

Sosyal ve Beşeri Bilimler

Metodoloji, Araştırma ve Uygulama

Editör

Prof. Dr. Ayşe ÖZCAN BUCKLEY



LIVRE DE LYON

2022

Sosyal Bilimler

Sosyal ve Beşeri Bilimler

Metodoloji, Araştırma ve Uygulama

Editör

Prof. Dr. Ayşe ÖZCAN BUCKLEY



Lyon 2022

Editor • Prof. Dr. Ayşe ÖZCAN BUCKLEY • Orcid: 0000-0002-1030-6631

Cover Design • Point Design

Book Layout • Jeyanthi Subash

First Published • March 2022, Lyon

ISBN: 978-2-38236-264-8

Cover image credit pixabay.com

copyright © 2022 by **Livre de Lyon**

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without prior written permission from the Publisher.

Publisher • Livre de Lyon

Address • 37 rue marietton, 69009, Lyon France

website • <http://www.livredelyon.com>

e-mail • livredelyon@gmail.com



İçindekiler

ÖN SÖZ		i
BÖLÜM I	GEZİ PARKI OLAYLARININ KENTSEL VE ÇEVRESEL BOYUTLARI ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME ŞEBNEM KÖSE&AYŞE ÖZCAN BUCKLEY	1
BÖLÜM II	DİN VE TOPLUMSAL CİNSİYET OLGUSUNUN İŞ BÖLÜMÜ BAĞLAMINDA İNCELENMESİ: ŞANLIURFA ÖRNEĞİ EMİNE ALTUN & HAKAN GÜLERCE	19
BÖLÜM III	KENTLEŞME ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ BAKIMINDAN BAŞKENTLER GÜLİZAR ÇAKIR SÜMER	39
BÖLÜM IV	COVID-19 PANDEMİSİNDE YEREL YÖNETİMLERİN ROLÜ: İSTANBUL BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ VE İZMİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ ÜZERİNE BİR İNCELEME İSA YAVAŞ & ALPER BİLGİLİ	65
BÖLÜM V	TÜRKİYE'DEKİ 30 KENTİN CADDE VE SOKAKLARININ ENTROPİ DEĞERLERİ VE ANALİZİ MUSTAFA KAHRAMAN	97
BÖLÜM VI	MEKÂNSAL AYNILAŞMA PERSPEKTİFİNDEN KIRSALIN DEĞİŞEN YÜZÜ OLARAK KONUT ÖZLEM ÇAKAR ÇELİK	115
BÖLÜM VII	ATATÜRK DÖNEMİNDE (1923-1938) PANAYIRLAR: MEKÂNSAL, DÖNEMSEL DAĞILIŞLAR VE BAZI TEMEL ÖZELLİKLER VEDAT ÇALIŞKAN & EZGİ ÖZEY²	135
BÖLÜM VIII	KAMU MALİ YÖNETİMİNDE TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE VE BÜTÇELEME SİSTEMİ ÜZERİNE DEĞERLENDİRMELER DURDANE KÜÇÜKAYCAN	175
BÖLÜM IX	TİCARİ AÇIKLIĞIN YURTİÇİ REKABET YAPISI ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN ANALİZİ ELMAS DEMİRCİOĞLU KARABIYIK HAKAN ÇETİNOĞLU	205
BÖLÜM X	DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜN TEKSTİLVE MODA TASARIMINA ETKİSİ, YENİLİKÇİ TASARIMLAR FATMA BULAT	211

BÖLÜM XI	ÇALIŞAN MOTİVASYONU ÜZERİNE GÜNCEL BİR TARTIŞMA: COVID-19 SALGIN ETKİSİ ÖZGE ERDURAN TEKİN & MUHSİN AYDIN	253
BÖLÜM XII	ÖRGÜTSEL UYUM KAPSAMINDA EĞİTİMİN UZAKTAN YÖNETİMİNE İLİŞKİN BİR KARŞILAŞTIRMA SEFER AYDOĞAN & NİZAMETTİN ARAS	281
BÖLÜM XIII	AVRUPA'DA VE TÜRKİYE'DE GASTRONOMİ TANITIMI TÜRKİYE SWOT ANALİZİ MUHAMMET ERBAY & BEKİR FURKAN BİCAN	311
BÖLÜM XIV	MANİPÜLASYON, SPEKÜLASYON VE SANSASYON: "YOUNG BRITISH ARTISTS" SOLMAZ BUNULDAY	333
BÖLÜM XV	MÜLTECİLER: COVID-19 PANDEMİSİ DURUMU DAHA DA KÖTÜLEŞTİRDİ Mİ? ÇİÇDEM İNCE AYAYDIN	355
BÖLÜM XVI	YAŞLI İNSANLAR VE COVID-19 SALGINI: SOSYAL DESTEK ÖNEMLİDİR ÇİÇDEM İNCE AYAYDIN	367
BÖLÜM XVII	SAVAŞ VE EDEBİYAT: AHMET RASİM'İN ASKER OĞLU ROMANINA BİR BAKIŞ KUDRET SAVAŞ	379

ÖN SÖZ

Bu kitabın temel amacı, araştırmacıların sosyal ve beşeri bilimlerdeki çalışmalarını –disiplinler arası bir bakış açısıyla- tartışmaları için ilgili araştırmacılara akademik bir işbirliği ortamı sunmaktır. Sosyal ve beşeri bilimler; siyaset bilimi, kamu yönetimi, sosyoloji, ekonomi, işletme, muhasebe ve finansman, ekonometri, iletişim çalışmaları, eğitim bilimleri, tarih, kent ve çevre çalışmaları gibi çok farklı disiplinleri içeren geniş bir araştırma zeminine sahiptir.

Bu kitapta, kör hakemlik sürecinden geçmek üzere seçilmiş ve kitap bölümü olarak yayına kabul edilmiş 17 (on yediiz) bölüm bulunmaktadır. Bu çalışmalar; kentleşme ve çevre, yerel yönetimler, tarihsel dönem analizi, COVID-19 salgınının sosyal boyutları (mülteciler ve yaşlı insanlar üzerindeki etkileri), savaş ve edebiyat, muhasebe ve bütçeleme sistemi, ticari açıklık ve yurtiçi rekabet, işletmelerde örgüt kültürü, örgüt kültürü ve eğitim ilişkisi, iletişim ve medya çalışmaları ve dijital dönüşüm kapsamında moda ve tekstil gibi çeşitli konular üzerine yazılmış makalelerdir.

Makaleler kendi içerisinde araştırma alanlarına göre sınıflandırılarak alfabetik sıraya göre sunulmuştur. Bu çerçevede kitaptaki yazıların yer aldığı araştırma alanları şunlardır: (1) *Kent, Çevre ve Sosyoloji Çalışmaları* (2) İşletme ve Ekonomi Alanındaki Çalışmalar, (3) İletişim ve Medya Çalışmaları, (4) *COVID-19 Çalışmaları* ve (5) *Eğitim Çalışmaları*. Sayısal dağılıma baktığımızda ilk 7 (yedi) bölümü ‘kent, çevre ve sosyoloji çalışmaları’, devam eden 5 (beş) bölümü ‘işletme ve ekonomi alanındaki çalışmalar’ oluşturmaktadır. 13. ve 14. Bölümler ‘iletişim ve medya çalışmaları’, 15. ve 16. Bölümler "sosyal hizmetler" kapsamındaki çalışmaları içermektedir. Kitabın son bölümü (17. Bölümü) ise ‘eğitim çalışmaları’ kapsamındadır.

1. KENT, ÇEVRE VE SOSYOLOJİ ÇALIŞMALARI

Kitabın ilk 7 Bölümü Kent, Çevre ve Sosyoloji alanındaki çalışmalardan oluşmaktadır.

- **Birinci Bölüm,** Şebnem KÖSE ile Ayşe ÖZCAN BUCKLEY tarafından kaleme alınmış “Gezi Parkı Olaylarının Kentsel ve Çevresel Boyutları” başlığı altında kuramsal bir tartışma içeren ve “kent ve çevre hakkı” çerçevesinde konuyu analiz eden bir çalışmadır. Bölümde konu özellikle “hak taleplerinin içeriği” ve bu taleplerin ulusal çapta dile getirilmesindeki etkileri açısından değerlendirilmektedir.
- **İkinci Bölüm,** Emine ALTUN ve Hakan GÜLERCE tarafından “Din ve Toplumsal Cinsiyet Olgusunun İş Bölümü Bağlamında İncelenmesi: Şanlıurfa Örneği” başlığı altında yazılmış sosyolojik bir inceleme çalışmasıdır. Bölümde Türkiye’nin Şanlıurfa ili örneğinde toplumsal cinsiyetin hangi söylemlerle üretildiği, din ve toplumsal cinsiyet ilişkisinin nasıl kurulduğu ve bunun toplumsal iş bölümüne nasıl yansıdığı üzerine -derinlemesine mülakatlara dayalı- bir çözümleme sunulmaktadır.
- **Üçüncü Bölüm,** Gülizar ÇAKIR SÜMER’in ele aldığı “Kentleşme Üzerindeki Etkileri Bakımından Başkentler” başlıklı olup, Bölümde, başkentlerin kentleşme üzerindeki etkilerine odaklanılmakta ve böylece kentleşme açısından başkentlerin özellikleri tartışılmaktadır.
- **Dördüncü Bölüm,** İsa YAVAŞ ve Alper BİLGİLİ tarafından yazılmış “COVID-19 Pandemisinde Yerel Yönetimlerin Rolü: İstanbul Büyükşehir Belediyesi ile İzmir Büyükşehir Belediyesi Üzerine Bir İnceleme” adlı araştırmayı içermektedir. Çalışma kapsamında iki büyükşehir belediyesinin salgın sürecinde yürüttükleri faaliyetler MAXQDA nitel analiz programından da yararlanılarak analiz edilmiştir.
- **Beşinci Bölümü** Mustafa KAHRAMAN’ın “Türkiye’deki 30 Kentin Cadde ve Sokaklarının Entropi Değerleri ve Analizi” başlıklı çalışma oluşturmaktadır. Cadde ve sokak sistemleri ve yönelimleri çalışma kapsamında sayısal bir analizle değerlendirilmiştir.
- **Altıncı Bölüm,** Özlem ÇAKAR ÇELİK tarafından yazılmış “Mekansal Aynılışma Perspektifinden Kırsalın Değişen Yüzü

Olarak Konut” başlıklı çalışmadır. Çalışmada kırsalda mekansal değişime neden olan yeni tip konutların olumsuz etkileri “mekansal aynılışma” adlandırması altında tartışılmaktadır.

- **Yedinci Bölüm** ise Vedat ÇALIŞKAN ve Ezgi ÖZEY tarafından yazılmıştır. İki yazarın birlikte kaleme aldıkları “*Atatürk Döneminde (1923-1938) Panayırlar: Mekansal, Dönemsel Dağılımlar ve Bazı Temel Özellikler*” adlı çalışma Atatürk döneminde Türkiye panayırılarının varlık ve dağılışı durumunu tarihsel bir gözlükle değerlendirmektedir.

2. İŞLETME VE EKONOMİ ALANINDAKİ ÇALIŞMALAR

Sekizinci Bölüm ile başlayan Kitabın devam eden 5 Bölümünü İşletme ve Ekonomi Alanındaki Çalışmalar oluşturmaktadır

- **Sekizinci Bölüm** Dürdane KÜÇÜKAYCAN tarafından kaleme alınmış olan “*Kamu Yönetiminde Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Bütçeleme Sistemi Üzerine Değerlendirmeler*” başlıklı çalışmadır. Çalışma nakit esaslı bütçelemeden tahakkuk esaslı bütçelemeye geçmenin kamu mali yönetimi üzerinde yapabileceği olumlu ve olumsuz etkileri analiz etmektedir.
- **Dokuzuncu Bölüm** Elmas DEMİRCİOĞLU KARABIYIK ve Hakan ÇETİNOĞLU tarafından birlikte yazılmış “*Ticari Açıklığın Yurtiçi Rekabet Yapısı Üzerindeki Etkisinin Analizi*” başlıklı çalışmayı içermektedir. Bölümde, Dünya Ekonomik Forumu veri tabanına göre 2019 yılı verileri kullanılarak dünya genelinde 141 ülke için ticari açıklığın yurtiçi rekabet yapısı üzerindeki etkileri regresyon analizi ile değerlendirilmektedir.
- **Onuncu Bölüm** Fatma BULAT tarafından yazılmış “*Dijital Dönüşümün Tekstil ve Moda Tasarımına Etkisi, Yenilikçi Tasarımlar*” başlıklı çalışmadır. İlgili Bölümde Tekstil ve Moda endüstrisinde teknolojik gelişmelerle ortaya çıkan dönüşüm (fırsatlar, üretim ve pazarlama vb) incelenmektedir.

BÖLÜM VIII

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE TAHAKKUK ESASLI MUHASEBE VE BÜTÇELEME SİSTEMİ ÜZERİNE DEĞERLENDİRMELER⁵

Evaluations on the Accrual Based Accounting and Budgeting System in Public Fiscal Management

Durdane KÜÇÜKAYCAN

(Dr.), Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi, Maliye Bölümü
e-mail: durdane@ogu.edu.tr
ORCID: 0000-0001-5515-2616

1.Giriş

Bütçeleme, kamu kuruluşları için önemli bir role sahiptir. Bir ulusun gelirinin büyük bir kısmı kamu bütçeleri aracılığıyla tahsis edilir ve yönetilir. Geleneksel olarak bütçeleme, hükümetlerin nereye veya neye ne kadar harcadığına karar verdiği, harcamaları mevcut gelirlerle sınırladığı ve aşırı harcamaları önlediği bir süreç olarak görülmektedir. Günümüzde ise daha geniş bir anlamda, bütçeleme giderek daha fazla rol ve işlevi yerine getirmesi, yönetim sorumluluğunu üstlenmesi ve dış hesap verebilirliği yerine getirmesi beklenmektedir (Anessi-Pessina vd., 2016: 491). Bütçeleme, bilgiyi karara dönüştüren bir süreçtir. Harcama birimleri tarafından sunulan veya merkezi bütçe personeli tarafından oluşturulan istekler sürece dâhil edilerek girişi yapılır ve varlıklara, projelere ve diğer alıcılara tahsisleri yapılarak çıkışı sağlanır. Bütçe bilgisinin kapasitesi arttıkça, analiz araçları çoğalmaktadır. Verilerin artması, süreçten çıkan

⁵ Bu çalışma, 3-4 Mart 2022 tarihlerinde Beyrut'da gerçekleştirilen Ortadoğu 7. Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Kongresi'nde sözlü bildiri olarak sunulmuştur.

kararları şekillendirmek için bütçe mucitlerini yeni kurallar tasarlamaya teşvik etmektedir (Schick, 2007: 110).

Hem kaynak sağlayıcılar hem de hizmet alıcıları olarak vatandaşlar, politikacıların eylemlerini ve kamu sektörü yönetimini düzgün ve adil bir şekilde değerlendirmek için kapsamlı, kolay anlaşılır, ileriye dönük ve hem mali hem de mali olmayan bilgilere erişmeyi hak etmektedir (Caperchione vd., 2019: 386). Kamu kaynaklarının iyi yönetimi, finansal girdilerle ilgili farklı politikaların etkilerinin sürekli değerlendirilmesine dayanmalıdır. Dolayısıyla sağlam ve şeffaf bir bütçeleme ve muhasebe yapısı, iyi bir kamu sektörü yönetişimi için temel bir yapı taşıdır (Jovanović ve Vašiček, 2021: 99). Devlet muhasebesi, devletin temel kamu hizmetlerini vatandaşlardan topladığı vergilerle karşılayan ve topluma karşı bu kaynakların kullanımında hesap verebilirliği ve saydamlığı sağlayan önemli bir araçtır (Öz, 2008: 6; Karaaslan, 2014: 7). Devlet muhasebesinin güvenilir ve gerçek bilgi sağlayabilmesi için muhasebe uygulamalarında zaman içinde değişikliklerle karşılaşmıştır. Özellikle 1990'lı yıllarda kamu reformunu gerçekleştirmeye başlayan ve ekonomik açıdan gelişmiş olan ülkeler, nakit esaslı muhasebe sistemini terk edip, ortak bir devlet muhasebe sistemi oluşturarak kullanıcılara ve yöneticilere daha detaylı bilgi sağlayan tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş yapmışlardır.

Devlet muhasebesinde kamu gelir ve giderler gerçekleştiği mali yılın hesaplarında gösterilmekte böylece muhasebe kayıtlarının tutulmasında tahakkuk esası uygulanmaktadır. Öte yandan, bütçe gelirlerinin tahsil edildiği, bütçe giderlerinin ise ödendiği yılda muhasebeleştirilmesi yöntemi benimsenerek bütçe hesaplarına ait kayıtların tutulmasında ise nakit esası uygulanmaktadır. Muhasebede tahakkuk esasının benimsenmesine rağmen, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (International PublicSector Accounting Standards Board-IPSASB) bütçe lemede tahakkuk esasının kullanılmasını zorunlu tutmamıştır. Yeni kamu yönetimi reformu kapsamında devlet muhasebesinde mali kayıtlar tahakkuk esasına göre tutulması birçok ülke tarafından benimsenmesine rağmen çok az ülke tarafından bütçe lemede tahakkuk esasına geçilmiştir. Tahakkuk esaslı bütçe leme

uygulandığı ülkelerin çoğu için yeni bir gelişme olmuştur (Monteiro ve Gomes, 2013: 104). Bu çalışmanın amacı tahakkuk esaslı muhasebeyi ve bütçelemeyi teorik açıdan inceleyerek kavramsal çerçevesini ortaya koymak ve kamu mali yönetim sürecine olumlu ve olumsuz etkilerini değerlendirmektir. Bazı bütçelerde devlet harcamalarını ödemenin yapıldığı anda (nakit esaslı) kaydedilirken, bazı bütçeler ise de faaliyetin (işlemin) gerçekleştiği anda (tahakkuk esaslı) harcamalar kaydedilmektedir. Çalışmada öncelikle tahakkuk muhasebesi, tahakkuk esaslı bütçeleme ve tahakkuk esaslı bütçelemenin temel kavramları anlatılmaktadır. Sonrasında ise nakit esaslı bütçelemeden tahakkuk esaslı bütçelemeye geçmenin kamu mali yönetimi üzerinde yapabileceği olumlu ve olumsuz etkileri üzerinde durulmuştur. Sonuç ve değerlendirmeler ile çalışma tamamlanmaktadır.

2.Devlet Muhasebesinde Kayıt Tutma Yöntemleri

Devlet, kültürel, ekonomik ve sosyal hayatın içinde önemli bir aktör durumundadır. Dolayısıyla ticari olarak faaliyet gösteren işletmeler gibi devletin de ekonomi üzerindeki payının sistematik olarak tespiti oldukça önemlidir. Bu payın tespitinde devlet muhasebesi görevlidir. Devlet muhasebesinin görevi, devletin ekonomik hayat üzerinde doğurduğu etkileri kayıt altına alarak, sonuçları raporlamak ve bilgi kullanıcıların gereksinim duyduğu güvenilir, doğru ve kaliteli mali nitelikteki bilgileri üretmektir. Devlet muhasebesinin kontrol ve yönetim olmak üzere iki temel amacı vardır. Kontrol amacı bütçe uygulamalarının kanun koyucunun çizdiği doğrultuda gelişip gelişmediğinin ve muhasebeye konu olan işlemlerin kontrol edilmesi şeklinde gerçekleştirilir. Yönetim amacı ise devlet faaliyetlerinin akışı ve neticeleri hakkında yönetime bilgi vermek ve devlet hizmetlerinin maliyetlerini tespit ederek verimlilik karşılaştırmalarını sağlamak yoluyla gerçekleştirilir (Baykara, 2013:105). Bu amaçları gerçekleştirmek üzere mali kayıtların tutulmasında kullanılan çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Devlet muhasebesinde kayıt tutmada kullanılan yöntemler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1: Muhasebe Kayıt Tutma Yöntemleri

• Nakit Esaslı	• Giderler ve gelirler tahsilatın gerçekleştiği anda kayıt altına alınır.
• Uyarlanmış Nakit Esası	• Bütçe yılında taahhüt edilen nakit tahsilatlar ve ödemeler kayıt altına alınır ve yıl sonundan sonra belirli bir döneme kadar raporlanır.
• Uyarlanmış Tahakkuk Esası	• Tahakkuk esaslı muhasebe kullanılır, ancak belirli varlık sınıfları (örn. Sabit varlıklar) veya borçlar muhasebeleştirilmez.
• Tahakkuk Esası	• Nakit işlemlerin ne zaman gerçekleştiğine bakılmaksızın, işlemler ve ekonomik olaylar, oluştuğunda kaydedilir ve raporlanır.

Kaynak: Peter Van Der Hoek, 2005: 35.

Devlet muhasebesinde kayıt tutmada kullanılan yöntemlerin en uç noktaları olan nakitten tam tahakkuklara kadar geniş bir olası muhasebe tabanı yelpazesi vardır. Nakit esaslı muhasebe, nakit kaynaklarının akışını ölçer ve işlemleri yalnızca nakit alındığında veya ödendiğinde muhasebe kaydı gerçekleştirilir. Nakit esaslı muhasebe, nakit olarak makbuzlar alındığında veya bankaya yatırıldığında ve nakit ödemenin gerçekleştiğinde ödemeleri kaydeder (Dabbicco ve Mattei, 2021: 127). Tahakkuk esaslı muhasebede ise nakit olarak değiş tokuşun gerçekleştirildiğine bakılmaksızın, işlemler gerçekleştiğinde kaydedilmektedir (Athukorala ve Reid, 2003). Bu muhasebe kayıt yöntemlerinin uygulanmasında, birçok ülkenin sistemi nakit esaslı ve tahakkuk esaslı muhasebenin iki uç noktanın karışımı olarak kullanılmaktadır (Peter Van Der Hoek, 2005: 38).

2.1.Devlet Muhasebesinde Nakit Esaslı Muhaseben Tahakkuk Esaslı Muhasebeye Geçiş Sebepleri

Tahakkuk muhasebesinin uygulanması, yeni kamu yönetimi ve yeni kamu mali yönetimi reformları olarak adlandırılan kamu sektörü

mali reformlarını gerçekleştirmenin önemli bir parçası olarak kabul edilmektedir. Kamu sektörü yönetişiminin iyileştirilmesinin bir parçası olarak kamu mali yönetiminde tahakkuk muhasebesinin benimsenmesi savunulmuştur (Adhikari ve Gårseth-Nesbakk, 2016: 126). Bu bağlamda uluslararası kuruluşlar, devlet muhasebesi için tahakkuk esasının benimsenmesini teşvik etmede çok aktif bir rol oynamıştır. Avrupa Toplulukları Komisyonu/Eurostat, Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund-IMF), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development-OECD), Birleşmiş Milletler ve Dünya Bankası, Ulusal Hesaplar Sistemini (System of National Accounts-SNA) (1993) tahakkuk esasına göre değiştirilmesini karar vermiştir. Tahakkuk esasının uygulanmasının hükümetler ve kurumları tarafından hazırlanan mali raporların hesap verebilirliğini ve şeffaflığını artıracakı öngörülmüştür (Martí, 2006: 45).

Tahakkuk muhasebesi, nakit muhasebesinin aksine, nakit işlemlerin ne zaman gerçekleştiğine bakılmaksızın ekonomik olayları tanıyarak bir işletmenin performansını ve konumunu ölçen bir muhasebe temelidir. Özel sektörde tahakkuk muhasebesinin yaygın bir kullanım alanı bulunmaktadır. Kamu sektöründe tahakkuk muhasebesi sistemine özellikle 1990'lı yıllardan itibaren ilgi başlamıştır. Bu ilginin temel nedeni olarak tahakkuk esaslı muhasebenin piyasaların ve yatırımcıların bilgi ihtiyaçlarını diğer muhasebe sistemlerine göre daha etkin bir şekilde karşıladığı ve kamu hizmetlerinin ödeme gücü ve maliyeti hakkında daha iyi bilgi sağlayacağına yönelik kabul gören anlayıştır. Tahakkuk muhasebesiyle vatandaşların, hem mevcut hem de gelecekteki sosyoekonomik etkiler dâhil olmak üzere hükümetin mali durumunu ve performansını daha uygun ve doğru şekilde değerlendirilebileceği öngörülmüştür (Cuadrado-Ballesteros ve Bisogno, 2021: 108). Ayrıca kamu mali yönetiminde nakit muhasebelerini tahakkuk muhasebesi ile değiştirme girişimlerinin, özellikle gelişen ülkelerin borç kriziyle mücadelesi için kaçınılmaz bir önlem olduğu düşünülmüştür. Bu tür çabaların, kamu harcamalarının daha etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesinin sağlanacağına inanılmıştır (Adhikari ve Gårseth-Nesbakk, 2016: 126).

Yeni kamu yönetimi reformunun bir parçası olarak kamu mali yönetiminde tahakkuk muhasebesi benimsenmiştir. Tahakkuk muhasebesi kamu mali yönetiminde verimlilik, etkinlik, şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi yeni kamu yönetimi ilkelerini gerçekleştirmek için iyi bir araç olarak görülmüştür (Grossi ve Soverchia, 2011: 528). Yeni kamu yönetimi anlayışıyla birlikte Birleşik Krallık, Kanada, Yeni Zelanda, Avustralya, Hollanda, Sri Lanka, Endonezya ve Türkiye dâhil olmak üzere birçok ülkenin hükümetleri tahakkuk muhasebesini uygulamaya başlamıştır. Devletin nakit muhasebesinden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçişinin temel gerekçesi, nakit muhasebesinin sakıncalarıdır. Nakit muhasebesi, gelecekteki taahhütleri, garantileri ve diğer şarta bağlı yükümlülükleri tanımada başarısız kalmaktadır. Ayrıca kaynakların bir işletme tarafından nasıl kontrol edildiğine, mal ve hizmet sağlamanın maliyetine ve bir işletmenin finansal durumunu değerlendirmek için diğer finansal bilgilere ilişkin ayrıntıları sağlamamaktadır. Dolayısıyla tahakkuk muhasebesi, nihai olarak verimliliği, etkinliği, şeffaflığı, iyi yönetişimi ve kamu sektörünün topluma hesap verebilirliğini artıran, maliyetler ve mevcut kaynaklar hakkında tam bilgi sağladığı için hükümetler için daha avantajlıdır. Bu bağlamda tahakkuk esaslı muhasebeye geçişin temel gerekçeleri arasında nakit muhasebesinin sınırlamalarının üstesinden gelme ihtiyacı, hükümet için tahakkuk esaslı uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve tahsilat ve konsolidasyon işlem maliyetlerini en aza indirmek için bilgisayarlı mali yönetim bilgi sistemlerinin geliştirilmesi gibi temel hedefler yer almaktadır (Bergmann, Fuchs ve Schuler, 2019: 561).

Tahakkuk muhasebesinin, kamu yönetiminde tedarik edilen hizmetlerin ve siyasi programların maliyet ölçümünü, varlıkların izlenmesini, kamu kuruluşlarının mali durumunu ve performansının daha doğru bir şekilde ölçülmesini ve konsolide bir finansal tablo hazırlama olasılığını artırdığı kabul edilmektedir. Tahakkuk muhasebesinin maliyet ve fiyat hesaplamasının yapılmasında ya da satın alma seçimlerinde kullanımında ve dış kaynak kullanımı için kamu politikalarının finansal sürdürülebilirliğinin uzun vadeli değerlendirmesi için daha faydalı bilgiler sağlaması beklenmektedir. Böylece hükümetin şeffaflığını, hesap verebilirliğini ve performans değerlendirmesini geliştirmektedir. Bu

avantajlar, nakit muhasebesinin bu bahsedilen tedbir ve değerlendirmelerin yapılmasını engelleyen eleştirisine karşı öne sürülmektedir. Nakit muhasebesi, kaynak tüketimi ile elde edilen sonuçlar arasındaki bağlantıyı vurgulayamadığından, kamu kaynakları yönetimi kontrolü ile uyumu sağlamakta yetersiz kaldığı düşünülmektedir.

Devlet muhasebesi alanında dünya çapında çok sayıda hükümet tarafından tahakkuk muhasebesinin uygulanması yoluyla bir yenilik yaşanmaktadır. Muhasebe temelinin nakitten tahakkuk esasına değişmesi, çeşitli ülkelerde ve farklı hükümet düzeylerinde finansal raporlama uygulamalarını etkileyen temel bir paradigma kaymasıdır. Ayrıca, mali tabloların kapsamı, amacı ve sunumu son on yılda tamamen değişmiştir. Birçok durumda bu, ilk kez tüm varlık ve borçları içeren bir bilançonun hazırlanmasına ve ayrıca nakit ödemeler yerine yükümlülükler dayalı gelir ve giderlerin zamanında muhasebeleştirilmesine yol açmıştır. Ek olarak, yine bazı hükümetler için ilk kez dipnot açıklamaları hazırlanmakta ve sunulmaktadır veya en azından yalnızca satır kalemlerinin açıklamasının ötesine geçerek, koşullu yükümlülükler veya temel tablolarda sunulmayan diğer bilgiler dâhil olmak üzere riskler hakkındaki açıklamalara genişletilmektedir (Bergmann vd., 2019: 561).

2.2.Kamu Yönetimindeki Değişimin Devlet Muhasebesi ve Bütçelemesi Üzerindeki Etkisi

Geleneksel kamu yönetimi modelinde siyaset ve yönetim birbirinden ayrılmıştır. Politikacılar, genel planları tanımlamaktan sorumluyken, yönetim, bunları yürütmekten sorumlu profesyonellerden oluşmuştur. Kontrol hiyerarşik ve bürokratiktir, idari eylemi meşrulaştıran ve düzenleyen kurallar, resmi prosedürler ve normlar aracılığıyla uygulanmıştır. Muhasebe sistemlerinde merkezi rol, siyasi müzakerenin ve kaynakların farklı siyasi programlar ve amaçlar arasında (genellikle artan) tahsisinin temeli olan bütçe tarafından oynanmaktadır. Bu bağlamda bütçe devletin meşruiyetiyle birlikte gerçekleştirdiği ve tahmin ettiği harcamalar arasındaki karşılaştırmaya odaklanmıştır. Bütçe, siyasi hedefleri finansal kaynakların tahsisine dönüştüren siyasi bir eylem olarak görülmüştür (Liguori, Sicilia ve Steccolini, 2012: 905).

Geleneksel kamu idarelerinde, kamu sektörü muhasebe sistemlerindeki merkezi rol ulusal bütçeye aittir. Ulusal hükümetler, siyasi açıdan benzersiz ve egemen kurumlar iken, bütçe, bir ulusal hükümetin egemenliğini mali açıdan ifade etmektedir. Kısmen muhasebe sistemi tarafından ölçülen performans için kıyaslama sağlaması gereken makroekonomik hedeflere ulaşmak için bütçe, kamu gelirleri ve harcamaları üzerinde maliye politikasının önemli bir aracıdır. Bu yakın ilişki nedeniyle, bütçelemenin nerede bitip muhasebenin nerede başladığını söylemek genellikle zordur. Karmaşık ilişkileri, her ikisi de mali bilgi üretse de, odak noktası, zaman perspektifi, kavramsal modeli, kayıt sistemi ve ölçüm yöntemine yansıyan farklılıklar olarak görülebilir (Jovanović ve Vašiček, 2021: 99).

Kamu idareleri, bütçenin yürütülmesinden ve çeşitli amaçlara ayrılan kaynakları harcamaktan sorumlu kabul edilmektedir. Tarafsız bir şekilde harcama yapma dili, politikacılar ve bürokratlar arasındaki ortak iletişim aracıdır ve (en azından teoride) kendi rollerini mümkün olduğunca ayrı tutmalarına izin verilmektedir. Bu bağlamda ‘geleneksel’ kamu yönetimi modelinde muhasebe, öncelikle bütçeye uyumu sağlamak ve harcamaları kısmak içindir. Bütçe muhasebesi altında, kabul edilen temeller yükümlülük/taahhüt ve/veya nakittir. Bu nedenle, kullanıcılara sunulan ana bilgi türleri genellikle harcamalar (niteliğine, türüne veya kamu kurumlarına göre sınıflandırılır), gelirler ve finansman kaynakları, bütçe fazlası/açığı ve nakitten oluşmaktadır (Liguori vd., 2012: 905). Geleneksel kamu yönetimi modelinde, kamu maliyesi harcamaları ve kaynak döngüsü bütçeleme ile başlamakta ve ardından ödenek ve ardından nihai olarak bütçeye karşı finansal performansın bir ölçütünü sağlayan muhasebe ile takip etmektedir. Bu bağlamda değerlendirildiğinde kamu sektöründe geleneksel kamu finansmanı harcama döngüsünün bütçeleme ile başlayıp muhasebe ile sonlandığı söylenebilir (Jovanović ve Vašiček, 2021: 105).

Yeni kamu yönetim modelinde ise politikanın önceliği, yönetimin önceliğine yol açar, bu sayede ilkeler ve araçlar değişim sürecinin merkezine yerleşmiştir. Yeni kamu yönetiminde genellikle yönetsel ihtiyaçlara odaklanan ve uyarlanan, ekonomik ve yönetsel rasyonaliteden etkilenen yönetim ve muhasebe araçlarının tanıtılması ve geliştirilmesi yoluyla aşağıda verilen pratik ve daha gerçekçi uygulamalar ortaya konulmuştur:

- Çıktıya dayalı bütçeleme,
- Tahakkuk ve kaynak muhasebesi,
- Yıllık raporlar,
- Geniştirilmiş performans ölçümü ve raporlaması,
- Yönetimsel kontrol sistemleri,
- Dengeli puan kartları vb.

Yeni kamu yönetim anlayışında muhasebe araçlarının ve süreçlerinin odağı, giderek harcama gücü ve artan bütçe tahsisinden maliyet ve gelirlere doğru kaymıştır. Varlıklar ve yükümlülükler, çıktılar açısından hedeflerin tanımı, verimlilik ve etkinlik önem kazanmıştır. Kamu mali yönetiminde muhasebe araçları, yöneticilerin veya dış kurum ve kuruluşların elde edilen sonuçlardan sorumlu tutulduğu temel araçlar haline gelmiştir. Özetle, yeni kamu yönetimi anlayışı sonrasında gerçekleşen kamu sektörünün modernizasyon süreçlerinde, tahakkuk muhasebesi ve finansal olmayan performans ölçütlerinin kamu mali yönetiminde artan rolüne tanık olunmuştur (Liguori vd., 2012: 906).

Kamu yönetimindeki dönüşüm öncesinde tarihsel olarak, dünya çapındaki hükümetler, ödemelerin ve makbuzların yapıldığında ve alındığında, genellikle her işlem için tek girişle kaydedildiği nakit muhasebe sistemlerini kullanmıştır. Westminster sisteminde nakit temelli muhasebenin oynadığı merkezi rol; hükümetlerin yıllık nakit esasına göre faaliyet göstermesidir. Çünkü bu durum İngiltere Kralı I. Charles'ın döneminden itibaren gelişen demokratik anayasal güvencelerin temelidir. Temel güvence, Parlamento tarafından bütçe ödenekleri aracılığıyla onaylanan gelir ve miktarlar dışında hiçbir paranın toplanmaması veya harcanmaması anlayışına dayanmaktadır. Nitekim birinci Sanayi Devrimi, Napolyon Savaşları, İmparatorluk çağı, iki Dünya Savaşı ve sonrasında da nakit muhasebesi hükümetlerin ihtiyaçlarına uygun görülmüştür. Bununla birlikte, 20. yüzyılın son çeyreğinde, nakit muhasebesinin modern hükümetlerin ihtiyaçlarını karşılamak için artık yeterli olmadığı kabul edilmiş ve bu da kamuda tahakkuk esaslı muhasebenin ortaya çıkmasını sağlamıştır (Azhar vd., 2021: 1-2).

Tahakkuk muhasebesi, “bir hesap dönemi boyunca giderleri oluştuğu ve gelirleri elde edildikçe kaydetme yöntemidir” (Connolly ve Hyndman,

2006: 272-273). Nakit ödemeleri ve makbuzları kesildiğinde veya alındığında kaydeden nakit muhasebesinin aksine tahakkuk muhasebesi nispeten basit uygulamasından daha karmaşıktır. Kamuda tahakkuk esaslı muhasebe, tahakkuk eden finansal raporlamayı, tahakkuk yönetim sistemlerini, tüm devlet raporlamasını ve tahakkuk esaslı bütçeleri kapsayan geniş bir kavram olarak ele alınabilir (Guthrie, 1998: 2). Kamuda tahakkuk esaslı muhasebenin öncü olmasının başlıca nedenleri; diğerlerinin yanı sıra özellikle nakit muhasebesinden daha üstün olduğu, hesap verebilirliği teşvik ettiği, şeffaflığı artırdığı, üstün karar vermeye ve nesiller arası daha iyi eşitliğe yol açması olarak ifade edilmektedir (Azhar vd., 2021: 2).

Kamu sektörü kuruluşlarında tahakkuk muhasebesinin kullanılması konusu 1990'lardan bu yana birçok bilim insanı tarafından etraflıca analiz edilmiştir. Yeni kamu yönetimi reformlarının uygulandığı ilk vakalar, dünya çapında tahakkukları kullanma eğiliminin önemli ölçüde artmasına yol açmıştır. Kamu mali yönetiminde tahakkuk muhasebesinin getirilmesi, yeni kamu yönetim politikasında yer alan ana yenilikçi eylemlerden biri olarak görülmektedir (Grossi ve Soverchia, 2011: 527). Yıllar içinde, bu yeniliğe bağlı bazı faydalar özellikle teoriye aktarıldı: (i) kurum içinde karar verme sürecindeki iyileştirmeler (ii) dış paydaşlara karşı şeffaflık ve hesap verebilirlikteki gelişmeler ve (iii) varlıkların kullanımıyla ilgili olarak tam ve doğru maliyet verilerinin sağlanmasında iyileştirmeler olarak teoride kabul edilmektedir (Agasisti, Catalano ve Erbacci, 2018: 946-947).

Yeni kamu yönetimi, büyük ölçüde özel sektör kavram ve tekniklerine güvenerek geleneksel kamu yönetimi modelini yenilemeyi amaçlayan bir dizi uygulamayı gösteren bir yönetim anlayışıdır. Yeni kamu yönetiminde; hesap verebilirlik, yöneticilerin ve kamu kuruluşlarının özerkliği, verimlilik, etkinlik, ekonomiklik, paranın karşılığı, çıktı ve pazar yönelimi, âdemi merkezîyetçilik ve performans ölçümü ile yönetimi gibi konulara yeni bir vurgu yapılmıştır. Bu vurgu göz önüne alındığında, tahakkuk muhasebesi ve bütçeleme, maliyet muhasebesi ve çıktıya dayalı bütçelemenin tümü, yeni kamu yönetimi gündeminin uygulanmasında merkezi hale gelmiştir (Anessi-Pessina vd., 2016: 495).

Tahakkuk esaslı muhasebeye geçişin önemli bir nedeni de bürokratlar arasında daha yüksek maliyet bilincinin oluşarak hükümetin maliyetlerine

ilişkin daha fazla bilgiye sahip olunması ve böylece daha verimli bir kamu mali yönetiminin oluşmasının sağlanmasıdır (Peter Van Der Hoek, 2005: 34). Fakat literatürde tahakkuk esaslı muhasebenin kamu mali yönetimi için uygun bir muhasebe yöntemi olmadığına yönelik devam eden eleştiriler bulunmaktadır. Kamu sektöründe tahakkuk muhasebesi uygulamasına karşı temel bir argüman, tahakkuk muhasebesinin yalnızca ortaya çıktığı özel sektör için uygun olduğu ve kamu sektörü için uygun olmadığıdır. Çünkü kamunun ve özel sektörün ekonomik kararları verme şekillerinde ve uygulamalarında temelde farklılıklar bulunmaktadır.

Özel sektör şirketlerinin aksine, hükümetler hisse senedi piyasalarında hisse ihraç etmezler ve devlet tahvilleri ihraç edilirken ve sonuçta ortaya çıkan borçlanma kapasitesi hükümetler için önemliyken, bu tahviller bir şirketin hisse senedinden çok daha az değişkendir. Bu nedenle, özel sektör muhasebesinde benimsenen araştırma yaklaşımı, muhasebe bilgilerinin hisse senedi piyasaları üzerindeki etkileri dikkate alındığında kamu kesimi için mümkün değildir. Ayrıca, hükümet mali tablolarının geniş bir kullanıcı tabanı vardır ve ana kullanıcılar genellikle yasama organları ve vatandaşlar olarak tanımlanmaktadır (Bergmann vd., 2019: 560). Fakat bazı yazarlar muhasebe sistemlerinin ve standartlarının hem kamuda hem de özel sektörde aynı olabileceğini öne sürerek muhasebede sektör tarafsızlığı olduğunu ileri sürmektedirler (Grossi ve Soverchia, 2011: 528).

2.3.Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Raporlama Döneminde Nakit Temelli Bütçeleme

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) muhasebe alanında uluslararası çalışmalar yapan bir kuruluştur. IFAC'ın bugün itibarıyla kamu sektörüne hizmet veren dalı IPSASB'dır. Merkezi hükümetlerden yerel yönetimlere kadar tüm kamu kuruluşları için IPSASB tarafından Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (International PublicSector Accounting Standards-IPSAS) hazırlanmıştır. IPSASB tarafından kamu kuruluşları için hazırlanan muhasebe standartları hem nakit hem de tahakkuk esaslı muhasebe kayıt yöntemlerine uygundur (Kartalçı, 2019: 268).

Birçok ülkede farklı hükümet seviyeleri tarafından mali tabloların hazırlanması için muhasebenin tahakkuk esası benimsenmiştir. Muhasebede tahakkuk esasının benimsenmesine rağmen, IPSASB bütçelemelerde tahakkuk esasının kullanılmasını zorunlu tutmamıştır. IPSASB, 2006 yılında IPSAS 24 Mali Tablolarda Bütçe Bilgilerinin Sunumunu yayımlamıştır. Kamu yönetiminde bütçeleme için nakit veya tahakkuk esasını kullanma seçeneği sunmuştur. Mali tablolarını IPSAS'a göre hazırlayan ve bütçelerini kamuya açıklayan kuruluşlar için IPSASB, bu kuruluşların mali tablolarına belirli bütçe bilgilerini dâhil etmeleri şartını koymuştur. Bütçelemenin IPSASB'nin yetkisi dışında olduğu düşünüldüğünden IPSASB, bütçelerin hazırlanması konusunda kuruluşlara herhangi bir yükümlülük getirmemektedir (Van Schaik, 2021: 1).

Muhasebe ölçüm kriterlerine bağlı olarak, üç ana bütçeleme şekli vardır. Devlet Hesap Verebilirlik Bürosu tanımlarına göre (Martí, 2006: 48-49):

- Nakit esaslı bütçelemelerde gelir getiren, kaynakları tüketen veya yükümlülüğü artıran faaliyetin ne zaman gerçekleştiğine bakılmaksızın, nakit alındığında veya ödendiğinde, gelirleri ve harcamaları aynı anda kaydedilmektedir.
- Yükümlülüğe dayalı bütçeleme, şuan veya gelecekteki bir dönemde ödeme yapılmasını gerektirecek yasal yükümlülükler veya taahhütlerin kontrolüne odaklanır.
- Tahakkuk esaslı bütçeleme ise gelir getiren, yükümlülüğü artıran veya kaynakları tüketen faaliyetin gerçekleştiği dönemdeki işlemleri kaydeder. “Tahakkuk eden bütçeleme” terimi, mali muhasebe standartlarına dayalı olarak bütçe maliyetlerinin kaydedilmesine atıfta bulunmak için kullanılmıştır.

Kamu sektörü kuruluşlarında bütçenin en önemli mali belge olması nedeniyle tahakkuk esaslı bütçelemenin getirilmesi devlet muhasebesindeki en önemli yeniliklerden biri olarak kabul edilmektedir. IMF'e göre 2015 yılına kadar, 41 ulusal hükümet tahakkuk muhasebesine

geçiş tamamlarken, 46 ülke değiştirilmiş nakit/tahakkuk esaslı muhasebeyi kullanmaktadır. Kabaca, diğer 114 ülke hala tam nakit muhasebesi standartları altında faaliyet göstermektedir (IMF, 2015). OECD tarafından hazırlanan raporda, 34 OECD ülkesinden 25'inin (%73) kamu mali yönetiminde tahakkuk esaslı muhasebeyi benimsediği belirtilmektedir (TheAccountant, 2017). Daha yakın bir zamanda hazırlanan rapora göre ise IFAC ve Yeminli Maliye ve Muhasebe Enstitüsü (CharteredInstitute of Public Finance andAccountancy-CIPFA) 2023 tarafından 37 ülke tahakkuk esaslı muhasebe sistemine tamamen geçerken, 67 ülke tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçmektedir. Ayrıca, projeksiyonlarına dayalı olarak, 98 hükümet 2023 yılına kadar tahakkuk muhasebesini tamamen benimseyecektir. Hükümetlerin %65'inin 2023 yılına kadar tahakkuk esaslı raporlamayı kullanacağı öngörülmektedir (IPSASB, 2019).

Kamu mali yönetiminde tahakkuk esaslı muhasebenin kullanımının arttığı görülmektedir. Fakat ülkeler devlet muhasebesinde tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama kullanılırken bütçelemelerde nakit esaslı muhasebe sistemine kullanılmaktadır. Ülkeler bütçe gelirlerinin tahsil edildiği, bütçe giderlerinin ise ödendiği yılda muhasebeleştirilmesi yöntemini benimseyerek bütçe hesaplarına ait kayıtların tutulmasında nakit esaslı uygulamaktadır. Dolayısıyla devlet muhasebesi kayıtlarında tahakkuk esas alınarak tüm mali işlemler tahakkuk ettiği anda muhasebeleştirilirken, devlet bütçesi nakit esaslı muhasebe sistemine göre tutulmaktadır. Çünkü nakit esaslı bütçeleme kolay anlaşılmakta ve bu nedenle daha derin ve daha talepkâr muhasebe bilgisi olmayan politikacılar ile bürokratlar tarafından kullanımı tercih edilmektedir (Reichard ve Van Helden, 2016: 52-53).

Tahakkuk muhasebesi, gelir elde eden özel işletmeler için geliştirilen bir muhasebe sistemidir. Gelirlerin ve maliyetin karşılaştırılmasıyla (kar veya zarar) finansal bir sonuca ulaşılmaktadır. Ticari bir ortamda bu durum verimliliği değerlendirmek için önemli bir ölçüttür. Kamu yönetiminde ise asıl önemli olan finansal bir sonuç elde etmek değildir. Daha önemli olan husus kamu harcamalarının sosyal sonucudur. Hükümet esasen geliri harcayan bir hanedir. Kamu giderlerini harcadığı vergi gelirleriyle karşılamaktadır. Kamu bütçesi için yürütme organı olan hükümet yasama

organının onayına ihtiyaç duymaktadır. Genel olarak, yasama organı tarafından hükümete yetki verilmektedir. Hükümetin belirli amaçlar için para harcamasını sağlayan ödenekler yoluyla bu yetkiyi kullanmaktadır. Ayrıca nakit bütçeleri makroekonomik analizler için hala çok önemlidir. Dolayısıyla devlet bütçesinde nakit esaslı muhasebe sisteminin kullanımı ülkeler tarafından tercih edilmektedir.

Yeni kamu yönetimi anlayışının temel hedeflerini gerçekleştirmek üzere devlet muhasebesi kayıtlarında tahakkuk esas alınarak tüm mali işlemler tahakkuk ettiği anda muhasebeleştirilmektedir. Tahakkuk esaslı sisteme geçiş yapan ülkelerin büyük ölçüde ortak hedefleri vardır (Peter Van Der Hoek, 2005: 38):

- Performans yönetimini tamamlamak,
- Daha iyi finansal yönetimi kolaylaştırmak
- Program maliyetlerinin anlaşılmasını geliştirmek;
- Kaynak tahsisi için bilginin genişletilmesi ve iyileştirilmesi;
- Finansal raporlamanın iyileştirilmesi;
- Gelişmiş varlık ve nakit yönetimini kolaylaştırmak.

Tahakkuk muhasebesine geçişteki amaçları ülkeler arasında benzer olsa da, sistemin kendi tasarımı ve uygulamasında farklılıklar bulunmaktadır. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI), dört tür finansal raporlamayı sınıflandırmıştır. Kamu yönetimindeki muhasebe sistemleri: tam nakit muhasebesi, değiştirilmiş nakit muhasebesi, değiştirilmiş tahakkuk muhasebe ve tam tahakkuk muhasebesidir. Nakit ve tam tahakkuk muhasebesi, temel olarak olası muhasebe ve finansal raporlama temelleri yelpazesinde iki uç noktadır. Bu uç noktalar nakit veya tahakkuk olması bakımından bütçeleme ve finansal raporlama ile birleştirildiğinde, dört olası kombinasyondan oluşmaktadır:

- Bütçeleme ve raporlama için nakit
- Bütçeleme için nakit ve raporlama için tahakkuklar
- Bütçeleme için tahakkuklar ve raporlama için nakit
- Bütçeleme ve raporlama için tahakkuklar

Ancak, üçüncü kombinasyon – bütçeleme için tahakkuklar ve raporlama için nakit – hiçbir zaman gerçekleşmez, dünyada sadece üç kombinasyon kullanılmaktadır (Reichardand Van Helden, 2016: 45). Devlet muhasebesi kayıtlarında tahakkuk esas alınarak tüm mali işlemler tahakkuk ettiği anda muhasebeleştirilirken, devlet bütçesinin nakit esaslı muhasebe sistemine göre tutmayı tercih edilmesinin birden fazla nedeni bulunmaktadır. Bütçenin muhasebe ölçümündeki farklılıklar da bütçeye atamak istediğimiz farklı amaçlardan kaynaklanmaktadır. Nakit temelli bir bütçe, yasallığın geleneksel kamu sektörü kontrolüne odaklanarak harcama yetkilerine uygunluğunu sağlarken, tahakkuk esaslı bir bütçe, karar vermede faydalı olma amacı ile ilgilenmektedir. Nakit bütçeleme, maliye politikası üzerindeki yalnızca kısa vadeli ekonomik etkiyi değerlendirmek için bilgi sağlarken, tahakkuk ölçümü, politika kararları verildiği sırada gelecekteki mali etkilerin değerlendirilmesine olanak tanımaktadır. Tahakkuk esaslı raporlar nakit akış tablolarını içerdiğinden, tahakkuk ve nakit esaslı, rakip yöntemlerden ziyade birbirini tamamlayıcı olarak görülmelidir (Martí, 2006: 65).

Mevcut literatürde, hem bütçeleme hem de muhasebenin tahakkuk esasını izlemesi gerekip gerekmediği konusunda bir fikir birliği olmamasına rağmen, tüm yazarlar, bütçeleme ve muhasebe esasları farklıysa, ikisinin uzlaştırılmasının sağlanması gerektiği konusunda hemfikirdir. Ayrıca uzlaştırmada yaşanabilecek hataların önüne geçilmesi için bütçeleme ve muhasebe arasındaki tutarlılığı savunmaktadır. Hükümetlerin bütçeleme ve muhasebe sistemlerini aynı temelde çalıştırmaya teşvik edilerek bütçe sistemi muhasebe sisteminden farklı bir temele dayanmasının önüne geçilmelidir (Van Schaik, 2021: 2). Çünkü nakit ve tahakkuk muhasebesi ile bütçeleme arasındaki temel farkları; nakit esaslı bir sistem nakit çıkışlarını (ödemeleri) ve nakit girişlerini (makbuzları) gerçekleştğinde kaydeder, tahakkuk esaslı bir sistemde ise, gelirler ve maliyetler, nakit alındığında veya ödendiğinde değil, tahakkuk ettirildiğinde kaydedilir. Bu durumunda, nakit esaslı bütçeleme ve tahakkuk esaslı bütçeleme hem kaynak tüketimi (harcamalar ve giderler) hem de kaynak yaratma (makbuzlar ve gelirler) açısından farklılık gösterir. Hem gelir tarafında hem de giderler tarafında bütçeleme sapmaları meydana gelmektedir (Christiaens ve Neyt, 2015: 31).

3.Tahakkuk Esaslı Bütçeleme

Bütçeleme ve finansal raporlama arasında bir fark vardır. Bütçeler, kaynakları alternatif kullanımlar arasında dağıtmak için geleceğe yönelik finansal planlardır. Mali raporlar, bir kuruluşun mali işlemleri ve olaylarının sonuçlarını mali durumu ve performansı açısından geriye dönük olarak açıklar. Özel sektörde, bütçeler planlardan ziyade hedeflerdir, bütçeler ise kuruluşun gerçekte ne getirdiğinden ziyade neyi başarmayı umduğunu yansıtır. Şirketler ve diğer özel kuruluşlar, genellikle yapsalar bile, bir bütçe hazırlamak zorunda değildirler. Ancak, nadiren bütçelerini yayınlarlar. Hükümetler için sadece bütçe hazırlamak değil, aynı zamanda yayınlamak da zorunludur. Hükümetler kaynakları hem kamu sektörü içinde hem de kamu sektörü ile ekonominin geri kalanı arasında tahsis etmelidir (Peter Van Der Hoek, 2005: 37).

Özel şirketler için muhasebe düzenlemelerinin bir bütçe düzenlenmesini gerektirmediği iyi bilinmektedir. Bu şirketlerde bütçe isteğe bağlı bir belgedir, şirket içi yönetim amacıyla hazırlanır ve rakiplerin bilmeyeceği şirket stratejilerini yansıttığı için bazen gizlidir. Ancak kamu yönetiminde bütçe, demokratik olarak seçilmiş politikacılar tarafından yapılan seçimleri ifade ettiği için herkese açık olması gereken zorunlu bir belgedir (Grandis ve Mattei, 2014: 51). Kamu mali yönetiminde bütçe birçok mali işlevi yerine getirerek önemli bir role sahiptir. Kamu yönetiminde, hükümetlerin hizmet veya görevlerle doğrudan bir ilişkisi olmaksızın gelir kaynağı olabilecekleri vergileri artırmalarına yasal olarak izin verildiğinden, kaynakların çeşitli politikalara, görevlere ve hizmetlere tahsisi siyasi bir öncelik belirleme meselesi bulunmaktadır. Bütçe, bu siyasi önceliklerin bir ifadesidir ve bu nedenle, bütçeleme ve bütçelerin ve ilgili planların yasalara ve siyasi önceliklere göre yürütülmesinin sağlanması kamu yönetiminde esastır. Buna karşılık, bu kârın nasıl elde edildiğine bakılmaksızın, asgari düzeyde bir kâr elde etmek, özel sektörde esastır ve bu sektörde bütçeleme, öncelikle şirket içindeki farklı yönetim katmanları arasında bir iç meseledir (Van Helden ve Reichard, 2019: 483).

Bir hükümet muhasebe sisteminin amaçları, bütçe planlaması ve yasal ve bütçe kısıtlamalarına uygun olarak yürütülmesinin izlenmesi için gerekli bilgileri sağlamak ve ayrıca bireysel devlet kurumlarının

ve bir bütün olarak devletin operasyonlarını yönetmek ve denetlemek için bilgi sağlamaktır. Ayrıca makroekonomik yönetim için gerekli bilgileri kamuoyuna sunmaktır (Jovanović ve Vašiček, 2021: 105). Bütçe bilgilerinin mali tablolarda sunulması, kamu sektörü raporlamasının bir özelliğidir. Bir kamu sektörü bütçesi, parlamentonun yetkisi ve genel olarak halka yönelik bir rapordur. Bu nedenle, bütçe kamu mali yönetimde önemli bir rol oynar. Dünyanın her yerindeki parlamentolar, mali tablolardan daha fazla bütçelere önem vermektedir. Çünkü bütçe sistemleri, kamu sektöründe mali tabloların tanıtılmasından çok önce yürürlüğe girmiştir (Van Schaik, 2021: 1).

Bütçelerin sınıflandırılmasının bir yolu, kaynakların tahsisi için kullanılan muhasebe sürecine göre şekillenmektedir. Bütçeler bu şekilde ayrıldığında, bazı bütçeler devlet harcamalarını ödemenin yapıldığı anda (nakit esaslı) kaydederken, bazı bütçeler de işlemin gerçekleştiği anda (tahakkuk esaslı) harcamaları kaydetmektedir. Diğer bütçeleme yöntemleri, nakit esaslı rejimin (yükümlülük esaslı) bir varyasyonu olan bir projeyle ilgili bir masrafa katlanmak için yasal yükümlülükle ilişkili zamanı dikkate almaktadır. Ayrıca, birçok ülkenin bütçeleri bu modellerin karma formüllerine sahiptir ve bazı ülkelerde tahakkuk bütçesinin uygulanması belirli ajanslar veya belirli programlarla sınırlandırılmıştır (Monteiro ve Gomes, 2013: 105).

Nakit bütçelemede, mali olarak kasaya nakit eklendiğinde veya kasadan nakit alındığında gelir ve gider kaydedilmektedir. Bu senaryoda, işlemi oluşturan olayın tarihi önemli değildir. Kaynakların nakit esasına göre tahsis edilmesi, harcamaların bütçesel olarak yetkilendirilmesinin etkin bir şekilde eşit değerdeki kaynakların çıkışına karşılık geldiği anlamına gelmektedir. Devlet işlemlerinin büyük çoğunluğu için, meydana gelen faaliyet ile mali işlem arasında geçen sürenin nispeten küçük olduğu düşünüldüğünde, mali bilgilerin çarpıtılması genellikle önemli miktarda para içermemektedir (Blöndall, 2004).

Tahakkuk bütçelemede ise varlıklarının, yükümlülüklerinin, gelirlerinin ve giderlerinin muhasebeleştirilmesi ve değerlendirilmesine ilişkin bazı kriterlerde farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bu bütçeleme sisteminde tahakkuk eden muhasebe kayıtlarının ve ölçülerinin bütçeleme sürecinde kullanılması söz konusudur (Martí, 2013: 33). Tahakkuk bütçelemede

artık ne kadar para harcanacağı üzerinde değil, ne kadar maliyet (tahakkuk) gerçekleştirilebileceği üzerinde durulmaktadır. Kamuda tahakkuk esaslı bütçelemenin getirilmesi devlet muhasebesindeki en önemli yeniliklerden biridir.

Tahakkuk bütçeleme, uygulandığı ülkelerin çoğu için yeni bir gelişmedir (Monteiro ve Gomes, 2013: 104). Robinson (2009: 4) tahakkuk eden bütçeleme için literatürde genel olarak üzerinde anlaşmaya varılan net bir tanımı olan bir kavram olmadığını ifade etmiştir. Başlangıç noktası baz alınarak tahakkuk bütçelemesini, “tahakkuk muhasebesi önlemleri açısından bütçe harcama yetkilerinin ve gelir tahminlerinin belirtilmesi” olarak tanımlamıştır. Nakit tahmini ve tahsisine odaklanan nakit bütçesinden farklı olarak tahakkuk bütçesi, hükümetler tarafından oluşturulan ve tüketilen kaynakları ve yükümlülüklerin yerine getirilmesini ve yerine getirilme şeklinin tahmin edilmesini sağlayarak uygulanmasıdır (Adhikari ve Gårseth-Nesbakk, 2016: 133).

3.1.Tahakkuk Esaslı Bütçelemenin Olumlu Etkileri

Yeni kamu yönetimi anlayışı, kamu yönetimini yeniden şekillendirmiş ve özellikle özel sektör uygulamalarının ve davranışlarının benimsenmesini gerektirmiştir. Tüm bu değişimler kamu yönetiminde planlama, kontrol ve verimliliği geliştirmenin yolları olarak görülmüş ve ağırlıklı olarak yeni muhasebe, bütçeleme ve performans ölçüm sistemlerinden yararlanmıştır. Yeni yönetim araçları dizisi; orta vadeli planlama, performans bütçelemesi ve performans yönetimi (sadece girdiler yerine çıktıları odaklanmak için), tahakkuk ve maliyet muhasebesinden (kaynakları ve çıktıları yönlendirmek için bir araç olarak) oluşmaktadır. Konsolide muhasebe tabloları ve sürdürülebilirlik raporları (şeffaflığı artırmak için) gibi değişiklikleri farklı yoğunluklarda ve değişen hızlarda uygulayan ülkeler olmuştur. Reform yapan hükümetler, daha iyi muhasebe, bütçeleme ve ölçüm uygulamalarının karar vericiler için daha uygun bilgiler sağlayacağını; daha iyi bilginin doğru kararlara ulaştıracağını; daha iyi kararların daha verimli ve daha etkili bir kamu yönetimini sağlayacağını iddia etmişlerdir (Hyndman vd., 2014: 388). Bu bağlamda yeni kamu yönetim anlayışında

muhasebe, bütçeleme ve ölçüm sistemlerinin her birinin bu yönetim anlayışının kusursuz bir şekilde çalışması için gereklidir. Hükümetlerin sadece raporlamada tahakkuk muhasebesini kullanmaları yeni kamu yönetimi anlayışı için yeterli değildir. Tahakkuk esaslı bütçeleme bu yönetim anlayışının tamamlayıcı unsurlarından biridir.

Kamu bütçesinde tahakkuk esasının getirilmesini motive eden ana hedeflerden biri, kamu bütçesini daha şeffaf hale getirmek ve kamu harcamalarının etkinliğini ve hesap verebilirliğini artırmaktır. Tahakkuk esaslı bütçelemede finansal varlıklar ödemenin yapıldığı zaman önemsizleşirken para yaratan olay sırasında yapılan harcamalar göz önüne alındığından hükümet tarafından üstlenilen maliyet ya da faaliyeti dışarıdan temin etmenin maliyeti ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla hükümet yapmış olduğu faaliyete ilişkin gerçek maliyeti elde etmektedir. Kamu mali yönetiminde şeffaflık sağlanmaktadır. Bu nedenle tahakkuk esaslı bütçeleme, yöneticiler için bir karar aracı ve sonuçları ölçmenin bir yolu olarak kullanılmaktadır (Monteiro ve Gomes, 2013: 106). Tahakkuk esaslı bütçelemenin savunucuları, bu bütçeleme sisteminin birçok özel faydasına işaret etmektedir.

İlk olarak, tahakkuk eden bütçeleme, karar verme aşamasında gelişmiş maliyet bilgileri sağlamaktadır. Kararlar alınırken artık sadece nakit harcamalara bakılmayacaktır. Kararlar nakit harcamalardan daha fazlası olarak sonuç ve çıktı üretmenin toplam maliyetine dayalı olacaktır. İkinci olarak bütçe yürütme, aynı zamanda ertelenmiş ve nakit paranın karşılığı olan faaliyeti üstlenmekten daha kısıtlıdır. Bütçenin mali sonuçlarının etkisi sonraki raporlama dönemlerini de kapsayacaktır. Daha kapsamlı bilgi imkânı sağladığı için yöneticilerin hareket etme özerkliği artacaktır. Bütçe, belirli durumlar için (çalışan emekli maaşları, faiz kamu borcu vb.) tahakkukları içerebilir. Tahakkuk muhasebesinin Avustralya ve Yeni Zelanda'daki uygulamaları; bütçedeki tahakkuklarla bütçenin tahsis sürecinin daha verimli olması ve daha iyi altyapı yönetimiyle gelecekteki fonlanmayan yükümlülüklerin daha iyi yönetilmesini sağladığını göstermiştir (Athukorala ve Reid, 2003: 24).

Kamuda önemli gelir kategorileri; vergiler, hizmet karşılığında alınan ücretler ve yerel yönetimler için transferlerdir. Bütçelenmiş nakit gelirleri, belirli bir dönemde, genellikle bir yılda beklenen tahmini gelirlerdir.

Ancak bu gelen nakit akışlarının bir kısmı önceki yıla ilişkindir. Tahakkuk halinde bu kısım yıl başında alacaklar hesabına kaydedilir. Benzer şekilde cari yılın beklenen gelirlerinin bir kısmının tahsili nakit olarak gerçekleşmese bile gelecek dönemde alınacağı için yıl sonunda alacak hesabı olarak kaydedilir. Bütçelenen tahakkuk eden gelirler, “bütçe yılında” bütçelenen nakit gelirlerinden, yıl başındaki tahmini alacak hesapları ile yıl sonundaki tahmini alacak hesaplarının düşülmesiyle elde edilir (Reichard ve Van Helden, 2016: 50). Bütçedeki harcamalar, belirli bir dönemde, genellikle bir yılda beklenen ödemelerdir. Bütçelenen giderler (kaynakların tüketimi için tahakkuk eden bir terimdir) harcamalardan farklıdır (nakit çıkışına eşittir) (Reichard ve Van Helden, 2016: 51).

Geleneksel bütçe denetiminin (mali denetim) nakde dayalı olduğu durumlarda, mali tablolar tahakkuk esasına göre hazırlanmışsa mali yönetim, tahakkuk temelli bilgilerden çok daha az ayrıntılı ve bilgilendirici olan nakit temelli bilgileri kullanmaktadır (Dabbicco ve Mattei, 2021: 128). Ayrıca bütçe kontrollerinin nakde dayalı olduğu durumlarda, mali tablolar tahakkuk esasına göre hazırlanmışsa, raporlama yılının sonunda harcama sonrası düzeltmelerin yapılması gerekmektedir (Caruana vd., 2019: 160). Fakat nakit veya taahhüt bazlı bütçe muhasebesi uygulamasının tahakkuk raporlaması ile bir arada bulunmasının hata olasılığını artırdığını ve uygulama sürecinde uzlaşmada zorluklar yaratabileceği ileri sürülmektedir. IPSAS 24’e göre ‘Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunulması’, aynı muhasebe temelinden kaynaklandığında bütçe tutarları ile fiili uygulamanın bir karşılaştırmasını sağlamaktadır. Öte yandan, Anessi-Pessina ve Steccolini (2007) nakit veya taahhüt esaslı bütçe muhasebesi uygulamasının tahakkuk raporlaması ile bir arada bulunmasının hata olasılığını artırdığını ve uygulama sürecinde uzlaşmada zorluklar yarattığını bulmuşlardır.

Hem bütçeleme hem de muhasebenin tahakkuk esasını izlemesi durumunda ise böyle bir düzeltmeye gerek kalmayacaktır. Düzeltme yapmaya devam eden ülkeler, kamu mali yönetiminde mali tabloların zorunlu olarak hazırlanması açısından tahakkuk muhasebesini benimsemişlerdir. Fakat devlet bütçesi, hükümetin fon tahsisi ve kaynakların iç tahsisi hala nakit ve taahhüt verilerine dayanmaktadır. Nakit, taahhüt ve tahakkuk muhasebesinin bir arada bulunması ve

bunların yalnızca yılsonu raporlarının hazırlanması için kullanılması, kullanıcıların tahakkuk bilgilerinin önemine ilişkin algılarını etkileyebilir. Bu, tahakkuk muhasebesini benimsemenin özellikle etkili olmayabileceğini göstermektedir. Aslında, «faaliyetlerin maliyetine» fiilen verilen önem, bazı bütçe kalemlerine ve diğer tüm tahakkuk kalemlerine verilenden daha yüksektir (Liguori vd., 2012: 905).

Tahakkuk esaslı bütçeleme, birçok ülkenin kamu mali yönetiminde kullanılmakta olan performans esaslı bütçelemeye daha fazla katma değer sağlayacaktır. Performans esaslı bütçeleme sistemine sağladığı katkılar aşağıda sıralanmaktadır (Martí, 2013: 53)

- Tahakkuk bütçesi, hizmet/çıktıların tam maliyetinin ölçümlemelerini sağlar.
- Nakit akışları yerine maliyetleri kaydeden tam bir tahakkuk muhasebesi sistemi, verimlilik veya maliyet etkinliği ölçümleri için gereklidir. Hükümet isterse etkinliğin veya maliyet etkinliğin performans ölçümlemelerini sunmak, tahakkuk esaslı bir bütçe sistemi uygulanmasa bile çıktıların maliyetlerinin tahakkuk esaslı rakamlarla hesaplanması gerekmektedir.
- Diğer kamu veya özel sektör sağlayıcılarıyla fiyatların karşılaştırılmasını gerektiren kararlar için tam tahakkuk eden bütçeleme önlemleri gereklidir.
- Tahakkuk eden bütçeleme, departmanların harcama önceliklendirmelerini temel almalarına olanak tanımaktadır.

3.2.Tahakkuk Esaslı Bütçelemenin Olumsuz Etkileri

Nakit esasına göre hazırlanan bütçeler, giderler ve gelirler için önceden izin alma süreçlerini desteklemede genellikle daha uygun görülmektedir (Dabbicco ve Mattei, 2021: 127). Bütçe ödenekleri için tahakkuk esaslı yapılmasını engelleyen hem siyasi hem de teknik faktörler vardır. Tahakkuk eden bütçelemeyi engellemeye yönelik özellikle siyasi faktörler üzerinde durulmaktadır. Çoğu ülkede bütçeleme bir tahmin sistemi değil, finansal kaynakları harcama ve (esas olarak) vergi toplama yetkisine

demokratik olarak karar verme yöntemidir. Bütçe birçok orta Avrupa ülkesinde yasal idari kültürlerinin merkezinde yer almaktadır. Bu ülkelerin birçoğundaki yasa koyucular ve politikacılar, tahakkuk bütçesini daha çok bütçe disiplini tehlikeye atan ve kamuya hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde önemli bir risk oluşturan bir uyarı olarak tasavvur etmişlerdir. Parlamento yükümlülüklerinin, yani harcamalarına izin verilen paranın, bütçede belirtilen miktarlarla eşleştiğini göstermek ancak nakit bütçe yoluyla karşılayabilecekleri görüşündeydiler. Tahakkuk eden bütçeleme gibi tekniklerin yasama organının yürütme hükümeti üzerindeki kontrolünü zayıflatma eğiliminde olması, yasama organının güç dengesindeki değişiklikleri kabul etmeye hazır olması gerektiği anlamına geldiği düşünülmektedir (Adhikari ve Gârseth-Nesbakk, 2016: 133).

Bütçelemenin doğası gereği politik bir eylem olduğu kabul edilmelidir. Teknik doğası gereği, tahakkuklar, karar vericilerin kafasını karıştırabilir ve şeffaflığı ve anlaşılabilirliği ve dolayısıyla parlamentonun bütçe sürecindeki rolünü azaltabilir. Avustralya, Birleşik Krallık ve Yeni Zelanda hem mali raporlama hem de ödenekler için tam tahakkuk esasını kabul eden ilk ülkelerdir. Tahakkukları kabul eden bu üç ülke, bütçe konularında yürütmeye öncelik ve Parlamenta sınırlı bir rol veren Westminster ülkeleridir (Blöndall, 2004: 116). Westminster tarzında parlamenter ülkelerde reformlar diğer ülkelere göre daha fazla ve daha hızlı ilerlemiştir ve bunun temel nedeninin anayasal olduğu düşünülmektedir. Westminster sisteminde, yasama organının (parlamento) halihazırda önemli mali yetkilere sahip olan yürütme organına (hükümete) daha fazla yetki devreden reformlar büyük bir değişiklik olarak algılanmayabilir. Tahakkuk esaslı bütçeleme ve mali raporlama, yasama organına ve kamuoyuna sunulan mali bilgileri değiştirir. Bunun aynı zamanda güç dengesini de değiştirerek yasama organının yürütme hükümeti üzerindeki kontrolünü azaltacağı savunulmaktadır (Newberry, 2015: 112).

Westminster tarzında parlamenter ülkelerden biri olan Birleşik Krallık kamu sektörünün yıllık raporlama modeli, hem merkezi kurumlar hem de yerel yönetimler için nakit bilgilerinin muhafaza edildiği tahakkuk temelli bir modeldir. Hükümetin politikalarını gerçekleştirmek için hazırlanan üç yıllık bütçe, yalnızca tahakkuk esasına

göre hazırlanmaktadır. Hükümetin bütçe muhasebesi, her şeyden önce, yasama organının amaçlarını gerçekleştirmekten ziyade yürütme organın kontrolü içindir. Birleşik Krallık kamu sektörü, hesap verebilirlik ve mali şeffaflık ilkesine daha fazla vurgu yaparak parlamentoya ve diğer büyük paydaşlara çeşitli uzlaşmalar sunmaktadır. Kaynak tabanlı hesaplar aracılığıyla girdileri çıktılara bağlanmaktadır. Kaynak bütçelemesi, kamu harcamalarını planlamak ve kontrol etmek için kaynak muhasebesi bilgilerini kullanmaktadır. HM Hazinesinin (Her Majesty's Treasury) bütçeleme sistemi, parlamento adına, merkezi hükümetin mali muhasebesi ve raporlamasından ayrıdır, ancak bununla bağlantılıdır (Dabbicco ve Mattei, 2021: 133).

Bütçeleme ve raporlama sistemi arasında açık bir bağlantı da Parlamento Arz Beyanı ile kurulmuştur. Bu beyan, parlamentonun hesap verme sorumluluğu ilkesini yerine getirmek için merkezi bütçe fonlarıyla finanse edilen devlet dairelerinden istenmektedir. Bu beyan, çıktıyı (fili harcamaları) hem kaynak harcamaları hem de genel nakit gereksinimi için yapılan tahminle karşılaştırmaktadır. Kaynakların net nakit gereksinimi ile mutabakatını ve farklılıkların bir açıklamasını içermektedir. Birleşik Krallık'ta hem bütçe hem de finansal raporlama, kurum ve program bazında aynı şekilde yapılandırılır ve böylece doğrudan karşılaştırmalara izin verilmektedir. Yıllık bütçeler (tahakkuk açısından) çok yıllık bütçeleme süreciyle de bağlantılıdır (Dabbicco ve Mattei, 2021: 134).

Bazı ülkeler, kamu sektörü finansman önlemleri arasındaki farklılıklar konusunda uzlaşmayı ve bağlantıyı geliştirmeye yönelik adımlar atmıştır. Özellikle, Birleşik Krallık, bütçeleme, parlamenter tahminler (ödenek) ve harcama sonuçlarının ana aşamalarının her biri için tutarlı ve şeffaf bir raporlama süreci sağlamak için 2009 yılında 'Net Görüş Alanı (ClearLine of Sight)' projesini başlatmıştır. Bu proje ile bütçeleme ve raporlama sistemleri arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılarak tutarlılığın sağlanması hedeflenmiştir. Öte yandan, hükümetin geleneksel 'yetkili' işlemlere raporlama yapmasına daha fazla önem veren ve hükümet operasyonlarının tanınması ve ölçülmesinde değiştirilmiş nakit ilkesini kullanan İtalya gibi ülkeler bulunmaktadır. Böyle ülkelerde giderlerin taahhülle ilgili kayıt sürecinin aşamasına, gelirin ise gerçekleşme aşamasına karşılık geldiği yasal bir ilkeye dayanmaktadır. Bu ilke, İtalya'da kameralistik/nakite dayalı kamu

sektörü muhasebesi literatüründe ‘taahhüt’ veya ‘yasal tahakkuk’ ilkesi olarak da adlandırılmaktadır. Bu ülkelerde tahakkuk esaslı muhasebenin yalnızca tamamlayıcı analiz için yararlı olduğu düşünülmektedir (Dabbicco ve Mattei, 2021: 129).

Tahakkuk esaslı bütçeleme ve muhasebenin benimsenmesi tartışmalıdır ve kamu sektörü muhasebe literatüründe uzun süredir devam eden bir tartışmaya konu olmuştur. Devlet muhasebesi ile ilgilenen farklı aktörlerin bu konuda farklı bakış açıları vardır (Martí, 2006: 45). Bütçedeki mali yıl tahmini devletin yıllık tüm harcamalarını ve gelirlerini kapsamaktadır. Nakit bazlı ödenekleri gerçek nakit çıkışı ile karşılaştırmak bu konuda kolay ve net sonuç vermektedir. Buna karşılık, tahakkuk esaslı bütçeleme durumunda, kontrol Maliye Bakanlığı (veya başka bir sorumlu bakanlık) tarafından yapılan harcamalar daha belirsiz olabilmektedir. Çünkü mali yönetim yapısı içerisinde harcama birimlerine giderleri belirleme konusunda daha fazla takdir yetkisine sahiptir (örneğin, varlıkların amortismanı ile ilgili). Bu nedenle, aşırı harcama riski, tahakkuk esaslı bütçeleme durumunda, nakit esaslı bütçeleme durumundan daha yüksek olabilir (Reichard ve Van Helden, 2016: 52-53).

Maliyet/fayda tartışmasına ek olarak, kamu sektöründe tahakkuk esasının benimsenmesi bazı teknik muhasebe sorunlarını gündeme getirmektedir. Tahakkuk bütçelemesi hazırlamak için standart prosedürlerin ve rehberliğin olmaması nedeniyle, maliyet tahsisi sorunlarının çözülmesi ve tahakkuk bütçelemesinden devralınan teknik belirsizliklerin ele alınması daha da karmaşık hale gelebilmektedir (Adhikari ve Gårseth-Nesbakk, 2016: 134). Ayrıca çoğu kamu sektörü yöneticisinin ve politikacısının sınırlı muhasebe uzmanlığı da düşünüldüğünde karar vericiler yetersiz kalabilmektedir.

4. Sonuç ve Değerlendirmeler

Kamu yönetimi tarafından yapılan muhasebe ve bütçe sistemlerinin seçimlerine odaklanmak önemli bir araştırma konusudur. Çünkü kamu kuruluşları çok büyük miktarda mali kaynak toplayarak harcamaktadır. Bu nedenle, paydaşları aracılığıyla mali hesap verebilirlik sağlama

yeteneklerini değerlendirmek için muhasebe ve bütçeleme sistemlerinin analizi oldukça önemlidir. Bu çalışmada tahakkuk esaslı muhasebe ve bütçeleme teorik açıdan değerlendirilmiştir. Yeni kamu yönetimi anlayışıyla birlikte tahakkuk muhasebesi dünyada bir çok ülke tarafından geniş bir ölçekte bir uygulama alanına sahiptir. Tahakkuk muhasebesine bu yoğun ilgiyle birlikte kamu yönetiminde mali karar verme sürecinde kullanılan temel araç olan bütçenin gelenekselliğinin getirdiği sınırları aşmasının ve bunun yerine tahakkuk esaslı bütçelemeye geçilmesi beklenmektedir.

Avrupa ülkeleri başta olmak üzere dünyanın pek çok ülkesi bu bağlamda tahakkuk bütçe sistemine geçmek üzere çalışmalara başlamıştır. Türkiye’de şu anda kamu kurumları tarafından nakit esaslı bütçeler hazırlanmasına rağmen yakın zamanda tahakkuk esasına göre hazırlanacağı Cumhurbaşkanlığına bağlı olan Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından ifade edilmektedir. 2021 yılında merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde kullanılmaya başlanan program bütçe sisteme geçilmesinden sonraki aşamada yapılacak çalışmalar kapsamında “Gelecek döneme ilişkin risk ve yükümlülüklerin daha açık bir şekilde görülebilmesi bakımından tahakkuk esaslı bütçeleme sistemine ilişkin çalışmaların başlatılması”na dair bilgiye yer verilmektedir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2022). Gelecek yıllarda kamu kurumlarının bütçelerinin tahakkuk esaslı yapılmasına yönelik planlama ve çalışmalar göz önüne alındığında Türk kamu mali yönetimi için tahakkuk esaslı bütçeleme yönelik akademik tartışma ve çalışmalar önem kazanmaktadır. Kamu mali yönetimine tahakkuk esaslı bütçelemenin faydalarının ya da zorluklarının üzerinde durulmalıdır. Bu çalışmada tahakkuk esaslı bütçelemeyi benimsemenin kamu mali yönetimi üzerinde gerçekleşmesi muhtemel olumlu ve olumsuz etkileri ortaya koyulmaktadır. Literatürde tahakkuk esasına göre bütçeleme, kamu muhasebesinde halen tartışmalı konularının başında geldiği görülmektedir.

Yeni kamu yönetimi reformları kapsamında devlet muhasebesi için tahakkuk esasının benimsenmesini teşvik edilmiştir. Devlet muhasebesinde kamu gelirleri ve giderleri gerçekleştiği mali yılın hesaplarında gösterilmekte böylece muhasebe kayıtlarının tutulmasında tahakkuk esası uygulanmaktadır. Öte yandan, bütçe gelirlerinin tahsil

edildiği, bütçe giderlerinin ise ödendiği yılda muhasebeleştirilmesi yöntemi benimsenerek bütçe hesaplarına ait kayıtların tutulmasında ise nakit esaslı uygulanmaktadır. Dünyada çok az ülke tahakkuk esaslı bütçeleme uygulamaya başlamıştır. Bu bağlamda tahakkukların bütçelemeye geçişi konusu tartışmalıdır. Bu tartışmaların çoğunun sebebi ülke yönetimleri ve Parlamentolardan kaynaklanmaktadır. Değişikliğe gidilmeden önce, hükümet yöneticileri ve parlamenterler gibi diğer ilgili grupların bir eğitim veya danışmanlık almaları için önemli miktarda zaman ayrılmaları gerekmektedir. Ayrıca tahakkuk esaslı bütçelemeye geçilmesi halinde yapılan değişikliklerin diğer kamu yönetimi reformlarıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir (Athukorala ve Reid, 2003: 24).

Devlet muhasebesi kayıtlarında tüm mali işlemler tahakkuk ettiği anda muhasebeleştirilirken, devlet bütçesi nakit esaslı muhasebe sistemine göre tutulmaktadır. Bu iki farklı kayıt yöntemi göre uygulamaların gerçekleşmesi bir çelişki gibi düşünülse de tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilen ve o yılın bütçesini ilgilendiren ekonomik olayların ayrıca nakit esasına göre kaydedilmesinin ana nedeni bütçe gerçekleştirmelerini tespit edebilmektir. Çünkü devlet bütçesi ilgili mali yıl için harcama ve gelirleri tahmin etmeye yönelik bir tasarruftur. Devlet bütçesinde nakit esaslı kayıt sisteminin kullanımı sayesinde faaliyet sonuçları ve bütçe gerçekleştirmeleri ile sonuçlarının birlikte izlenebilme imkânı sağlanmaktadır. Bu sayede devlet bütçesi karar vericiler için yardımcı bir araç haline gelmektedir (Ağdeniz ve Küçükaycan, 2021: 372-373). Fakat nakit bütçeleme, maliye politikası üzerindeki yalnızca kısa vadeli ekonomik etkiyi değerlendirmek için bilgi sağlamaktadır. Gelecekteki mali etkilerin değerlendirilmesi için tahakkuk esaslı bütçeleme ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla bütçelemedeki tahakkuk ve nakit esaslı, rakip yöntemlerden ziyade tamamlayıcı olarak görülerek kamu mali yönetiminde gerekli reformlar yapıldıktan sonra tahakkuk bütçelemeye geçilmelidir.

Kaynakça

Adhikari, P., & Gärseth-Nesbakk, L. (2016). Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. In Accounting Forum, 40(2), 125-142. Published by Elsevier.

- Agasisti, T., Catalano, G. & Erbacci, A. (2018). How ResistancetoChangeAffectstheImplementation of Accrual Accounting in ItalianPublicUniversities: A Comparative Case Study, *International Journal of Public Administration*, 41(12), 946-956, DOI: 10.1080/01900692.2017.1301469
- Ağdeniz, Ş. & Küçükaycan, D. (2021). “Küreselleşmenin Türk Devlet Muhasebesine Etkileri ve Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi”, *Küresel Mali Sorunlar ve Muhtemel Çözümler*, Editör: Ersan Öz, Ulvi Sandalcı ve İnci Sandalcı, Legal Yayıncılık, ss.361-388, İstanbul.
- Anessi-Pessina, E. & Steccolini, I. (2007) Effects of budgetaryandaccru-alsaccountingcoexistence: EvidencefromItalianlocalgovernments. *Financial Accountability& Management* 23(22): 113–131.
- Anessi-Pessina, E., Barbera, C., Sicilia, M. & Steccolini, I. (2016). “Publicsectorbudgeting: a Europeanreview of accountingandpublicmanagementjournals”, *Accounting, Auditing & AccountabilityJournal*, 29(3), 491-519.
- Athukorala, S. L., & Reid, B. (2003). Accrualbudgetingandaccounting in governmentanditsrelevancefordevelopingmembercountries, *Asian Development Bank*, Philippines.
- Azhar, Z., Alfian, E., Kishan, K., & Assanah, N. H. (2021). Accrual Accounting at DifferentLevels of thePublicSector: A SystematicLiteratureReview. *Australian Accounting Review*.
- Baykara, S. T. (2013). Denetimin İlişkili Olduğu Disiplinler Üzerine Bir Değerlendirme. *Sayıştay Dergisi* , (90), 97-118.
- Bergmann, A., Fuchs, S. & Schuler, C. (2019). A theoreticalbasisforpublicsectoraccrualaccountingresearch: currentstateandperspectives, *Public Money & Management*, 39(8), 560-570, DOI: 10.1080/09540962.2019.1654319
- Blöndal, J. R. (2004). Issues in accrualbudgeting. *OECD Journal on Budgeting*, 4, 103–119.
- Caperchione, E., Cohen, S., Manes-Rossi, F. & Brusca, I. (2019). Editorial: Innovations in publicsectorfinancialandmanagementaccounting—forbetterorworse?, *Public Money & Management*, 39(6), 385-388, DOI: 10.1080/09540962.2019.1583906

- Caruana, J., Dabbicco, G., Jorge, S., & Jesus, M. A. (2019). The development of EPSAS: Contributions from the literature. *Accounting in Europe*, 16(2), 146-176.
- Christiaens, J., & Neyt, S. (2015). International public sector accounting standards (IPSAS). *Public sector accounting*, 23-62.
- Connolly, C. & Hyndman, N. (2006). 'The Actual Implementation of Accruals Accounting: Caveats from a Case within the UK Public Sector', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(2): 272-90.
- Cuadrado-Ballesteros, B. & Bisogno, M. (2021). Public sector accounting reforms and the quality of governance, *Public Money & Management*, 41(2), 107-117, DOI: 10.1080/09540962.2020.1724665
- Dabbicco, G. & Mattei, G. (2021). The reconciliation of budgeting with financial reporting: A comparative study of Italy and the UK, *Public Money & Management*, 41(2), 127-137, DOI: 10.1080/09540962.2019.1708059
- Grandis, F. G., & Mattei, G. (2014). The Authorising Function of Budgets in Public Administration. Applicability of IPSAS 24 in Italy. *Open Journal of Accounting*, 3(2), 45.
- Grossi, G., & Soverchia, M. (2011). European Commission adoption of IPSAS to reform financial reporting. *Abacus*, 47(4), 525-552.
- Guthrie, J. (1998). 'Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?', *Financial Accountability & Management*, 14(1): 1-19.
- Hyndman, N., M. Liguori, R. E. Meyer, T. Polzer, S. Rota & J. Seiwald (2014). 'The Translation and Sedimentation of Accounting Reforms. A Comparison of the UK, Austrian and Italian Experiences', *Critical Perspective on Accounting*, 25(4/5), 388-408.
- International Monetary Fund, IMF. (2015). Meeting of the IMF government finance statistics advisory committee. Summary of Discussion. Erişim adresi: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/gfsac/meetings/2015/pdf/1520a.pdf>.

- International PublicSector Accounting Standards Board (IPSASB). (2019). StrategyandWork Plan 2019–2023: ConsultationSummary. Erişim adresi: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Strategy-Work-Plan-Consultation-Summary2_0.pdf
- Jovanović, T. &Vašiček, V. (2021). The role andapplication of accountingandbudgetinginformation in governmentfinancialmanagementprocess —a qualitativestudy in Slovenia, *Public Money & Management*, 41(2), 99-106, DOI: 10.1080/09540962.2020.1724405
- Karaaslan, E. (2014). Devlet Muhasebesi, Bekad Yayınları, Ankara.
- Kartalcı, K. (2019). Türkiye’de devlet muhasebesi reformunda güncel gelişmeler. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 29(1), 261-276.
- Liguori, M.,Sicilia, M. &Steccolini, I. (2012). “Somelike it non-financial. Politicians’ andmanagers’ views on theimportance of accountinginformation”, *Public Management Review*, 14(7), 903-922
- Martí, C. (2006). Accrualbudgeting: accountingtreatment of keypublic-sectoritemsandimplicationsforfiscalpolicy. *PublicBudgeting& Finance*, 26(2), 45-65.
- Martí, C. (2013). Performancebudgetingandaccrualbudgeting: A study of the United Kingdom, Australia, and New Zealand. *PublicPerformance& Management Review*, 37(1), 33-58.
- Monteiro, B.R.P.&Gomes, R. C. (2013). International experienceswithaccrualbudgeting in thepublicsector. *RevistaContabilidade&Finanças*, 24, 103-112.
- Newberry, S. (2015). Publicsectorreformsandsovereigndebtmanagement: Capital market development as strategy?. *Critical Perspectives on Accounting*, 27, 101-117.
- Öz, A.E. (2008). Kamu Mali YönetimininYeniden Yapılandırılması Kapsamında Tahakkuk Esaslı Devlet MuhasebesininKarşılaştırmalı Olarak Analizi, Maliye Uzmanlığı Yeterlilik Tezi.
- Peter Van Der Hoek, M. (2005). Fromcashtoaccrualbudgetingandaccounting in thepublicsector: TheDutchexperience. *PublicBudgeting& Finance*, 25(1), 32-45.

- Reichard, C. & Van Helden, J. (2016). “Whycash-basedbudgetingstillprevails in an era of accrualbasedreporting in thepublicsector”, *Accounting, Finance andGovernanceReview*, 23(1-2), 43-65
- Robinson, M. (2009). *Accrualbudgetingandfiscalspolicy*. IMF WorkingPaper, Erişim adresi: file:///C:/Users/USER/Downloads/SSRN-id1394804.pdf
- Schick, A. (2007). *Performancebudgetingandaccrualbudgeting: Decisionrulesoranalytictools?*. *OECD Journal on budgeting*, 7(2), 109-138.
- TheAccountant. (2020). *More OECD countrieshaveadoptedaccrualaccountinghoweveripsasadoptionremainslow*. Erişim adresi: <http://www.theaccountant-online.com/news/more-oecd-countries-have-adopted-accrual-accounting-however-ipsas-adoption-remains-low-5816617>.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2022). Erişim adresi: <https://www.sbb.gov.tr/program-butce-yolculugu-basladi/#1568104439888-2c6caede-b985>
- Van Helden, J.,&Reichard, C. (2019). *Making sense of theusers of publicsectoraccountinginformationandtheirneeds*. *Journal of PublicBudgeting, Accounting & Financial Management*.
- VanSchaik,F.D.(2021).*Reconciliationofbudgetingandaccounting*,*Public Money&Management*,1-10.DOI:10.1080/09540962.2021.2000693