

www.erkankaraarslan.org

Erkan KARAARSLAN
Maliye Bakanlığı
Muhasebat Başkontrolörü

KAMU MALİ YÖNETİMİ VE MALİ RAPORLAMA

KAMU MALİ YÖNETİMİ VE MALİ RAPORLAMA

Erkan Karaarslan

Maliye Bakanlığı Muhasebat Başkontrolörü

info@erkankaraarslan.org

1- GİRİŞ

Kamu mali yönetimi, Devletin yönetim tarzının çerçevesini çizen kurum ve kurallar dizisinin en önemli halkasıdır. Kamu mali yönetim sisteminin yerine getirdiği başlıca siyasi işlev Devletin hesap verme sorumluluğudur.

Kamu kesiminin faaliyet gösterdiği alanlarda iyice ivme kazanan değişiklikler nedeniyle kamu program ve organizasyonlarının amaçlarının bulanıklaşması, geleneksel hesap verme yükümlülüğünün beklentileri karşılayamaması ve değişikliklere ayak uydurma güçlükleri, Devletin hangi kaynakları ne amaçla harcadığının izlenememesi, bütçe sürecinin kaynakların siyasi ve toplumsal önceliklere göre harcanmasını özendirmemesi, kamu yönetimlerini yetersizlik psikozuna sürüklemiştir.

Ayrıca, kamu harcamalarında, gerekli disiplini sağlamak için konulan ve performansa da yönelik olmayan aşırı kontrol mekanizmaları, kurulan çok hiyerarşili yönetim yapıları ve

kaçınılmaz olarak sahnede yerini alan aşırı kırtasiyecilik yüzünden; kamu yönetimleri, maliyet-etkin ve sonuç-yönelimli yönetim biçimlerinin de etkisiyle reformları ister olmuşlardır.

Bununla birlikte teknolojiye, özellikle de bilişim teknolojisinde kaydedilen ilerlemeler ile değişen yaşam koşullarının kamu çalışanlarının alışkanlık ve beklentilerinde yarattığı derin etkiler, kamu yönetimlerine içinde buldukları açmazlardan kurtulabilme umudu vermiştir.

Mali yönetim bütçeleme, muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi, iç kontrol mekanizmaları ve denetim öğelerinden oluşur. Gerek literatürde ve gerekse uygulamada, bu faaliyetlerden bütçelemeye aşırı önem verildiğini, diğerlerinin ise yeterince önemsenmediğini görmekteyiz. Halbuki mali yönetimin öğelerinin tümü gereği gibi işletilmedikçe, hesap verme yükümlülüğü de tam olarak yerine getirilemez. Bu ise halkın yönetenlere olan güveninin sarsılması sonucunu doğurur.

Bütün kamu yönetimlerini etkileyen yeniden yapılanma çabaları kamu kaynaklarının daha iyi kullanılıp yönetilmesini hedeflemekte ve dolayısıyla kamu mali yönetimlerinde radikal değişiklik ve yenilikler öngörmektedir. Bu değişiklik ve yeniliklerden bazıları şunlar olmalıdır:

- Bütçelerin tasarruf sağlamadığı, tersine israfa davetiye çıkardığı; yolsuzlukları önlemede yetersiz kaldığı artık bir sır değildir. Çözüm; kamu hizmetlerinin görülmesi sırasında yolsuzluklara meydan vermemek için neredeyse hizmetin görülmesini önlemek pahasına bütçeyi harfiyyen uyulması gereken bir yasa olarak kavrayan mevcut anlayışı terk edip, bütçeyi bir gelir gider tahmini ve hükümetlerin bir yıllık faaliyetinin bir mali programı olarak değerlendiren ve aynı zamanda kamu

yönetiminin önemli bir enstrümanı olarak gören daha çağdaş bir anlayışı benimsemekten geçmektedir.

- Kurum ve kuruluş yönetimlerini daha zorlayıcı performans taahhütleriyle; sayıca daha az fakat daha etkili kontrol mekanizmaları ve daha net hesap verme yükümlülüğüyle bağlamak; kaynakların kullanımında kamu kurum ve kuruluşlarına daha ileri derecede esneklikler tanımak; tüm bunlara ilaveten, bütçenin uygulanmasına esneklik kazandırılarak harcamacı kuruluşlara daha çok serbestiyet tanımak gerekmektedir.
- Kamu yönetiminin, günümüz koşullarında yeterince hızlı ve isabetli karar verebilmesi için doğru, güvenilir ve yeterli bilgiye zamanlı olarak ulaşabilmesi gerekir.
- Orta vade kaynak planlaması tekniklerini kamu yönetimine sokmak; bu çerçevede çok yıllık bütçe uygulamasının bir prosedür olmaktan çıkarılarak, bir an önce ciddi bir şekilde çok yıllık bütçe uygulamasına geçmek gerekmektedir.
- Sağlıklı bir mali yönetim için sağlam bir kamu muhasebe sisteminin varlığı şarttır. Devlet muhasebesinin, artık kurulması elzem olan performans yönetim sistemine de veri üretecek, yönetimin alacağı kararlar için doğru ve güvenilir bilgileri zamanında temin edecek şekilde yeniden tasarlanması gerekmektedir. Muhasebe sistemleriyle yalnızca yıllık bütçe işlemlerinin değil, aynı zamanda Devlet mallarının hesabının da tutulması; idarelerin kaynak kullanımlarının izlenmesi ve bütçelerle kaynaklar arasında organik bağ oluşturulması da gerekmektedir.
- Hesap verme yükümlülüğünün gelişmiş raporlama sistemleri ve şeffaflık politikaları yoluyla daha da güçlendirilmesi gerekmektedir.

- Ayrıca; Hem yukarıdan aşağıya ve hem de merkezden taşraya doğru yetki dağıtmak ve böylece katı bir merkezîyetçi yönetimden uzaklaşmak; insan kaynakları yönetiminde iyileşmeler sağlamak; bilişim teknolojilerinden olabildiğince yararlanarak hizmetleri daha hızlı, ucuz ve kaliteli üretebilmek; gerekmektedir.

Kamu mali yönetim reformu, Türkiye'nin gerçekleştirmek zorunda olduğu bir reformdur. Gerek makroekonomik istikrarın sürdürülebilir bir biçimde sağlanması gerek Devletin önemli toplumsal görevlerini yerine getirmesi için kamu mali yönetim reformunun gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu çalışmada, "Kamu Mali Yönetim Reformu"nun, en önemli unsurlarından birisi olduğu halde en az tartışılan mali raporlama konusu edilecektir.

2- KAMU MUHASEBESİ

A- Tanımı ve Önemi

Muhasebe, işletme faaliyetlerinin tamamen veya kısmen mali nitelik taşıyan ve para ile ifade edilebilen işlemlerine ait bilgileri anlamlı ve güvenilir olacak şekilde toplamak, kaydetmek, tasnif etmek ve analiz edip yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumların bilgi ihtiyacına yönelik raporlar üreten bir bilgi sistemidir. Bu tanımdan hareketle Devlet Muhasebesini; devletin icra ettiği faaliyetlere ilişkin meydana gelen mali nitelikteki işlemlere ait bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve analiz edilip yorumlanması suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemi olarak tanımlamak mümkündür. Tanımda ifade edilen ilgili kişi ve kurumlardan kasıt, hükümet bünyesinde politika oluşturan kişiler, yerli-yabancı yatırımcılar, akademisyenler, halk v.b.dir. Devlet Muhasebesi kullanıcı kişi ve kurumlara doğru ve tutarlı bilgi sağlamak görevini yerine getirir.

Devlet muhasebesinin temel amacı, devletin ve diğer kamu kuruluşlarının bir mali yıla ait faaliyet sonuçlarının bütçelenmiş gelir ve giderlere uygunluğunun kontrolünü sağlamaktır. Devlet muhasebesi bu amaca yönelik olarak mali yıl içerisinde gerçekleşen gelir ve giderleri sağlıklı bir biçimde tespit eder ve faaliyet sonuçlarını raporlar şeklinde ortaya koyar.

Devlet muhasebesinin diğer bir amacı ise, genel yönetim birimlerine ait varlık ve kaynakları en iyi şekilde izlemek ve dönem sonlarında ilgililere ihtiyaçlarına uygun bir şekilde raporlamaktır.

Devlet muhasebesinin mali yönetim aracı olma yönündeki bir diğer amacı ise, devletin gerçekleştirdiği hizmetlerin maliyetlerini ortaya koyarak, verimlilik analizlerine temel oluşturmaktır. Başka bir deyişle, devletin icra ettiği faaliyetlerin rasyonel olup olmadığını tespit etmektir (Akdeniz, 1952:15). Bu kapsamda devlet muhasebesinin diğer temel bir amacı da kamu idarelerinin performans kriterlerini gerçekleştirip gerçekleştiremediklerini denetlemekle görevli denetim birimlerine yeterli veri üretmektir.

Muhasebe, kamu mali yönetiminde kilit rol oynar. Kamu yönetimlerini yeniden yapılandırma çabası içerisindeki ülkelerin, reform çalışmalarına muhasebe sistemlerini düzeltmekle ve daha doğru, daha zamanlı, daha güvenilir bilgi üretebilir hale getirmekle başlamaları rastlantı değildir. Devlet Muhasebesi hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerinin kayıtlarını tutar ve raporlar. Bu nedenle, Devlet Muhasebesi mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın en önemli unsurudur.

Muhasebe, kamu kaynaklarının nerelerde ve nasıl kullanıldığının hesabını tutmayı kolaylaştıran ve bu suretle kamu fonlarını ellerinde bulunduran yöneticilerin bunları

kendilerine verilen izinler çerçevesinde ve rasyonel olarak kullandıklarının hesabını verebilmelerine olanak sağlayan son derece önemli bir enstrümandır.

Kamu kesiminin ihtiyaç duyacağı tüm mali verilerin günü gününe, doğru, güvenilir bir şekilde kaydedilip saklanması; bunların değerlendirilerek analiz edilmesi ve böylece üretilen yönetim bilgileri ile mali bilgilerin karar verme durumundaki yöneticilerin kullanımına zamanında sunulması, sağlıklı bir kamu mali yönetimi için hayati önem taşır. İyi tasarlanmış bir yönetim bilgi sistemi, karar verme süreçlerinde yöneticilere doğru, güvenilir, zamanlı ve yeterli bilgi sağlar ve gerekli raporları üretir. Böylece yöneticilerin etkili, zamanında ve doğru kararlar almalarına yardımcı olurken, onların hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerinde de, vazgeçilmez bir rol oynar.

Ülkemizde, devlet muhasebesi alanındaki reform çalışmaları 1995 yılında genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan Kamu Mali Yönetim Projesi çalışmaları ile başlamış ve döner sermayeler için Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği'nin hazırlanması ve yayımlanması ile sürdürülmüştür. Saymanlıklardaki muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında takip edilerek sonuçlarının konsolide edilebilmesini sağlayan say2000i projesinin uygulamaya konulması ile çalışmalar ivme kazanmıştır.

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesine geçilebilmesi amacıyla, Genel yönetim kapsamına dahil birimler için muhasebe ve raporlama standartlarını ve çerçeve hesap planını içeren "Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği" hazırlanmış ve 19 Kasım 2003 tarihli Resmi Gazetede 2003/6334 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile yayımlanmıştır. Bu Yönetmelikte belirlenen esaslara uygun olarak, merkezi yönetim içinde yer alan genel ve katma bütçeli

idareler için, tam tahakkuk esasına dayalı “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” 2004 yılı başından itibaren yürürlüğe konulmuştur.

Gerek iki yıllık uygulama deneyimi ve gerekse uluslararası devlet muhasebesi standartları dikkate alınarak, tüm kamu kesimini kapsamaya amaçlanan “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” ise 8 Haziran 2005 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur (Karaarslan, 2004:37).

B- Devlet Muhasebesi Kayıtlarında Kullanılan Yöntemler Açısından Devlet Muhasebesinin Sınıflandırılması

Devlet muhasebe sistemlerinin en temel özelliği nakit esaslı muhasebe sistemleri olmalarıdır. Muhasebe sistemleri uzun yıllar, bütçelerle verilen ödenekleri, bunlardan yapılan harcamaları, harcamaların finansmanı için toplanan gelirleri ve ihtiyaç duyulan diğer bazı bilgileri kapsayan, esas olarak da gelirlerin tahsil edildiğinde, harcamaların ödendiğinde kaydı anlamına gelen, nakit esasına göre tutulmuştur. Dolayısıyla nakit esasına dayalı muhasebe sistemi esas olarak modern anlamda devlet muhasebesinin başlangıç noktasıdır. Devlet muhasebesinin diğer ucunda, maddi duran varlıklar da dahil, doğan ve ileride gerçekleşecek varlık ve yükümlülüklerle ilişkin her türlü mali işlemin kaydedilmesi anlamına gelen tam tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulaması yer almaktadır. Bu ikisinin arasında, değişik birçok versiyonları olsa bile, uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesi ile uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi yer almaktadır.

aNakit Esaslı Devlet Muhasebesi

Nakit esaslı devlet muhasebesi nakit akımlarından doğan işlemleri kaydeder. Bu anlamda muhasebe, mali işlemlerin ve olayların nakit alındığında veya ödendiğinde muhasebeleştirilmesidir. Nakit esaslı muhasebe, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların

ne zaman ortaya çıktığı ile ilgilenmez. Böyle bir muhasebe sisteminde mali raporlar, asıl olarak bütçe gelir tahminlerini ve bütçe gider tahminlerini, nakit girişlerini, nakit çıkışlarını, açılış ve kapanış nakit varlıklarını raporlar.

Nakit esaslı devlet muhasebesi, devletin sahip olduğu özellikle maddi duran varlıkları, tahakkuk etmiş gelir ve giderleri, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamaları, devlet borçları ile diğer yükümlülükleri, taahhüt ve garantiler ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişmelerini kaydetmez ve raporlamaz (Karaarslan, 2002:15).

Nakit esaslı muhasebe sistemi, kapsadığı işlemlerin basit olması nedeniyle, anlaşılması ve yönetilmesi kolay bir muhasebe sistemidir. Muhasebe sisteminin kapsadığı işlemler nakit akımları ile sınırlı olduğundan saydamlık ve hesap verilebilirlik amaçlarına fazla hizmet etmez. O nedenle nakit esaslı devlet muhasebesinin en azından, bütçe uygulamasından doğan taahhüt ve yükümlülükleri de kapsamı veya bunlarla desteklenmesi gerekir. Ayrıca nakit esaslı devlet muhasebesi, emanet varlıklar ile teminat olarak alınan emanetler, avanslar, mali varlıklar gibi bazı varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi ve tahakkuk esasına dayalı borç muhasebesi ile güçlendirilebilir (Kerimoğlu, 2002:88).

b. Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi

Bu muhasebe sisteminde işlemler nakit esasında olduğu gibi aynen muhasebeleştirilir. Yani mali olaylar ve işlemler ilgili oldukları ve sonuçlarının alındığı dönemlere bakılmaksızın nakit olarak tahsil edildikleri veya ödendikleri zaman kaydedilir. Bu sistemde de, nakit esasında olduğu gibi, özellikle maddi duran varlıklar, yükümlülükler, taahhüt, garantiler ve borç yönetimine ilişkin işlemler muhasebe dışındadır. Uyarlanmış nakit esasını nakit esasından ayıran en önemli özellik, muhasebe işlemlerinin mali yılın son günü akşamı itibarıyla kapatılmayıp belli bir süre -genellikle bir ay- önceki mali yıla ilişkin işlemlerin kaydı

için açık tutulmasıdır. Bu ilave dönem içinde bir önceki döneme ilişkin işlemler, özellikle bütçe giderlerine ilişkin faturalar kabul edilir ve muhasebe kayıtları yapılır. Doğal olarak bütçe giderlerine ilişkin işlemlerde, bunlara ilişkin ödeneklerin de tamamlayıcı döneme aktarılmış olması gerekir. Uyarlanmış nakit esasının tek faydası mali işlemlerin ait oldukları mali yılın muhasebe kayıtlarına dahil edilmesi ve ilgili dönemde raporlanmasıdır.

c. Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, bir ekonomik değer yaratıldığında, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilir.

Değişik uyarlanmış tahakkuk esasları uygulamaları olmasına karşın, uyarlanmış tahakkuk esasının tam tahakkuk esasından en önemli farkı muhasebe işlemlerinin kapsamıdır. Bu esasta arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar, ormanlar, anıtlar gibi maddi duran varlıklara ilişkin işlemler muhasebe sistemine dahil edilmez ve raporlanmaz. Dolayısıyla maddi duran varlıkların tespiti, amortisman ayrılması ve yeniden değerlemeye tabi tutulması gibi işlemler muhasebe dışında kaldığından, tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile karşılaştırıldığında anlaşılması, uygulanması ve yönetilmesi daha kolaydır. Nakit esas ile karşılaştırıldığında ise; eksik bilgi üretmez, ekonomik işlemleri nakit akımlarına bağlı olmaksızın ortaya çıktığında kaydeder, bütçe odaklı değildir, tahakkuk etmiş alacakları ve borçları kaydeder ve raporlar, etkinlik ve performans denetimine sağlam altyapı oluşturur, ileride yükümlülük doğurabilecek taahhüt ve garantileri kaydeder ve raporlar.

d. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kaydedilir. Gelirler hesabı, nakit olarak tahsil edilip

edilmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir olarak kaydedilmesi gereken gelir işlemlerini, giderler hesabı da, yine nakit olarak ödenip ödenmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden giderlerin toplamını gösterir. Anlaşılacağı gibi tahakkuk eden gelir ve giderler, doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilirler. Böyle bir yaklaşım, ekonomik olaylara ilişkin işlemleri ait oldukları mali yılda kaydeder ve raporlar. Bu özelliği ile dönemsel mali raporlar, ilgili faaliyet dönemlerine ilişkin mali işlemleri tam olarak yansıtır.

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemine göre üretilen **mali raporlar**, gelirleri, giderleri (amortisman dahil), varlıkları (mali ve fiziksel varlıkları, cari ve sermaye varlıklarını), yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içerir. Tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe, amortisman giderleri dahil, program maliyetlerinin tamamını hesaplar ve raporlar. Bu yönü ile kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını ya da diğer bir ifade ile kamu yöneticilerinin performanslarının yani iyi yönetici olup olmadıklarının ölçümünde sağlam bir alt yapı oluşturur.

Tahakkuk esasına göre kaydedilen varlıklar; nakit, alacaklı hesaplar, verilen borçlar gibi mali hesapları, fiziksel yapılar, fabrika, ekipman, tarihi varlıklar, sivil amaçlar için kullanılmak üzere ulusal savunma hizmetlerinin kullanımına tahsis edilen varlıklar ve doğal kaynaklar gibi fiziksel varlıkları, denizlerde ve göllerde avlanma hakkını, yer altı varlıklarını çıkarma hakkı ve patentler gibi diğer maddi olmayan duran varlıkları kapsar. Fiziksel varlıklar ve diğer maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması, özellikle bunların özelleştirilmesi sırasında, kamu mali yönetiminde saydamlığı ve hesap verilebilirliği artırır.

Tam tahakkuk esasında bir yükümlülük; geçmişteki bir işleme veya olaya ilişkin olarak gelecekte ortaya çıkacak olan muhtemel giderler ve varlıklardaki muhtemel azalma olarak ifade edilebilir. Bu anlamda yükümlülükler i) borç hesaplarını, ii) (sosyal güvenlik ödemeleri dahil) diğer tahakkuk etmiş giderleri ve iii) hesaplarda kayıtlı diğer borçları içerir.

Taahhüt ve garantilere ilişkin olarak gelecekte doğabilecek yükümlülükler nazım hesaplarda kaydedilir, izlenir ve mali raporlarda bunlarla ilgili gerekli bilgilere yer verilir. Bu anlamda bir yükümlülük geçmişteki bir işleme bağlı olarak gelecekte doğabilecek bir yükümlülüğü ifade eder. Tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminde muhtemel yükümlülükler, gelecekte gerçekleşmesi yüksek olasılık dahilinde ise, gerçek yükümlülük olarak kabul edilir.

Tam tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinde mali raporlar stoklara ve akımlara ilişkin işlemlerin hepsini kapsar ve stoklarda akımlara bağlı olarak ortaya çıkan bütün değişimleri gösterir. Bu sisteme göre üretilecek mali raporlar bilanço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosudur. Bu tablolardan elde edilecek anahtar göstergeler ise net faaliyet dengesi, net borç verme/borç alma, nakit dengesi ve net değerdeki değişimdir. Nakit esastan farklı olarak hesaplanan bu göstergeler hükümetin ekonomik ve mali politikalarının etkilerini ve sonuçlarını raporlayarak devlet hesaplarında saydamlığın ve kamu yönetiminde hesap verilebilirliğin temelini oluşturur.

3. DEVLET MUHASEBESİNDE MALİ RAPORLAMA

A- Tanımı ve Önemi

2003 yılı sonuna kadar uygulanan nakit esaslı muhasebe sistemi genel ve katma bütçeli idarelerin muhasebelerini kapsamakta ve sadece bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin, muhasebe dışı işlemlerle hazırlanabilen cetveller şeklinde bilgiler üretmekte idi. Hesap planı

raporlamaya uygun olmayıp bilanço, nakit akım tablosu, faaliyet sonuçları tablosu gibi kamu kesimini kapsayan tablolar düzenlenememekte idi.

Eski muhasebe sisteminin yetersizlikleri, raporlama ile muhasebe arasında olması gereken ilişkiyi yani “**doğru ve tutarlı rapor, muhasebeden üretilir**” ilkesini bozmuş, yetersiz oldukları açık olan mevcut raporların bile büyük bir kısmı muhasebe dışındaki kayıt yöntemleri ve veri tabanları ile üretilir olmuştur.

Tahakkuk Esaslı Muhasebe sisteminin uygulanması ile birlikte, genel yönetim sektörü için hazırlanan ve kamuoyunun bilgisine sunulan mali raporlar; Bilanço, Faaliyet tablosu, Nakit akım tablosu, Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu, Giderlerin ekonomik, fonksiyonel, kurumsal ve finansal sınıflandırılma tabloları, Mali varlıklar ve yükümlülüklerdeki değişim tablosu, Finansman tablosu, İç borç değişim tablosu, Dış borç değişim tablosu, Borçların kurumsal dağılımı tablosu, Kurumsal, fonksiyonel, finansal ve ekonomik ayrıma göre bütçe uygulama sonuçları tabloları, olarak sıralanabilir. Bu tablolarla birlikte, Devlet Muhasebesi sisteminden üretilen merkezi raporlar birleştirilmiş, cetvel ve tablolar manzumesi olmaktan kurtarılmıştır.

Sistemde mali raporlar ihtiyaca göre haftalık, aylık, üç aylık, altı aylık ve yıllık olarak hazırlanacaktır. Mali raporlar merkezi yönetim açısından aylık olarak; kapsama dahil diğer idareler için üçer aylık dönemler itibarıyla Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından derlenip elektronik ortamda ve basılı olarak izleyen üç ay içinde yayımlanacaktır. Bunun dışında, yukarıda anılan raporların tamamı altı aylık ve yıllık dönemler itibarıyla ilgili olduğu dönemi izleyen üç ay içerisinde **Resmi Gazete**'de yayımlanacaktır.

Mali raporlar, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde, muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanacaktır. Mali raporların genel olarak amacı, kaynakların dağıtımı hakkında karar verilmesinde kullanıcılara bir ekonomik birimin mali durumu, performansı ve nakit akımları hakkında kapsamlı bir bilgi sunmaktır. Mali raporlar, şeffaf ve çağdaş bir yönetim sisteminin gereği olan bilgileri sağlayacaktır.

Mali raporlar genel yönetim kapsamındaki birimlerin; varlıkları, yükümlülükleri, öz kaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akımları hakkında bilgi sağlayacaktır. Mali raporlar kullanıcıların karşılaştırma yapabilmelerini mümkün kılmak için en az bir önceki yılın verilerini de içererek, herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde ve açıklamaları ile birlikte hazırlanacaktır.

B- Mali Raporların Hazırlanmasına Yönelik Düzenlemeler

Mali raporların hazırlanmasında dikkat edilecek hususlar aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır.

a-Kendi adına ekonomik varlık edinebilen, yükümlülük üstlenebilen, diğer kamu idareleri ve üçüncü şahıslarla ekonomik ilişkilere girebilen her kamu idaresi bir raporlama birimidir. Genel bütçeli idarelerin tamamı bir raporlama birimini oluşturmaktadır. Muhasebe birimlerinin tek tek mali raporları olsa bile bunlar bir anlam ifade etmez. Mahalli idarelerde her belediye, bağlı idare, birlik, il özel idaresi ayrı bir raporlama birimi olacak ve kendi mali raporlarını hazırlayacaktır.

b-Mali raporlar muhasebe kayıtlarındaki veriler esas alınarak hazırlanacaktır. Mali raporlama tamamen muhasebe bilgisine dayanacaktır.

c-Mali raporların karşılaştırma yapılabilmesine imkan sağlamak amacıyla son üç yıllık verileri sağlayacak şekilde hazırlanması gerekmektedir. Mali raporlar için belirlenen şablonlar üç yıllık verileri içerecek şekilde hazırlanmıştır.

d-Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali raporlarının standartlara uygun olarak hazırlanmasından ve konsolide edilmek üzere Maliye Bakanlığına ve ilgili diğer yerlere gönderilmesinden bu kamu idarelerinin muhasebe yetkilileri sorumlu tutulmuştur.

e-Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebe yetkililerince mali raporların hazırlanması ve gönderilmesi hususlarının yerine getirilmesini gözetmekten yöneticiler sorumlu tutulmuştur.

f- Mali raporlarda dipnotlarda açıklanan hususların, belirli bir olayın veya işlemin kamu idaresinin mali durumu ve faaliyetleri üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde yetersiz kalması durumunda ilave açıklamalara yer verilmesi gerekmektedir.

g-Mali raporlar ihtiyaca göre aylık, üç aylık ve yıllık hazırlanır.

h-Mahalli idarelerce hazırlanan mali raporlar Maliye Bakanlığınca belirlenen sürelerde ve üçer aylık şekilde Maliye Bakanlığına bildirilir.

ı-Mali raporların konsolidasyon işlemi Maliye Bakanlığınca yapılacaktır. Genel yönetime ait mali raporlar konsolide edilirken öncelikle merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler bazında konsolide edilecek, daha sonra ise 3 sektörün birleşmesi ile genel yönetim mali raporları ortaya konmuş olacaktır.

C- Hazırlanacak Mali Raporlar

Tahakkuk esaslı muhasebe uygulaması ile birlikte, genel yönetim sektörüne dahil her bir idare için hazırlanacak ve kamuoyunun bilgisine sunulacak mali raporlar;

-Bilanço,

-Faaliyet sonuçları tablosu,

- Bütçe uygulama sonuçları tablosu,

- Mali varlık ve yükümlülükler değişim tablosu,

- Nakit akım tablosu,

- Mali varlık ve yükümlülük değişim tablosu,

-Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu,

- Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu,

-Giderlerin ekonomik, fonksiyonel ve kurumsal sınıflandırılması tabloları,

-Bütçe giderlerin ekonomik, fonksiyonel, kurumsal ve finansal sınıflandırılması tabloları

- Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu

vb. raporlardır.

Bu raporlar genel yönetim için her bir kamu idaresi bazında hazırlanacaktır. Genel Bütçede ise muhasebe birimlerince kaydedilen varlık, kaynak, gelir ve gider gibi muhasebeye konu işlemlerden her bir muhasebe birimi düzeyinde anlamlı sonuçlar üretmek mümkün

değildir. Bu nedenle raporların, Hazine tüzel kişiliği adına merkezi düzeyde hazırlanması esastır.

Bu tablolar devlet muhasebesi sisteminden üretilebilecek mevzuatta şekli ve düzenlenme süresi belirlenmiş rapor ve tablolardır. İdareler bunların dışında yönetim ve bilgi ihtiyaçlarına uygun istedikleri detay ve düzeyde raporları bilgi işlemde de yararlanmak suretiyle üretebilirler.

4. MALİ RAPORLAMANIN HESAP VERME SORUMLULUĞU, MALİ SAYDAMLIK VE ORTA VADELİ HARCAMA PROGRAMI İLE İLİŞKİSİ

A- Mali Raporlama ve Hesap Verme Sorumluluğu

Hesap verme, yönetim olgusunun özünde vardır ve bu nedenle de kendilerine kamu kaynaklarını yönetme ve kullanma yetkisi ve görevi verilen kamu görevlileri ve örgütsel birimlerin en temel yükümlülüğüdür. Hesap verme yükümlülüğünün kamu yönetiminde oluşturduğu zincir, demokrasiler bakımından doğal ve son derece elzem bir ilişki olarak kabul edilmektedir. Zira halkın kendini yönetmesi için demokratik yolla seçtiği vekillerinden ve onların vekili durumundaki atanmış yöneticilerden, kendilerine tevdi edilen görevlerin ifası ve kamu kaynaklarının kullanımı konularında bilgi isteme ve hesap sorma hakkı demokratik rejimin özünde bulunan bir yetkidir. Demokrasilerde bu yetkinin temel biçiminin ve asgari sınırlarının anayasa veya yasalarla düzenlenmesinin bile yersiz olacağı ileri sürülmektedir. Öte yandan, açıkladığımız anlamdaki hesap verme yükümlülüğü aynı zamanda günümüz kamu yönetimleri bakımından bir çağdaşlık kriteri olarak da algılanmakta; ve yönetimde çağdaşlık ile demokrasiyi buluşturmaktadır. Zira demokrasinin özü de, ülkeyi yönetenlerin vatandaşlara karşı sorumlu olmaları ve onlara hesap vermeleridir.

Devlet Muhasebesi, kaynak kullanımını gerektiren işlemleri kaydetmeli ve bu işlemleri özetleyen mali raporların hazırlanmasına temel teşkil etmektedir. Bu nedenle mali raporlama, birçok kaynağın kullanıldığı mali hesap verme süreci için temel bir unsur olma özelliğini taşır. Kamu yönetiminde mali hesabın tutulması (muhasebe ve mali raporlama) ile birlikte bütçeleme ve denetim hesap verebilirliğin temel öğelerini oluşturur. Bu anlamda özellikle mali raporlama aynı zamanda yönetimin hesap verme yükümlülüğünü ifa etmesinin bir enstrümanı konumundadır. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile getirilen gelişmiş raporlama sistemi sayesinde, yönetimin hesap verme sorumluluğunu yerine getirebileceği sağlam bir temel oluşturulmaktadır.

B- Mali Raporlama ve Mali Saydamlık

Mali saydamlık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır. Saydamlık, devlet adına gerçekleştirilen bütün işlemlerin açıkça görülebilmesini ve anlaşılmasını gerektirir. Bir ülkede mali saydamlıktan söz edebilmek için, kamuoyuna tüm mali faaliyetleri (bütçe dışı faaliyetler dahil) gösteren açıklıkta bilgi verilmesi, gerçekleşmesi muhtemel büyüklükleri içeren mali risklerin, vergi harcamalarının ve yarı mali nitelikteki faaliyetlerin raporlanması, ayrıca, mali bilgilerin yayınlanması konusunda açık bir taahhütte bulunulması gereklidir. Mali raporlama, zamanında, kapsamlı, güvenilir olmalı ve bütçeden sapmaları açıkça tanımlamalıdır. Ayrıca, mali bilgiler kamuoyuna açık olmalıdır.

Ülke ekonomisindeki gelişmelerin daha doğru değerlendirilmesi ve kamu yönetiminde etkinliğin artırılması için mali saydamlığın sağlanması bugün artık temel ön koşullardan birisi haline gelmiştir. Bu bağlamda uygulanmaya konulan ve tahakkuk esasına dayanan yeni

Devlet Muhasebesi sisteminden elde edilen mali raporların şeffaflığa sağlayacağı/sağladığı katkılar şu şekilde sıralanabilir:

-Genel yönetim sektörü içindeki bütün kurumların mali işlemlerinin aynı muhasebe standartlarına göre kaydedilmesi ve raporlanması sağlanmaktadır.

-Tahakkuk etmiş ancak ödenememiş borçların tespitine güvenilir bir dayanak sunulmaktadır.

-Geliştirilen muhasebe standartları ve hesap planıyla birlikte, hükümetin gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükleri ve yarı mali nitelikli tüm faaliyetleri muhasebe sistemi tarafından uygun şekilde kayıt altına alınmaya ve raporlanmaya başlanmıştır. Borçlanma yoluyla nakit veya mahsup olarak elde edilen kaynakların kullanımı tamamen muhasebe tarafından izlenerek raporlanmaktadır.

-Sorumluluğun ve şeffaflığın temini için mali olaylar ait oldukları dönemde kaydedilecek ve raporlanacaktır.

-Mali raporların düzenli yayımlanması konusunda kesin taahhütlerde bulunulmuştur.

-Varsayım ve tahminlerdeki sapmalar ile gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler nedeniyle ortaya çıkabilecek mali riskler raporlanacaktır. Bunun yanı sıra devlete ait önceden belirlenmiş standartları olan bir bilanço çıkarılmakta, merkezi hükümetin borçları ve varlıklarının yapısı düzenli olarak gösterilmektedir.

-Kamu kaynağı kullanan tüm kurumların aynı tip mali raporlar hazırlaması ve bunların konsolide edilmesi sağlanarak kamu faaliyetleri hakkında bilgi edinilmeye başlanacaktır.

Kamu yönetiminde saydamlık ve hesap verme yükümlülüğü karşılıklı etkileşim içinde olan kavramlardır. Yani yönetimde saydamlığı sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme süreçlerine; hesap verme süreçlerinin iyi işlemesi için de şeffaf mali politikalara ihtiyaç vardır. Bu nedenle sağlam bir hesap verme yükümlülüğü, saydamlığı sağlamanın vazgeçilemez bir aracı; saydamlık da hesap verme yükümlülüğünü yerine getirebilmenin ön koşuludur. Esasen hesap verme yükümlülüğü kamu fonlarının kullanımına açıklık getirme, yani bu alanda saydam olma zorunluluğudur.

C- Mali Raporlama ve Orta Vadeli Harcama Programı

Ülkemizde makro disiplinin sağlanmasını, stratejik önceliklere göre kamu kaynaklarının dağıtılmasını ve kaynakların uygulamada etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını temin etmek amacıyla Orta Vadeli Harcama Sistemi diye adlandırılan ve çok yıllık (üç yıl) bütçe projeksiyonlarına dayanan bir kamu kaynak kullanım sistemi geliştirilmiştir.

Çok yıllık bütçeleme yapmayı esas alan bu sistem, karar alıcıların orta vadedeki harcama limitlerini öngörmelerine yardımcı olan ve bu limitlerin orta vadedeki harcama politikaları ve maliyetleri ile ilişkilendirilmesine imkan veren kamu harcama programlarını geliştirmeye yönelik bir süreçtir.

Orta Vadeli Harcama Sistemi kurmaya yönelik bir yaklaşım böyle bir sistemi öncelikle kendisine uyarlamaya çalışan ülkenin şartlarına bağlı olmaktadır. Mali politikalar ne kadar dengeden uzaksa, elde edilebilir kaynaklar ile politika, program ve proje ihtiyaçları da o kadar dengeden uzak olacaktır. Politika oluşturma, planlama ve bütçeleme ne kadar az bütünsellik gösteriyorsa, bütçenin oluşturulması ağırlıklı olarak daha çok kaynak bulma yani fonlama üzerinde yoğunlaşacaktır. Ücret ve maaş ödemeleri, faiz ödemeleri gibi sınıflandırılan

harcama kalemlerinin bütçe içinde sürdürülemez hale gelmesi, güvenilir bir Orta Vadeli Harcama Sisteminin uygulamaya geçirilmesi sürecini daha da uzatacaktır.

Orta vadeli harcama programı ve çok yıllık bütçe yapılması açısından mali raporlamanın iki farklı fonksiyonu bulunmaktadır: Birinci fonksiyonu, harcama programı ve bütçenin yapılmasına katkı sağlamaktır. Bu, hem geçmiş yıl sonuçlarının raporlanması ile hem de gider taahhütleri hesabı, borç ve emanetler hesabı gibi hesapların raporlanması ile sağlanmaktadır.

Muhasebe sisteminde taahhütler izlenmektedir. Nazım Hesaplar Grubu içerisinde yer alan Taahhütler Hesabı, ileriye yönelik harcama taahhütlerini kaydetmekte ve raporlamaktadır. Ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen yükümlülükler ile girişilen taahhütler, muhasebe sistemi tarafından izlenebilmekte ve bunların bütçedeki ödeneklerle ilişkisi kurulabilmektedir. Bütçenin ve orta vadeli harcama sisteminin hazırlanması ve uygulanmasına destek sağlayacak bir taahhüt izleme sisteminin bulunması ile birlikte, yeterli ödeneği olmayan taahhütlere girişilmeyecek ve yıllara sari işler için yeterli ödenek konulabilecektir.

Tahakkuk esaslı Devlet muhasebesinin yürürlüğe girmesi ile birlikte ödenek yokluğu nedeniyle ödenememiş devlet borçları ile girişilen taahhütlerden yıllara sari olanlar muhasebe disiplini içinde kaydedilmekte ve kurumlar itibarıyla detaylı bir biçimde raporlanabilmektedir.

Böylelikle ödenek ve nakit planlaması ile bütçenin hazırlanmasına destek sağlayacak bir borç ve taahhüt izleme sistemi kurulmuştur. Devlet sektörünün hangi zaman dilimlerinde

hangi yükümlülüklerle karşılaşabileceği tespit edilebilecek ve orta-uzun vadeli planlar muhasebeden elde edilen bilgilerle yapılabilecektir.

İkinci fonksiyon ise, uygulama sonuçlarının raporlanması ile ortaya çıkmaktadır. Uygulama sonuçları ile harcama programları ve bütçe öngörülerini arasında ilişki kurulmaktadır. Böylece harcama programlarının ve bütçelerin gerçekçiliği ve yeni harcama programlarının revize edilmesi mümkün olmaktadır.

Tüm bunlar için sağlıklı işleyen ve yeterli argümana sahip (taahhüt ve tahakkuk hesapları, ödenek hesapları, yeterli detayda bilgi vs.) bir muhasebe sisteminin kurulmuş olması ve buradan sağlıklı bir raporlama yapılıyor olması gerekmektedir.

5- SONUÇ

Kamu mali yönetiminin bütçe, muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi, iç kontrol mekanizmaları ve denetim alt öğeleri bulunmaktadır. Bu öğelerinin tümü gereği gibi işletilmedikçe, iyi çalışan bir kamu mali yönetim sisteminden bahsetmek mümkün olmaz.

Kamu kesiminin ihtiyaç duyacağı tüm mali verilerin günü gününe, doğru, güvenilir bir şekilde kaydedilip saklanması; bunların değerlendirilerek analiz edilmesi ve böylece üretilen yönetim bilgileri ile mali bilgilerin karar verme durumundaki yöneticilerin kullanımına zamanında sunulması, sağlıklı bir kamu mali yönetimi için hayati önem taşır. Bu işlemlerin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi, kamu mali yönetim sisteminde standartları çok iyi belirlenmiş bir mali raporlama sistemini gerektirmektedir.

Ülkemizde, tahakkuk esaslı Devlet muhasebesine geçilebilmesi amacıyla, Genel yönetim kapsamına dahil birimler için muhasebe ve raporlama standartlarını ve çerçeve hesap planını içeren "Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği" hazırlanmış ve 2003 yılında

yürürlüğe konulmuştur. Ardından iki yıllık muhasebe uygulaması sonucunda, tüm kamu kesimini kapsamı amaçlanan “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” 8 Haziran 2005 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur.

2003 yılı sonuna kadar uygulanan nakit esaslı muhasebe sistemi genel ve katma bütçeli idarelerin muhasebelerini kapsamakta ve sadece bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin, muhasebe dışı işlemlerle hazırlanabilen cetveller şeklinde bilgiler üretmekteydi. Hesap planı raporlamaya uygun olmayıp bilanço, nakit akım tablosu, faaliyet sonuçları tablosu gibi kamu kesimini kapsayan tablolar düzenlenememekte idi. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanması ile birlikte, genel yönetim sektörü için hazırlanan ve kamuoyunun bilgisine sunulan mali raporlar; Bilanço, Faaliyet tablosu, Nakit akım tablosu, Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu, Giderlerin ekonomik, fonksiyonel, kurumsal ve finansal sınıflandırılma tabloları, Mali varlıklar ve yükümlülüklerdeki değişim tablosu, Finansman tablosu, İç borç değişim tablosu, Dış borç değişim tablosu, Borçların kurumsal dağılımı tablosu, Kurumsal, fonksiyonel, finansal ve ekonomik ayrıma göre bütçe uygulama sonuçları tabloları, olarak sıralanabilir. Bu tablolarla birlikte, Devlet Muhasebesi sisteminden üretilen merkezi raporlar birleştirilmiş, cetvel ve tablolar manzumesi olmaktan kurtarılmıştır.

KAYNAKLAR

- **Akdeniz, Gıyas (1952) *Türk Devlet Muhasebesinin Islahı*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, No: 1952- 53, Ankara**
- **Karaarslan, Erkan (2004), “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, *Sayıştay Dergisi*, no.54, Ankara: Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Temmuz – Eylül.**

- Karaarslan, Erkan (2002), “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık”, *Mali Kılavuz Dergisi*, no.15, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ocak.
- Kerimoğlu, Baki (2002), “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, *Mali Kılavuz Dergisi*, no.17, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Temmuz.
- Kızılkaya, Eyüp “Genel ve Katma Bütçeli İdareler 2004 Yılı Kesin Mizan ve Bilançosu”, *Mali Kılavuz Dergisi*, sayı.29, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını Temmuz – Eylül.