

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminin Yeni Kamu Mali Yönetimi Açısından Değerlendirilmesi

DOI: 10.26466/opus.839165

*

Hüseyin Ercan*

* Doktora Öğrencisi, Harran Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Şanlıurfa/Türkiye

E-Posta: huseyin.ercan@inonu.edu.tr

ORCID: [0000-0003-2641-3674](https://orcid.org/0000-0003-2641-3674)

Öz

1980'lerden itibaren birçok ülkede politikacılar, akademisyenler ve vatandaşlar kamu mali yönetimin etkinliğini tartışmaya ve eleştirmeye başlamışlardır. Kamu yönetiminin birçok alanda olduğu gibi kamu mali yönetim alanında da reformlar uygulanmaya başlanmıştır. Dünya genelinde hükümetler kaynakların etkin dağılımını sağlamak, verimliliği arttırmak ve mali disiplini sağlamak amacıyla kamu mali yönetim alanında birçok reform çalışmaları yapmaktadırlar. Yapılan reformlardan birisi de nakit esaslı devlet muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçilmesidir. Devlet muhasebe sistemlerinin amacı, kamunun sahip olduğu gelir, harcama, varlıklar ve yükümlülükler açısından mali kaynakların nasıl yönetildiğini göstermektir. Devlet muhasebe sistemi, planlama ve politika oluşturma yönünden önemli bir araçtır. Kamu mali yönetimin bütün olarak doğru resmini görebilmede tahakkuk esaslı muhasebe sistemi merkezi rol oynar. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi vatandaşların ödedikleri vergilerin nerelerde kullanıldığının detaylı bir şekilde görebilme imkânı sağlamaktadır. Bu çalışmada; tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin kamu mali yönetim içerisindeki yeri ve önemi ve bu alana ne gibi katkılarda bulunduğu ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Devlet muhasebesi, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, yeni kamu mali yönetimi, kamu mali yönetim reformları.

Evaluation of the Accrual Based Government Accounting System in Terms of New Public Financial Management

*

Abstract

Since the 1980s, politicians, academics and citizens in many countries have begun to discuss and criticize the effectiveness of public financial management. As in many areas of public administration, reforms have started to be implemented in the field of public financial management. Governments around the world are carrying out many reform studies in the field of public financial management in order to ensure efficient distribution of resources, increase efficiency and ensure fiscal discipline. One of the reforms made is the transition from the cash-based government accounting system to the accrual-based government accounting system. The purpose of government accounting systems is to show how financial resources are managed in terms of public revenue, expenditure, assets and liabilities. The government accounting system is an important tool in terms of planning and policy making. The accrual-based accounting system plays a central role in getting the correct picture of public financial management as a whole. The accrual-based accounting system provides the opportunity to see in detail where the taxes paid by the citizens are used. In this study; The place and importance of the accrual-based government accounting system in public financial management and its contributions to this field will be tried to be revealed.

Keywords: *Government accounting, accrual-based government accounting, new public financial management, public financial management reforms.*

Giriş

Kamu yönetiminin en önemli konularından birisi de mali ya da parasal konulardır. Kamu mali yönetiminin belirlenmiş amaçlarına ulaşabilmesi için gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılması gerekir. Kamu mali yönetimi; kamusal ihtiyaçlardan doğan hizmetlerin yerine getirilebilmesi için gelirlerin toplanması ve gerekli yerlere harcanması amacıyla devlet tarafından yapılan işlere denir (Tosunoğlu ve Dülger, 2017, s.6). Dünya genelinde hükümetler kaynakların etkin dağılımını sağlamak, verimliliği arttırmak ve mali disiplini sağlamak amacıyla kamu mali yönetim alanında birçok reform çalışmaları yapmaktadırlar. Bu çalışmalardan bir tanesi de hükümetlerin nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçmeleridir.

Herhangi bir muhasebe sisteminin amacı temel kullanıcılara güvenilir, kullanışlı bilgi sağlamaktır (Rossi, 2016, s.4). Gelişmiş bir muhasebe ve raporlama sistemi hükümetlerin uyguladıkları mali politikaların mevcut ve gelecekteki etkilerini anlamak açısından önemli bir referans kaynağıdır. Devlet muhasebesi yatırımcılara, akademisyenlere, politikacılara ve diğer ilgili kişi ve kuruluşlara karar alma ve bu kararların uygulanması aşamasında zamanında, doğru ve tutarlı bilgi sağlar. Tahakkuk esaslı muhasebe, yöneticilerin etkili, zamanında ve doğru karar almalarına yardımcı olurken, onların hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerinde de vazgeçilmez bir rol oynar.

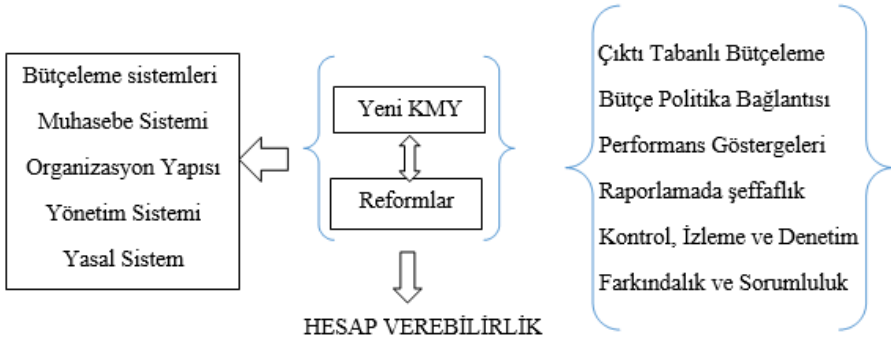
Teknolojideki gelişme ile birlikte, kamu yönetiminde hızlı karar alma, yönetime dinamik ve daha esnek bir yapı kazandırma, değişen ve gelişen koşulların ortaya çıkardığı toplumsal taleplerin karşılanması amacıyla yönelik bir kamu mali yönetimi oluşturmak kamu yönetiminin amaçları arasındadır (Tosunoğlu ve Dünger, 2017, s.8).

Yeni Kamu Mali Yönetimi Anlayışı

Yeni kamu mali yönetimi; kamu mali kaynakların etkili bir şekilde elde edilmesi ve kullanımı için sistemlerde, süreçlerde, organizasyonlarda ve kanunlarda başlatılan reformları ifade etmektedir. Sadece harcamalarda değil aynı zamanda gelirler ve borçlanmayı da

kapsamaktadır. Reformlar; verimlilik, etkinlik, kalite, şeffaflık, hesap verebilirlik ve iyi yönetim için aranan kamu politikalarının nasıl uygulanacağını etkiler. Bu reformlar bütçeleme, organizasyon yapısı, yönetim muhasebesi ve yasal sistemleri etkiler ve bunlar yeni kamu mali yönetimi anlayışı çerçevesinde değerlendirilir. Kaynakların sınırlı olması ve vatandaşların artan talepleri kamu yöneticilerinin kamu parasını daha etkin bir şekilde kullanmasına gerektirmektedir (Garcia-Sanchez ve Cuadrado-Ballesteros, 2016, s.1).

Yeni kamu mali yönetim, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, bütçe yetki devri, performans ölçümü, maliyetleme de şeffaflık, çıktı odaklı bütçeleme gibi araçlar aracılığıyla verimliliği ve hesap verilebilirliği ilerletmek amacıyla muhasebe ve mali yönetim alanında yapılan reformlarla ilgilidir (Stiles, Karbhari ve Mohamad, 2006, s.3). Şekil 1’de görüldüğü gibi yeni kamu mali yönetimi birçok reform sonucunda oluşmuştur ve amaç hesap verebilirliği arttırmaktır.



Şekil 1. Yeni Kamu Mali Yönetimi

Kaynak: Isabel-Maria Garcia-Sanchez ve Beatriz Cuadrado-Ballesteros, *New Public Financial Management*, In: Farazmand A. (eds) *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*. Springer, Cham, 2016, 2)

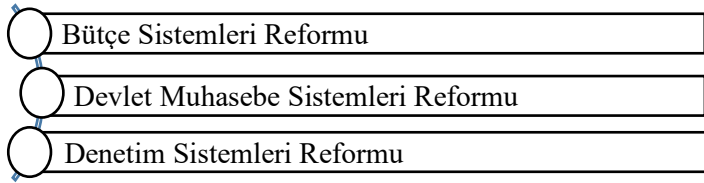
Yeni kamu mali yönetim 5 boyutta tanımlanabilir (Jordaan, 2013, s121). Bunlar:

- Mali raporlama sistemindeki değişim (Nakit esaslıdan tahakkuk esaslıya geçiş),
- Bütçede yetki devri,
- Piyasa tabanlı maliyetleme ve fiyatlandırma sistemi,

- Performans ölçümüne dayalı yaklaşım,
- Performansa dayalı (iç ve dış) denetim.

Mali raporlama sistemlerinin amacı, kamunun sahip olduğu gelir, harcama, varlıklar ve yükümlülükler açısından mali kaynaklarını nasıl yönetildiğini göstermektir. Raporlar, planlama ve politika oluşturma yönünden önemli bir araçtır. Ayrıca tamlık, yasallık, kullanım kolaylığı, güvenilirlik, ilgililik, güncellik, tutarlılık, karşılaştırılabilirlik ve kullanılabilirlik gibi ilkelere dayanılarak hazırlanmaktadır (Allen ve Tommasi, 2001, s.318).

Yeni kamu yönetimi, kamu mali yönetiminde yeniden değerlendirilmesini zorunlu kılmıştır. Az gelişmiş ülkelerde yeni kamu yönetimi, kıt kaynakların etkin, verimli, şeffaf ve hesap verilebilir kullanımını gerektiren bir kamu mali yönetimle sonuçlanmıştır. Ayrıca kamu mali yönetim reformları çoğu az gelişmiş ülkelerde hükümet reformlarının temel ögesi olarak ortaya çıkmıştır ve bunun sonucunda kamu mali yönetim bileşenlerinin modernize edilmesi kaçınılmaz olmuştur. Bu bileşenler, bütçeleme sistemleri reformları, devlet muhasebe sistemleri reformları ve denetim sistemleri reformlarından oluşmaktadır (Ouda, 2016, s.3). Şekil 2’de görüldüğü gibi kamu mali yönetim reformları üç ana grupta toplanmıştır. Bu çalışmanın konusunu oluşturan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi de devlet muhasebesi alanında yapılan reformu oluşturmaktadır.



Şekil 2. Kamu Mali Yönetim Reformun Bileşenleri

Kaynak: Hassan A.G. Ouda, *Public Financial Management Reform in LessDevelopedCountries: An International Perspective*.In: Farazmand A. (eds) *Global Encyclopedia of Public Administration, PublicPolicy, and Governance*. Springer, Cham, 2016, s3.)

Etkin bir raporlama sistemi, hükümetlerin kamu hizmetlerini yerine getirmedeki amaçlarına ulaşım ulaşmadığını değerlendirmek amacıyla zamanında istenen bilgiyi sağlar, etkin varlık yönetimini mümkün kılar ve yöneticilere varlıkların daha iyi nasıl kullanılabileceği konusunda karar vermelerine yardımcı olur. Hükümetlerin uzun vadeli yükümlülüklerinin kapsamlı raporlanmasına ve kamu maliyesinin uzun dönem sürdürülebilirliğini değerlendirmek açısından önemli bir gösterge olan vergi gelirlerinin kapsamlı ve zamanında raporlanmasını sağlamaktadır.

Etkin bir kamu mali yönetim sistemi, kaynakların etkin kullanımının maksimum düzeyde olmasını, kamu maliyesinde şeffaflığın ve hesap verebilirliğin en yüksek seviye de oluşturulmasını ve uzun dönemde ekonomik başarının da sağlanmasını gerektirir (Pretorius ve Pretorius, 2008, s.7).

Tablo 1. Dünya Üzerinde Yapılan Kamu Mali Yönetimi Reformlarının Sınıflandırılması

Reform Sınıfı	Tanımlama
Mali Raporlama Sistemlerindeki Değişimler	Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi ve profesyonel muhasebe standartlarına güven
Piyasa temelli yönetim sistem ve yapılarının gelişimi	Nakit yönetime odaklanma, kamu hizmetlerinde kalitenin artırılması ve fiyatının belirlenmesi, dışarıdan destek alma ile ilgili düzenlemeler, fiyatlama teknikleri
Performans ölçüm yaklaşımlarının gelişimi	Mali ve mali olmayan performans göstergelerine vurgu, karşılaştırma ve performans ölçümleri
Bütçe devri/ yetki verme	Mali ve yönetim muhasebe sistemlerinin kabulü, mali ve mali olmayan sonuçların bütçelenmesi ve raporlanması arasındaki bağlantıya vurgu yapılması
Kamu iç ve dış denetiminde değişim	Kamu hizmetlerinin etkinliği ve verimliliğinin yanı sıra hizmet dağılım fonksiyonlarının izlenmesine daha fazla vurgu yapılması.

Kaynak: Yosra Mnif Sellami ve Yosra Gafsi, Evolution of Government Accounting, Springer International Publishing AG, 2018, s.1-7.

Tablo 1 incelendiğinde dünya üzerinde kamu mali yönetim alanında yapılan reformlar 5 grupta toplanmıştır. Bunlar muhasebe ve raporlama sistemleri, piyasa tabanlı yönetim anlayışı, performans ölçüm teknikleri, yetki devri ve denetim alanlarında reformlar şeklinde sınıflandırılmıştır.

Bizim çalışmamız açısından reformlara baktığımızda mali raporlama alanında tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi ve muhasebe alanında uluslararası standartlaşmanın kabul edilmesidir.

Devlet Muhasebesi

Devlet muhasebesi, kamu mali yönetimi desteklemek amacıyla geliştirilen kurallar, süreçler ve araçlar setine denilmektedir. Kamu sektöründe muhasebenin rolü hem karar vericiler açısından hem de ilgili taraflar açısından ihtiyaç duyulan bilgiye göre zamanla değişmiştir. Sadece kamunun mali kontrolü açısından değil aynı zamanda demokrasinin gelişmesi açısından da önemli bir fonksiyon olarak değerlendirilir (Rossi, 2016, s.2).

Devlet muhasebesi geçmişte bütçenin uygulamalarının kaydından oluşmaktaydı. Bütçe dönemi içerisinde tahsil edilen gelirler ile yapılan harcamaların kaydı ve raporlanması yeterli görülmüştür. Zamanla devletlerin iktisadi faaliyetleri artmış ve bunun sonucunda devletlerce alınan kararlar ülke ekonomisine yön vermeye başlamıştır. Bu gelişmeler sonucunda devlet muhasebesi önem kazanmaya başlamıştır. Muhasebe sistemleri uzun yıllar, gelirlerin tahsil edildiğinde harcamaları ise ödendiğinde kaydedildiği nakit esasına göre yapılmıştır. Yeni kamu mali yönetiminde tüm taraflar ile devlete vergi verenlerin devlete ilişkin tüm mali bilgileri, muhasebe kayıtlarından açık, doğru bir şekilde öğrenmeye hakları vardır. Bu durum demokratik ve çağdaş bir devlet olmanın da en temel gereğidir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi bu gereği yerine getirebilmek için bütçe odaklı bir muhasebe sisteminin dışına çıkarak bütçe tarafından kavranmayan, maddi ve maddi olmayan tüm duran varlıkların yanı sıra kayıt dışı bütçe işlemlerini ve devletin muhtemel yükümlülüklerini kavrayarak muhasebeleştirilmektedir.

Devlet muhasebesinin kullanıcıları; Kamu kurumları, gözetim birimleri ve düzenleyici kurumlar, yöneticiler ve kamu çalışanları, vatandaşlar, medya, baskı grupları, vergi verenler, oy verenler, kaynak sağlayıcılar, kamu hizmetlerini kullananlar, mevcut ve potansiyel borç verenler, diğer kreditorler, mevcut ve potansiyel fon sağlayıcılar şeklinde sıralanmaktadır (Rossi, 2016, s.3).

Devlet Muhasebesinin temel amaçları (Rossi, 2016, s.3):

- Kamu kurumları tarafından yapılan tüm işlemleri takip etmek amacıyla yöneticilere zamanında, güvenilir ve etkin bir şekilde bilgi sağlamak,
- Kamunun parasının nerelere harcandığını kontrolünü sağlamak,
- Farklı bilgi ihtiyaçlarına uygun olarak işlemlerin sistematik kayıtlarını tutmak,
- Hem yönetimi başarılı bir şekilde yürütmek hem de hesap verebilirlik koşulunu yerine getirmek amacıyla gerekli olan dönemsel mali raporların hazırlanmasını sağlamaktır.

Özel sektör muhasebesi ile devlet muhasebesi arasındaki farklar (Rossi, 2016, s.3-4): Kamu kurumları yaptıkları işler karşılığında özel sektördeki gibi kar güdüsüyle hareket etmezler. Bazen kamu kurumları tarafından dağıtılan hizmetlerde fiyat olsa da kâr amacıyla yapılmaz sadece maliyetleri karşılamak amacıyla hareket edilir, kamu kurumları toplumsal amaçla hizmet sunduklarından çıktının parasal olarak bir değere sahip olması gerekmez.

Devlet muhasebesinde belli bir standartlaşmaya gidilmesinin sebepleri (Sellami ve Gafsi, 2018, s.4): Kamu yönetimi içerisinde mali işlemlerin ayrı tutulması, kamu sektöründe şeffaflığın ve hesap verebilirliği artırma ihtiyacı, benzer özelliğe sahip ülkelerin mali durumlarını karşılaştırmak amacıyla, daha az gelişmiş ülkelerin muhasebe sistemlerini modern hale getirmelerine yardımcı olmak için standartlaşmaya gidilmektedir.

Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

Devlet muhasebesi alanında nakit esaslı ve tahakkuk esaslı olmak üzere iki muhasebe yöntemi uygulanmaktadır. Nakit esaslı yöntemde nakit akışı fiilen gerçekleştiği anda kayıtlar yapılmaktadır. Tahakkuk esaslı da ise, işlem nakit olarak gerçekleşmese bile kayıt yapılır (Sellami ve Gafsi, 2018, s.2). Tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilirler. Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin en önemli özelliklerinden birisi nakit esasına dayalı bütçe uygulama sonuçları ile tahakkuk esasında faaliyet sonuçlarını birlikte üretebilecek şekilde düzenlenmesidir.

Tablo 2. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi ile Nakit Esaslı Muhasebe Sistemi Arasındaki Farklar

Ayırıcı Kriter	Nakit Esaslı	Tahakkuk Esaslı
Uygun Model	Geleneksel model	Modern model
Temel odak noktası	Kurallara ve düzenlemelere uyum	Kamu mali yönetimde etkinlik
İşlemlerin kaydı	Nakit olarak ödemelerin yapılması ve gelirlerin tahsil edilmesi	İşlemlerin nakit olarak gerçekleşmesi gerekmez.
Gelir ve gider uyumu	Harcama gelire aynı dönemde ilişkilendirilmez	Harcama gelire ilişkilendirilir.
Ekonomik ve yatırımlarla ilgili kararların alınmasındaki faydası	Bu anlamda performans göstergesi zayıf	Performans göstergesi mevcut.
Muhasebe metodunun basitliği ve kapsamlılığı açısından	Çalışması basit ve kolay.	Çalışması karmaşık ve zor.
Mali tabloların karmaşıklık seviyesi	Mali tablolar anlaşılabilir	Anlaşılması zordur
Kamu kurumunun mali durumu hakkında genel görünümü sağlaması açısından	Mali işlemlerin gerçek dışı görünmesi	Mali işlemler hakkında daha doğru bir resim sunması

Kaynak: (Sellami ve Gafsi, 2018, s.3)

Tablo 2 incelendiğinde nakit esaslı ile tahakkuk esaslı arasında birçok konuda farklılıklar bulunmaktadır.

Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçilmesine Sebep Olan Faktörler (Sellami ve Gafsi, 2018, s.2-3):

- Nakit esaslı muhasebe sisteminin eksik yanlarının farkına varılması,
- Yolsuzlukla mücadelede hesap verebilirliği ve mali raporlama kalitesini artırma ihtiyacı,
- Yeni kamu mali yönetim reformlarının devlet muhasebesine üzerine etkisi ve özel sektör tekniklerinin benimsenmesi,
- Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi alanında uluslararası standartlarının geliştirilmesi,
- Kamu sektöründe tahakkuk esaslı yöntemin yayılmasında uluslararası mali kuruluşların önemli rolü,

- Mali yönetim bilişim sistemlerinin gelişmesi ile tahakkuk esaslı muhasebe bilgilerinin toplanmasında işlem maliyetlerini önemli ölçüde düşürmüştür.
- Mali kriz dönemlerinde kamu sektöründe mali raporlama açısından şeffaflık ve hesap verebilirliğe olan artan ihtiyaçların etkisi olmuştur.

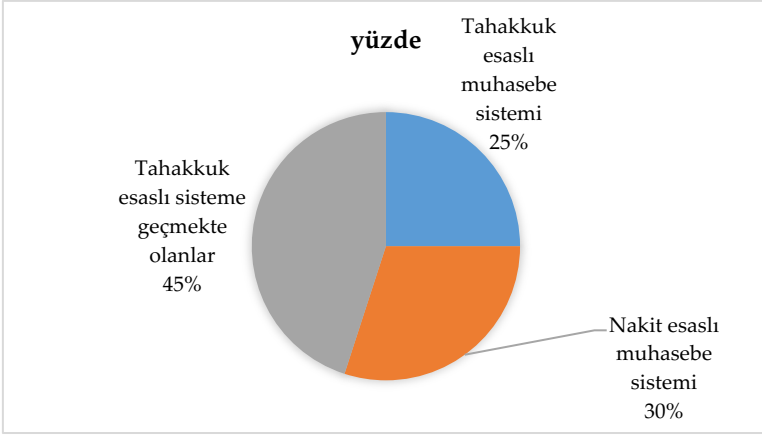
Aşağıda Tablo 3 incelendiğinde dünya üzerinde ülkeler farklı yıllarda tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçmişlerdir. Başlangıç yılı olarak en erken geçen ülke Yeni Zelanda'dır.

Tablo 3. Ülkelerin Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçme Yılları

Ülke Adı	Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçme Yılı
Avustralya	1994
Kanada	2003
Fransa	2001
Almanya	1994
İtalya	2011
Yeni Zelanda	1989
Norveç	2003
İsveç	1992
Finlandiya	1998
İspanya	2000

Kaynak: Isabel-Maria Garcia-Sanchez ve BeatrizCuadrado-Ballesteros, *New Public Financial Management*, In: Farazmand A. (eds) *Global Encyclopedia of Public Administration, PublicPolicy, andGovernance*. Springer, Cham, 2016, 5-6.

International Federation of Accountants'ın yaptığı araştırmaya göre dünya üzerinde 37 ülke tahakkuk esaslı raporlama sistemini kullanırken, 46 ülke nakit esaslı sistemi, 67 ülke ise bazı işlemleri nakit esaslı bazı işlemleri ise tahakkuk esaslı yapmaktadır. Şekil 3'de görüldüğü gibi dünya üzerinde yönetimlerin kullanmış oldukları raporlama sistemleri oransal olarak verilmiştir. Nakit Esaslı sistem %30, Tahakkuk esaslı sistem %25, tahakkuk esaslı sisteme geçiş aşamasında olanlar ise %45'dir.



Şekil 3. Dünya Üzerinde Ülkelerin Kullandıkları Muhasebe Sistemleri
Kaynak: *International Public Sector Financial Accountability Index, 2018, s.2.*

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin kamuda uygulanmasının faydalarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Ouda, 2016, s.7):

- Aktif ve pasiflerin daha iyi yönetilmesine imkan sağlar,
- Tüm kamu sektörünün mali pozisyonunun tam resmini görmesini sağlar,
- Kamu hizmetlerinin ve yapılan faaliyetlerin tam maliyetinin görülmesini sağlar,
- Performans ölçümünü güçlendirir,
- Özsermayenin belirlenmesini sağlar,
- Maliye politikalarının uygulanmasının güvenilir ölçümünü sağlar,
- Maliye politikasının şeffaflığını artırır.

Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminin Kamu Mali Yönetimi İçerisindeki Yeri

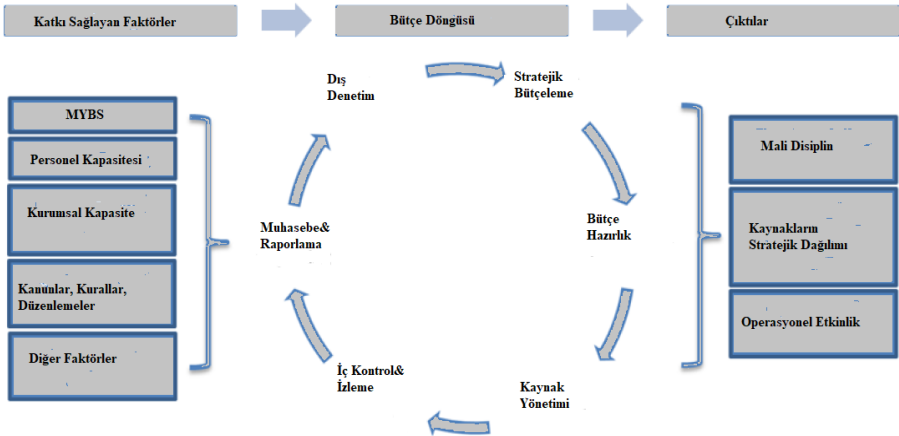
1980'lerde politikacılar, akademisyenler, özel sektör temsilcileri ve vatandaşlar tarafından geleneksel kamu mali yönetiminin yetersiz olduğu eleştiri konusu olmuştur. Kamu mali yönetim alanında yapılan reformlar devlet muhasebesi açısından önemli yenilikler getirmiştir.

Bunlardan en önemlisi de tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş ve muhasebe alanında uluslararası uyumlaştırma çalışmalarıdır (Sellami ve Gafsi, 2018, s.2).

Kamu kurumlarında muhasebe sistemi ile, mali kaynakların doğru bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, hükümetin performansının değerlendirilmesi ve politik amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını göstermektedir. Devlet muhasebesi, kamu yöneticilerin ve politikacıların vatandaşa karşı hesap vermelerinde ve karar vermelerinde gerekli bilgileri sağlayarak toplumun sosyoekonomik gelişmesinde yardımcı olmaktadır (Rossi, 2016, s.1).

Kamu kaynaklarını yönettiklerinden dolayı kamu kurumları şeffaflığı ve hesap verebilirliği sağlamak zorundadırlar. Bilgi ve iletişim teknolojileri ve internet kullanımının artması ile mali bilgiye erişim kolaylaşmıştır (Rossi, 2016, s.5).

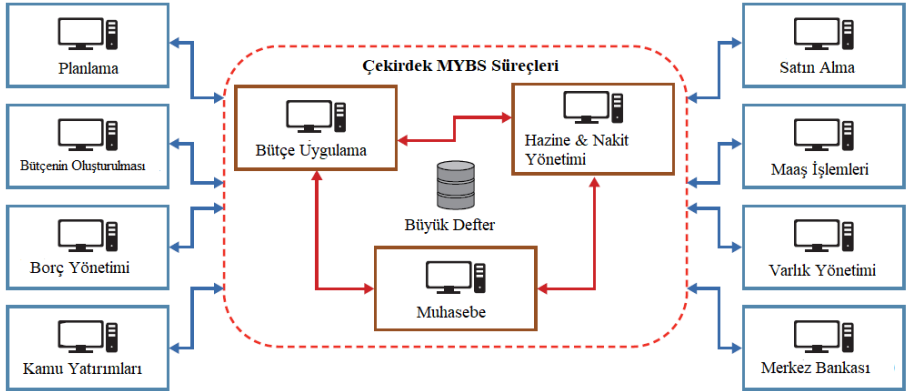
Kamu mali yönetimin bütün olarak doğru resmini görebilmeye tahakkuk esaslı muhasebe sistemi merkezi rol oynar. Kamu mali yönetimin temel amacı, kamu parasını daha iyi yöneterek vatandaşların yaşam standartlarını yükseltmektir. Güçlü bir kamu mali yönetim süreci kamu hizmetlerinin etkin bir şekilde sunulmasını, şeffaf bir kamu maliyesinin oluşturulmasını, kamu ile vatandaş arasında güveninin inşasını gerektirir.



Şekil 4. Muhasebe Sisteminin Kamu Mali Yönetim İçerisindeki Yeri

Kaynak: Caroline Heider, Nicholas York, Mark Sundberg, Moritz Piatti, Zambia PublicSector Management Program Support Project, 2016, World Bank Publications, Washington DC, s.15.)

Şekil 4’de görüldüğü gibi kamu mali yönetim sistemi üç kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısım sisteme katkı sağlayan faktörler, ikinci kısım bütçe döngüsünün olduğu kısım ve son kısım ise sistemin çıktılarıdır. Muhasebe ve raporlama bütçe döngüsü içerisinde yer almaktadır.



Şekil 5. Kamu Mali Yönetimin Çekirdek ve Yardımcı KMY Fonksiyonları

Kaynak: (Una, Allen ve Booton, 2019, s.4.)

Muhasebe sisteminin, kamu mali yönetim içerisinde nerede yer aldığı farklı bir gösterimi Şekil 5’de yer almaktadır. Muhasebe kamu mali yönetimin çekirdek (temel) fonksiyonları içerisinde yer almaktadır.

Sonuç

Uluslararası mali kuruluşların (IMF, OECD, WB vb.) ülkelerle ilgili mali istatistiklerde karşılaştırma yapmak amacıyla standart mali tabloların hazırlanması gerekmektedir. Ülkelerde muhasebe sistemlerini uluslararası kuruluşların istedikleri şekilde oluşturmuşlardır. Bu amaçla 2001 yılında IMF devletlerin kamu mali istatistiklerini hazırlamaları için Government Finance Statistics Manual Of 2001 (GFSM 2001) yayınlamıştır. Bu yeni rehber tahakkuk esaslı muhasebe sistemini esas almaktadır. Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişmesine paralel olarak bilgilerin elde edilmesi, saklanması ve bir yerden başka bir

yere gönderilmesi hem kolaylaşmıştır hem de maliyetlerinde önemli düşüşler olmuştur.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi vatandaşların ödedikleri vergilerin nerelerde kullanıldığının detaylı bir şekilde görebilme imkânı sağlamaktadır. Diğer taraftan yöneticilerin yaptıkları işlemlerle ilgili hesap verebilmelerine imkân tanımaktadır. Kamu maliyesinin şeffaflığının sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bu muhasebe sistemi ile kamunun sadece mali bilgilerine değil aynı zamanda mali olmayan bilgilerine de yer verilmektedir. Bu şekilde kamu mali yönetimin bir bütün olarak değerlendirilmesini kolaylaştırmıştır. Hesapların detaylı olarak gösterilmesi kamuda yolsuzluk yapılmasını engellemektedir. Uluslararası yatırımcıların ülke ile ilgili daha sağlam, güvenilir bilgilere erişmelerini sağlamaktadır. Ayrıca uluslararası kredi kuruluşları ülke hakkında gerekli bilgilere ulaşabilmektedirler.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi kamu mali yönetimin fonksiyonları açısından değerlendirildiğinde; makroekonomik tahmin ve planlama, mali planlama, bütçe hazırlık, bütçe işlemleri ve bütçe uygulama, nakit yönetimi, borç yönetimi, gelir yönetimi, kamu personel yönetimi, varlık yönetimi, muhasebe ve mali raporlama, izleme ve değerlendirme ve denetim fonksiyonları ile tahakkuk esaslı muhasebe sistemi arasında birebir ilişki bulunmaktadır. Bu sayılan kamu mali yönetimin her bir fonksiyonunun sağlıklı çalışmasında tahakkuk esaslı muhasebe sistemi önemli bir araç görevi görmektedir. Örneğin sağlıklı bir iç ve dış denetimin yapılabilmesi için gerekli verilere muhasebe sistemi aracılığıyla ulaşılmaktadır. Bu fonksiyonların sağlıklı işlemesi sonucunda kamu mali yönetiminde etkinliği ve verimliliği artmış olacaktır.

Devlet muhasebesi hükümetlerin maliye politikalarına ilişkin işlemlerin kaydedildiği ve raporlandığı bir sistemdir. Bu nedenle, devlet muhasebesi mali hesap verilebilirliğin ve saydamlığın en önemli unsurudur.

EXTENDED ABSTRACT

**Evaluation of the Accrual Based Government
Accounting System in Terms of New Public
Financial Management**

*

Hüseyin Ercan
Harran University

In the 1980s, traditional public financial management was criticized by politicians, academics, private sector representatives and citizens. International financial institutions (IMF, OECD, WB, etc.) need to prepare standard financial statements in order to make comparisons in financial statistics about countries. Countries have created their accounting systems as desired by international organizations. For this purpose, in 2001, the IMF published the Government Finance Statistics Manual Of 2001 (GFSM 2001) for states to prepare their public financial statistics. This new guide is based on the accrual accounting system. Today, in parallel with the development of information and communication technologies, it has become easier to obtain, store and send information from one place to another, and there have been significant reductions in costs. The accrual-based accounting system provides the opportunity to see in detail where the taxes paid by the citizens are used. On the other hand, it allows managers to be accountable for their transactions. It plays an important role in ensuring the transparency of public finances. With this accounting system, not only financial information but also non-financial information of the public is included. In this way, it facilitated the evaluation of public financial management as a whole.

Showing the accounts in detail prevents corruption in the public. It enables international investors to access more robust and reliable information about the country. In addition, international credit institutions can access the necessary information about the country. When the accrual based accounting system is evaluated in terms of the functions of public financial management; Macroeconomic forecasting and planning, financial planning, budget preparation, budget operations

and budget execution, cash management, debt management, revenue management, public personnel management, asset management, accounting and financial reporting, monitoring and evaluation and audit functions and accrual based accounting system there is a one-to-one relationship. The accrual-based accounting system serves as an important tool in the healthy functioning of each function of the public financial management. For example, the necessary data for a healthy internal and external audit can be accessed through the accounting system. As a result of the healthy functioning of these functions, efficiency and productivity in public financial management will increase.

Government accounting is a system in which transactions regarding the fiscal policies of governments are recorded and reported. Therefore, government accounting is the most important element of financial accountability and transparency. The accrual accounting system plays a central role in getting an accurate picture of public financial management as a whole. The main purpose of public financial management is to raise the living standards of citizens by better managing public money. A strong public financial management process requires the effective delivery of public services, the creation of a transparent public finance, and the building of trust between the public and the citizens. Access to financial information has become easier with the increase in information and communication technologies and internet usage. Reforms in the field of public financial management brought important innovations in terms of government accounting.

The most important of these is the transition to the accrual-based accounting system and international harmonization studies in the field of accounting. With the accounting system in public institutions, it shows whether the financial resources are used correctly, the performance of the government is evaluated and whether the political goals are achieved. Government accounting helps the socio-economic development of society by providing necessary information for public administrators and politicians to be accountable to citizens and to make decisions. Since they manage public resources, public institutions have to ensure transparency and accountability. Accrued income and expenses are included in the accounts and reports of the financial year in which they arise. The new public administration necessitated a re-evaluation in

public financial management. One of the most important features of the accrual-based government accounting system is that it is organized in such a way that it can produce together the cash-based budget execution results and the accrual-based operating results. In the new public financial management, all parties and taxpayers to the state have the right to learn all financial information about the state from the accounting records clearly and accurately.

In the past, government accounting kept the records of the implementation of the budget. In order to fulfill this requirement, the accrual-based accounting system goes beyond a budget-oriented accounting system and accounts for all tangible and intangible fixed assets that are not covered by the budget, as well as informal budget transactions and possible liabilities of the government. An effective reporting system provides timely requested information to assess whether governments are achieving their objectives in delivering public services, enables effective asset management, and helps managers decide how assets can be used better.

Kaynakça / References

- Allen, R. ve Tommasi, D. (2001). *Managing public expenditure: a reference book for transition countries*. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD).
- Garcia-Sanchez IM. ve Cuadrado-Ballesteros B. (2016) New public financial management. A. Farazmand (ed) *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*. Switzerland: Springer International Publishing.
- Gerardo Uña, Richard Allen, and Nicolas Botton, *How to Design a Financial Management Information System—A Modular Approach*, 2019 International Monetary Fund. Washington, DC 20090, U.S.A.
- Heider, C., York, N., Sundberg, M., Piatti, M. (2016). *Zambia Public Sector Management Program Support Project*, Washington DC, World Bank Publications.
- Jordaan, J. (2013). *Public financial performance management in south africa: a conceptual approach* (Unpublished doctoral dissertation). In Public Affairs In The Faculty Of Economic And Management Sciences University Of Pretoria: Pretoria.

- Ouda Hassan.A.G. (2016). Public financial management reform in less developed countries: an international perspective. A. Farazmand (ed) *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*. Switzerland: Springer International Publishing.
- Pretorius, C. ve Pretorius, N. (2008). *A review of PFM reform literature, Evaluation Working Paper, Evaluation Report EV698*. London: Department for International Development (DFID).
- Rossi, F. M. (2016). Public Sector Accounting. A. Farazmand (ed) *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*. Switzerland: Springer International Publishing.
- Sellami, Y.M. ve Gafsi, Y. (2018). Evolution of government accounting. A. Farazmand (ed) *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*. Switzerland: Springer International Publishing.
- Stiles, D. R., Karbhari, Y. ve Mohamad, M.H.S. (2006). The new public financial management in Malaysia, <https://www.researchgate.net/publication/234054286>, (Erişim Tarihi: 28.01.2020).
- Tosunoğlu, Ş. (2017). Kamu mali yönetiminin genel ilkeleri. Tosunoğlu ve C. Dülger (Ed.), *Kamu mali yönetim içinde* (s.3-22). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları.

Kaynakça Bilgisi / Citation Information

- Ercan, H. (2021). Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin yeni kamu mali yönetimi açısından değerlendirilmesi. *OPUS–Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 18(39), 983-1000. DOI: 10.26466/opus.839165.