

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
46. Seri / Yıl 2004
Prof. Dr. Salih Turhan'a Armağan

DEVLET MUHASEBESİ ALANINDAKİ GELİŞMELER VE TÜRKİYE'DE YAPILAN ÇALIŞMALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yrd. Doç. Dr. Özhan ÇETİNKAYA

Uludağ Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü

ÖZET

Bu çalışmada, devlet muhasebesi alanındaki gelişmeler anlatılmakta ve Türkiye’de bu alandaki son gelişmeler incelenmektedir. Devlet muhasebesindeki gelişmelerin ana konularını hesap planları ve kayıt yöntemleri oluşturmaktadır. Muhasebenin mali raporlama fonksiyonunun etkinliği bu araçlarla ilgilidir. Eğer doğru plan ve kayıt yöntemi kullanılırsa yöneticiler vergi ödeyicileri tarafından şeffaflık, sorumluluk ve mali sorumluluk açısından değerlendirilebilirler. 1990 öncesinde birçok ülke bunu sağlamak için geleneksel nakit esaslı muhasebeden tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş konusunda büyük uğraş verdiler. Türk devlet muhasebesinde bu yöndeki çalışmalar 1998 yılının sonunda başladı. Tahakkuk muhasebesine dayalı ilk pilot uygulamalar ise 2002 yılında başladı. Devlet muhasebesinde reform süreci Türkiye ve diğer ülkelerde devam etmektedir. Bu uğraşların en önemli hedefleri kamu sektöründe kamu yöneticilerinin sorumluluk, şeffaflık ve mali sorumluluğunu artırmaktır.

ABSTRACT

In this study, developments in government accounting are explained and recent improvements in Turkey are examined in this area. Record methods and account plans are main subjects of these improvements. Effectiveness of financial reporting function of accounting are related to these instruments. If accurate plan and method are used, managers are able to evaluated by taxpayers in terms of transparency, accountability and fiscal responsibility. Early 1990s, many countries made an considerable effort to move from traditional cash accounting to accrual accounting to ensure this. Studies in this way have been introduced in Turkish governmental accounting at the end of 1998. First pilot projects based on accrual accounting have begun in 2002. Reform process in government accounting carry on both in Turkey and other countries. Most important objectives of this efforts are to increase accountability, transparency and fiscal responsibility of public managers at the public sector.

GİRİŞ

Devlet muhasebesinin içeriğini ve bu alandaki gelişmeleri ortaya koymayı amaçlayan bu çalışmada devlet muhasebesi konusundaki incelemelere değinmeden önce genel olarak muhasebe kavramının içeriğini belirtmek ve bu kavramın devlet muhasebesi ile etkileşimi üzerinde durmak gerekir. Türkçe sözlükteki anlamı “hesap işleri” olarak belirtilen muhasebe kavramını daha geniş anlamda düşündüğümüzde yapılan işlerin kayıt altına alınması olarak ifade etmek mümkündür. Muhasebe kavramını sözlük anlamıyla ele aldığımızda özellikle mali nitelikteki işlemlerin önem kazandığını söylemek doğrudur. Ancak geçmişten günümüze insanların aldıkları ve verdikleri ya da yaptıkları ve yapmadıklarını kağıt ve kalem vasıtasıyla yazılı hale getirdikleri bilinmektedir. Yapılanları kayıt altına alma işlemleri mali nitelikteki işlemler ile mali olmayan işlemlerde zaman içinde farklılıklar oluşturmuştur. Bunun nedeni mali olan işlemlerde para denilen aracın insan hayatında önem kazanmasıdır. Bu anlamda muhasebeyi mali niteliği ağır basacak şekilde ele aldığımızda ; “kısmen yada tamamen mali nitelikteki olan işlemleri belirlemek, belgelendirmek, kaydetmek, belli

şekilde tasnif etmek, özetlemek, incelemek ve inceleme sonuçlarını ilgili kişilere sunmak amacı taşıyan bir uygulama, bilim ve sanat şeklidir” şeklinde tanımlamak mümkündür. (DPT, 1973:12).

Mali nitelikteki işlemlerin kayıt altına alınması olarak ifade edilen muhasebe kavramının kamu ve özel kesimdeki kullanımı her iki kesimin nitelikleri gereği farklılıklar oluşturmaktadır. Bu farklılıklar kar amacı taşıyan özel sektörün muhasebe ve raporlama şekli ile amacı kar olmayan kamu kesiminin muhasebe ve raporlama şeklinde görülmektedir. Ancak tarihsel gelişim içinde kamu kesiminin muhasebe ve raporlama uygulamalarında özel sektörün uyguladığı muhasebe ve raporlama şekilleri önem kazanmaya başlamıştır. Bundaki etken ya da etkenler; devletlerin ekonomik hayatın içine girmeye başlamaları, kamunun vergi dışı gelirlerinin (döner sermaye gelirleri, işletme gelirleri v.s) kamu maliyesinde özellikle 1930 sonrasında yer bulması, kamu gelirlerinin kamu ihtiyaçlarına harcanmasındaki mali sorumluluğu şeffaf hale getirerek seçmenlere hesap verilebilirliği sunabilmek şeklinde belirtilebilir. Diğer bir deyişle muhasebe kavramının özellikle özel kesimde önem kazanmasıyla beraber kamu kesiminde de önemli hale gelmesinde devlet kavramı ve devlet anlayışındaki değişmelerin, üretilen mal ve hizmetlerin niteliğindeki değişmelerin, kamu ekonomisindeki değişmelerin, devlet bütçe sistemlerindeki değişmelerin etkisi olmuştur (Yıldırım-Çetinkaya,1999:3-8). Kamu kesiminde de özellikle seçmenlerin isteklerinin liste olarak yer aldığı devlet bütçesinin uygulama aşamasıyla ortaya çıkan devlet muhasebesi önem kazanmıştır. Devlet muhasebesi kapsamı içinde yer alan kamu kurum ve kuruluşları birer harcamacı kuruluş olmaları nedeniyle devlet muhasebesinin buradaki önemi, işlemleri mümkün olduğunca etkin kayıt altına alarak hesap verilebilirliği gerçekleştirmeye yardımcı olmaktadır. Devlet muhasebesinden zaman içinde beklenilmeye başlanan etkin kayıt ve mali raporlama yönünün özellikle 1980 sonrasında yaşanan gelişmelerle önem kazandığı görülmektedir.

Devlet muhasebesi konusunda son yıllarda yaşanan gelişmeleri inceleyen bu çalışmada çeşitli ülkelerde devlet muhasebesi alanındaki çalışmalar ve bunların Türkiye’ye yansımaları ve Türkiye’de bu konuda yapılan çalışmalar değerlendirilmektedir.

1. DEVLET MUHASEBESİ, BİLEŞENLERİ VE İÇERİĞİ

Devlet muhasebesi, genel olarak devlet hakkındaki mali bilgiyi kayıt, karar analizi, sınıflandırma, özetleme, bildirme ve yorumlamayı sağlayan, özel olarak devlet malı ve fonlarının alımını, transferini ve tahsisini içeren tüm işlemleri kapsayan ve yansıtan bir süreçtir (Dean,1996:266). Bu tanıma göre muhasebe sisteminin bileşenleri önem kazanmaktadır. Bunların *birincisi*, muhasebeye konu olan varlıkların kayıt işlemleridir. *İkincisi*, muhasebe sisteminde ortaya çıkan olaylarla ilgili kararlardır. *Üçüncüsü*, muhasebe sisteminde kullanılan sınıflandırma şeklidir. Devlet hesapları konusundaki sınıflandırma IMF’in Devlet Mali İstatistikleri (GFS) Kılavuzunda takip edilmektedir (Dean,1996:267). *Dördüncü* bileşen, işlemlerin tanımlanarak özetlenmesidir. Bu genelde kodlama sistemi ile gerçekleştirilebilir. *Beşincisi*, sistemden

geçen bilginin doğruluğunu kontrol için tasarlanan iç kontrol bildirimleridir. Son olarak, muhasebe sisteminin raporlama ve diğer parametrelerinin açıkça belirtilmesidir. Bu parametreler, raporlamanın periyodik yayınlanma süresi, nakit pozisyon durumu, harcama raporlaması ve bütçe değişiklikleri gibidir. Devlet muhasebesi sisteminin amaçları;

- Kurumların makul etkinlik seviyesinde günlük işlemlerini yerine getirmek,
- Varlıkların mali durumunu geliştirmek ve onun maliyesini kontrol etmek,
- Kurumun mali yönetimle ilgili ihtiyaç duyduğu bilgiyi sağlamak,
- Mali performans ve ekonomik gelişmeler hakkında dış kurumlara bilgi sağlamak, şeklinde sayılabilir.

Devlet muhasebesi tanımına bağlı olarak ele alınan konular devlet muhasebesinin kapsadığı kurum ve kuruluşlar açısından önem arz eder. Eğer muhasebeyi kamunun genel hizmetlerini kapsayacak şekilde ele almazsak o zaman çok dar kapsamda kalacak ve sonuçta kamuda bir hesap bütünlüğü olmayacaktır. Bu açıdan devlet muhasebesi kavramını geniş anlamda ele alarak mümkün olduğunca kamu kaynaklarını kullanan tüm kamu kurum ve kuruluşlarının kayıtlarının gösterildiği bir muhasebe olarak ifade etmek gerekmektedir. Bunun nedeni ise devlet denilen örgütün ürettiği mal ve hizmetlerin, harcadığı kaynakların bu örgütü oluşturan kişilerin olması ve dolayısıyla bir bütün olarak bu insanlara hesap verilebilirliği ve şeffaflığı sunmak gerekliliğidir. Bu işleyişte kendine kaynak tahsis edilen ve yönetim görevi verilenlerin kaynakları ve yetkileri ne kadar iyi kullandıklarını sergileme olarak ifade edilen hesap verilebilirlik yada hesap verme sorumluluğu da (Demirbaş, 2000: 243) toplumun devlete olan güvenini sağlamak için önem kazanmaktadır. Kamu kesiminin belli bir kısmını değil tamamını kapsayacak bir muhasebe olarak yaklaştığımız devlet muhasebesi kavramı ile kamuda hesap birliği, bilgi kesinliği ve ortak mali raporlama sağlanacak olması kamu mali yönetimi açısından faydalı olacaktır. Kamu mali yönetimi çerçevesinde devlet hesaplarının daha etkin tutulması ve raporlamaya imkan verecek şekilde düzenlenmesi ile kaynakların etkin dağıtımı ve kaynak tasarrufu sağlanacaktır. Bu yönde çeşitli ülkelerde başlayan ve Türkiye’de de hazırlıkları olan yeni devlet muhasebesi anlayışı ve sistemin içeriği kamu kaynaklarının nerelere, ne kadar harcandığını daha net bir şekilde vererek toplumun ilerlemesine yardımcı olacaktır.

Devlet muhasebesi konusunda özellikle 1980 sonrası yaşanan gelişmeleri çeşitli ülke örnekleri ile belirtmek mümkündür.

2. DEVLET MUHASEBESİ ALANINDAKİ GELİŞMELER

Devlet muhasebesinin ortaya çıkışı ve gelişimi 15.yüzyıldan başlayarak günümüze kadar gelmiştir. Devlet muhasebesinin tutulması ve gelişmeye başlaması kameral muhasebe ile olmuştur. Kameral sistemle tutulan devlet muhasebesi bütçe odaklı olmuş ve bütçenin gelir ve giderlerinin toplanmasını ve harcanmasını ele almıştır.

a. Devlet Muhasebesinde Kameral Muhasebe Sisteminden Günümüze Yaşanan Gelişmeler

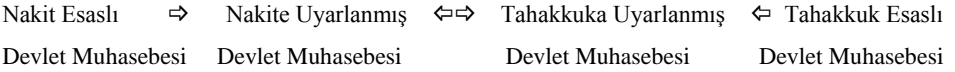
Muhasebe sistemlerinin en başında yer alan kameral muhasebe sistemi, sistematik devamlılığı olmayan nakit taşınabilir varlıklar ve çeşitlerden oluşan, kraliyetlerin mali idaresinde (mal varlığı idaresi, hazine idaresi) bir iç denetim yardımcısı olarak tasarlanmıştır. (Monsen, 2002:41) 1500-1750 yılları arasında basit kameral muhasebe olarak adlandırılan muhasebe anlayışında gelir ve giderlerin gruplandırılması, personel değişikliklerin izlenmesi, hareketli mal varlığı durumunun gösterilmesi söz konusu olmuştur. Diğer bir deyişle bütçe değerlerinin muhasebeleştirilmesini içeren nakit esası uygulanmıştır. 1750-1810 yılları arasında devlet muhasebesi konusunda günümüz muhasebesinin temelleri atılmıştır. 1763 yılında Avustralya imparatorluk danışmanı Johann Mathias Puechberg “Hükümdarlık Tarafından Uygulanan Kameral Muhasebeyi Geliştirmeye Giriş” adlı yayınladığı kitabıyla kameral sistemin esaslarını ortaya atmıştır (Monsen, 2002:42-43). Alman Kameralist J.H. Hung tarafından da tanımlanan bu sistemde günlük defter, alt bölümlere ayrılan büyük defterler 1786 yılından sonra tutulmaya başlanmıştır. Hesaplar arasında gelecekteki gelir ve giderleri kapsayacak şekilde düzenlemeler yapılmıştır. Böylece muhasebede tahakkuk esası önem kazanmıştır. 1810 yılından sonra muhasebede sonuç odaklı işlemlerin varlığı ile beraber ticari muhasebe modeline uygun gelir raporlarının hazırlanması gerçekleştirilmiştir. 1910 yılından sonra kamu teşebbüslerinin varlığı ile beraber uygulamacılar harcama kalemleri için envanterde görülecek olan kameral hesapları oluşturmuşlardır. Kameral muhasebe sistemi ile başlayan gelişmeler Constant ve Logismografi muhasebe sistemi adı verilen sistemlerle devam etmiştir (Yıldırım-Çetinkaya, 1999: 30-50). Sonuç odaklı, değerlendirme yapma özellikli, tahakkuka yer veren ve hesap gruplarının yer aldığı muhasebe sistemi, günümüz muhasebe sistemi olarak 20.yüzyılda önem kazanmıştır. Fakat devlet muhasebesinden beklenenler ve istenenler toplumsal ve ekonomik gelişmelerle birlikte artmaya devam ettiğinden bu talepleri karşılamak ve kaynakları kullanma konusunda topluma hesap verebilirliği sağlamak için devlet muhasebe sistemini geliştirme çalışmaları 21.yüzyılda da devam etmektedir.

b. Günümüz Devlet Muhasebe Sistemleri ve Uygulamalar

Devlet muhasebesinden beklenen, kamu varlıklarının toplum için harcanması sonucu yapılan işlemlerin en etkin şekilde kayıt altına alınması, toplumun bilgisine sunulabilmesi ve kısa sürede raporlamanın gerçekleştirilebilmesidir. Muhasebe ve raporlama topluma hesap verebilme ve karar alıcılara yardımcı olmada önemli unsurlardır. Bu anlamda kullanılacak muhasebe kayıt yöntemleri bunu sağlayacaktır. Muhasebe kayıt yöntemlerini geçmişten günümüze iki başlık altında toplamak mümkündür. Birincisi nakit esası, ikincisi tahakkuk esasıdır. Ancak birçok ülke uygulamasına bakıldığında tam tahakkuk ya da tam nakit esasına göre devlet muhasebesinin tutulmasında (Yeni Zelanda ve Avustralya dışında) hemen hemen bir çok ülke tam nakit esasını 2000’li yılların başına kadar uygulayanlar arasında olmuş

ancak, son yıllarda tahakkuk esasına geçme konusunda İngiltere, Kanada, Kore, İsveç, İsviçre, Türkiye, Almanya'da da çalışmalar başlamıştır. (OECD, 2000: 3-4),

Devlet muhasebesi kayıt yöntemleri açısından bir uçta nakit esaslı diğer uçta tahakkuk esasını görürken arada her iki tarafa yakın diğer esaslar da vardır. Diğer bir deyişle bir varlığın muhasebe ve raporlama durumunun en iyisini görmek için belirtilen sınırlar içinde yer alan çeşitli düzenlemeler geliştirilmiştir. (OECD, 1993:8). Bu durumu aşağıdaki şekilde göstermek mümkündür.



Nakit esaslı devlet muhasebesi; Ayrıntılı hesap gruplarına sahip olmayan tamamen nakit akımlarından doğan işlemleri kaydeden, dolayısıyla raporlama ve hesap verebilirliği sağlayacak özelliklere sahip olmayan, tahakkukları göstermeyen ve dolayısıyla devlet borcu ve yükümlülüklerini vermeyen bir sistemdir. Ayrıca bu sistem hedefler ve amaçlar konusunda herhangi bir durum tespiti yapmadığı gibi tutumluluk ve etkinlikte performans konusunda da karar vermeyi zorlaştırır (OECD, 1993:10).

Nakite Uyarlanmış Devlet Muhasebesi; Nakit esasından farklı olarak mali yıl sonu itibariyle hesaplar kapatılmayıp bir aylık işlemlerin kaydı için süre tanınır. Böylece bu süre içinde önceki yıla ait bütçe gider faturaları kabul edilip muhasebe kayıtları yapılabilir (T. C. Maliye Bakanlığı, 2002: 6-7).

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi; İşlemlerin nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakmadan ortaya çıktıklarında kayıt altına alan bir sistemdir. Bu sistemde bir borcun nakit olarak ödenip ödenmediğine bakılmadan kayıt söz konusudur. Bu sistemde üretilen mali raporlar (gelirler, giderler, varlıklar, yükümlülüklerle ilgili bilanço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosu) ile kamu kaynaklarının etkin kullanılıp kullanılmadığı görülmektedir.

Tahakkuka Uyarlanmış Devlet Muhasebesi; Tam tahakkuk esasının özelliklerini içeren bu muhasebenin tam tahakkuk esasından farkı muhasebe işlemlerinin kapsamıdır. Bu sistemde maddi duran varlıklara (arsa, arazi, bina v.s) ilişkin işlemler muhasebe dışındadır. Varlıkların tespiti, amortisman ayrılması, yeniden değerlendirilmesi söz konusu olmadığından tam tahakkuk esasına göre uygulaması kolay, anlaşılması basit, bütçe odaklı olmayan bir sistemdir (T. C. Maliye Bakanlığı, 2002: 6-7).

Devlet muhasebesi uygulamaları ülkelerin mali, ekonomik ve sosyal yapılarına göre iki ana sistemin ortasındaki uygulamalarla sürdürülmektedir. Ancak günümüz itibariyle iki kayıt yönteminden tam tahakkuk esasına göre devlet muhasebesi hesaplarının kayıt altına alınmasına son yıllarda daha fazla önem verildiği görülmektedir. Bunun nedenleri ile birlikte tahakkuk muhasebesinin ne olduğu, içeriğinin hangi konulardan oluştuğu ise şöyle belirtilebilir ;

c. Tahakkuk Muhasebesi Kavramı, Önemi ve Varlık Nedenleri

Tahakkuk muhasebesi esas olarak yüksek kar amacı içinde olan özel sektör teşebbüsleri tarafından dış mali raporlamayı gerçekleştirmek için geliştirilmiştir (Robinson, 1998: 21). Devlet teşebbüsleri de tahakkuk esasının üstünlükleri sonucu değişikliklere gitmişlerdir. Ancak esas önemli olan devletin ticari olmayan kesimlerinde de bunun uygulanması fikrinin son zamanlarda etkili olmasıdır. Ticari teşebbüslerde kar performansını artırmak öncelikli olarak düşünülürken kar düşünülmeyen devlet örgütlerinde bunun uygulama amacı ne olabilirdi. ? Bu soruya verilen cevap tahakkuk muhasebesinin yönetici karar aracı olacağı ve yönetim performansını artıracığıdır (Robinson, 1998: 21-24). Yönetim performansının artırılması ile hesap verme yükümlülüğü, yönetimin iyileştirilmesi ve tasarruf sağlanması gerçekleştirilecektir (Gören, 2000: 230-232). Özellikle 1990 sonrasında tahakkuk muhasebesi konusunda devletlerin ilerlemeler kaydederek tahakkuk esasını temelinde mali raporlama, yönetim sistemleri, devlet mali raporlaması, bütçeleme yapmaya başladıkları görülmektedir (Guthrie, 1998: 2).

Devletlerin özellikle 1980 sonrasında hızla önem verdiği tahakkuk muhasebesi, ödemelerin nakit olarak yapılmasına ya da alınmasına bakılmaksızın meydana gelen olayların ve işlemlerin kaydını kapsar (OECD, 1993: 8). Tahakkuk muhasebesinin ortaya çıkışında önemli olan faktörlerin içinde hesap verebilirliği artırmak, kamu sektörü mali durumunu daha iyi tespit etmek ve raporlama çalışmalarını geliştirmek olmasının yanında kuşaklar arası eşitliğin sağlanmasında vergi ödeyenlerin cari harcamaları finanse etmeleri ve kendilerine bırakılan varlıkların üstüne sağladıkları fayda kadar katkı yapmalarını görmeyi sağlamaları da yer almaktadır. Hesap verme yükümlülüğü açısından değerlendirildiğinde tahakkuk muhasebesi, kaynak kullanımlarının gerçek maliyetlerini görme açısından hükümetlere büyük fayda sağlamaktadır (Gören, 2000: 244-247).

Tahakkuk muhasebesinin devlet muhasebesinin yönetim performansı ve yönetici karar aracı olarak uygulanmak istenmesi ile hesap verebilirlik de artırılmış olacaktır. Tahakkuk muhasebesinin karar aracı olma rolüne sahip olması ve raporlamanın sağlanması için sahip olduğu faktörler; muhasebe politikalarının oluşturulması, bilgilerin birleştirilmesi, bilgilerin güvenli olarak sağlanması, analiz ve yorumlama, yayınlama ve iletişimidir (Public Sector Committee, 1994: 1). Bunların iyi işletilmesi ile tahakkuk muhasebesi amacı olan mali raporlamayı etkin olarak gerçekleştirecektir.

Tahakkuk muhasebesi ile fiziksel varlıkların ve diğer maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması sağlanacağından kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirlik gerçekleştirilecektir. Bu sistem ile bilanço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosu düzenlenmesi söz konusu olacağından karar alıcılara büyük kolaylıklar sağlanmış olacaktır. Tüm bunlar “Niçin tahakkuk muhasebesi ?” sorusuna cevap olabilecektir.

d. Dünyada Devlet Muhasebesi Konusunda Yaşanan Gelişmeler

1980 sonrasında verimlilik, etkinlik, tutumluluk, hizmet kalitesi, performans ölçümlerinin yapılması gibi öğeleri içererek yönetim performansını geliştirme amacı güden performans yönetimi anlayışı birçok ülkenin reform programında anahtar bir unsur haline gelmiştir (Demirbaş, 2001: 137-148). Sonuçlara dayalı yönetim sistemini karakterize eden performans yönetimi çerçevesinde devlet muhasebesinin etkin tutulması ve tüm kamuyu kapsamaması ve bunlarla birlikte kamu hesapları hakkında topluma hesap verilebilirliğin artırılması düşüncesi önem kazanmıştır.

Ülkelerin kendi içinde kamu kaynaklarının kullanımını raporlamaları ve hesap verebilirliği sağlamaları devlet muhasebesindeki gelişmeleri ateşlerken, OECD, IMF, Dünya Bankası ve muhasebe örgütleri uluslararası ekonomik ilişkiler sonucu ülkelerin standart mali raporlara sahip olmaları düşüncesi ile devlet muhasebesinin içeriğinin geliştirilmesi konusunda çalışmalar yaptılar. Devlet muhasebesinin geliştirilmesinde özellikle muhasebe örgütleri önemle çalışmaktadırlar. Özellikle Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Konseyi (IFAC) içinde yer alan Kamu Sektörü Komitesine ulusal hükümetler, bölgesel hükümetler, yerel yönetimler, çeşitli kamu kuruluşları, komisyonlar, teşebbüsler, kurullar ve örgütlerde uygulanacak Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarını yayınlama konusunda yetki verilmiştir (IFAC, 2000: 2). Komitenin hedefi kamu sektöründe mali yönetim ve mali sorumluluğu artırmak için gerekli programları geliştirmektir. Günümüzde devletlerde ve kamu sektörü kuruluşlarında farklı muhasebe ve mali raporlama yapılmaktadır. Ve yine bir çok ülkede kamu sektörü için güvenilir standartlar yoktur. Bu ülkelerin dışındaki bazı ülkelerde ise gelişmişlikleri ile beraber bunlar sağlanmaya başlanmıştır. Küreselleşme olgusu ile birlikte devletlerin ekonomik işbirliklerinin artması ve uluslararası mali kuruluşlarla işbirliğine gidilmesinin devlet muhasebesinin geliştirilme zorunluluğuna neden olması ile ülkelerde çalışmalar yapılmaya başlanmış ve günümüzde de devam etmektedir. Yapılan çalışmalarda daha önce değinildiği üzere devlet muhasebesi dar anlamda değil geniş anlamda kamu kesiminin geneline yayılması düşünülmüştür. Buna göre kamu kesimi muhasebesi içine genel yönetim kapsamındaki (merkezi yönetim, yerel yönetim ve sosyal güvenlik kuruluşları) kamu idareleri ile devletin mali ya da mali olmayan şirketleri girmektedir. Genel yönetimin kuracağı ekonomik işletmelerde genel yönetim içinde değerlendirileceği kesindir.

Devlet muhasebesi konusunda 1980'li yıllarda başlayan gelişmeler 1990'lı yılların başına gelindiğinde tam olarak tamamlanmamıştı. Çalışmalara başlamış olan ülkeler 1993 yılında çoğunlukla tasarlama ya da kavramsal aşamadaydılar (OECD, 1993: 17). Ancak çalışmalara başlayan ülkelerden Yeni Zelanda ve Avustralya diğerlerinden önde gittiler.

-Yeni Zelanda'da Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler

Yeni Zelanda'da devlet muhasebesi konusundaki gelişmeler sadece bu alanda yapılan çalışmalarla sınırlı kalmadı. Yeni Zelanda merkezi hükümeti de mali yönetim konusunda yeni bir dönem başlattı. Bu yasa ile hükümetlerin parlamentoya verecekleri

bilgilerde şeffaflık artmakta ve girdiler ile çıktılar arasında ilişkiler kurulmaktadır. 1991 yılında devlet dairelerinde bütçeleme ve muhasebe konularında tahakkuk esasına geçildi ve 1992’de Yeni Zelanda devlet hesaplarını tam tahakkukla üreten ilk ülke oldu (Pallot, 2001: 383). 1993 yılında en büyük devlet teşebbüsünden en küçük ilk okula kadar yaklaşık 3000 kurumu kapsayan (devletin tüm varlıkları dahil) devlet raporlaması yapıldı. 1994’deki Mali Sorumluluk Yasası ile bütçe sisteminin işleyişi konusunda yeni düzenlemeler getirildi. Yapılan düzenlemelerle birlikte 1995 sonrasında stratejik sahalarda (eğitim, sağlık, sosyal yardım, sosyal güvenlik, çevre koruma, ekonomik kalkınma) bakanlıkları kapsayan bileşik planlar yapıldı (Pallot, 2001: 384). Kamu mali yönetiminin iyileştirilmesi konusu içinde yer alan çalışmalar devlet hesaplarının oluşturulması, tahakkuk raporlarının düzenlenmesi ve devletin diğer bağımsız kurum ve işletmelerini kapsayan raporlama şeklinde üç yönde sürdürüldü. Yapılan düzenlemelerle hesaplar ve içerikleri belirlendi. Bu hesaplar; devletin gelir ve giderlerinin gösterildiği “işletme hesabı” , devletin aktif ve pasiflerinin gösterildiği “mali durum hesabı”, işletmeler ve diğer kuruluşlardaki faaliyetler sonucu oluşan nakit akışlarıyla ilgili “nakit akım hesabı” , “borçlanma ve taahhüt hesapları” , “borçlular hesabı”dır. Aslında Yeni Zelanda’da merkezde ve yerelde uygulanan hesaplarda genel kabul görmüş muhasebe uygulamalarına (Generally Accepted Accounting Practice-GAAP) uymayı gerektirmiştir. GAAP’ın temel ögesi , muhasebede tahakkuk esası olmuştur (OECD, 1993: 42-48). “Böylece Yeni Zelanda da nakit maliyetli girdi (input) sistemine dayanan “mali yönetim”, tahakkuk bazlı muhasebe sistemine geçiş ile çıktı (output) ve sonuç (outcome) üzerine kurulu bir yapıya dönüştürülmüştür” (Yılmaz, 1999:67).

- Avustralya’da Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler

Avustralya’da da Yeni Zelanda’da olduğu gibi devlet muhasebesi alanındaki gelişmeler kamu yönetimi reformları kapsamında sürdürüldü (OECD, 1993: 27). Özellikle 1995 sonrasında hükümetler tahakkuk muhasebesi konusunda ilerlemeler kaydettiler. (Guthrie, 1998: 1) Hükümetler tahakkuk muhasebesine mali raporlama, yönetim sistemleri, devlet raporlaması ve bütçeleme konularında vizyon kazandırdılar. Ancak aslında kamu yöneticileri 1980’li yılların ortasından itibaren tahakkuk esaslı muhasebe konusunda uyarıldılar. 1980’lerde Avustralya Muhasebe Araştırma Vakfı, Avustralya Muhasebe Standartları Kurulu, Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Kurulu özel ve kamu sektörünün her ikisi için genel amaçlı mali hesaplar fikrini geliştirdiler (Guthrie, 1998: 2).

Avustralya’da tahakkuk muhasebesine geçişte sistemin faydaları konusunda tartışmalar da yaşandı. Bazı kamu kurumları faydasına inanmadı. Fakat 1998 sonrasında bölümlerdeki çalışmalar, yapılan yasal düzenlemelerle devam etti. Tahakkuk muhasebesi konusunda kurum seviyesinde idari performansın kontrolü şeklindeki bir rol üstlenildiği düşüncesi de hakim oldu (Robinson, 1998: 21).

Tahakkuk muhasebesinin geliştirilmesi ve kamuya kazandırılması için “Çalışma Grubu” oluşturuldu. Tüm merkezi yönetimi kapsayacak hesap planı içinde; işletme hesabı, aktif ve pasif hesaplar, nakit akım hesabı, senet hesapları yer aldı. (OECD, 1993:

28). Bu hesaplarla birlikte tahakkuk muhasebesi; yönetimin performans sorumluluğunu, maliyetlerin tam belirlenmesini, etkinliğe ulaşılmasını, yönetimin mali etkilerine uzun dönemli bakılmasını sağlayacaktır.

- Diğer Ülkelerde Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler

ABD'de devlet muhasebesindeki gelişmeler de kamu sektörü reformları ile başladı. 1981den itibaren Federal hükümet yönetimin gelişimi konusunda geniş bir program yaptı. Bu konuda özellikle vurgu, hükümet idaresini kolaylaştırmak ve maliyetleri düşürmek, kamuda sağlanan hizmet programlarının etkinliğini artırmak ve özel sektörle karşılaştırılabilecek düzeyde mali sistemi geliştirmek üzerine oldu (OECD, 1993: 57).

1990 yılında bütçe ofisi, hazine ve genel muhasebe ofisinin anlaşmasıyla raporlama ve muhasebe arasındaki ilişkiyi güçlendirmek için Federal Muhasebe Standartları Kurulu kuruldu. Bu kurulun misyonu muhasebe standartları konusunda tavsiyelerde bulunmaktır (OECD, 1993: 58). Bu kurul ileriki yıllarda tahakkuk esaslı muhasebenin geliştirilmesine ve kullanılmasına katkıda bulundu. Yapılan çalışmalar sonucu Yönetmelik Maliye Muhasebesi uygulamaları ile; kaynakların nasıl kullanılacağı ve kontrol edileceği, üretilen bilgilerin toplanması ve ölçülmesi analiz edilerek raporlanması sağlandı (Gören, 2000: 246-247).

Hollanda'da tahakkuk muhasebesi konusundaki çalışmalar 1997 yılında Maliye Bakanının meclise "Harcamalardan Maliyetlere" başlıklı bir çalışma sunması ile başlamıştır (OECD, 1997: 6). Hükümetin amacı, tüm devlet hizmetlerinde tahakkuk muhasebesini ve bütçelemesini kullanarak en iyi maliyet ve faydayı sağlamak oldu. Çalışmalarla birlikte 1997 yılına kadar özel sektörde uygulanan tahakkuk muhasebesi tam tahakkuk ya da yarı tahakkuk tartışmalarıyla beraber bütçe sınıflandırmasında da önemli hale geldi.

İngiltere'de ise 1995 yılında bütçeleme, planlama, denetim ve raporlamada tam nakit esasından vazgeçilmesi kararı alındı. Bu karar ile "Kaynak Muhasebesi" olarak adlandırılan çalışmaların 1998'e kadar uygulamaya girmesi ve tahakkuk esaslı bilgilerin yer alması planlandı (OECD, 1997: 7). Kaynak muhasebesi, harcamaların raporlanmasında tahakkuk muhasebesi tekniklerini içeren çıktılar dikkate alarak amaç ve hedef kavramlarına yoğunlaşan bir yapı içeren bir muhasebedir (OECD, 1997: 5). Kaynak muhasebesinin yanında kaynak bütçelemesi ile kamu kurumlarının kullandıkları kaynaklar ile bütçe arasındaki bağın oluşması sağlanmaktadır (Gören,2000:246-247).

Notice olarak, dünyada devlet muhasebesi konusunda özellikle Yeni Zelanda, Avustralya, ABD gibi ülkeler, oluşturulan komite ve kuruluşlar ile beraber Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA), Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GFSM), Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA95) çalışmaları (www.muhasibat.gov.tr/muhasebe/reform/ref2.asp) ile diğer ülkelerin de devlet muhasebelerini geliştirmelerine öncülük etmektedirler.

3. TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBESİ ALANINDAKİ GELİŞMELER

Dünya'da devlet muhasebesi alanındaki gelişmeler ve değişimler 1980 sonrasında yaşanmaya başladı. Ancak bu gelişmeler sadece devlet muhasebesi düşünülerek yaşanmadı. Aslında gelişmeler ve değişimler tüm kamu yönetimini kapsayacak "Kamu Mali Yönetimi" kapsamında yaşandı. Kamu mali yönetimi kapsamında kamu kaynaklarının kullanımı, şeffaflık, raporlama ve hesap verebilirlik düşünüldü.

- Devlet Muhasebesinin Kapsamı Konusundaki Gelişmeler

Türkiye'de ise 1990 öncesinde kamu kurum ve kuruluşlarını kapsayacak ortak bir muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulması düşünceleri olsa da 1990'lı yılların başına kadar herhangi bir çalışma yapılmadı. Aslında çalışmaların yapılması konusunda hukuki bir zemin de oluşturulmadı (T. C. Maliye Bakanlığı, 2002: 15). Devlet muhasebesi konusundaki gelişmeler ve değişiklikler esas olarak 1990 sonrasında görülmeye başlandı. 1990'lı yılların başında yapılması düşünülen değişikliklerin birincisi; muhasebenin kapsadığı kurumlar, ikincisi; muhasebenin kayıt yöntemiyle ilgiliydi. Bunlardan birinci konu hakkında günümüze değin devlet kurum ve kuruluşlarından hangilerinin devlet muhasebesi kapsamı içinde yer alacağı tartışmaları sürdü. Bu tartışmaların temelinde bu kurum ve kuruluşların ürettikleri mal ve hizmetlerin niteliklerindeki farklılıklar yatmaktadır. Farklı mal ve hizmet üreten çeşitli kamu kurum ve kuruluşları doğal olarak kendilerine öz muhasebe hesap planı ve kayıt yöntemi uygulama yoluna sevk edilmişlerdir (T. C. Maliye Bakanlığı, 2002: 15). Devlet muhasebesinde düşünülen ikinci konu , muhasebe kayıt yöntemi ve bunun sonucu olan mali raporlama konusundaki değişikliklerdir. Türkiye'de 1990'lı yıllara kadar devlet muhasebesi konusunda yaşanan dağınıklıklar, standartların oluşturulmaması ve neticede kamu kaynaklarının harcanması ile belli sonuçların hesaplarda görülmemesi muhasebe alanında değişiklikleri zorunlu hale getirdi. Özellikle devlet muhasebesinin kapsamı genel yönetim olarak düşünüldüğünde dahi genel ve katma bütçelerde, fonlarda, döner sermayeli işletmelerde, vakıf ve derneklerde kamu kaynaklarının kullanılması ve harcamaların yapılmasını takiben çeşitli raporlar istendiğinde bu talebi mevcut durum veremedi. Genel raporun alınmaması bir tarafa merkezde genel ve katma bütçeli idarelerin dışındakilerle ilgili özel raporlar da üretilmedi. Örneğin; döner sermayeli işletmelerin gelir, gider ve bilançoları konusunda ne yayın nede herhangi bir açıklama yapılmadı (Çetinkaya, 2001: 129-136). Bu kuruluşlarla ilgili 1999 yılında uygulamaya sokulan yeni muhasebe uygulamalarına rağmen yine de Maliye Bakanlığı mali raporları kamu oyuna açıklamamakta ve yayınlamamaktadır. Aynı uygulamalar mali dağınıklık ve disiplinsizliğin görüldüğü kamu vakıf ve derneklerinde de yaşanmış ve yaşanmaktadır.

- Devlet Muhasebesinin Tutulması Konusundaki Teknik Gelişmeler

Türk devlet muhasebe sisteminin hesaplarda standartlaşmayı sağlayacak ve mali raporlamayı üretecek şekilde düzenlenmesi 24 Mart 2001 tarih ve mükerrer 24352 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan "Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair

Karar”da belirtilen ilke ve hedefler doğrultusunda hazırlanan “Muhasebe Planı” ile başladı.

Devlet muhasebesinin geliştirilme ihtiyacını takiben 1995 yılından itibaren başlayan çalışmalar aslında diğer ülkelerde olduğu gibi sadece devlet muhasebesi konusunda değil kamu mali yönetimi konusunda oldu. Bu konuda Yeni Zelanda ve Avustralya'nın başlattığı uygulamalar model olarak alındı. Kamu mali yönetiminin düzenlenmesi konusunda temel nokta genel yönetimi kapsayan uluslararası standartlara uygun muhasebe ve raporlama sisteminin kurulması oldu. Bunun için öncelikle kamu idarelerinde verilere zamanında ve ayrıntılı olarak ulaşmak için otomasyon alt yapısının oluşturulması sağlandı. Otomasyon ile ilgili çalışmalar Dünya Bankasının Türk Kamu Mali Yönetimini güçlendirme programı doğrultusunda yapıldı (Kesik, 2000: 139-167). Saymanlık 2000i projesi olarak adlandırılan otomasyon bilgi ağı yönetimi ile yaklaşık 1600 saymanlığın hesaplarına 2002 yılı itibariyle ulaşılmaya başlandı. 3. 3. 1999 tarihinde başlayan bu proje 1. 4. 2002 tarihinde tüm saymanlıkların hesaplarının günlük olarak izlenmesi ile tamamlandı (www.muhasibat.gov.tr/say2000/imgs/asama.jpg). Bunu takiben Devlet Mali İstatistikleri (GFS) ve Avrupa Hesap Sisteminde (ESA95) ifade edilen genel devlet tanımına giren yönetim birimlerini kapsayan (genel ve katma bütçeli idareler, döner sermayeler, fonlar, otonom/özel/özerk kuruluşlar, belediyeler, il özel idareleri ve sosyal güvenlik kuruluşları) çerçeve hesap planının yer aldığı Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği (www.muhasibat.gov.tr) hazırlandı. Oluşturulan hesap planı muhasebe kayıt yönteminin de değiştirilmesini gerektirdi. Muhasebe kayıt yöntemi olarak uyarlanmış nakit esaslı ile uyarlanmış tahakkuk esaslı muhasebe arasında bir yerde olan Türk Devlet Muhasebesi kayıt yöntemi (DPT, 2000: 52-61) yerine tahakkuk esaslı muhasebe kayıt yöntemine geçildi.

- Devlet Muhasebesinin Tutulmasında Kayıt Yöntemi Konusundaki Gelişmeler

Tahakkuk esaslı muhasebe yöntemi ile sadece bütçenin kavradığı işlemler değil bütçe dışı kalan kamu faaliyetleri de muhasebe içinde izlenmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebeye geçilmesi ile beraber devlet muhasebesinin kapsamı genel ve katma bütçeli idareler ve bunların kuruluşlarının yanında yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumlarını da alacak şekilde genişleyecektir. Devlet hesaplarında saydamlık sağlanarak merkez bilgisayarlardan tüm bilgiler alınabilmektedir. Maddi duran varlıkların muhasebede gösterilmesi sağlanmaktadır. Ayrıntılı ve geniş mali raporlar düzenlenebilmektedir. Devlet borçlanmasında tam ve doğru bilgi üretilmekte, devletin borcu net ifade edilebilmektedir. Kurumsal muhasebe uygulamasına geçilmesi ile il ve ilçe hesabından öteye kurum hesabı çıkarılabilmektedir. Tüm bu sonuçlar, devlet muhasebesinde 1995 yılında başlanılan reform çalışmalarının planlanan 2005 yılı itibariyle eksiklikler giderilmesini takiben tamamlanacaktır. Çalışmalar, 2005 yılında bitirilmek üzere, hazırlık olarak seçilen 6 pilot kurumun (Hazine Müsteşarlığı, Karayolları Genel Müdürlüğü, Ege Üniversitesi, Hacettepe Üniversitesi, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı) işlemlerini yürüten 47 saymanlıkta devlet muhasebesi genel yönetmelik taslağı doğrultusunda 2002 yılında başlamıştır. 2003 yılında pilot uygulamalar genişletilmiştir. 2004 yılında genel ve katma bütçeli idarelerde genel uygulamaya geçilmiş olup, diğer kamu idarelerinde ise pilot

uygulamalar başlayacaktır. 2003 yılına kadar yapılan pilot uygulamalarda işlemler bütçe işlemleri açısından nakit esasına göre, faaliyetler açısından ise tahakkuk esasına göre kaydedildi. (T. C. Maliye Bakanlığı Muhasebat, 2003: 11). Yeni muhasebe sisteminde nakit esasına dayalı bütçe uygulama sonuçları ile tahakkuk esasına dayalı faaliyet sonuçları birlikte üretildi. Bunun için GFS sınıflandırmasına uygun yeni bütçe kod yapısı da bütçe hesapları ile entegre edilmiş durumdadır. (T. C. Maliye Bakanlığı BÜMKO, 2002: 1-176).

Genel ve katma bütçeli idareler için hazırlanan hesap planı 1990 tarihli hesap planı ile karşılaştırıldığında büyük farkların olduğu görülmektedir. Eski planda hesaplar 1'den başlayarak alt alta 72'ye kadar sıralıydı. Hesaplarda sınıflandırma ve kod numarası verme gibi bir yöntem izlenmemişti. Ancak yeni planda hesaplar bilanço hesapları, duran varlıklar, dönen varlıklar, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar, öz kaynaklar, faaliyet hesapları, gelir ve gider hesapları, nazım hesaplar şeklinde gruplandırıldı (T. C. Maliye Bakanlığı, 2002: 33-38). Yeni hesap planı tahakkuk esaslı muhasebe yöntemi ile beraber hesap verebilirliği sağlayacak tek düzen bir hesap planı haline geldi. Yeni hesap planındaki hesapların işleyişinde yansıtma hesapları kullanılarak gelir ve gider kabul edilen işlemler gelir ve gider hesaplarına yansıtılmakta, gelir ve gider olarak kabul edilmeyenler ise ilgili varlık veya yükümlülük hesaplarına yansıtılmaktadır. Yeni hesap planı ve uygulaması ile bilanço, faaliyet raporu, nakit akım tablosu, finansman tablosu, iç ve dış borç değişim tabloları, gelir ve giderlerin ekonomik, fonksiyonel ve kurumsal sınıflandırma tabloları üretilmektedir. Yapılan bu çalışmalar 2005 yılı itibariyle genel yönetim kapsamına alınan tüm kamu idarelerinde ortak bir muhasebe ve raporlama standartlarının uygulanması ile tamamlanmış olacaktır. (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003)

Türkiye'de devlet muhasebesi konusundaki yaşanan gelişmeler ekonomik ve toplumsal gelişmelerin ve uluslararası ilişkilerin artması ile hızlanmış olup, günümüzde uluslararası standartlara uygun bir hesap planı ve muhasebe kayıt yönteminin oluşturulması ile beraber devam etmektedir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Dünyada devlet muhasebesi konusundaki gelişmeleri ve bunlar karşısında Türkiye'de yapılan düzenlemeleri inceleyen bu çalışmanın sonucunda bazı değerlendirmeleri yapmak mümkündür. Buna göre;

Dünyada 1980'li yılların başında kamu mali yönetiminde etkinliği sağlamak, topluma hesap verebilirliği gerçekleştirmek, mali raporlar sunarak bilgiyi şeffaf hale getirmek vb amaçlarla başlayan çalışmaların bir ucu devlet muhasebesinin yapısı ve işleyişinin değiştirilmesiyle sonuçlandı. Genelde kamu mali yönetimi, özelde devlet muhasebesindeki gelişmeler ve değişiklikler ise sürmektedir. Kamu mali yönetiminde devlet muhasebesi, ulusal muhasebe ve bütçeleme konusunda uluslararası örgütler katkı sağlamaktadırlar. Ulusal muhasebe konusunda IMF, OECD, Dünya Bankası, Avrupa Komisyonunun katkıda bulunması ancak aslında Birleşmiş Milletlerin bu konuda öncülük etmesi, bütçeleme konusunda IMF'nin öncülük etmesi, muhasebe disiplini

konusunda Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun öncülük etmesi muhasebenin geliştirilmesinde önemli oldu (Jones, 2000: 101). Özellikle Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu ve bunun içinde yer alan kamu sektörü komitesinin çalışmaları, muhasebeden beklenen yeni taleplerin karşılanması konusunda devam etmektedir. Kamu mali yönetimi ve muhasebe alanında uluslararası gelişmeler, ülkelerin mali yönetim ve muhasebe sistemlerini gözden geçirmeleri sonucunu doğurdu. Bu doğrultuda Yeni Zelanda ve Avustralya'da başlayan gelişmeler ABD, Kanada, İsveç, Hollanda, İngiltere, Almanya, İsviçre, Kore, Türkiye'de başlangıç yılları farklı olsa da devam etti. Kamu mali yönetimi konusunda ilk gelişmelerin yaşandığı ülke olan Yeni Zelanda 1989 yılında çalışmalara başlayıp, 1992 yılında tahakkuk esaslı muhasebe ile devlet hesaplarını kaydeder hale geldi. Yeni Zelanda'nın bu çalışmaları yaparken konuyu uluslararası düşünmekten çok kendi iç yapısında olması gerekenler şeklinde düşündüğüne inanmaktayız. Diğer bir deyişle kamu kaynaklarını etkin kullanma ve hesap vermenin önemi üzerinde toplumsal olarak birleşildiği ve çalışmalara bu doğrultuda başlanıldığını düşünmekteyiz. Yeni Zelanda uygulamaları diğer ülkelere yol gösterici oldu. Diğer ülkeler tarafından yapılan çalışmalar yine aynı amaçla, kamu mali yönetimine belli bir disiplin kazandırmak ve kamu hesap verebilirliğini gerçekleştirmek doğrultusunda yapılmıştır. Ancak bu amaç Türkiye açısından değerlendirildiğinde kamu mali yönetimimizdeki sorunları bilmemize ve bu yönde çözümler üretilmesi gerektiği çeşitli platformlarda belirtilmesine karşın çalışmalara başlanmasının altında bu düşüncelerden çok, Türkiye'nin uluslararası kuruluşlarla olan mali ilişkilerinin artmasının etkisi olduğu inancındayız. Eğer tam olarak içeride kamu mali yönetiminin belli bir disipline kavuşturulması gerektiği gerçekçi olarak istenseydi bu yönde hem yasal hem uygulama açısından çalışmalar 1990'lı yılların başında yapılır; günümüz itibariyle beş on yıldır uygulanıyor olurdu. Bu açıdan Türkiye'de kamu yönetimi konusunda gereken adımların etkin bir yönetim ve sorumluluğu içine alacak şekilde ve özellikle bir bütün olarak atılmadığı; yapılan çalışmaların ise geç yapıldığını belirtmek gerekir. Ancak yine de uluslararası gelişmeler ve Türkiye'nin bu açıdan yerine bakıldığında kamu mali yönetimi ve devlet muhasebesi konusunda yapılan çalışmaları önemsememek mümkün değildir. Türkiye'nin uluslararası gelişmeleri, uygulamalara daha önceden başlamış Yeni Zelanda gibi ülkeleri örnek alarak takip etmesi de önemlidir. Neticede sonu belli olan ve başarıya ulaşmış bir muhasebe ve kamu mali yönetimi sistemini görerek uygulamak büyük bir avantajdır. Türkiye'nin bu noktadan sonra yapması gereken, uluslararası gelişmeleri de takip ederek daha çok dış talepler doğrultusunda değil iç talebin istekleri doğrultusunda çalışmalarını sürdürmesi, etkin zaman kullanımı ve maddi kazanç açısından rasyonel olacaktır. Diğer bir deyişle Türkiye, kamu yönetiminde yönetime gelenlerin toplumu düşünerek toplum temelli çalışmaları yapması gereklidir. Bunun için kamu kurum ve kuruluşları etkin ve verimli çalışır hale getirilmeli, gölge değil gerçek ve etkin yönetici anlayışına sahip olunarak "kamu kaynaklarını nasıl etkin kullanırız?" sorusu ve bunun cevabı olan uygulamaları tüm kamuya yaymak için uğraşılmalıdır. Bu konuda devlet muhasebesi her zaman yardımcı olacaktır. Devlet muhasebesinin yaşadığı gelişmeler doğrultusunda günümüzdeki son aşaması olan tahakkuk esaslı muhasebe ve bunun uzantısı olan mali raporlama ile devletler kamu kaynaklarının kullanımı sonucunda ileriye dönük

kararların alınmasında daha kesin sonuçlarla çalışmalar yapacaklardır. Türkiye, devlet muhasebesinin yapısı ve kapsamındaki değişikliklerin saydamlık ve hesap verebilirliğe önemli katkılar sağlaması ile hesabını kuruluşuna kadar tutan, kaynakları daha iyi harcayan bir ülke konumuna gelme uğraşı içindedir.

Dünya’da ve Türkiye’de Kameral muhasebe sistemi ile başlayan ve sadece bütçe muhasebesi olarak adlandırılan nakit esaslı devlet muhasebesinden, günümüz devlet mallarının hesabının tutulduğu, kaynak kullanımlarının izlendiği, bütçe-kaynak ilişkilerinin kurulduğu tahakkuk esaslı muhasebeye yol alan devlet muhasebesindeki gelişmeler, bugünkü yapısıyla kalmayacaktır. Kamu kaynaklarının etkin kullanılması düşüncesi her zaman ön planda olacağından ve bu en iyi muhasebeden alınan bilgilerle yorumlanacağından dolayı muhasebe konusundaki gelişmeler sürecektir. Türkiye bu konuda geçmişte olduğu gibi gelişmeleri gecikmeli olarak değil zamanında takip ederek uluslararası alanda yer edinmelidir.

KAYNAKLAR

- Çetinkaya, Özhan, (2002), “*Kamu Maliyesinde Kamu İşletmeciliğinin Yeri ve Analizi (Döner Sermaye İşletme Uygulamasının Analizi)*”, Türkiye’de 1980 Sonrası Mali Politikalar, XVI. Türkiye Maliye Sempozyumu, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, 28-31 Mayıs 2001, s.115-139.
- Dean, Peter N., (1996), “*Government Accounting in Developing Countries*”, Policy Studies and Developing Nations, A Multi-Volume Treatise Volume: 3, Edited by Stuart S. Nagel, JAS Press Inc. s. 265-283.
- Demirbaş, Tolga (2000), Performans Denetimi, Sayıştay ve Türkiye’deki Durumun Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, T.C. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Demirbaş, Tolga (2001), Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması, Sayıştay Araştırma , İnceleme, Çeviri Dizisi: 17, Ankara.
- Gören, İhsan, (2000), “*Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Bağlamında Performans Yönetimi*”, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılandırmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri, XV. Türkiye Maliye Sempozyumu, Akdeniz Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, 15-17 Mayıs 2000. s. 227-266.
- Guthrie, James, (1998), “*Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector- Rhetoric or Reality ?*” Financial Accountability&Management, February (14), s. 1-19.
- IFAC, (2000), Preface to International Public Sector Accounting Standarts, May-2000, <http://www.ifac.org>.
- Jones, Rowan, (2000),”*National Accounting, Government Budgeting and The Accounting Discipline*”, Financial Accountability & Management, 16(2), May-2000, s. 101-116.
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (2003), 24.12.2003 Tarih 25326 Sayılı Resmi Gazete.
- Kesik, Ahmet,(2000), “*Türk Mali Yönetiminin İşleyiş Yönünden Yeniden Yapılandırılmasına Yönelik Çalışmaların Yönü ve Bu Çabaların Değerlendirilmesi*”, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri, 15.Türkiye Maliye Sempozyumu, Akdeniz Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, 15-17 Mayıs 2000.s.139-167.

- Monsen, Norvald, (2002), *“The Case for Cameral Accounting”*, Financial Accountability & Management, 18 (1), February, Blackwell Publishers, Oxford UK. s.39-72.
- OECD, (1993), *“Accounting for What ? : The Value of Accrual Accounting to The Public Sector”*, Occasional Paper on Public Management, Paris.
- OECD, (1997), *“Accrual Accounting in the Netherlands and the United Kingdom”*, www.oecd.org/puma.
- OECD, (2000), *“Accrual Accounting and Budgeting Practise in Member Countries;Overwiev”*, International Accounting and Budgeting Symposium, Paris,13-14 November 2000.
- Pallot, June, (2001), *“A Decade in Review ; New Zeland’s Experience with Resource Accounting and Budgeting”*, Financial Accountability & Management November, (17) (4). s. 383-400.
- Public Sector Committe (PSC), (1994), *“Implementing Accrual Accounting in Government; The New Zeland Experience”*, Occasional Paper, International Federation of Accountants, October.
- Robinson, Marc, (1998), *“Accrual Accounting and the Efficiency of the Core Public Sector”*, Financial Accountability Management, February, (14) (1). s. 21-37.
- T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), (1973), Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması (Giriş), Ankara, DPT: 1325-KD: 261.
- T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı (DPT),(2000) , Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı, (2002), Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları; Nakit Esasından Tahakkuk Esasına, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO), (2002), Analitik Bütçe Sınıflandırması Eğitim El Kitabı, Mart-2002, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, (2003), Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları, Mayıs-2003, Ankara.
- Yıldırım, Zuhâl-Çetinkaya, Özhan, (1999), Devlet Muhasebesi (Teori ve Uygulama), Ekin Kitabevi, Bursa.
- Yılmaz, Hakkı Hakan, (1999), Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği, DPT, Ankara.

www.muhasabat.gov.tr

www.muhasabat.gov.tr/say2000/imgs/asama.jpg

www.muhasabat.gov.tr/muhasebe/reform/ref2.asp

www.oecd.org/puma.