Sonuçları Tablosu

BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU													
Hesap Kodu	Yardımcı Hesap Kodu	Giderin Türü		2013	2014	2015	Hesap Kodu	Yardımcı Hesap Kodu	Gelirin Türü		2013	2014	2015
		Hesabın Adı	Hesabın Adı						Hesabın Adı	Hesabın Adı			
630	1	Personel Giderleri.	Hesabın Adı	103.292.954,28	200.047.790,18	136.800.863,27	600	1	Vergi Gelirleri	21.564.848,35	27.439.155,86	24.392.926,14	
630	2	Sosyal Güvenlik Kurumlarının Devlet Primi Giderleri.	Hesabın Adı	16.616.490,85	19.902.254,34	22.946.225,88	600	3	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	100.527.801,83	92.028.747,01	155.043.558,07	
630	3	Mal Ve Hizmet Alım Giderleri	Hesabın Adı	183.669.481,75	240.014.311,29	387.379.574,66	600	4	Alınan Bağış ve Yardımlar	37.335.420,15	5.669.142,44	5.937.187,28	
630	4	Faiz Giderleri.	Hesabın Adı	54.663.191,56	58.444.096,76	111.031.301,63	600	5	Diğer Gelirler	609.376.042,33	882.924.259,66	941.672.523,04	
630	5	Cari Transferler.	Hesabın Adı	31.436.890,96	87.292.765,86	63.710.041,81	600	5	Diğer Satış Gelirleri	543.682,20			
630	7	İl Özel İdarelerme	Hesabın Adı		371.460,25	1.169.670,22	600	11	Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri.	39.273.172,53	157.530.489,31	145.544.402,13	
630	11	Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri	Hesabın Adı	230.501.395,98	112.664.573,67	247.942.243,10							
630	12	Gelirlerin Ret Ve İadesinden Kaynaklanan Giderler	Hesabın Adı	406.145,09	850.593,00	1.478.825,04							
630	13	Amortisman Giderleri	Hesabın Adı		12.336.546,22	70.679.915,16							
630	14	İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Hesabın Adı	10.686.078,25	12.556.256,53	20.934.181,70							
630	20	MaHKeme Kararı gereğince Silinmeler	Hesabın Adı	3.498.328,76	3.154.928,78	24.613.569,88							
630	99		Hesabın Adı	1.505.587,66	47.048.612,59								
GİDERLER TOPLAM				634.770.957,48	749.141.164,54	1.135.635.024,94	GELİRLER TOPLAM	808.620.967,39	1.165.591.794,28	1.272.590.596,66	416.450.629,74	136.955.571,72	
				FAALİYET SONUCU(+/-)									