

DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ ALANINDA YAŞANAN GELİŞMELERİN ÜLKE DENEYİMLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Özen AKÇAKANAT*

ÖZET

Mali verilerin elde edilip bilgi ihtiyacı olanlara sunulmasında, muhasebe sistemleri en önemli kaynaktır. Bu noktada devlet muhasebesi kavramı önem kazanmaktadır. Devlet muhasebesi, ülkelerin muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilir olarak elde edilmesini sağlayarak ülke ekonomilerinin içinde bulunduğu krizlerin veya olumlu durumların daha net bir şekilde görülmesine imkan tanır, ülkelerin mali yapıları hakkında güvenilir ve doğru kararlar alınmasına kaynak teşkil eder. Devlet muhasebesinde kullanılan yöntemlerden olan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi bu noktada önem arz eder. Bu çalışmada tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçişte önemli gelişmeler kaydetmiş ve ilk uygulamaları yaşamış ülkelerden örnekler verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Devlet muhasebesi, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, ülke deneyimleri

THE EVALUATION OF NATIONAL EXPERIENCES IN TERMS OF THE DEVELOPMENTS IN GOVERNMENTAL ACCOUNTING SYSTEM

ABSTRACT

The accounting systems are the most important resources in obtaining the financial data and presenting them to the ones in need. At this point the concept of governmental accounting becomes more of an issue. The governmental accounting system provides countries to collect the accounting records accurate and reliable and thus helps the nations with a clear view during crisis or positive situations. It also helps the nations during the decision making process about the financial structure of the nation. The accrual based accounting system, one of the methods used in governmental accounting system, is important. In this study examples have been given on

* Uzman, Süleyman Demirel Üniversitesi, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 32260, Isparta, TÜRKİYE, ozen@sdu.edu.tr

the countries that have made important developments in transferring to this system and also have already accomplished the first applications of it.

Key Words: Governmental accounting system, accrual based accounting system, experiences of countries.

GİRİŞ

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir. Muhasebe, kâr amaçlı örgütler yanında, kâr amacı gütmemesine karşın, kaynak kullanan ve kaynak kullanılmasını bütçeleyip denetleyen kâr amaçsız örgütler için de söz konusudur.¹

Gerçekten de muhasebe, özel sektörde olduğu gibi kamu sektörü mali yönetiminde de kilit bir rol oynar. Kamu sektöründe uygulanan muhasebe sistemi devlet muhasebesi olarak adlandırılmaktadır. Devlet muhasebesi, devletin para ile ifade edilen değerlerini göstermek, bunlarda meydana gelen değişiklikleri izlemek, devletin her türlü faaliyetlerini ve bunların sebep ve sonuçlarını belirlemek olarak tanımlanmaktadır.² Başka bir tanıma göre devlet muhasebesi, genel devlet sektörünün mali nitelikli ve para ile ifade edilen olaylarının kaydedilmesi, kaydedilen bilgilerin topluca gösterilmesi ve yorumlanmasına ilişkin faaliyetlerin tümüdür.³

Devlet muhasebesinde iki tip muhasebe sistemi bulunmaktadır. Bunlar tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ve nakit esaslı muhasebe sistemidir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, işlemleri ortaya çıktıkları anda kaydeden bir sistemdir. Bu sistemde tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilirler.⁴ Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde kurumun tüm varlıkları, gelirleri, giderleri (amortisman giderleri dahil) ve yükümlülükleri kayıt altına alınır. Bu nedenle tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, kaynakların dağılımını ve varlıkların kontrolünü gerçekleştirerek kurumun nakit akışının, finansal durumunun, performansının değerlendirilmesini, karar vermeye yönelik veriler

¹ SEVİLENGÜL, O., Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara, s. 9, 1997

² AKARÇAY, V., Türkiye’de Devlet Muhasebesi Uygulaması, Marmara Üniversitesi Yayını, İstanbul, s. 7, 1980

³ ÇAKIR, H., Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni, <<http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/hulya/001/>>, (21.06.2007)

⁴ REDBURN, S., “How Should The Government Measure Spending? The Ususes of Accrual Accounting”, Public Administration Review, Volume 53, Number 3 (May/June) , s. 228, 1993

üretilmesini sağlar.⁵ Nakit esaslı muhasebe sistemi ise, nakit kaynakların hareketini ölçen bir sistemdir. Nakit esaslı devlet muhasebesinde, olaylar veya işlemler, nakit alındığında ya da nakit ödendiğinde kaydedilir. Nakit esaslı muhasebe sistemine göre oluşturulan finansal tablolar, bütçe gelir ve giderlerini, nakit girişini, nakit ödemelerini ve kasa mevcudunu kapsar.⁶ Nakit esaslı devlet muhasebesi, devletin malvarlığını, tahakkuk eden gelir ve giderlerini, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamalarını, devlet borçları ile diğer yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişmelerini, yarı mali nitelikli işlemlerini, ertelenen ödemelerini, hazine garantilerini ve vergi harcamalarını kapsamaz, kaydetmez ve raporlamaz. Bu nedenle nakit esaslı muhasebe sistemi mali olayların sonuçlarının, devletin kaynaklarının ve borçlarının eksik ve hatalı bir şekilde üretilmesine yol açar.⁷

Kamu sektörünün etkinlik ve etkililiği ile ilgili baskılara cevap vermek üzere pek çok ülke devlet muhasebesinde kayıt yöntemi olarak, nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçmiştir. Fakat bazı ülkeler bu değişikliği reddetmişlerdir, çünkü bu sistemin sakıncalarının ve yararlarının ülkelerin özel durumlarına göre değiştiğini savunmuşlardır.⁸ Bu bağlamda aşağıda dünyada yaşanan gelişmelere ışık tutması açısından tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçişte önemli gelişmeler kaydetmiş ve ilk uygulamaları yaşamış ülkelerden örnekler verilmiştir.

1. YENİ ZELANDA DENEYİMİ

1950'li yılların başlarında Yeni Zelanda batı dünyasının yaşam standardı en yüksek beşinci ülkesi konumundaydı. 1980'li yıllara gelindiğinde Yeni Zelanda'da hesap açıkları, borçlanmada tehlikenin en son noktasına gelinmesi gibi olumsuz durumlarla karşılaşmıştır ve 1980'li yılların sonlarında Yeni Zelanda ekonomisi yirmibeşinci sıraya doğru gerilemiştir. Yeni Zelanda'da yaşanan bu olumsuz gelişmeleri önlemek için mali açıdan çeşitli yasal teşvikler sağlanmaya çalışılmıştır. Bu yasal teşvikler 3 ana kategoriye ayrılmıştır:⁹

1. Özel sektörün performansını geliştirme

⁵ Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Second Edition), IFAC Study 14 (December) , s. 7, 2003

⁶ ALLEN, R., TOMMASI, D., Managing Public Expenditure a Reference Book for Transition Countries, OECD Publications, s. 291, 2001

⁷ CHANG, J.,vd., "Exploring the Desirability and Feasibility of Reforming China's Governmental Accounting System", Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, Volume 20, Number 4 (Winter) , s. 486, 2008

⁸ CHANG, s. 482

⁹ RICHARDSON, R., "Opening and Balancing the Books: The New Zealand Experience", Perspectives on Accrual Accounting: IFAC Occasional Paper 3, s. 6, 1996

- İstihdam Sözleşmeleri Yasası (1991): İşçi sınıfın hareket kabiliyetini güvence altına alma
2. Kamu sektörünün performansını geliştirme
- Kamu Kurumları Yasası (1986): Devlet kurumlarının özel sektör şirketi anlamında yapılanması
 - Kamu Sektörü Yasası (1988): Devlet sektörü yöneticilerinin sorumluluğunu güvence altına alma
 - Kamu Finans Yasası (1989): Gerçek devlet bilançosu (mali tabloları)
3. Makro ekonomik performansı güvence altına alma
- Merkez Bankası Yasası (1989)
 - Mali Sorumluluk Yasası (1994)

Yeni Zelanda’da mali açıdan yapılan bu yasal teşvikler “neo-liberal ekonomik reformlar” olarak adlandırılmıştır. Yeni Zelanda, özel sektör tarzı tahakkuk esaslı muhasebeyi ve finansal raporlamayı bu neo-liberal reformların bileşenlerinin en temel faktörü olarak tanımlamıştır. Bu reformlardan önce finansal yönetimin yapısı, harcamaların kontrolü ve raporlanması nakit esasına dayanmaktaydı. 1989 yılında Yeni Zelanda hükümeti kamu sektöründe tahakkuk esaslı bütçe ödenekleri ve özel sektör tarzı muhasebenin 1 Temmuz 1991 tarihinde yürürlüğe girmesi kararını kanun haline getirmiştir. Merkezi hükümetin ilk tahakkuk esaslı finansal tabloları 30 Haziran 1992 tarihinde sona eren mali yıl için gerçekleştirilmiştir.¹⁰

Devletin tahakkuk esaslı muhasebeye geçmesiyle birlikte, devlet konsolide edilebilir bilançolar hazırlama yeteneği kazanmış ve ilk kez varlıklarının gerçek değerini hesaplama imkanı elde etmiştir. Yeni Zelanda’da finans politikasının saygınlığı, muhasebe ve bütçelemenin genel kabul görmüş tüm muhasebe ilkelerine uygun olarak yapılması şartının getirilmesi ile artmıştır. Bu muhasebe standartlarının sürdürülmesi ve uygulanmasının kontrolü devletten bağımsız görev yapan özel bir kuruma verilmiştir. Bu şekilde, devletin kendine yarar sağlayacak açıklamalarda bulunma imkanı elinden alınmıştır. Yeni Zelanda bu uygulama ile devletin finansal raporlamasını bağımsız kuruma vererek bir tabuyu yıkmıştır.¹¹

Yeni Zelanda’da yeni mali yönetim sistemine geçildikten sonra devletin bir araya getirilmiş mali raporlarını görmek artık mümkün hale

¹⁰ ROBB, A., NEWBERRY, S., “Globalization: Governmental Accounting and International Financial Reporting Standards”, *Social-Economic Review*, Volume 5, Issue 4, s. 726, 2007

¹¹ RICHARDSON, s. 9

gelmiştir. Devletin mali tablolarına dayalı genel kabul görmüş muhasebe standartlarının yeni serilerinin üretimi yedi faktörü içeren bir temel proje halinde gerçekleştirilmiştir. Bu yedi faktör,¹²

- a) Muhasebe politikalarının oluşturulması,
- b) Departmanlardan, devletin kuruluşlarından ve KİT'lerden bilgi toplanması,
- c) Bilginin birleştirilmesi (konsolidasyonu),
- d) Bilginin doğruluğunun sağlanması,
- e) Yorum ve analiz,
- f) Mali nitelikteki bilgilerin yayınlanması ve sunumu,
- g) İletişim ve pazarlamadır.

Yeni Zelanda'da genel kabul görmüş muhasebe standartlarının benimsenmesi muhasebe politikalarının tesis edilmesini son derece kolaylaştırmıştır. Birçok alanda özel sektörün kullanmış olduğu yaklaşımlar kolaylıkla uygulanabilmiştir. Devletin muhasebe politikaları, mali tablolarının hazırlanması için bir metodoloji ortaya koymuş ve bütün devlet kurumlarını etkilemiş olduğu için muhasebe politikalarının geliştirilmesine özellikle önem verilmiştir. Bu muhasebe politikaları ayrıca muhasebe uzmanları tarafından kapsamlı bir şekilde incelenmişlerdir.¹³

2. KANADA DENEYİMİ

Kanada hükümeti 1980'li yıllara kadar finansal işlemlerinin bütçeleştirilmesi ve muhasebeleştirilmesinde nakit esasını uygulamıştır. Kanada hükümeti de bazı hükümetler gibi finansal bilgilerin raporlanması ve ölçülmesinde “yaratıcı muhasebe (aşırı değerlendirme)” uygulayarak halkı şu konularda;

- Bütçe açıklarının gerçekte olduğundan az olduğu,
- Harcamaların yasalar tarafından verilmiş yetkileri aşmadığı,
- Toplam harcamalardaki (giderlerdeki) büyümenin gerçekte olduğundan az olduğu,
- Gelecek kuşaklar tarafından karşılanacak borçların gerçekte olduğundan az olduğu,
- Geçmişte alınan kararların sağlam yatırım kararları olarak tanımlanması,

¹² WARREN, K., “Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience”, IFAC Occasional Paper 1, October, s.12, 1994

¹³ WARREN, s.12

- Yıllık performanslarının kendi veya kendilerinden önceki hükümetlerin yıllık performanslarına göre daha iyi olduğu ikna etmek istemiştir.¹⁴

Bu noktada nakit esaslı muhasebe mali gerçekliği olduğundan farklı göstermenin bir aracı olarak kullanılmıştır. Ancak finansal varlıkları gerçekte olduğundan farklı değerlendirmek, geleceğe yönelik doğru tahminlerde bulunmaya yarayan gerekli bilgi ihtiyacını sağlamamaktaydı. Bu yüzden Kanada hükümeti, nakit esaslı muhasebe ile elde edilen mali tabloları ve bütçeleri ile ağır borç yükü altına girmekte, gerçek durumunu görememekte ve gerekli önlemleri alamamaktaydı. Bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak üzere Kanada hükümeti nakit esaslı muhasebe uygulamasını bırakarak tahakkuk esaslı muhasebe uygulamasına geçme kararı almıştır. 1980’li yılların başından sonuna kadar Kanada hükümeti finansal raporlama uygulamalarında önemli değişiklikler gerçekleştirmiş olup, nakit esasından tahakkuk esasına ve ayrı muhasebe raporlarından konsolide edilmiş mali tablolara geçmiştir. Bu değişiklikler kısmen “Kanada Diplomalı Muhasebeciler Kuruluşunun Kamu Sektörü Muhasebe ve Denetim Komitesi (PSAAB)” tarafından teşvik edilmiştir.¹⁵

3. İSPANYA DENEYİMİ

İspanya’da devlet muhasebesi anlamında 1977 yılından beri nakit esaslı muhasebe sistemi ve tek taraflı kayıt yöntemi uygulanmıştır. İspanya kamu sektörü için “Genel Bütçe Kanunu” çıkararak yeni muhasebe bilgi sisteminin temellerini ortaya koymuştur. Daha sonra hükümetin varlıkları için yapılan “Genel Hükümete Ait Hesap Planı Çalışmaları (PGCP)” yeni muhasebe bilgi sistemi için temel oluşturmuştur. Hükümete ait ilk hesap planı çalışmaları 1983 yılında yayınlanmış ve 1 Ocak 1995 tarihinde yeni PGCP yürürlüğe konana kadar geçerliliğini sürdürmüştür. 1980’li yıllarda yapılan bu reformların etkili bir şekilde yürürlüğe konması için 1986 yılında “Muhasebe ve Bütçe Bilgi Sistemi (SICOP)” yayınlanmıştır. Bu sistem şunları içermektedir: Genel hükümete ait hesap planı, detaylı muhasebe listeleri, fiyatları belirleme ve değerlendirme kurallarına ilişkin mali tablo modelleri.¹⁶

Bütün bu gelişmelerin ardından İspanya’da 1991 yılında “Genel İç Denetim ve Muhasebe Ofisleri (IGAE)” Devlet Muhasebe İlkelerini

¹⁴ HILLIER, D., “From Cash to Accrual: Canadian Experience”, Perspectives on Accrual Accounting: IFAC Occasional Paper 3, s. 12, 1996

¹⁵ HILLIER, s. 13

¹⁶ MONTESINOS, V., BARGUES, J. V., “Bases of Accounting and Reporting Foci in Spanish Governmental Accounting”, Perspectives on Accrual Accounting: IFAC Occasional Paper 3, s. 17, 1996

yayınlanmış ve 1994 yılında yeni hükümet hesap planı kabul edilmiştir. Böylece İspanya’da devlet muhasebesi anlamında tahakkuk esaslı muhasebeye geçilmiş ve hükümet kurumları için muhasebe prensipleri, özel sektör muhasebe prensiplerinden farklı olmayacak şekilde düzenlenmiştir.¹⁷

4. İSVEÇ DENEYİMİ

İsveç’te kamu sektörü, bir tarafta eyalet diğer tarafta ise yerel ve bölgesel konseylerden oluşmaktadır. İlk ve orta öğrenim, sağlık hizmetleri, yerel yollar ve taşımacılık gibi faaliyetleri içeren kamu faaliyetlerinin büyük bir bölümü birbirlerinden farklı yasal kuruluşlar olan farklı topluluklar tarafından yürütülmektedir. Bu faaliyetlerin yapılmasını sağlayan vergiler “Ulusal Vergi Komitesi” tarafından toplanmaktadır, fakat prensip olarak devlet bütçesinde gözükmektedir. Devlet yüksek öğretim, yargı, savunma ve diğer geleneksel alanlardan sorumludur.¹⁸

İsveç modelinin en çarpıcı özelliği hükümetin aldığı kararların bakanların tümü tarafından ortaklaşa verilmesidir. Günlük faaliyetler, büyüklükleri, yapıları ve tipleri farklı olan geniş sayıda bağımsız organ ve otorite tarafından yürütülmekte iken, politika belirleyen organ kabinedir. Devlet bütçesinin parlamento tarafından kabul edilmesi ile tüm ödenekler hükümetin kullanımına verilmekte, hükümet ise sorumlulukları ve fonları organlarına aktarmaktadır. Tüm muhasebe uygulamaları bağımsız organlar seviyesinde yapılmaktadır (Bu anlamda bakanlıklar bağımsız organlar olarak addedilmektedir). 1979 yılında, “Hükümet Muhasebesi Yönetmeliği” yayınlanarak bağımsız organların muhasebe prensipleri ortaya konulmuştur. Ancak, yönetmelikte belirlenen tahakkuk esaslı muhasebeden istisnalar bağımsız organların büyük bölümü için uygulanmış, eski yöntemler ve standartların kullanımına izin verilmiştir. 1991 yılında yönetmelik değiştirilerek, her sene bağımsız organların üçte biri muhasebe metotlarını değiştirerek 1994 yılında tüm istisnalar kaldırılmıştır. Parlamento aynı zamanda bu muhasebe yönetmeliği düzenlemelerini ve muhasebe prensiplerini tüm kamu sektörü için uygulamaya karar vermiştir. Yerel ve bölgesel kuruluşlarda da bu prensipler standart hale getirilmiş, fakat mecburiyet getirilmemiştir. Bu şekilde, İsveç devleti için operasyonel bilanço, gelir gider belgesi, kaynak ve fon uygulama bilançosunu içeren genel geçer muhasebe prensipleri temelinde yıllık hesapların ortaya konulması mümkün olmuştur.¹⁹

¹⁷ MONTESINOS, s. 18

¹⁸ STRÖM, S., “Full Accrual Government Accounting in Sweden”, Perspectives on Accrual Accounting: IFAC Occasional Paper 3, s. 26, 1996

¹⁹ STRÖM, s. 26

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi, yöneticilerin girdi seçimlerinde toplam esneklikten yararlanmaları konusunda çok temel bir aşama olarak görülmüştür. Bu yüzden daha etkin bir yönetim sağlamak amacıyla her bir girdinin maliyetlerini tam olarak görebilmeleri gereği ortaya çıkmıştır. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile maliyet bilgisinin kalitesi artmıştır. Bununla birlikte bütçe ve tüm ödenek hesapları nakit esaslıdır.²⁰ Ayrıca İsveç'te 1993 yılında kamu kurumlarına yıllık raporlarını yayınlama zorunluluğu getirilmiştir. Bu yıllık raporlar sadece finansal raporları içermemekte, aynı zamanda performans raporlarını da içermektedir.²¹

5. İNGİLTERE DENEYİMİ

İngiltere'de bütçe ve muhasebe sisteminde “Muhasebe-Bütçeleme Kaynakları (RAB)” uygulanmaktadır. RAB, devlet bütçeleme ve muhasebe sisteminde tahakkuk esasının uygulanması için kullanılan bir terimdir. “Resource Budgeting (Bütçe Kaynakları)” kamu harcamalarının kontrolü ve planlanması için “Resource Accounting (Muhasebe Kaynakları)” bilgisinin kullanımını içerir. 1990'lı yıllarda tahakkuk esaslı muhasebenin hükümetler için faydası çoğu ülkeler tarafından anlaşılmamasına rağmen, İngiltere'de tahakkuk esasının hem bütçede hem de muhasebede kullanılmasının etkin olduğu anlaşılmıştır.²² 1990'lı yılların başlarında tahakkuk esaslı muhasebe sistemi öncelikli olarak devletin sağlık hizmetlerine yönelik olarak uygulanmaya başlanmıştır.²³

İngiltere'de RAB'ın ilk temellerini, 1982 yılında “Finansal Yönetim Yasa Teklifi (FMI)” ile oluşturulan “Finansal Yönetim Prensipleri” oluşturmuştur. Daha sonra İngiltere'de yayınlanan “Green Paper”²⁴ ve “White Paper”da²⁵ RAB'a ilişkin önemli gelişmeler yer almıştır. 11 Temmuz 2000'den sonra RAB'ın ilan edilmesiyle ilgili önemli gelişmeler yaşanmıştır. Yaşanan bu gelişmeler şunlardır.²⁶

²⁰ BLÖNDAL, J. R., “Budgeting in Sweden”, OECD Journal on Budgeting, Volume 1, No 1, s. 47, 2001

²¹ BLÖNDAL, s. 53

²² JONES, G., “Resource Accounting and Budgeting: Another False Trail?”, Perspectives on Accrual Accounting: IFAC Occasional Paper 3, s. 32, 1996

²³ WAYNNE, s. 2

²⁴ Green Paper: İngiltere ve Avrupa ülkelerinde sosyal politikalar, iletişim, ekonomi vb. konular üzerinde, tartışma ve dayanışmayı teşvik eden bir komisyondur. Green Paper, White Paper'ın yayınlanmasına danışmanlık eder.

²⁵ White Paper: Önemli konularda resmi raporlar ve nesnel ayrıntılı anlatımları içeren hükümet raporudur.

²⁶ “Resource Accounting Framework of Accounting Standart Setting in the UK Central Government Sector”, IFAC Public Sector Committee No:5, s. 2-3, 2002

- 18 Temmuz 2000’de hükümetin harcamalarını planlamak üzere “Spending Review (Harcamaların Gözden Geçirilmesi)” düzenlenmiştir,
- 19-20 Temmuz 2000’de konuyla ilgili Parlamente’ye ait iki seçim komitesi (Kamu Muhasebesi Komitesi ile İşbirliği Komitesi) Parlamente’ye Hazinenin 2001-2002 mali yılında tahakkuk esaslı muhasebeyi uygulaması için yetki vermiştir,
- 28 Temmuz 2000’de “Hükümet Kaynakları ve Muhasebe Kanunu (GRAA) 2000”, 1866’dan beri uygulanan yasaları ortadan kaldırmış ve Parlamente’ye hem RAB’ı uygulaması hem de devletin tüm hesaplarının konsolide edilmesi için kanuni destek vermiştir.

İngiltere’de şu anda kamu kuruluşları özel sektör kuruluşları tarafından üretilene benzer mali tablolar üretmektedir. Ancak, bütçe düzenleme süreci halen finansal kontrolün temel yönlerinden birisi olarak görülmektedir.²⁷

6. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ (ABD) DENEYİMİ

ABD’de “Belediye’ye Ait Muhasebe Ulusal Komitesi’nin (NCMA)” 1933 yılında kurulmasıyla, eyaletler ve yerel idareler için resmi muhasebe standartlarının oluşturulması çalışmaları başlatılmıştır. 1948 yılında NCMA devletin yerel idareleri düzenlemelerinde oynadığı rolü tanımlamak üzere “Devlete Ait Muhasebe Ulusal Komitesi” adını almıştır. Elli bağımsız eyaletin her birinin, federal hükümet tarafından oluşturulan ya da en azından kabul edilen muhasebe prensipleri yerine, kendi eyalet ve yerel idare standartlarını belirleme yetkisi vardır. Ancak birbirinden farklı elli muhasebe standartlarının yerel idareler finansal piyasasındaki etkisinin göz önüne alınmasıyla, hükümet çapında standartların oluşturulması gerekliliği ortaya çıkmıştır ve hükümet çapında standartların belirlenmesi görevi de NCMA’ya verilmiştir. NCMA yayınladığı “Kamusal Muhasebe, Denetim ve Finansal Raporlamanın (GAAFR)” içinde bu standartları kanun halinde toplamıştır. GAAFR, Kanada ve ABD’nin “Devlet Finans Ofisi Birliği (GFOA)” tarafından kabul edilmiştir. 1973 yılında finansal raporlama modelini ve standartları yeniden değerlendirmek için “Ulusal Devlet Muhasebe Konsülü (NCGA)” kurulmuştur. NCGA devlet ve yerel idare muhasebe standartlarını geçici temelli olmaktan günün sorunlarına cevap veren yapısal bir temele oturmuştur. NCGA’nın kurulmuş olmasına rağmen yerel idare ve eyaletler üzerinde yeni standartlar oluşturulabilmesi için 1984 yılında “Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (GASB)” kurulmuştur. GASB beş yönetim

²⁷ WAYNNE, s. 2

kurulu üyesi ile göreve başlamıştır. GASB 47 standart, 6 yorum, 12 teknik bülten ve 3 kavramsal beyan yayınlamıştır.²⁸

ABD’de federal hükümet düzeyinde finansal raporlamanın sorumluluğu 1990 yılına kadar “ABD Sayıştayı (GAO)” tarafından yürütülmüştür. 1990 yılında “Finansal Muhasebe Standartları Kurulunun (FASB)” şekillenmesi ile bu görev FASB’a devredilmiştir. ABD anayasası ile uyumluluk yönünden FASB bir tavsiye kurulu olarak işlev görmektedir. 2006 yılına kadar FASB 30 bildiri, 6 yorum, 4 kavramsal beyan yayınlamıştır. FASB ile GASB pek çok yönden benzerlik göstermektedir. Tek fark FASB’ın federal hükümetin yanı sıra özel sektörün yönetsel ve kanun koyucu bölümlerini içermesidir.²⁹ GASB, FASB’ın ticari ve kar amacı gütmeyen örgütleri için yaptığı işlemin aynısını devletler için yapar. Devletler için geçerli muhasebe prensipleri temel olarak GASB tarafından belirlenir.³⁰

1993 yılında ABD Senatosu’nda “Hükümet Performans ve Sonuçlar Yasası”(Government Performance and Results Act-GPRA) kabul edilmiştir. Yasanın amacı, Federal Hükümet içerisinde stratejik planlama ve performans ölçüm sisteminin kurulması olarak ifade edilmiş olup, yasada kamusal ihtiyaçların ve vatandaşların taleplerinin yeterli düzeyde karşılanması için kamu kaynaklarının kullanımında etkinliğin sağlanması, israfın önlenmesi, sonuç odaklılık vurgulanmıştır. Bu kapsamda performans ölçümü ile amaç ve hedeflerin belirlenerek bunların başarılmasına ilişkin nesnel bilgilerin sağlanmasında kullanılacak belgeler olan stratejik plan, performans planları ve performans raporlarına yer verilerek bu belgelerde yer alması gereken unsurlar, belgelerin nitelikleri ve hazırlanmalarına ilişkin usul ve esaslar ifade edilmiştir.³¹

7. AVUSTRALYA DENEYİMİ

Son yıllarda Avustralya’da geniş çaplı finansal ve yönetsel reformlar gerçekleştirilmiştir. Bu reformlar iki ana temayı içermektedir: Birincisi, muhasebe sisteminden elde edilen bilgileri geliştirerek, rol ve sorumlulukları tanımlayarak ve sorumlulukları belirleyerek yönetim kontrol sistemine yoğunlaşmak; ikincisi, kamu sektöründe rekabet anlayışını ortaya çıkararak ekonomik dengeyi sağlamak. Genel anlamda finansal reformlar, finansal

²⁸ “The Road to Accrual Accounting in the United States of America”, IFAC Information Paper, s. 6, 2006

²⁹ “The Road to Accrual Accounting in the United States of America”, s. 7

³⁰ RUPPEL, W., Governmental Accounting Made Easy, John Wiley & Sons Inc, New Jersey, s. 5, 2005

³¹ YILMAZ, S.,“Performans Esaslı Bütçenin Gelişimi ve Uygulanması”, Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt 3, Sayı 27 (Güz) , s. 40, 2007

raporlamayı, tahakkuk esaslı muhasebeyi, tam maliyeti, tedarikçi/alıcı uzlaşmasını ve varlıkları yönetmeyi içermektedir. Yönetimsel reformlar, yapısal reformları, çalışma reformlarını, bilgi sistemlerinin gözden geçirilmesini, sorumluluklara ilişkin reformları içermektedir, fakat yönetimsel reformlar bunlarla sınırlı kalmamaktadır.³² Bu reformlar iki yasa teklifi ile olmuştur. Bu yasalar “Finansal Yönetimi İyileştirme Programı” ve “Program Yönetimi ve Bütçelemedir.” Bu yasalara ilaveten 1997 yılında “Finansal Yönetim ve Sorumluluk Kanunu” çıkarılmıştır. Bu reformlar sonucu kamu kuruluşları tahakkuk esaslı bütçe ve muhasebeyi uygulamaya başlamıştır. Avustralya’da ilk olarak 1999-2000 bütçe dönemi için tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulanmış ve tahakkuk esaslı mali tablolar oluşturulmuştur.³³

Avustralya’da bu reformlar kapsamında finansal raporlar IPSASB’in oluşturduğu standartlara benzer olan Avustralya Muhasebe Standartlarına (AAS) göre oluşturulmaktadır. Yerel yönetim finansal raporlarını AAS 27’ye, hükümet birimleri finansal raporlarını AAS 29’a, hükümet de finansal raporlarını AAS 31’e göre oluşturmaktadır.³⁴

SONUÇ

Ekonomi tarihindeki gelişmeler ve sistem dönüşümlerini genellikle ekonomik krizlere borçlu olduğumuzu söyleyebiliriz. Örneğin, 1929 buhranından sonra Keynesyen model ya da 1970 krizinden sonraki neo-liberal politikalar gibi. Yeni Zelanda örneğini bu açıdan değerlendirdiğimizde, 1980’lerdeki ekonomik açmazlara çözüm olarak getirilen tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulamada başarılı olduğunu söyleyebiliriz. Ayrıca, söz konusu muhasebe sistemine ilk geçen ülke olması, alana ilişkin belli bir metodolojiyi geliştiren ilk ülke olmasını da sağlamıştır.

Kanada’da ise, “Kanada Diplomalı Muhasebeciler Kuruluşunun Kamu Sektörü Muhasebe ve Denetim Komitesi (PSAAB)”ın önderliğinde gerçekleştirilen mali reformlar, nakit esaslı muhasebe sisteminin açıklarını kapatmaya yönelik etkin bir uygulama örneği göstermektedir. Takip eden süreçte İspanya 1991, İsveç ise 1994’te ekonomik sistemlerine ilişkin benzer düzenlemeler yoluyla, devletin maddi duran varlıklarını, gelir giderlerini daha etkin bir kayıt altına alma sistemi geliştirmişlerdir.

İngiltere örneğinde ise, sektörel bazda daha büyük bir sorun alanı olarak görünen sağlık hizmetlerine ilişkin gerçekleştirilen tahakkuk esaslı

³² HOQUE, Z., MOLL, J., “Public Sector Reform Implications for Accounting, Accountability and Performance of State Owned Entities an Australian Perspective”, The International Journal of Public Sector Management, Volume 14, Issue 4, s. 304, 2001

³³ CHAMPOUX, M., “Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions”, Harvard Law School Federal Budget Policy Seminar, (Briefing Paper No.27), April, s. 9, 2006

³⁴ HOQUE, MOLL, s. 317

bütçeleme sistemi, 2000'lerde devletin her kurumunda uygulanmaya başlanmıştır. Amerika ve Avusturalya'da bu uygulamayı kullanan büyük ekonomilerdendir.

Söz konusu ülkelere ilişkin uygulama örneklerinin tarihsel süreç açısından bir değerlendirmesi yapıldığında, Türkiye tahakkuk esaslı bütçeleme sistemine geçen son ülke olmasa da, 2004 yılında bu sisteme geçerek, görece geç kalmıştır. Ancak, uygulamanın getirdiği yenilikler, kamu sektörünün faaliyetlerini etkin, ekonomik ve etkili olmasını sağlayarak, faaliyet alanlarına ilişkin verimliliği de arttırmıştır.

Sonuç olarak ülkemizde devlet muhasebesinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve çıkartılan Yönetmelikler ile; muhasebe standartlarını uygulayacak kamu idarelerinin sayısı ve kapsamı genişletilmiş, genel kabul görmüş muhasebe standartları kabul edilmiş, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiş, bütün mali işlemler muhasebeleştirilmeye başlanmış, hesaplar sistemli bir sınıflandırmaya tabi tutulmuş kısacası, kamu hesaplarında standart bir muhasebe sisteminin kurulması ve hesapların konsolide edilebilirliği sağlanmıştır.

KAYNAKÇA

- “Resource Accounting Framework of Accounting Standart Setting in the UK Central Government Sector” (2002), IFAC Public Sector Committee No:5.
- “The Road to Accrual Accounting in the United States of America” (2006), IFAC Information Paper.
- AKARÇAY, V. (1980), Türkiye’de Devlet Muhasebesi Uygulaması, Marmara Üniversitesi Yayını, İstanbul.
- ALLEN, R. ve D. TOMMASI (2001), Managing Public Expenditure a Reference Book for Transition Countries, OECD Publications.
- BLÖNDAL, J. R. (2001), “Budgeting in Sweden”, OECD Journal on Budgeting, Volume 1, No 1, s. 27-57.
- CHAMPOUX, M. (2006), “Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions”, Harward Law School Federal Budget Policy Seminar, (Briefing Paper No.27), April.
- CHANG, J., G. CHEN ve C. CHOW (2008), “Exploring the Desirability and Feasibility of Reforming China’s Governmental Accounting System”, Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, Volume 20, Number 4, Winter, s. 482-509.

- ÇAKIR, H., Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/hulya/001/>, (21.06.2005)
- HILLIER, D. (1996), “From Cash to Accrual: Canadian Experience”, Perspectives on Accrual Accounting: IFAC Occasional Paper 3.
- HOQUE, Z. ve MOLL, J. (2001), “Public Sector Reform Implications for Accounting, Accountability and Performance of State Owned Entities an Australian Perspective”, The International Journal of Public Sector Management, Volume 14, Issue 4, s. 304-326.
- JONES, G. (1996), “Resource Accounting and Budgeting: Another False Trail?”, Perspectives on Accrual Accounting: IFAC Occasional Paper 3.
- MONTESINOS, V. ve J. V BARGUES (1996), “Bases of Accounting and Reporting Foci in Spanish Governmental Accounting”, Perspectives on Accrual Accounting: IFAC Occasional Paper 3.
- REDBURN, S. (1993), “How Should The Government Measure Spending? The Uses of Accrual Accounting”, Public Administration Review, Volume 53, No 3 (May/June), s. 228-237.
- RICHARDSON, R. (1996), “Opening and Balancing the Books: The New Zealand Experience”, Perspectives on Accrual Accounting: IFAC Occasional Paper 3.
- ROBB, A. ve S. NEWBERRY (2007), “Globalization: Governmental Accounting and International Financial Reporting Standards”, Social-Economic Review, Volume 5, Issue 4, s. 725-754.
- RUPPEL, W. (2005), Governmental Accounting Made Easy, John Wiley & Sons Inc, New Jersey.
- SEVİLENGÜL, O. (1997), Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara.
- STRÖM, S. (1996), “Full Accrual Government Accounting in Sweden”, Perspectives on Accrual Accounting: IFAC Occasional Paper 3.
- Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Second Edition) (2003), IFAC Study 14 (December).
- WARREN, K. (1994), “Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience”, IFAC Occasional Paper 1, October.
- YILMAZ, S. (2007), “Performans Esaslı Bütçenin Gelişimi ve Uygulanması”, Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt 3, Sayı 27 (Güz), s. 35-43.