

Kamu İdareleri Mali Raporlama Gereklikleri

Doç. Dr. Mehmet KOÇDEMİR
Muhasebat Başkontrolörü

Özet

Kamu sektörü, asıl yetki sahiplerinin, vekil konumunda olanlara yetki devredilerek mal ve hizmet üretilen bir yönetim alanıdır. Kaynaklar sınırlı, ihtiyaçlar ise sınırsız olarak değerlendirildiğinde, kamu sektöründeki kullanılan kıt kaynakların, kamu yararını maksimize edecek şekilde kullanılması ve bu kullanımın hesabının verilmesi gerekir. Bu da kaynak kullanırken doğru karar alma ve sonuçların saydam biçimde kamuoyu ile paylaşılması ve tartışılabilmesini gerektirir. Bu bağlamda mali raporlama, bir yandan karar alma, diğer yandan hesap vermeye hizmet eden kritik bir öneme sahiptir. Bu çalışma, bu önem çerçevesinde, kamu idarelerinin mali raporlama gereklikleri hakkındaki farkındalığına katkı sağlama çabasıdır.

1. Giriş

Devletlerin faaliyetlerinin küçültülmesi yönündeki teorik tartışmalar süregelirken, tarihsel olarak ülke ekonomileri üzerinde kamu sektörünün payının sürekli biçimde arttığı anlaşılmaktadır. Tablo 1, örnek alınan bazı ülkelerde, kamunun ülke ekonomilerindeki büyüklüğünün zaman içindeki gelişimini göstermektedir.

Tablo 1. Bazı Ülkelerde Kamunun Büyüklüğünün Tarihsel Gelişimi

Ülkeler	1870'ler	I.Dünya Savaşı Öncesi	II.Dünya Savaşı Öncesi	1980	1996	2000-2014 Ortalamaları
Fransa	12,60	17,00	29,00	46,10	55,00	54,06
Almanya	10,00	14,80	34,10	47,90	49,10	45,54
İtalya	13,70	17,10	31,10	42,10	52,70	49,11
İngiltere	9,40	12,70	30,00	43,00	43,00	43,75
Amerika	7,30	7,50	19,70	31,40	32,40	38,09

Kaynak: (Tanzi ve Schuknecht, 2000:6; Sandalcı ve Sandalcı, 2016:413-429)'dan uyarlanmıştır.

Tablo 1'de yer alan veriler incelendiğinde, ülkelerin kamusal ağırlığının gayri safi hasıllar içindeki payının 1870'lerde yaklaşık %10'lar düzeyinde olduğu anlaşılmaktadır. Oysa bu düşük oran 2000'li yıllara gelindiğinde %50'ler seviyesine ulaşmıştır. Eurostat'ın verileri incelendiğinde 2021 yılında Avrupa Birliği ülkelerinde kamunun toplam üretim içindeki payının, ortalama %51,5 seviyesine ulaştığı görülür.¹ Yani bazı kesimlerce yapılan, kamu sektörünün küçülmesi gerektiği yönündeki iddiaların aksine, kamu kesiminin ekonomiler üzerindeki varlığının sürekli biçimde arttığı anlaşılmaktadır.

¹ Bkz. https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Government_expenditure_by_function_%E2%80%93_COFOG#EU_general_government_expenditure_stood_at_51.5_.25_of_GDP_in_2021

Bu kadar önemli düzeydeki kaynağın kamu alanında kullanılması iki açıdan çok önemli sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Birincisi ihtiyaçlar sınırsız, kaynaklar sınırlı olduğundan, halka ait bu kaynakların, öncelikli ve en yüksek kamusal fayda sağlayacak alanlarda kullanılması gerekir. İkincisi ise kamu alanında yetki kullanarak bu kaynakları yöneten kamu görevlilerin, kaynakların asıl sahibi olan halka hesap vermesi gerekir.

Kamu muhasebesi ve bu uygulamalar çerçevesinde yayımlanan mali raporlar bu iki gerekliliğin yerine getirilmesi bakımından kritik öneme sahiptir ve mali raporlama bu ihtiyaçları karşılamayı amaç edinmiştir.

2. Mali Raporlamanın Amacı

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) tarafından 2023 yılında revize edilerek yayımlanan, Genel Amaçlı Mali Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de (IPSASB, 2023: 4), genel amaçlı malî raporların, hesap verme ve karar alma süreçleriyle ilgili bilgi sağlayacağı ve aşağıda yer alan konuların değerlendirilmesine olanak veren bilgileri sunacağı belirtilmektedir;

- Kamu kurum ve kuruluşlarının etkili ve verimli bir şekilde hizmet sunup sunamadığı,
- Gelecekteki harcamalar için mevcut kaynakların varlığı ve bu kaynakların kullanımının tabi olduğu kısıtlar veya koşullar,
- Mevcut hizmet ödemelerinin gelecek nesillere yük getirip getirmediği,
- Kamu kurum ve kuruluşlarının hizmet sağlama kapasitelerinin bir önceki yıla göre iyileşip iyileşmediği.

Kamusal kaynakların kullanılması, belli plan ve programlar çerçevesinde alınan kararlara bağlıdır. Bu nedenle kamu yönetiminde verilen kararların bilgiye dayandırılması gerekir ve karar alma süreçlerinde yaşanan sorunların genellikle bilgi eksikliğinden kaynaklandığı değerlendirilmektedir (Nagel, 2001: 11).

Muhasebe, kaydetme, sınıflandırma, özetleme, yorumlama gibi fonksiyonlara sahiptir (Sevilengül, 1987:1). Bu işlevleri yerine getiren muhasebe, aynı zamanda bir “bilgi üretim aracı” durumundadır. Dolayısıyla, bir bilgi üretim aracı olarak muhasebe, kamusal kararların bilgiye dayalı olarak alınabilmesinin temel araçlarından biridir. Muhasebe uygulamaları özellikle tahakkuk esaslı muhasebe sonrasında yönetsel kararlar alınmasında daha etkili bir araç olmaya başlamıştır (Dabbicco, 2015).

Hesap verme (*accountability*) kavramının kökleri muhasebe (*accounting*) kavramı ile ilişkilidir (Bovens, Schillemans, Goodin, 2014). Hesap verme en basit haliyle, kendisine kamusal yetki devredilenlerin, bu yetkiyi nasıl kullandıkları ve elde ettikleri sonuçlar hakkında açıklama yapma yükümlülüğünde olması durumudur. Etkin bir hesap verme sistemi ise yeterli düzeyde bilgi, bu bilgiye dayalı tartışmalar ve ulaşılan sonuçlarla ilişkilidir (Brandsma ve Schillemans, 2013: 961). Bu anlayışa paralel bir şekilde, dünyada birçok ülkede hesap vermeye hizmet eden raporlar yayımlandığı bilinmektedir (EU, 2014; HM Treasury, 2019, GAO, 2019).

Öte yandan, hesap verme çerçevesindeki önemli kavramlardan biri de saydamlıktır ve birçok uluslararası örgüt, mali saydamlığı sağlamak üzere ilkeler ve kurallar geliştirmişlerdir. Bunlardan bazıları;

- IMF, OECD, IBP (International Budget Partnership),
- PEFA (Public Expenditure and Financial Accountability),

- GIFT (Global Initiative for Fiscal Transparency),
- PSASB (International Public Sector Accounting Standards Board) gibi uluslararası kuruluşlar tarafından geliştirilenlerdir (OECD, 2017).

Saydamlığa hizmet eden raporlama araçları aynı zamanda hesap vermeye de katkı sağlar. Zira hesap verme, bilgi, bilgiye dayalı tartışma ve sonuçlarla ilişkilidir (Brandsma ve Schillemans, 2013: 961). Bu itibarla, hesap verme sorumluluğunun işlemesi için bilgi ve bu bilginin tartışılması gerekir ki muhasebe sistemi, mali bilgi üretimi yoluyla bu ihtiyacı karşılar.

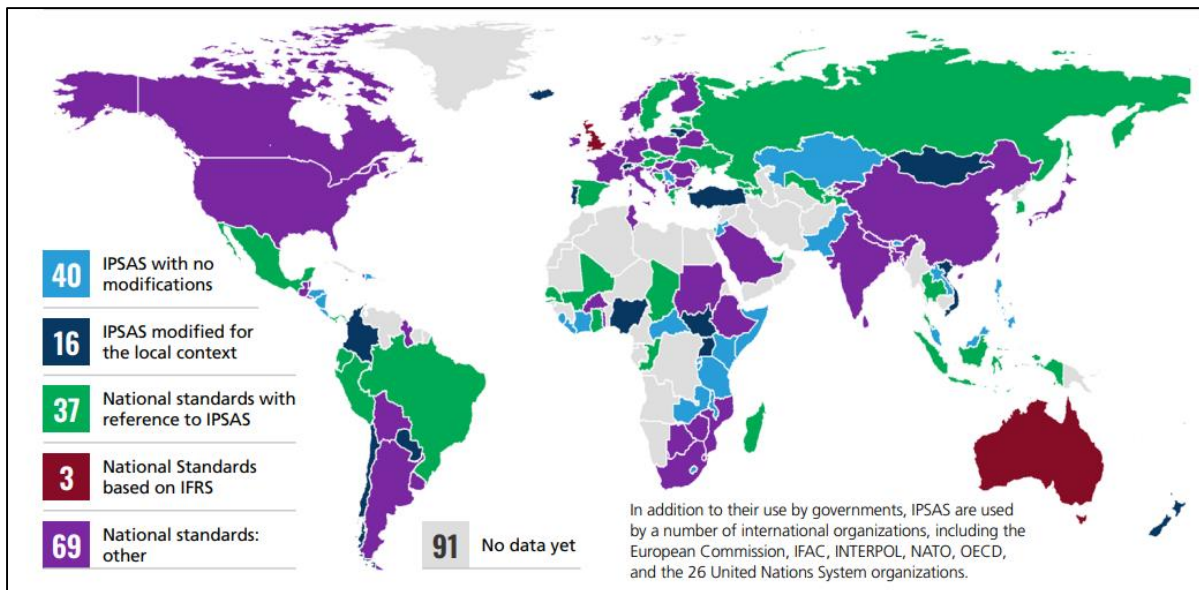
Özetle, kamu muhasebesi ve raporlama, gerek ulusal gerekse uluslararası uygulamalarda karar alma ve hesap vermeye hizmet eden önemli bir uygulama aracı konumundadır ve Türkiye uygulamalarında da bu amaçlara hizmet etmek üzere mali raporların kamu idarelerince düzenli, kolay erişilebilir biçimde yayımlanması yönünde yasal altyapı oluşturulmuştur.

3. Türkiye’de Mali Raporlama Gerekliliklerinin Yasal Çerçevesi

Türkiye kamu muhasebesi uygulamalarını, uluslararası normların belirlediği çerçeveye dayandırmış ülkeler arasındadır. Bu bağlamda Türkiye, bazı gelişmiş ülkelerin dahi uygulamadığı tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulayan ülkeler arasındadır (Flynn, Moretti ve Cavanagh, 2016). Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, Türkiye’nin uluslararası modern uygulamalar çerçevesinde daha kapsamlı ve kaliteli muhasebe bilgisi üretebilmesine olanak sağlamaktadır.

Tahakkuk esaslı muhasebe uygulamaları ile uluslararası kamu muhasebe standartlarından (IPSAS) bağımsız olarak düşünülemez. IPSAS’lar, ülkelerin kamu muhasebesi uygulamalarına yön veren temel uluslararası normlardır ve Türkiye bu normları uyumlaştırma çabası içinde olan ülkeler arasındadır. Ülkeler bu standartları kendi uygulamalarına dahil ederken farklı yöntemler seçmişlerdir. Şekil 1, IPSAS’ların uyarlanması yöntemleri konusunda ülkelerin tercihlerini göstermektedir.

Şekil 1. Dünyada Kamu Muhasebe Standartlarının Uyarlanması Yöntemleri



Kaynak: IFAC, CIPFA (2021), International Public Sector Financial Accountability Index, 2021 Status Report, sayfa:3

Şekil 1’de yer aldığı gibi Türkiye, IPSAS’ları kendi uygulamalarını gözeterek uyarlayan ülkeler arasındadır ve bu standartları Devlet Muhasebe Standardı (DMS) adıyla Resmi Gazetede yayımlamaktadır.

IPSAS’ların uyarlanması suretiyle yayımlanan DMS’ler esasen Türkiye’deki kamu muhasebe uygulamalarına yön veren temel normlardır. Ancak bu normların uygulamalara dahil olması, ilgili yönetmeliklerde gerekli düzenlemelerin yapılması ile mümkün olmaktadır. Bu çerçevede, ilk uyarlamalar, genel yönetimin tamamında kamu muhasebesi uygulamalarına yön veren “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” ile yapılmaktadır. Bu Yönetmelik merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları ya da mahalli idareler gibi genel yönetimi oluşturan alt sektörlerle ait aşağıda yer alan yönetmeliklere yön veren ana düzenlemedir;

- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği,
- Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği,
- Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı Muhasebe Yönetmeliği,
- Türkiye İş Kurumu Muhasebe Uygulama Yönetmeliği,
- Düzenleyici Denetleyici Kurumların bütçe ve muhasebe yönetmelikleri,

Münhasıran mali raporlamayı düzenleyen konular ise “Mali Tabloların Sunulması” başlıklı 1 Numaralı Devlet Muhasebe Standardı, Genel Yönetim ve Muhasebe Yönetmeliği’nin 308 ve devamı maddeleri ile Mali Tablo Hazırlama Rehberi’nde yer almaktadır. Bu rehber hazırlanacak mali tabloların içeriğinde yer alması gereken hususlar hakkında detaylı açıklamaları içermektedir ve genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri yayımlayacakları mali raporları bu Rehberde gösterilen şekil ve usullere uygun biçimde oluşturmak ve paylaşmak durumundadır.

Öte yandan, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik de mali raporlarla ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Bu Yönetmelik’in 26 ncı maddesi, faaliyet raporlarında temel mali tablolara yer verilmesi gerektiğini belirtmektedir. Bu nedenle kamu idarelerince hazırlanan faaliyet raporlarında temel mali tablolar ve bunlara ilişkin açıklamalara yer verilmelidir.

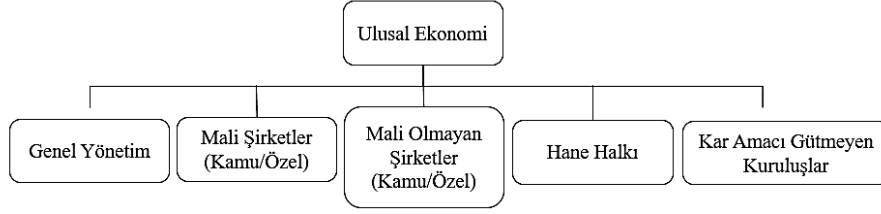
4. Türkiye’de Mali Raporlamanın Kapsamı: Örgüt Açısından

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin 310 uncu maddesinde “mali raporlama birimi” tanımı yapılarak, kendi adına ekonomik varlık edinebilen, yükümlülük üstlenebilen, diğer kamu idareleri veya üçüncü şahıslarla ekonomik ilişkilere girebilen kapsama dâhil her kamu idaresi bir kurumsal birim ve kapsama dâhil her kurumsal birim de bir mali raporlama birimi olarak tanımlanmıştır. Bu çerçevede “kapsama dahil” denilen çerçeve içerisinde hangi kamu idarelerinin yer aldığını analiz etmek gerekir.

Türkiye, kamu muhasebe sistemini uluslararası uygulamalar ile uyumlaştırırken, muhasebe uygulamalarının hangi kamu sektörü aktörlerini kapsayacağını belirlemiştir. Bunu yaparken de ilk çalışmaları ve taslağı IMF tarafından 1970’lerde hazırlanan ve 1986 yılında yayımlanan Devlet Mali İstatistikleri Kılavuzu (GFS), Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA) ve 1995 yılında yayımlanan Avrupa Hesaplar Sistemi (IMF, 2014: 2; Eurostat, 1995) belgelerinde gösterilen kamu sektörünün ve kamu hesaplarının, raporların ve mali istatistiklerin ortak bir sınıflandırma temelini oluşturacağı iradesini ortaya koymuştur.

IMF tarafından yayımlanan Devlet Mali İstatistikleri Kılavuzunda ulusal ekonomiler Şekil .2’de olduğu gibi sınıflandırılmıştır.

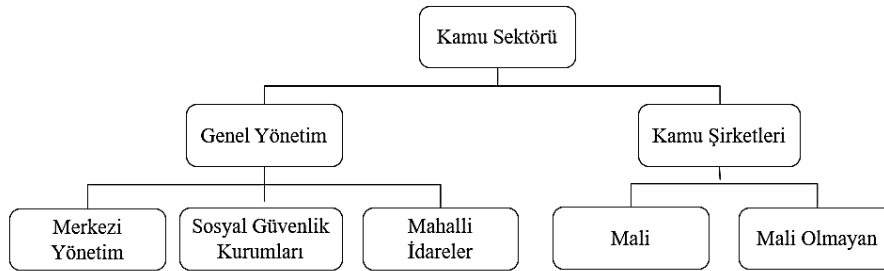
Şekil 2. Ulusal Ekonomilerin Sınıflandırması



Kaynak: (IMF, 2014:19).

Şekil 2’de ortaya konulan sınıflandırma çerçevesinde, kamu sektörü genel yönetim ile kamu şirketlerinden oluşmaktadır. Şekil 3 ise genel yönetim ve kamu şirketlerinden oluşan kamu sektörünün detaylı sınıflandırmasını göstermektedir.

Şekil 3. Kamu Sektörü Sınıflandırması



Kaynak: (IMF, 2014:20).

Kamu sektörünün kapsamında yer alan şirketler, bir piyasa aktörü olarak değerlendirildiğinden, özel sektör kuruluşlarının tabi olduğu koşullar içinde faaliyetlerini yürütür. Ancak genel yönetim kapsamında yer alan kamu idareleri ise piyasa koşullarında faaliyet yürütmeyen, genel devlet (yönetim) içinde yer alır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 2. maddesi ile Türkiye’de mali yönetimin kapsamı da Şekil 3’de gösterilen ve kamu sektörünün bir alt sınıflandırması olan “genel yönetim” olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla mali raporlamanın kapsamı açısından da bu kapsamın dikkate alınması gerekir.

5. Türkiye’de Mali Raporlama Kapsamı: Rapor Çeşitleri Açısından

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin 310 uncu maddesinde mali raporlama açısından kapsama dâhil her kurumsal birimin bir mali raporlama birimi olduğu ve genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin her biri için de ayrı mali raporlama yapılacağı belirlenmiştir.

Aynı Yönetmeliğin 313 üncü maddesinde ise kamu idarelerinin aşağıdaki mali tabloları hazırlayacağı ve kamuoyunun bilgisine sunacağı belirtilmiştir;

a) Temel mali tablolar:

- 1) Bilanço (Örnek:4)
- 2) Faaliyet Sonuçları Tablosu (Örnek:5)
- 3) Nakit Akış Tablosu (Örnek:6)
- 4) Öz Kaynak Değişim Tablosu (Örnek:23)
- 5) Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu (Örnek:24)

b) Diğer mali tablolar:

- 1) Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu (Örnek:7)
- 2) Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu (Örnek:8)
- 3) Giderlerin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu (Örnek:9)
- 4) Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu (Örnek:10)
- 5) Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu (Örnek:11)
- 6) Bütçe Giderlerinin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu (Örnek:12)
- 7) Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu (Örnek:13)
- 8) Bütçe Giderlerinin Finansal Sınıflandırılması Tablosu (Örnek:14)
- 9) Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu (Örnek:15)
- 10) Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu (Örnek:16)

Yönetmeliğin 314 ve devamı maddelerinde raporların mahiyetleri açıklanmıştır. Aynı zamanda Muhasebat Genel Müdürlüğü'nce yayımlanan Mali Tablo Hazırlama Rehberi'nde bu raporların içeriklerinde bulunması gereken hususlara örnekleri ile birlikte yer verilmiştir. Yönetmeliğin 327 nci maddesinde ise temel mali tablolar yıllık dönemler itibarıyla takip eden yılın Nisan ayı sonuna kadar, diğer mali tabloların ise aylık dönemler itibarıyla takip eden ayın sonuna kadar hazırlanarak yayımlanacağı düzenleme altına alınmıştır.

6. Mali Raporların Gönderileceği ve Yayımlanacağı Yerler

5018 sayılı Yasanın 49 uncu maddesinde; "...Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle **kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması** amacıyla tutulur..." düzenlemelerine yer verilerek, kamu muhasebesinin tutulmasının gerekçelerinden birinin kamuoyunu bilgilendirmek olduğu gösterilmiştir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Mali tabloların Bakanlığa gönderilmesi" başlıklı 328 inci maddesinde; "Genel yönetimin tüm gelir ve giderleri ile borç ve mali imkânlarının tespitinin ve takibinin yapılabilmesi amacıyla, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri, gelir ve gider tahminlerini, mizanlarını ve mali tablolarını, birbirleriyle olan borç ve alacak durumlarını, personel giderlerine ilişkin her türlü bilgi ve belgeleri, istenilmesi halinde belirlenen sürede Bakanlığa vermek zorundadır." denilmektedir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunun “Hesapların verilmesi, muhasebe birimlerinin ve muhasebe yetkililerinin bildirilmesi” başlıklı 8 inci maddesinde ise “Kamu idarelerinin hesapları, muhasebe yetkilileri tarafından hazırlanarak üst yöneticiler veya görevlendirdiği harcama yetkilileri ile muhasebe yetkilileri tarafından denetime hazır bekletilir veya Sayıştayın bildireceği yere gönderilir.” denilmektedir ve aynı Kanunun 36 ncı maddesi kapsamında kamu idarelerinin mali rapor ve tabloları düzenlilik denetimi kapsamındadır.

Diğer yandan, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin 327 nci maddesinde, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, mali raporlarını resmi internet sitelerinde yayımlaması gerektiği düzenleme altına alınmıştır. Ancak mali raporların bir kamu idaresinin resmi internet sitesinin hangi alanında bu raporları yayımlaması gerektiği konusunda bir çerçeve çizilmemiştir.

Öte yandan, 5018 sayılı Kanunun 7 inci maddesinde düzenlenen mali saydamlık konusunda;

“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla;

b) ... bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların **kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması**... zorunludur.” denilmektedir. Bu çerçeveden bakıldığında, yayımlanan mali raporların açık ve ulaşılır olması bir zorunluluktur. Dolayısıyla bu raporların, internet sayfalarının sonradan güncelliğini kaybedecek olan “duyurular” gibi alanlarında ya da internet sayfasında zor ve uzun araştırmalar sonucu ulaşılabilir alanlarda yayımlanmaması gerekir. Bu çerçeveden bakıldığında bazı kamu idarelerinin yaptığı gibi stratejik planların, faaliyet raporlarının ve mali tabloların bütünselliği de izlenebilir kılacak şekilde birlikte ve benzer alanlarda kamuoyu ile paylaşması ve bunun da erişim kolaylığı içinde sağlanması önemlidir.

Öte yandan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’in 26’ncı maddesinde, kamu idarelerinin bu faaliyet raporlarında;

- Kullanılan kaynaklar,
- Bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile sapmalar,
- Varlık ve yükümlülükler,
- Yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgiler,
- **Temel malî tablolar ve açıklamaları,**
- İç ve dış malî denetim sonuçları hakkındaki özet bilgileri,

sunması gerektiği belirtilmektedir. Bu düzenlemeye göre temel mali tablolar faaliyet raporlarının önemli unsurlarından biri olmalıdır ve bu raporlarda temel mali tablolara yer verilmelidir. Ancak uygulamada kamu idarelerinin faaliyet raporlarında genellikle bütçe gelir ve gider sonuçlarına yer verdikleri gözlemlenmektedir (Koçdemir, 2020).

7. Mali Raporlama Konusundaki Sorumluluklar

5018 sayılı Kanunu’nun hesap verme sorumluluğunu düzenleyen 8 inci maddesinde; “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, **muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından**... sorumludur...”

denilmektedir. Bu çerçevede kamu kaynaklarının yönetimi sürecinde yer alan kamu görevlileri bu konudaki muhasebeleştirme ve raporlama sorumluluklarını da üzerlerinde taşımaktadırlar.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğın 349 uncu maddesinde yöneticilerin sorumluluklarına yer verilerek yönetim ve raporlama amaçlarına uygun ve etkin bir muhasebe sisteminin oluşturulmasını sağlamak üzere muhasebe birimlerinin ve kamu idarelerinin yöneticilerinin yapması gerekenler üzerinde durulmuş ve “ç) Mali raporlar ve tabloların düzenli olarak hazırlanması,...” hükmüne yer verilmiştir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğın 311 inci maddesinde; “Kapsama dâhil kamu idarelerinin mali hizmetler birim yöneticileri, mali raporlama kapsamındaki mali tabloların belirlenen standartlara uygun olarak hazırlanmasından; üst yöneticiler de bu hususları gözetmekten ve belirlenen süreler içinde yayımlanmasından sorumludur.” düzenlemesine yer verilmiştir.

Öte yandan 5018 sayılı Kanun’un 61 inci maddesinde; “Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur...” denilmektedir.

Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi İle Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in “Muhasebe yetkilisinin görev ve yetkileri” başlıklı 23 üncü maddesinde; ...e) Gerekli bilgi ve raporları, Bakanlığa, hizmet verilen ilgili kamu idaresinin harcama yetkilisi ile üst yöneticisine ve yetkili kılınmış diğer mercilere muhasebe yönetmeliklerinde belirtilen sürelerde düzenli olarak vermek...” denilmektedir.

Diğeri yandan, Belgelerin Sayıştaya Gönderilmesi, İadesi, Saklanması ve Yok Edilmesine İlişkin Yönetmelik’in 7 nci maddesinde; İstenilen belge ve bilgilerin verilmemesi veya gönderilmemesinden doğan sorumluluk, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde belge ve bilgilerin Sayıştay tarafından istenildiği tarihte görev başında bulunan üst yönetici veya görevlendirdiği harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisine, diğeri kamu idarelerinde ise en üst yöneticilere veya görevlendireceği yetkililere aittir. İstenilen belge ve bilgileri zamanında ve tam olarak vermeyen veya göndermeyen sorumlular ile diğeri ilgililer hakkında 6085 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin ilgili hükümleri uygulanır.” denilmektedir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunun “kamu idareleri ve görevlilerinin sorumluluğı” başlıklı 9 uncu maddesinde ise gerekliliklerin yerine getirilmemesi halinde Sayıştay’ın istemi ile disiplin veya ceza kovuşturması yapılacağı düzenleme altına alınmıştır.

Tüm bu düzenlemeler birlikte ele alındığında, muhasebe yetkilileri muhasebe kayıtlarını usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutmalı, gerekli bilgi ve raporları, Bakanlığa, hizmet verilen ilgili kamu idaresinin harcama yetkilisi ile üst yöneticisine ve yetkili kılınmış diğeri mercilere vermeli, idarelerin mali hizmetler birimleri yöneticileri, mali tabloları hazırlamalı, üst yöneticiler de bu hususları gözetmeli ve raporların belirlenen süreler içinde yayımlanmasını sağlamalıdır.

8. Sonuç

Halktan başlayarak yetkilerin bürokratik yöneticilere kadar devredildiği vekalet ilişkisine dayalı olarak yönetilen kamu sektöründe, halktan toplanan kaynaklar kamusal mal ve hizmet üretimi için kullanılır. Kaynaklar sınırlı ihtiyaçlar sınırsız olduğundan, kıt kaynakların en yüksek kamu yararı sağlayacak şekilde kullanılması ve bu kullanım süreçleri ve sonuçları

hakkında hesap verilmesi gerekir. Bu ise güçlü bir karar alma ve hesap verme mekanizması gerektirir. Etkili karar alma ve hesap verme için bilgi kritik öneme sahiptir. Mali alanda ise mali raporlamanın temel amaçları olan karar alma ve hesap vermeye katkı bu gerekliliklerle örtüşmektedir. Türkiye’de mali sistemi düzenleyen Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na göre, muhasebe karar, kontrol ve hesap verme süreçlerini desteklemek üzere yönetilmelidir. Bu çerçevede hazırlanan alt düzenlemelerde de benzer vurgulara yer verilmiş ve karar almayı, izlemeyi, hesap vermeyi destekleyen saydam bir mali sistem için kamu idarelerinin mali raporlarını, Hazine ve Maliye bakanlığı ile Sayıştay’a göndermesi yanında, kendi resmi internet sitelerinde ve temel mali tablolarını ayrıca faaliyet raporlarında yayımlaması öngörülmüştür.

Bu raporlamaların saydam, kolay erişilir ve zamanında yapılır olması son derece önemlidir. Bu bakımdan, düzenlemelerde kamu görevlilerine sorumluluklar yüklenmiştir. Bu gerekliliklerin yerine getirilmesi, muhasebe yetkilisi, görevlendirmeye bağlı olarak harcama yetkilisi, mali hizmetler birimi yöneticisi ve üst yöneticinin sorumluluğunda olacaktır.

Kaynaklar:

Brandsma, G. J., & Schillemans, T. (2013). “The accountability cube: Measuring accountability.” *Journal of Public Administration Research and Theory*, 23(4), 953-975.

Bovens, M., Schillemans, T., Goodin, R.E. (2014). *Public Accountability*. UK: The Oxford Handbook of Public Accountability, Oxford University Press, 1-20.

Dabbicco, G. (2015). “The impact of accrual-based public accounting harmonization on EU macroeconomic surveillance and governments’ policy decision-making.” *International Journal of Public Administration*, 38(4), 253-267.

EU (2014). *Compendium of the public internal control systems in the EU Member States*, Publications Office of the European Union, Luxembourg.

Eurostat (1996) European System of Accounts, ESA 1995 (Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities).

Flynn, M. S., Moretti, D., & Cavanagh, J. (2016). *Implementing accrual accounting in the public sector*. International Monetary Fund

GAO (2019). Performance and Accountability Report Fiscal Year 2019, GAO-20-1SP.

HM TREASURY (2019). *The Government Financial Reporting Review*, HM Treasury, UK.

IFAC, CIPFA (2021), International Public Sector Financial Accountability Index, 2021 Status Report

IMF (2014). *Government finance statistics manual 2014*, Washington, D.C.

IPSASB (2023), The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, IFAC

Koçdemir, M. (2020). “Mali Bilgi Sunumu Açısından Türkiye’deki Kamu İdareleri Faaliyet Raporlarının Analizi”. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (41) , 246-272. DOI: 10.30794/pausbed.740378

Nagel S.S. (2001). *Applications of Win-Win Policy, Implications for Teaching Political Science*, Lexington Books, Maryland

OECD (2017). *Budget Transparency Toolkit, Practical steps for supporting openness, integrity and accountability in Public Financial Management*, OECD Public Governance Directorate.

Sevilengül O. (1987), Genel Muhasebe, Savaş Yayınları, Ankara

Tanzi V., Schuknecht L. (2000), Public Spending in the 20th Century