

# DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ: TÜRKİYE VE İRAK ÖRNEĞİ<sup>1 2</sup>

## EVALUATION OF GOVERNMENT ACCOUNTING SYSTEMS: THE CASE OF TÜRKİYE AND IRAQ

Serdar ŞAHİN \* Safanah Mohammed A. ABDULAZEEZ 

Araştırma Makalesi / Geliş Tarihi: 03.05.2023  
Kabul Tarihi: 29.06.2023

### Öz

Bu çalışmanın amacı; uluslararası standartlarda sonuç üreten bir muhasebe sisteminin temin edilebilmesi için gereken koşulların belirlenerek ölkeler arasındaki farklılıkların söz konusu standartlara etkisinin tespit edilebilmesidir. Bu kapsamda örneklemler olarak seçilen Türkiye ve Irak devlet muhasebe sistemleri karşılaştırılmalı olarak analiz edilip, iki ölkede muhasebe sistemlerinin benzer ve farklı yönlerini tespit ederek, etkili bir devlet muhasebe sisteminin oluşumuna yönelik önerilerde bulunulmuştur. Bu amaç doğrultusunda, Türkiye ve Irak devlet muhasebe sistemleri ile ilgili her iki ölkenin; bütçe ilkeleri, bütçe sınıflandırmaları, bütçe sistemleri, bütçe kalemleri ve devlet muhasebe sistemleri karşılaştırılarak bütçe hazırlık aşamaları irdelenmiştir. Çalışma sonucunda; Türkiye ve Irak devlet muhasebe sistemlerinin birçok açıdan benzer özellikler taşıdığı ancak iki devletin yönetim yapıları ile gelir ve gider kalemlerinin kendine özgü yanları nedeniyle devlet muhasebe sistemlerinin farklılık gösterdiği görölmüştür. Bu doğrultuda sosyal, siyasi ve ekonomik sorunlar nedeniyle yeni bir devlet yapılanması ile oluşturulan Irak devlet muhasebe sistemindeki bazı sorunların, Türkiye’de uygulamaya geçirilmiş bulunan analitik bütçe sistemi uygulamasının Türkiye tecrübesinden yararlanılarak ve Irak devletinin karakteristik özellikleri dikkate alınarak Irak devlet muhasebe sistemine uyarlanmasının yerinde bir uygulama olacağı sonucuna varılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Devlet Muhasebe Sistemleri, Kamu Bütçesi, Türkiye, Irak.

**JEL Sınıflaması:** H11, H61, H72

### Abstract

The aim of this study; It is to determine the effects of differences between countries on the said standards by determining the conditions necessary for an accounting system that produces results in international standards. In this context, by comparatively analyzing the government accounting systems of Turkey and Iraq selected as the sample, by identifying the similar and different aspects of the accounting systems of the two countries, to make suggestions for the formation of an effective government accounting system. For this purpose, the budget preparation stages of both countries' budget principles, budget classifications, budget systems, budget items, and government accounting systems of Türkiye and Iraq are compared and examined. In the results of working; Türkiye's and Iraq's state accounting systems have similar features in many respects, but the state accounting systems differ due to the different administrative structures and income and expenditure items of the two states. It has been concluded that it would be appropriate to adopt the analytical budget system, which has been implemented in Türkiye, to the Iraqi state accounting system, by taking advantage of the experience of Türkiye and taking into account the characteristics of the Iraqi state.

**Keywords:** Government Accounting Systems, Public Budget, Türkiye, Iraq.

**JEL Classification:** H11, H61, H72

<sup>1</sup> Bu alışma Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsünde kabul edilen “Türkiye ve Irak Devlet Muhasebe Sistemlerinin Karşılaştırılmalı Analizi” başlıklı yüksek lisans tezinden geliştirilmiştir.

<sup>2</sup> **Bibliyografik Bilgi (APA):** FESA Dergisi, 2023; 8(2) ,491-503 / DOI: 10.29106/fesa.1291484

\* Dr. Öğr. Üyesi, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, [serdarsahin@ibu.edu.tr](mailto:serdarsahin@ibu.edu.tr), Bolu-Türkiye, ORCID: 0000-0002-2869-8231

\*\* Maliye bilim uzmanı, [safanahabdulazeez@gmail.com](mailto:safanahabdulazeez@gmail.com), Bolu-Türkiye, ORCID: 0000-0003-0655-7101

## 1. Giriş

Günümüz modern devletlerinden beklenen faaliyetlerin nitelik ve niceliksel boyutlarında meydana gelen hızlı artış, kamusal mal ve hizmet sunum yelpazesini genişletmiş ve dolayısıyla devletler tarafından sunulan mal ve hizmetlere yönelik kamusal harcamalar tür ve tutar itibariyle artmıştır. Kamusal harcamalardaki artış kamusal finansman sorunu ortaya çıkarmış ve bu kapsamda uygulanan politikalar neticesinde kamu gelirleri artmıştır. Baskın kamu otoritesinin kamu gelir ve harcamalarına karar verebilme kabiliyetini ifade eden bütçe hakkını kullanma aracı olan bütçelerin önemi de modern devletlerde artmıştır (Şahin, 2018:15). Bütçelerin beklenen fonksiyonları yerine getirebilmesinin en temel şartı ulusal ve uluslararası standartlarda bir devlet muhasebe sistemine sahip olunmasıdır. Zira her ne kadar devletler muhasebe sistemlerini uluslararası kabul görmüş muhasebe standartları doğrultusunda dizayn etmiş olsalar da ülkelerin kendi karakteristik özelliklerine göre devlet muhasebe sistemleri farklılıklar gösterebilmektedir.

Günümüz teknolojik seviyesinin geldiği noktada oluşan avantaj ve beraberinde getirdiği en önemlisi olan bilgi kirliliğine dayalı dezavantajlar doğruluğu kanıtlanmamış bilgiye ulaşma kolaylığı sağlayan internet imkanının dünyada kullanım biçimi, güvenilir mali verilere ihtiyacı her geçen gün artırmaktadır. Mali verilerin elde edilmesi ve kullanımında önemli bir kaynak olan muhasebe sistemlerinin; kullanıcıların ihtiyaç duyduğu bilgileri karşılayabilecek nitelikte olması ve söz konusu bilgilerin düzenli bir şekilde sunumunu sağlayacak biçimde kurgulanması gereklidir (Gazioğlu, 2007: 1).

Günümüz ekonomilerinin en temel sorunlarının çözümü için kıt kaynakların optimum düzeyde kullanılıp sonsuz ihtiyaçları karşılaması beklenmektedir. Her ne kadar kamu kesimi ile özel kesim farklı mekanizmalar tarafından şekillendiriliyor olsalar da kamu kesimi üretim faktörlerinin planlanması ve dağıtımını konularında öncü rol oynamaktadır. Zira kamu otoritesi tarafından kullanılan bütçeler devletle özel kesim arasındaki kaynakların dağılımını gerçekleştiren araçlardır.

Devletler bütçe aracılığıyla toplumu en yüksek refaha ulaştıracak kaynakların dağılımını belirler. Tahsis edilen kaynaklardan hangisinin kamuya dağıtılacağına karar verir ve dağıtılan mal ve hizmetlerden toplam maksimum faydanın sağlanmasını amaçlar. Bununla birlikte vergi rekabeti gibi küresel etkenlerin ortaya çıkaracağı rekabet gücüne bağlı olarak kaynakların rasyonel kullanımını etkileyen olumlu ya da olumsuz etkilere (Demirli ve Ayyıldız, 2016: 34) yönelik politika uygulamaları da bütçeler aracılığıyla gerçekleştirilir. Bütçelerden beklenen söz konusu fonksiyonların başarılı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi doğru bir planlamayı gerekli kılmaktadır ki bu noktada devlet muhasebe sistemi devreye girmektedir.

Kamu kaynaklarını etkin, ekonomik ve verimli kullanıp toplumsal talepleri karşılayabilecek kaliteli ve hızlı kamu hizmeti üretme ihtiyacı, gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülkeyi kamu yönetim sistemlerinde reform yapmaya yöneltmiştir. Özellikle 1980’li yılların sonlarından itibaren Avrupa kıtasında kamusal faaliyetlerde hesap verilebilirlik olgusu önem kazanmaya başlamıştır (Ayyıldız, 2015: 213). Esasen devlet muhasebe sistemlerinin yeniden yapılandırılmasında reform hareketleri önemli olmuştur. Çünkü muhasebe sistemi, hem kamuya hesap vermekle yükümlü olan kamu yöneticilerinin doğru kararlar vermelerine yardımcı olması hem de kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığı konusunda kamu yönetiminde mali şeffaflığın sağlanması açısından önem arz etmektedir (Öz, 2007: 1). Küreselleşme olgusuyla birlikte uluslararası standartlarda kullanılabilir bir muhasebe sistemi ihtiyacı ile ortak devlet muhasebe sistemi çalışmaları hız kazanmıştır. Burada değişen ve gelişen kamusal faaliyetlerin bir bütün olarak ele alınıp takibinin gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Türkiye ile Irak devlet muhasebe sistemlerinin karşılaştırılmasının yapılacağı bu çalışmanın amacı; uluslararası standartlarda sonuç üreten bir muhasebe sisteminin temin edilebilmesi için gereken koşulların belirlenerek ülkeler arasındaki farklılıkların söz konusu standartlara etkisinin tespit edilebilmesidir.

## 2. Devlet Muhasebesi Kavramı ve Literatür Taraması

Toplumun genel ihtiyaçlarını karşılama gereksinimi, kamu harcamalarını gerekli kılmaktadır. Devletin kamu hizmetlerine yönelik yaptığı harcamalar ile söz konusu harcamaların finansmanına yönelik kurulan denge bütçe kavramını ortaya koymaktadır. Bütçenin yürütülmesi, gelir ve giderlerin düzenli olarak belgelenmesi ve derlenmesi, uygulama sonuçlarının anlamlı ve faydalı bir şekilde raporlanması, bu işlemlere ilişkin bazı belgelerin düzenlenmesi, gerekli hesapların tutulması, sistemde kayıt tutulması ve bunun sistemin işleyişi ile ilgili bazı kuralların belirlenmesi “devlet muhasebesi” kavramı ile karşılık bulmaktadır (Sürmen, 1996). Toplumunu oluşturan mikro yapı olan aileden, en büyük yapı olan devlete kadar muhasebe ya da diğer ifadeyle gelir-gider dengesi oluşturmaya ihtiyaç vardır. Devletin sağlık, eğitim, güvenlik asli görevi olup sosyal devlet olma şartının da bir gereğidir. Devletin düzenli bir yapı oluşturup sistemin eksik yönlerini tespit ederek hangi alana yatırım yapma sorumluluğu olduğunu planlaması etkin ve etkili bir muhasebe sistemini gerekli kılmaktadır. Devlette devamlılık esas olup varlık sebebi olan işlemlerde genel kabul görmüş ilkelere bağlı şeffaf, gerçekçi ve adil olunabilmesi doğru ve tutarlı bir kayıt sistemi ile mümkün olabilecektir. Tutulan muhasebe kayıtları aynı zamanda performans, kâr amacı ve fayda-maliyet gibi durumları değerlendirme imkânı sağlayacaktır.

Literatürde muhasebeyle ilgili yapılan çalışmalarda “muhasebe” kavramı genellikle şirketler bazında ele alınmakla birlikte devletin faaliyetleri kapsamlı muhasebe tanımları da literatürde bulunmaktadır. Bu kapsamda Sevilengül (2005: 10), genel bir takımla muhasebeyi; para ile ifade edilen finansal işlemler ve olaylar; “kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama” bilim ve sanatı olarak tanımlamıştır.

Edizdoğın ve Çetinkaya (2019: 351-352) muhasebeyi; “hitap ettiği örgütün belirli bir zaman dilimindeki faaliyetleri sonucunda varlıklarda veya kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları, bu varlıkların kaynaklarını, bu kaynakların biçimini ve ilgililere ilişkin bilgi ihtiyacının düzeylerini açıklayan bir bilgi sistemi” olarak tanımlamıştır.

Kamu kesiminin ihtiyaç duyduğu raporlama işlemleri özel işletmelerin muhasebesine yönelik “Muhasebe” kavramına ilişkin yapılan tanımlamalara ilave olarak, “devlet muhasebesi” kavramına ilişkin çalışmaları beraberinde getirmiş ve literatürde devlet muhasebesine yönelik çalışmalar ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla devlet özelinde yapılan tanımlarda muhasebe sisteminin devlete özel faaliyetlerine yönelik olduğu ifade edilmiştir.

Bu kapsamda Al-Awaad (2019: 28) devlet muhasebesini; devletin ulusal geliri ile kamu sektörü harcama faaliyetlerin yürütülmesi, ölçülmesi, izlenmesi ve raporlanması şeklinde tanımlamıştır.

Gazioğlu (2007: 3-4), devlet muhasebesini; “devletin para birimi cinsinden ifade edilen değerlerini görüntülemek ve değışiklikleri gözlemek, her türlü faaliyeti ve bunların nedenlerini ve sonuçlarını belirlemek, kayıt altına almak, tasnif etmek, analiz etmek ve yorumlamak sonra da raporların ilgili kişi ve kurumlara iletilmesi için yapılan işlemler” olarak tanımlamış, bu tanımla destekler biçimde Ural (2008: 1) muhasebenin kamu mali yönetiminde kilit bir rol oynadığını, etkin bir finansal sistemin ancak; “güvenilir, eksiksiz, zamanında ve yeterli” verilerle sağlanabileceğini dile getirmiştir.

Güvemli (1995: 29) devlet muhasebesini; “devletin gelir ve giderlerini, varlık ve yükümlülüklerini kaydeden ve belirli bir dönemde bunlardaki fiyat hareketlerini izleyen muhasebe” olarak tanımlamıştır.

Öz (2007: 4) ise devlet muhasebesini; “ekonomideki tüm çıkar gruplarını ele alan, devletin yaptığı işlemleri varlık değerlerini göstererek kayıt altına alan ve bu verilerden dönemlere göre özet sonuçlar hazırlayan bir muhasebe yöntemi” olarak tanımlanmaktadır.

### 3. Devlet Muhasebesinin Önemi ve Kullanım Amacı

Devlet birimleri ve siyasi süreç dışındaki kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, topluma yönelik politikaları yönlendiren başlıca sosyal, ekonomik ve politik oluşumlardır. Ekonominin kamu kesimi, gelişmiş dünyanın çoğu ülkesinde tüm harcamaların neredeyse beşte birini üstlenmektedir. Ekonomideki kamu sektörünün toplum için artan önemi, karmaşıklığı ve büyüklüğü, bütçe hakkına sahip erk olan toplumu oluşturan bireylerin verimli ve ekonomik hükümet programları için politik aktörlerden şeffaf, saydam ve hesap verilebilir uygulamalar talep etmeleri sonucunu ortaya çıkarmıştır. Söz konusu talepleri karşılamak için politika yapıcılar, kaynaklar üzerinde yeterli iç kontrol ve harcamaların yerleşik hukuki mevzuat hükümlerine uygun yapılmasından sorumludurlar. Bu sorumluluk kamu hesaplarının uluslararası standartlara uygun bir şekilde tutulmasını gerekli kılmaktadır. Politika yapıcı grupların söz konusu çabaları neticesinde birçok ülkede devlet muhasebesini daha şeffaf bir finansal raporlama sistemi haline almıştır. Bu anlamda hesap verebilirlik; kamu mali raporlamasının en önemli amacı haline gelmiş ve diğer tüm mali raporlamalarda hedef olarak tespit edilmiştir. Zira mali raporlar, fiili mali sonuçların yasal olarak kabul edilen bütçeyle karşılaştırılması, mali durumun ve faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesi, finansla ilgili kanun, kural ve düzenlemelere uygunluğun belirlenmesi ile verimlilik ve etkinliğin değerlendirilmesine yardımcı olmak için yararlı bilgileri içermelidir (Benito ve Brusca, 2004).

Siyasal rejimlerin farklılaşmasıyla birlikte devlet anlayışında önemli gelişmeler olmuş, devlet muhasebesindeki gelişmeler de devlet anlayışındaki gelişmelere göre dönemin ya da hakim iktisadi ekolün gerekliliklerine göre değışime uğramıştır. Dünyada iktisadi bakış açısında meydana gelen değışimler doğrultusunda kamusal faaliyetler farklılaşmış ve klasik iktisadi ekolün önermelerinin zayıflamasıyla birlikte müdahaleci devlet anlayışı fikri hakim düşünce yapısı haline gelmiştir. Dünya iktisadi hayatında oluşan bu değışim kamu bütçesine yeni fonksiyonlar yüklemiş ve kamu bütçeleri kamu maliyesinin ektrafiskal amaçlarını da göz önünde bulunduran bir yapıyı ifade eder hale gelmiştir. Kamu bütçesi ile ilgili oluşan söz konusu bu değışimler devlet muhasebe sistemlerinin de önemini artırmıştır.

Literatürde muhasebe sistemlerinin, ekonomik ve sosyal olarak gelişmiş ülkelerde önemli bir rol oynadığını, politikacıların hesap verebilirliğini artırmaya ve kamu hizmet yönetiminin iyileştirilmesine etki ederek verimli ve etkili yönetime yol açtığı konusunda genel bir fikir birlikteliği bulunmaktadır. Gelişmiş ekonomilerde devlet muhasebesinin rolü daha karmaşık bir hal almış geleneksel olarak, vatandaşların ihtiyaçlarının karşılanması amacının dışına çıkılarak kıt olan kaynakların rasyonelleştirilmesine yardımcı olma işlevini üstlenmiştir. Günümüz modern muhasebe sistemleri karmaşık bir yapıya bürünmüş hem organizasyonel büyüklük hem de tek bir yapı içinde kapsanabilecek alanlar açısından mümkün olanı organize etme ölçüğünü genişletmiştir. Gerek merkezi

yönetim ve gerekse yerel yönetimler tarafından yapılan mali raporlama, ekonomik, sosyal ve siyasi kararların alınmasında ve öncelikle fiili mali sonuçların yasal olarak kabul edilen bütçeyle karşılaştırılmasında hesap verebilirliğin sağlanması amacıyla kullanılmaktadır. Ayrıca bütçe, kamu politikasının ve mali niyetin bir ifadesi olduğu kadar bir kontrol sağlama yöntemidir. Sonuç olarak denilebilir ki rasyonel bütçelerin benimsenmesi ve modern muhasebe yöntemlerinin uygulanması hem politikacılar hem de vatandaşlar için önemli bir gereksinimdir (Benito ve Brusca, 2004).

Devlet muhasebesinin kullanılmasının temel amacı, hükümet faaliyetlerinin ve diğer kamu kuruluşlarının sonuçlarının mali yıl için bütçelenen gelir ve giderlere uygunluğunu kontrol etmektir. Bu amaçla devlet muhasebesi, mali yıl içinde oluşan gelir ve giderleri sağlıklı bir şekilde tespit eder ve faaliyet sonuçlarını raporlar halinde sunar (Ural, 2008: 4-5). Daha geniş bir ifade şekliyle devlet muhasebesinin kullanılmasının amacı; mali yönetim ve kontrol aracı olarak ülke ekonomisinin planlanması ve yönetilmesi için kamu kesimine gerekli ekonomik bilgileri sağlamak; bir mali yılın bütçelenen gelir ve giderleri ile genel yönetim ve idari birimlerin varlık ve kaynaklarının yıl içinde ve yıl sonunda gerçekleşmelerinin takip edilmesi ile idari birimlerin belirli dönemlerdeki bilgi ihtiyaçları doğrultusunda faaliyet sonuçları ve bütçe uygulama sonuçlarının raporlanması şeklinde ifade edilebilecektir (Serçemeli, 2010: 5; Gazioglu, 2007: 7; Dişli, 2004: 11).

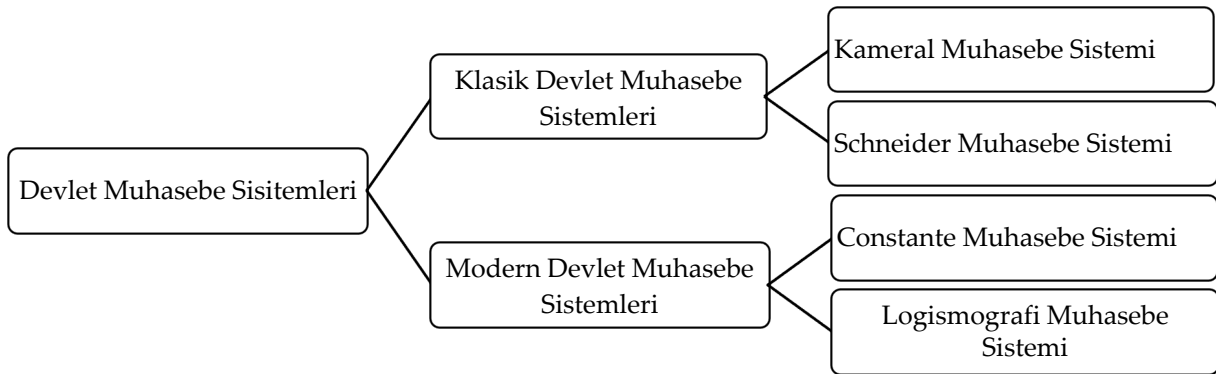
O halde devlet muhasebe sisteminin kullanılmasının temel amacı denetim olmakla birlikte kamu yöneticilerinin doğru ve tutarlı kararlar almasına yardımcı olması nedeniyle ülke politikalarının yönlendirilmesinde kullanılan bir kaynak olmak da devlet muhasebesinin kullanım amacını oluşturmaktadır. Devlet muhasebe sistemleri amaçlarını etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için; ülke özelliklerinin dikkate alındığı ve uluslararası genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun bir sistemin uygulanması gereklidir.

Devlet muhasebesinin kapsamı; kamu yönetimindeki parasal faaliyetlerin gelir-gider esasına göre sınıflandırılmasından ibarettir. Söz konusu bu sınıflandırmanın arka planında kamu zararının önlenmesi, vergi ve diğer kamu gelirlerinin etkin bir şekilde planlanması, borçlanma usul esaslarının etkin bir şekilde planlanması gibi kamusal politikalar yer almaktadır.

#### 4. Devlet Muhasebe Sistemlerinin Uygulanması

Devlet muhasebe sistemi tarihi seyir içerisinde muhasebe sistemleri ile birlikte gelişerek değişmiş ve günümüzdeki ileri düzeye ulaşmıştır. Devlet muhasebe sistemleri genel olarak iki şekilde uygulama metoduna sahiptir. Bunlardan birincisi, “klasik devlet muhasebe sistemleri”, ikincisi ise “modern devlet muhasebe sistemleri” olarak sıralanabilir. Klasik görüőe göre devlet muhasebesinin işlevi, devletin gelir ve giderlerinin bütçeye uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini kontrol etmek olup “bütçe muhasebesi” olarak da ifade edilir. Klasik devlet muhasebesinde devlet borçları, alacakları ve varlıkları hariç sadece gelir ve giderler izlenir. Modern görüőe göre, devlet muhasebesi, devlet varlıklarının yanı sıra bütçedeki gelir ve harcamaların belirlenmesinden ve izlenmesinden sorumludur. Devlet muhasebesi sadece bütçe kontrolünü sağlayan bir araç olarak değerlendirilmemelidir. Devletin faaliyetleri nedeniyle varlıklarının yanında borçlu ve alacaklılarının da olması doğaldır. Ancak bütçe işlemlerinin niteliği ile varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin işlemler birbirinden farklıdır. Devlet muhasebesinin, milli muhasebenin bir parçası olarak hükümetin ekonomik ve finansal faaliyetlerinin izlenmesine yardımcı olma görevini yerine getirebilmesi için devlet varlıklarının hesabını tutması ve bunlarla ilgili değişiklikleri takip etmesi gereklidir. Bu amaçla günümüz devlet muhasebesi, bütçe hesaplarının yanı sıra varlık hesaplarını da içermektedir (Serçemeli, 2010: 10-12). Klasik devlet muhasebe sistemleri kendi içinde; Kameral Muhasebe Sistemi ve Schneider Muhasebe Sistemi olarak, Modern devlet muhasebe sistemleri; Constante Muhasebe Sistemi ve Logismografi Muhasebe Sistemi olarak ikiye ayrılmaktadır (Şekil 1).

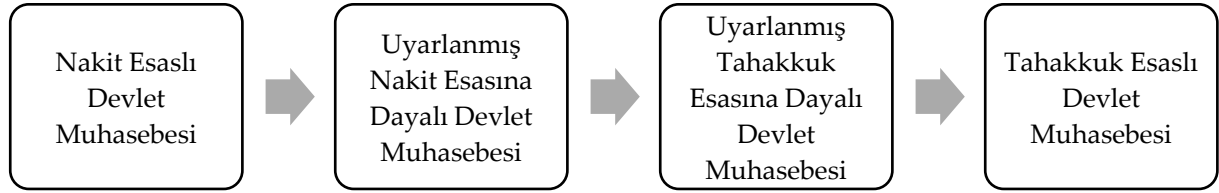
Şekil 1: Devlet Muhasebe Sistemleri



**Kaynak:** Çeşitli Kaynaklardan Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Devlet muhasebe sistemleri; devletler tarafından verilen ödenek kalemleri doğrultusunda yapılan harcamaları ve söz konusu bu harcamaların finansmanına yönelik gelir kalemlerini ve bununla birlikte ihtiyaç duyulan diğerk bazı kalemleri genellikle nakit esasına göre tutmaktadır. Bu nedenle uzun yıllar devletler tarafından söz konusu amaçlar doğrultusunda kullanılan nakit esaslı muhasebe sistemine modern anlamda devlet muhasebe sisteminin ilk uygulamasıdır demek yanlış olmayacaktır. Devlet muhasebesinin içeriğinde maddi duran varlıklar da dahil olmak üzere gelecekte ortaya çıkması muhtemel her türlü finansal işlemin kayıt altına alınması anlamına gelen tam tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi uygulaması yer almaktadır. İkisi arasında uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebe sistemi ve uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi yer alır, ancak birçok farklı versiyon da bulunmaktadır (Yıldırım ve Çetinkaya, 2006, 8). Söz konusu devlet muhasebesi sistemlerinin gelişim seyri Şekil 2’de gösterilmiştir.

**Şekil 2:** Devlet Muhasebe Sistemlerinin Gelişimi



**Kaynak:** Çeşitli Kaynaklardan Tarafımızca Düzenlenmiştir.

Şekil 2’de görüleceği üzere devlet muhasebe sistemleri zaman içinde değişip geliştikçe söz konusu ilgili devlet muhasebe sistemine göre de bir kayıt yöntemi geliştirilmiştir. Bahse konu kayıt yöntemleri ile ilgili olarak özetle şunlar söylenebilir:

Nakit esasına dayalı kayıt yönteminde; devlet muhasebesinde ayrıntılı hesap grupları olmayıp sadece nakit akımları sonucu gerçekleşen işlemler kaydedilmektedir. Raporlama ve hesap verebilirlik özelliklerinin olmadığı bu sistemde devlet borç ve yükümlülükleri ile ilgili bilgi bulunmamaktadır. Bu sistemdeki mali işlemlerde sadece para girişi veya çıkışı olduğu zaman muhasebe kayıtları tutulmaktadır. Nakit tahsil ya da ödemesi gerçekleşince hesaplara kaydı yapılmaktadır. Nakit esasına dayalı kayıt yönteminde gelir tahakkuk ettiği halde tahsil gerçekleşmemişse kayıt yapılmaz, tahsil edilince kayıtlara yansıtılır. Gider tahakkuk ettiği halde ödeme yapılmamışsa ödeme yapıldığında kayıt gerçekleştirilir. Sistemde işlemlerin ne zaman ortaya çıktığı değil parasal giriş-çıkışın ait olduğu dönem önemlidir (Serçemeli, 2010: 19; Gazioğlu, 2007: 28).

Uyarlanmış nakit esasına dayalı kayıt yönteminde; nakit esaslı muhasebe sisteminde olduğu gibi işlemler parasal giriş veya çıkışın fiili olarak gerçekleştiği dönemde hesaplara yansıtılmaktadır. Bu yöntemi nakit esasından ayıran en önemli özelliği; hesapların mali yılın son günü akşamı kapatılmayıp genellikle bir önceki mali yıla ilişkin işlemlerin kaydı için açık tutulmasıdır. Böylelikle bir önceki döneme ilişkin işlemler, bütçe dönemine ilişkin faturalar kabul edilerek muhasebe kayıtları yapılabilmektedir. Bu yöntemdeki işlemler ilgili yılın muhasebe kayıtlarına geçirilip raporlanmaktadır (Kerimoğlu, 2002; Serçemeli, 2010: 22).

Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı kayıt yönteminde; olaylar ve işlemler, nakit akımlarının süreçlerinin ne olduğuna bakılmadan ekonomik değer yaratıldığı, değişime uğradığı, mübadeleye konu edildiği, devredildiği ya da yok olduğu zaman kaydedilmektedir. Bu sistemde maddi duran varlıklara ait olan arsa, bina, arazi, vb. gibi işlemler muhasebe dışında bırakılmıştır. Ayrıca gelirlerin kaydedilip raporlanması için ölçülebilir ve elde edilebilir olması gerekmektedir (Gazioğlu, 2007: 29).

Tahakkuk esasına dayalı kayıt yönteminde; zamanında ve doğru bilgi alınabilen bir muhasebe sistemi, sağlıklı bir mali yönetim gerektirir. Nakit esaslı uzun yıllar kullanılmıştır. Önceleri bilgi ihtiyacı azlığı nedeniyle yeterli görülüş fakat zaman içinde genişleyen faaliyet alanı ve artan ihtiyaçlar nedeniyle yetersizlikleri ortaya çıkmış, mali işlemlerin kaydına ve mali raporlamayı mecbur kılmıştır. Böylece devlet muhasebesinde yeni düzenlemelere gidilmesi ihtiyacı doğmuştur (Gazioğlu, 2007: i). Devletlerin para ve maliye politikaları yoluyla ekonominin tüm unsurlarıyla etkileşiminin artması, ekonomideki finansal işlemlerin raporlanmasını sağlayan devlet muhasebesi anlayışının değişmesine neden olmuştur. Bu durumun sonucu olarak bütçe uygulamasının sonuçlarını gösteren nakit esaslı devlet muhasebe sisteminden, tüm mali olayların tahakkuk ettiğinde kayıt altına alındığı tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçiş hızlanmıştır (Ural, 2008: iv; Gazioğlu, 2007: 30).

Kayıt yöntemleri ile ilgili olarak yukarıda dile getirilenleri özetlemek gerekirse, nakit esasına dayalı kayıt sisteminin; anlaşılması, oluşturulması ve takip edilebilmesi kolay olmakla birlikte, devletin bütçe dışı gelir-giderleri ile alacak-borçlarının kayıt altına alınmasına imkân vermemektedir. Uyarlanmış nakit esasına dayalı kayıt

sisteminde; işlemler, nakit esaslı muhasebe sistemindeki gibi parasal giriş veya çıkış gerçekleşince hesaplara yansıtılmaktadır. Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı kayıt sisteminde; işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın ekonomik değer yaratıldığı, değişime uğradığı, mübadeleye konu edildiği, devredildiği ya da yok olduğu zaman kaydedilmektedir. Tahakkuk esasına dayalı kayıt sistemi; nakit esaslı kayıt sisteminin aksine yalnız sonuçlarını göstermektedir. Burada mali olaylar tahakkuk ettiğinde kayıt altına alınmaktadır. Dolayısıyla kanaatimize göre en etkin kayıt yöntemi; tahakkuk esasına dayalı kayıt sistemdir denilebilir.

Yıllar içinde muhasebe sistemi, döneme hakim bakış açısı çerçevesinde kaçınılmaz olarak farklı ortamlarda ve çeşitli şekillerde gelişmiştir. Muhasebe uygulamalarının tarihi gelişim sürecinin beş aşamada gerçekleştiği söylenebilir. Bu beş aşamadan her biri devletlerde, muhasebe sisteminin içeriği üzerinde silinmez izler bıraktığını göstermektedir. Bu aşamaları kısaca özetlemek gerekirse.

Birinci aşama; Batı toplumlarında muhasebeye yapılan en erken atıflar, Atina ve Doğu toplumlarındaki hükümetlerin uygulamalarında, Çin ve Hindistan'daki krallıkların uygulamalarında ve Hıristiyanlık öncesi dönemde görülmektedir. Birinci aşama, monarşik yapının mali durumunu tespit etmek amacıyla işlemlerin kayıt altına alınması amacıyla yöneliktir. Bu aşamada ilişkili özellikler olarak raporlama ve teftiş sistemleri geliştirmiştir (Premchand, 1995: 1-4).

İkinci aşama; sistemi kodlamak için organize bir girişimi yansıtır (Premchand, 1995: 1-4). Çift girişli defter tutma, yaklaşık 500 yıl önce gelişmesine rağmen, teori veya metodolojiden yoksun bir defter tutma işlemi olarak devlet muhasebesi üzerinde çok az etkisi olmuştur. Bu girişim, 16. yüzyılın ortasından 18. yüzyılın sonuna kadar kraliyet maliyesi konusundaki düşünceye hâkim olan Almanya kameralistleri tarafından geliştirilmiştir.

Üçüncü aşama ile eski devlet maliyesi hakkında bilgi verme teması devam ederken, muhasebe sistemi kanun ve tüzüklerde belirlenmeye başlanılmış ve devlette tutulan kayıtlar yasal yaptırıma kavuşturulmuştur (Premchand, 1995: 1-4). Kanunlar aynı zamanda kraliyetin, yasama meclisinin, günlük kontrol görevlerinden öncelikli olarak sorumlu olan merkezi kurumların ve harcama kurumlarının ilgili görevlerini de belirlemektedir. Sömürgecilik yayıldıkça büyükşehir yönetimlerinin uygulamaları sömürgelere de yayılmıştır. Böylece Büyük Britanya'daki uygulamalar Asya'daki ve başkaca yerlerdeki kolonilerine yayılmış ve sonuç olarak Avrupa ülkelerinin uygulamaları kendi sömürgelerine empoze edilmiştir (Premchand, 1995: 1-4).

Dördüncü aşama ile muhasebe sistemi, ekonomik rejimin doğasındaki değişiklikleri ve hükümetler tarafından üstlenilen görevlerin genişleyen kapsamını, dolayısıyla kamusal faaliyetlerin çeşitli ve karmaşık doğasını yansıtmaya başlamıştır (Premchand, 1995: 1-4). Bu aşamada Sovyetler Birliği'nde merkezi planlamanın ortaya çıkışı ile hem hükümetin görevlerinde hem de sonuç olarak muhasebe sistemlerinde değişiklikler ortaya çıkmıştır.

Beşinci aşama ile devlet faaliyet alanlarının kapsamının belirgin bir şekilde genişlemesiyle, bütçeler kamu politikasının uygulanmasında önemli bir araç haline gelmiştir. Ekonomik planlamanın üretici olarak devletin rolünü güçlendirmesi beklenirken, bütçeler dağıtım ve istikrarın ana araçları haline gelmişlerdir (Premchand, 1995: 1-4). Bu işlevler ve hükümet ile toplum arasındaki artan kitlesel etkileşim, aynı zamanda, bütçelerin politika ve ekonomik yönetim araçları olarak başarılı olması için, muhasebe sistemi tarafından etkin bir şekilde hizmet edilmesi gerektiğini ortaya çıkarmıştır (Premchand, 1995: 1-4). Ekonomik istikrar arayışında maliye politikaları daha kalibre hale geldikçe muhasebe sistemleri, gelirlerin, harcamaların ve bunların sonuçlarının ölçülmesi ile bir raporlama sistemi olarak daha önemli hale gelmiş ve sonuç olarak bir sistem olarak muhasebe artık maliye politikasının etkin kullanılan bir aracı olmuştur.

Beşinçinci aşamada diğer bir deyişle günümüz devlet muhasebe sisteminde yaşanan gelişmeler; Birleşmiş Milletler (BM), Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund, IMF), Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD), Dünya Bankası (DB) gibi uluslararası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği (AB) gibi yapıların mali istatistik ve rapor ihtiyacından doğmuştur (Serçemeli, 2010: 25-26). Bu kuruluşların etkisiyle; ülkelerin karşılaştırılması, şeffaflığın sağlanması ve uluslararası bir sistemin meydana getirilmesi için çeşitli muhasebe sistemleri oluşturularak standartlar ortaya konulmuştur.

## 5. Karşılaştırmalı Analiz

Ortadoğu muhasebe kültürü, dünya muhasebe tarihinde önemli bir yere sahiptir. İslam ile birlikte Ortadoğu'da Arap ve Fars kültürleri çerçevesinde bir muhasebe kültürü oluşmaya başlamış ve Türkler Anadolu'ya geldikten sonra bu kültürü benimsemişlerdir. Fakat Anadolu'da gelişen muhasebe sistemi süreci sonraki dönemlerde Batı kültüründen de etkilenmiştir. Ortadoğu ülkeleri daha çok Arap ve Fars kültüründen etkilenmiştir. Dolayısıyla Türkiye'de muhasebe sistemi süreci Anadolu muhasebe sistemi kültürünü devam ettiren, Irak Ortadoğu'dan aldığı muhasebe sistemi kültürünü devam ettirmektedir (Acar, Senal ve Hussein, 2018). Son dönemlerde Irak'ta devlet muhasebe sistemi üzerinde yapılan reformlarda çevre ülkelerin sistemleri dikkatli bir şekilde izlenmekte ve bu doğrultuda düzenlemeler gerçekleştirilmektedir (Al-Zubaidi, 2017, 21 -22).

Devlet muhasebe sistemleri süreçlerinin ne kadar aynı yönde ilerlediğini veya başka bir deyişle farklı ülkelerdeki devlet muhasebe sistemlerinin ne derece yakınsandığını ya da diğer bir deyişle ülke muhasebe sistemleri aralarında ne derece uyum olduğu konusu daha önce de alan uzmanları tarafından çalışılmış ve çalışılmaya da devam edeceği düşünülmektedir. Söz konusu çalışmaların özellikle Avrupa Birliği (AB) lkelerinde daha yaygın olduğu görünmektedir. Bu açıdan, Uluslararası Kamu Muhasebesi alanında yapılan ampirik araştırmaların, aslında incelenen ülkelerin muhasebe uygulamalarında pek çok farklılığın (heterojenliğin) mevcut olduğunu gösterdiği söylenebilir. Bu alanda devlet muhasebesini uluslararası bir perspektifte araştıran; Lder (1992, 1993 ve 1994), Pina ve Torres (2002; 2003), Budaus ve Buchholts (1996), Vela ve Fuertes (2000) ile (Brusca ve Condor, 2002) gibi yazarların karşılaştırmalı çalışmaları devlet muhasebe sistemlerinin gelişimine önemli katkıda bulunmuştur.

Türkiye ve Irak devlet muhasebe sistemleri karşılaştırılmalı olarak ele alındığında “benzer yanlar” ve “farklı yanlar” olmak üzere iki açıdan değerlendirilebilir. Bahse konu değerlendirmeler de kendi içinde spesifik alt başlıklar şeklinde ele alınabilecektir (şekil 3).

şekil 3. Türkiye ve Irak Devlet Muhasebe Sistemleri Karşılaştırıldığı Noktalar

Benzerlikler ve Farklılıklar	Kayıt Yöntemleri
	Kanuni Dayanak
	Genel Bütçe Kavramı ve İlkeleri
	Bütçe Sınıflandırması
	Bütçe Sistemleri
	Bütçe Hazırlama Aşamaları
	Devlet Muhasebe Sistemi ile Genel Bütçe Arasındaki İlişki

### 5.1. Türkiye ile Irak Devlet Muhasebe Sistemlerinin Benzer Yanları

Türkiye ile Irak devlet muhasebe sistemlerinin benzer yanları karşılaştırılırken; kayıt yöntemleri, kanuni dayanak, genel bütçe kavramı ve ilkeleri, bütçe sınıflandırması, bütçe sistemleri, bütçe hazırlama aşamaları dikkate alındığında özetle şunlar söylenebilir:

Kayıt yöntemleri açısından benzer yanlar: Türkiye ve Irak devlet muhasebe sisteminde her ne kadar farklı kayıt yöntemleri benimsenmiş olsa da genel olarak iki tür kayıt sistemi ortaktır. Bunlar; nakit esasına dayalı kayıt yöntemi ve tahakkuk esasına dayalı kayıt yöntemidir. Her iki kayıt yöntemi de hem Türkiye’de hem de Irak’ta kullanılmaktadır. Nakit esaslı muhasebe sisteminde; hesaba nakit giriş veya nakit çıkışı gerçekleştiğinde muhasebe işleminin tamamlanıp tahsil edilmesi esas iken tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde; ekonomik değerin oluşturulduğunda, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmesi söz konusudur.

Kanuni dayanak açısından benzer yanlar: Hem Türkiye hem de Irak devlet muhasebe sistemleri mutlaka bir yasal dayanağa sahiptir. Söz konusu bu yasal dayanaklar; devletin, zaman içerisinde değişen ve gelişen fonksiyonlarına uygun olarak çeşitlenen ve daha karışık hale gelen kamu görev, yetki ve sorumluluğunun artması ile uluslararası gelişmeler nedeniyle ortaya çıktığı söylenebilir.

Türkiye’deki devlet muhasebe sisteminin řu anki yasal dayanağını, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” oluştururken Irak devlet muhasebe sisteminin mevcut yasal dayanağını, “95 Sayılı Mali İdare ve Kamu Borçları Kanunu” oluşturmaktadır. Türkiye’de 2003 yılında resmi gazete de yayımlanan “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, 1927’den itibaren uygulanan ve “Mali Anayasa” olarak kabul edilen 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun yerini almıştır. Irak’ta 2004 yılında yürürlüğe giren “95 Sayılı Mali İdare ve Kamu Borçları Kanunu”, 1940’tan beri uygulanan 28 Sayılı Genel Muhasebe İlkeleri Kanunu’nun yerini almıştır.

Genel bütçe kavramı ve ilkeleri açısından benzer yanlar: Hem Türkiye’de hem de Irak’ta genel bütçeye ilişkin tanımlarda ortak hususlara değinilerek; “zaman”, “gelir-gider” ve “belge/program” yönü ön plana çıkartıldığı söylenebilir. Türkiye’de klasik bütçe ilkeleri; “genellik”, “birlik”, “açıklık ve mali saydamlık”, “doğruluk”, “nceden izin alma” “yıllık olma”, “giderlerin önceliği”, “tasarruf”, “giderlerde tahsis”, “denklik” olarak sayılabilir. Irak devlet genel bütçesinin ilkeleri; “genellik”, “ademi tahsis”, “birlik”, “açıklık ve şeffaflık”, “yıllık olma”, “taahhüt”, “denklik” olarak sayılabilir. Görüleceği üzere; “genellik”, “birlik”, “açıklık ve mali saydamlık”, “yıllık olma”, denklik ilkeleri ortaktır. Genellik ilkesi; gelir ve giderlerin tam kayıt altında gösterilmesi esasına dayanmakta olup tüm gelir ve giderler genel bütçeye dhildir. Bu ilkeye göre ayrıca gelirler ile giderler arasında mahsuplaşmaya izin verilmez, toplam gelirlerin nereden, nasıl ve ne zaman tahsil edildiğini gösterdiği gibi

giderlerin de nereden ne kadar ne zaman harcama kalemi olarak açığa çıktığında gösterir. Birlik ilkesi; btelerindeki gelir ve giderlerinin tek elde bir bte ile toplanması ve tüm gelir ve giderlerini tek bir belgeye dhil edilmesi esasına dayanır. Birlik ilkesinde amaç gelir ve giderlerin tek elde toplanarak oradan gerekli tahsislerin yapılmasıdır. Açıklık diğer bir deyişle mali saydamlık (şeffaflık) ilkesi; hem mali yıl btesinde meclis yeleri ve halkın yapılacak harcamaların hangi işlere ne kadar gider ayrıldığını ve kullanma şekline inceleme imkânı verecek şekilde düzenleme yapılmasını sağlar hem de bilgilerinin uluslararası kabul görmü standartlara uygun olarak yayımlanmasını analizi kolaylaştıracak ona olan güveni artıracak şekilde sunulmasını gerektirir. Yıllık olma ilkesi; bir takvim yılı içerisinde oluşan gelir-gider öngörülerek tahmini bte içerisinde oluşan harcamaların ve ödeneklerin ayrılması ve de kullanılması sağlar. Ayrıca deneklerin diğer bte yılı dışında kullanılmasına da imkân verir. Bu ilke aynı zamanda yıllık bir kural olarak da adlandırılır. Btede bahsedilen her şeyin, 1 Ocak’tan 31 Aralık’a kadar, başlangıcı ve sonu için bir yıl içinde uygulanması gerektiği anlamına gelir. Mali yılın başlangıcına bağlı olması zorunlu değildir, daha ziyade bu, devletin mali faaliyetinin gereklerine göre belirlenir. Denklik ilkesi; btede yer alan giderlerle gelirlerin denk olmasını amaçlar ayrıca doğruluk ilkesi ile de yakında ilişkilidir.

Bte sınıflandırması açısından benzer yanlar: Türkiye’de devlet btesinin sınıflandırması analitik bte sistemine uygun olarak gerçekleştirilmektedir. Irak’ta devlet btesinin sınıflandırılması dört kategoride ele alınabilir. Bunlar; idari sınıflandırma, nitel sınıflandırma, işlevsel sınıflandırma, ekonomik sınıflandırmadır. Dolayısıyla her iki lkenin, Türkiye ve Irak devlet muhasebe sistemlerindeki, bte sınıflandırması yönüyle benzer yanları bulunmaktadır. Örneğin her iki ülkedeki devlet muhasebe sistemlerinde; kurumsal veya idari sınıflandırma ile yönetim yetkisi (idari düzey) temel alınarak kurumsal ve idari sorumluluğun ortaya konulması esas alınmaktadır. Fonksiyonel ve işlevsel sınıflandırma ile devlet faaliyetleri esas alınarak harcamaların izlenmesi, uluslararası karşılaştırmaların yapılması böylelikle kamu hizmetlerinin göreceli karşılaştırmasının sağlanması, yıllar itibariyle ilgili bte kalemindeki değişimlerin islenmesi amaçlanmaktadır. Ekonomik sınıflandırma ile kamu kesiminin görevlerini gerçekleştirirken milli ekonomiye, piyasalara ve gelir dağılımına olan etkilerin planlanması, izlenmesi ve değerlendirilmesi amaçlanmaktadır.

Bte sistemleri açısından benzer yanlar: Türkiye ve Irak devlet muhasebe sistemleri arasında bte sistemleri açısından başarı oranları farklı düzeylerde olmakla birlikte büyük oranda benzerlikler bulunmaktadır. Bu kapsamda stratejik planlara dayalı performans esaslı bte sistemi ile program bazlı bte sistemi uygulamaları her iki ülke içinde geçerlidir. Her iki lkede de program ve hizmetlere ağırlık verilerek özel fonksiyonların gerektirdiği üretim faktörlerini tam-doğru şekilde yansıtan ve aynı zamanda faaliyetlerin başarısı için örgütsel sorumluluklar belirlenmektedir. Bte uygulamalarıyla ulaşılacak hedefler (planlama), hedeflere ulaşma yolları (programlar ve faaliyetler), programları ve faaliyetleri finanse etmek için mevcut fonlar (bte) arasındaki bağlantı ve entegrasyona odaklanılırken ayrıca toplumun tercihleri veri olarak kabul edilerek tercihler arasında en çok fayda sağlayan bileşimin seçilmesi amaçlanmaktadır.

Bte hazırlama aşamaları açısından benzer yanlar: Hükümet ve yönetim biçimleri arasında bariz farklılıklar olmakla birlikte Türkiye ile Irak devlet muhasebe sistemlerindeki kamu btesinin hazırlık aşamasında benzer hususları; “btenin hazırlanmasına yönelik çeşitli belgelerin hazırlanarak ilgililere (yetkili birimlere/makamlara) sunulması, bu belgeler doğrultusunda tahmini btenin hazırlanması, söz konusu tüm tahmini btelerin birleştirilerek ve muhataplarıyla karşılıklı görüşülerek ortak bir karara (bte teklifine) varılması, konsensüs sağlanan bte teklifi yasama organında görüşülüp son haline getirilerek onaylanması” olarak sıralanabilecektir.

## 5.2. Türkiye ile Irak Devlet Muhasebe Sistemlerinin Farklı Yanları

Türkiye ile Irak devlet muhasebe sistemlerinin farklı yanları karşılaştırılırken; “kayıt yöntemleri, kanuni dayanak, genel bte kavramı ve ilkeleri, bte sınıflandırması, bte sistemleri, bte hazırlama aşamaları, devlet muhasebe sistemi ile genel bte arasındaki ilişki” hususları dikkate alındığında özetle şunlar söylenebilir:

Kayıt yöntemleri açısından farklı yanlar: Türkiye’nin benimsediği devlet muhasebe sisteminde genel olarak; nakit esasına dayalı kayıt yöntemi ve tahakkuk esasına dayalı kayıt yöntemi olmak üzere iki tür kayıt yöntemi bulunmaktadır. Bununla birlikte nakit ve tahakkuk esaslı kayıt yöntemlerinin her ikisinde de “uyarlanmış” şekilde kullanılabilirlikleri söz konusudur. Burada “uyarlanmış” olmadaki kasıt, ilgili kayıt sisteminin gelişmiş şekli olmasıdır. Fakat Irak’ın benimsediği devlet muhasebe sistemindeki kayıt yöntemi genel olarak; nakit esaslı kayıt yöntemi, tahakkuk esaslı kayıt yöntemi, düzeltilmiş nakit esaslı kayıt yöntemi, taahhüt esaslı kayıt yöntemi olmak üzere dörde ayrılmaktadır. Her ne kadar ilk iki kayıt yöntemi benzer olsa da diğer iki yöntem kayıt yönünden farklılık arz etmektedir. şöyle ki düzeltilmiş nakit esasına dayalı kayıt yönteminde; tahakkuk esasının bazı kalemlerine nakit esaslı kayıt yöntemi uygulanması sonucu “düzeltilmiş nakit esaslı kayıt yöntemi” ortaya çıkmaktadır.

Kanuni dayanak açısından farklı yanlar: Türkiye’de 10.12.2003 tarihinde kabul edilen “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, 1.1.2006 tarihinden itibaren tüm hükümleriyle uygulanmaya başlamıştır. Yaklaşık



iki yıllık süre zarfında çıkarılan çeşitli ikincil yasal düzenlemeler ile 5018 sayılı KMYKK tüm boyutlarıyla yürürlüğe konulmasının en önemli etkeni değişen ve gelişen devlet yapısıdır. Irak'ta 2004 yılında yürürlüğe giren "95 Sayılı Mali İdare ve Kamu Borçları Kanunu", 2010 mali yılına kadar uygulanmamıştır. Irak devlet muhasebe sisteminde valiliklerin ve bunlara bağlı tüm hükümet birimlerinin bütçesi il meclisleri tarafından belirlenmesi ve birimlerin kendi bütçelerini göndermeye devam etmeleri öne çıkan yenilikler arasındadır.

Genel bütçe kavramı ve ilkeleri açısından farklı yanlar: Türkiye'de 5018 sayılı KMYKK'da bütçe; "belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulamasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge" olarak tanımlanmıştır. Irak'ta 95 sayılı Kanun'da bütçe; "yıllık gelirler, harcamalar, transferler ve devlete yapılan aynı işlemlere dayalı bir mali program" olarak tanımlanmış; ayrıca federal bütçe, "hükümet tarafından onaylanan toplam yıllık gelir ve ithalat tahmini" olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla yönetim yapısı gereği Irak'ta "genel bütçe" ve "federal bütçe" olmak üzere iki bütçe söz konusudur. Türkiye'de klasik bütçe ilkeleri; "genellik ilkesi", "birlik ilkesi", "açıklık ve mali saydamlık ilkesi", "doğruluk ilkesi", "önceden izin alma ilkesi" "yıllık olma ilkesi", "giderlerin önceliği ilkesi", "tasarruf ilkesi", "giderlerde tahsis ilkesi", "denklik ilkesi" olarak sayılabilecektir. Irak devlet genel bütçesine hakim bütçe ilkeleri ise; "genellik ilkesi", "ademi tahsis ilkesi", "birlik ilkesi", "açıklık ve şeffaflık ilkesi", "yıllık olma ilkesi", "taahhüt ilkesi", "denklik ilkesi" olarak sayılabilecektir. Görüleceği üzere Türkiye; "doğruluk", "önceden izin alma", "giderlerin önceliği", "tasarruf", "giderlerde tahsis" ilkeleri yönüyle, Irak; "ademi tahsis", "taahhüt" ilkeleri yönüyle farklıdır.

Bütçe sınıflandırması açısından farklı yanlar: Türkiye devlet bütçesinin sınıflandırmasında yer alan; program sınıflandırması ile finansman tipi sınıflandırma, Irak devlet bütçesinin sınıflandırılmasında yer alan nitel sınıflandırma farklılık arz etmektedir. Türkiye devlet bütçesinin sınıflandırmasında yer alan finansman tipi sınıflandırmada, yapılan harcamaların finans kaynağının gösterilmesi ve harcamaların nereye yapıldığı esas alınmakta, program sınıflandırmada, bütçe ve harcamaların devlet faaliyetlerinin hepsini kapsayacak şekilde oluşturulan programlara göre sınıflandırılması kuralı benimsenmektedir. Irak devlet bütçesinin sınıflandırılmasında yer alan nitel sınıflandırmada, bakanlıkların her bir harcama türüne niteliğine göre ne kadar harcadığı esas alınmaktadır.

Bütçe sistemleri açısından farklı yanlar: Türkiye ile Irak devlet muhasebe sistemleri, bütçe sistemleri açısından tek farklılaştığı nokta Irak devlet muhasebe sisteminde yer alan; "Sözleşme Bütçesi" kısmıdır. Sözleşme bütçesinde müteahhitlere verilecek ihaleler teklif edilir ve bütçe onaylanmadan önce sözleşme yapılarak devletin genel bütçesinin yatırım yönü belirlenmiş olur. Maaş, ücret gibi işletme giderlerinin onaylanmadığı bu bütçe türünde, sözleşmeye dayalı bütçenin uygulanmasında hükümet programlarının faaliyetlere ve projelere dönüştürülmesinde işlerinin özellikleri, gerekli zamanlama ve uygulama için tahmini maliyeti sözleşme makamları tarafından ilgililere (projeyi gerçekleştirmek isteyenler) iletilir. Bunun en temel nedeni Irak'ta faaliyet gösteren banka ve sigorta şirketlerinin çok büyük bir kısmının devlet kontrolünde olmasıdır (Hussein, 2016: 45-47).

Bütçe hazırlama aşamaları açısından farklı yanlar: Türkiye'de kamu bütçesi hazırlanırken süreç; makro düzeyde ekonomik ve mali çerçevenin oluşturulması, süreç belgelerinin hazırlanması, kamu idarelerinin bütçe tekliflerini hazırlanıp yetkili makamlara sunması, ihtiyaç durumunda ikili görüşmelerle düzenlemelerin yapılması, merkezi yönetim bütçe kanun teklifinin TBMM'ye sunulup görüşülmesi olarak sıralanabilir. Makro düzeyde ekonomik ve mali çerçevenin oluşturulmasındaki temel belge olan Orta Vadeli Programda, kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükler, üç yıllık gider ve gelir tahminleri, hedef bütçe açığı, hedef borçlanma düzeyi ile harcamacı birimlerin ödenek tavanları yer almaktadır.

Türkiye'de kamu idarelerinin bütçe tekliflerini hazırlaması ve yetkili makamlara sunması; genel bütçe gelir teklifi Cumhurbaşkanlığı tarafından, diğer bütçelerin gelir teklifleri ise ilgili idarelerce hazırlanır ve Cumhurbaşkanlığına sunulur. Merkezi yönetim bütçe kanun teklifinin TBMM'ye sunulması ve görüşülmesi aşamasında Cumhurbaşkanı merkezi yönetim bütçe kanun teklifini TBMM'ye sunar, önce TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda bütçe teklifi ve teklifle birlikte sunulan belgeler görüşülür, oylanır ve TBMM Genel Kurula gönderilir. Komisyon tarafından kabul edilen ve TBMM Genel Kurula sunulan bütçe teklifi görüşülür ve oylanır. Kabul edilen merkezi yönetim bütçe kanunu mali yılbaşından önce Resmî Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe girer.

Irak Federal Hükümeti'nin kamu bütçesi aşamaları; "hazırlık aşaması, onay-akreditasyon aşaması, uygulama aşaması, kontrol aşaması" olarak sıralanabilir. Hazırlık aşamasında; Maliye Bakanlığı, maliye politikasının amaçlarını ve çalışmalarını açıklığa kavuşturmak ve hedeflerin neler olduğunu belirlemek için 95 Sayılı Mali İdare ve Kamu Borçları Kanunu'nda yer alan esaslara göre gelecek yıl için tahmini bütçenin hazırlanmasına yönelik bir genelge ve talimat yayınlamaktadır. Söz konusu genelge ve talimatlarda; bütçe kanununun hükümleri ve yıllık bütçeye yeni politikaların neden olduğu mali riskler yer almaktadır. Gelir ve gider bileşenlerini tahmin etmek için yürütme birimleri, bakanlıklar ve kurumlar düzeyinde alt komiteler oluşturulur. Alt bütçeler daha sonra ilgili bakanlık tarafından toplanarak Maliye Bakanlığına gönderilir ve Maliye Bakanlığı bu bütçelerin teknik çalışmasını

bakanlık temsilcileriyle istişare ederek gerekli ayarlamaları yapar. Onay-akreditasyon aşamasında, Bakanlar Kurulu söz konusu bütçeyi görüşüp onaylayarak yasama için Temsilciler Meclisine sunar. Uygulama aşamasında; çeşitli daireler, bütçede tahsis edilen harcama ve gelirleri, bütçe uygulama talimatlarında verilen yetkilere göre uygularken kontrol aşamasında; Maliye Bakanlığı, devlet dairelerini bütçe kanununa ve buna ekli talimatlara ve Maliye Bakanlığı veya Planlama Bakanlığı tarafından verilen diğer talimatlara uyup uymadıkları izlenmektedir.

Devlet muhasebe sistemi ile genel bütçe arasındaki ilişki açısından farklı yanlar: Devlet, bütçesini muhasebesinden aldığı ve raporladığı verilerle oluşturmakta olup bütçe-muhasebe uyumu önem arz etmektedir. Devlet muhasebesi ile bütçe arasında hesap ve kodlama açısından uyum; muhasebeden istenilen verilerin alınmasını ve bütçenin hazırlanmasını sağlar. Devlet muhasebesi sistemi, bütçe uygulamasının ana ve tek aracı olup muhasebe sistemi, bütçenin; hazırlık, uygulama ve kontrole hazırlık için çeşitli aşamalarında dayandığı temel sistemdir. Dolayısıyla genel bütçeyi uygulamaya koymadan bir devlet muhasebe sisteminin varlığı söz konusu değildir. Devletin muhasebe sistemi ile devletin genel bütçesi arasındaki ilişki, örtüşen ve eşzamanlı bir ilişki olarak nitelendirilmektedir. Bütçe, çalışma programlarını ve bu programları bir sonraki mali dönemde uygulamak için gerekli gelir ve harcama tahminlerini içeren onaylanmış bir plandır. Bütçe; devlet muhasebe sisteminin ana direğini temsil etmekte olup idari ve mali alanlarda kullanımını içermektedir. Herhangi bir mali yıl için bütçe hazırlanmasına ilişkin kararların alınması, devlet muhasebe sisteminin gelir ve giderler için sağladığı bir önceki yılın fiili sonuçlarına bu sistemin sunduğu plan ve programların tamamlanmasına ilişkin göstergelere bağlıdır. Doğal olarak devletin genel bütçe döngüsü devlet muhasebe sistemiyle iç içedir.

## 6. Sonuç

Devletin sahip olduğu kaynakları halkın hizmetine sunarak kendinden beklenen görevlerini yerine getirmesine genel olarak kamu hizmeti denilmektedir. Söz konusu bu kamu hizmeti; eğitimden sağlığa, güvenlikten adalete, yatırımdan dış ticarete kadar çok geniş bir alanı kapsamaktadır. Devletlerin yerine getirdiği görev ve sorumluluklar zaman içerisinde artarak çeşitlilik kazanmaktadır. Söz konusu bu görev ve sorumlulukları yerine getirirken devlet; topladığı vergi ve benzeri parasal kaynaklar ile sahip olduğu taşınmaz değerlerin parasal karşılığında geniş bir yelpazedeki kamu hizmetini yerine getirmektedir. Fakat her ne kadar devlet en üst otorite ve güç sahibi olsa da belli kurallara bağlıdır. Bu kurallar en başta anayasa olmak üzere kanunlar ve diğer yasal düzenlemeler olarak sıralanabilecektir.

Bütçe hakkının etkin bir şekilde kullanılabilmesi “devlet muhasebesi” kavramı ile karşılık bulmaktadır. Siyasal rejimlerin farklılaşması ile devlet anlayışında önemli gelişmeler olmuş, devlet muhasebesindeki gelişmeler de devlet anlayışındaki gelişmelere uygun olarak farklılaşmıştır. Değişen dünya düzenine uygun olarak devlet faaliyetleri farklılaşmış ve klasik devlet anlayışı önemini kaybetmeye başlamıştır. Bu değişim sürecinde ilk olarak bütçe hakkını ihtiva eden bir devlet bütçesi kavramı ortaya çıkmış ve bu doğrultuda bütçe odaklı muhasebe anlayışı geliştirilmiştir.

Devletin gerçekleştirdiği harcamalar daha önce belirlenen kurallar çerçevesinde yapılarak belli bir dönem sonra, genellikle bir yıl, denetime tabi tutulmaktadır. Hem yapılacak kamu hizmetlerin belirlenmesi hem de yapılan kamu hizmetlerinin denetimi için muhasebe kayıtlarının tutulması gereklidir. Bahse konu kayıtlar da devlet muhasebe sistematigi içerisinde yer almaktadır.

Uluslararası standartlarda çıktı üretebilen bir muhasebe sistemi oluşturmak amacıyla yapılan çalışmalar her geçen gün artmaktadır. Bu durumun en büyük sebebi, devletin tüm mali işlem ve kaynaklarını kontrol ederek doğru ve güvenilir raporlar elde edilmesini temin etmek ve böylelikle devletin daha etkin karar vermesini sağlamaktır. Devlet muhasebe sistemleriyle ilgili her ne kadar uluslararası standartlara uygun kurallar benimsenmiş olsa da her devletin kendine özgü farklı bir muhasebe sistemi bulunmaktadır.

Hem Türkiye'nin hem de Irak'ın kendine özgü bir devlet muhasebe sisteminin olması ve ülkeler arasındaki devlet muhasebe sistemlerinde farklılıkların ortaya çıkması olağan bir durum olarak kabul edilebilir. Irak, uluslararası arenada yeniden tanımlanarak yönetim yapısında meydana gelen değişiklik sonucu birçok konuda olduğu gibi devlet muhasebe sisteminde de uluslararası kıyaslamalara uygun ve denetime açık hale gelmek amaçlı politikalar izlemektedir. Ancak her ne kadar bu doğrultuda birçok yasal değişiklik yapılmış olsa da sürecin zaman alacağı aşıkardır.

Türkiye ve Irak devlet muhasebe sistemlerinin karşılaştırmalı olarak incelenmesini gerçekleştiren bu çalışmaya göre Türkiye Devlet Muhasebe Sistemi ile ilgili yapılan tespitler:

- Benimsediği devlet muhasebe sistemi açısından Irak devlet muhasebe sistemi ile benzerlikler göstermektedir.
- Hukuki dayanak yönünden devlet muhasebe sistemini daha önce 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'na dayandırırken daha sonra 5018 sayılı KMYKK'ya dayandırmıştır. Dolayısıyla Türkiye'de hukuki dayanak yönünden devlet muhasebe sistemi kanuna dayanmaktadır.

- Türkiye geleneksel bütçe ilkeleri açısından Irak ile benzerlik arz etmektedir.
- Devlet bütçesinin sınıflandırılması yönüyle Türkiye’de Analitik bütçe sınıflandırması kullanılmaktadır.
- Türkiye’de bütçe kamu idareleri tarafından program bütçeye uygun olarak yürütülmektedir. Ayrıca kamu idareleri kamu harcamalarına yönelik kaynak gereksinimini, amaç, hedef ve performans göstergelerini içeren performans programlarını hazırlamaktadırlar.
- Türkiye’de kamu bütçesi hazırlanırken bir ön hazırlık, hazırlık ve kanunlaşma süreci işlemektedir.
- Türk devlet muhasebesi 1995’te “Kamu Mali Yönetim Projesi” sonucu 1998’de GFS esasına dayalı sınıflandırma modeli ve daha sonra ESA95 standardı ile geliştirilen yeni kodlama yapısı muhasebe sistemi ile ilişkilendirilmiştir. Türkiye’nin gelişmişlik düzeyi, halkın hesap sorma yetkisinin kapsamı, uluslararası kurum ve kuruluşlar ile olan ilişkisi söz konusu muhasebe standartlarına uyma yükümlülüğü açısından farklılık arz etmektedir.

Şeklinde sıralanabilecektir.

Irak Devlet Muhasebe Sistemi ile ilgili olarak yapılan tespitler:

- Irak’ın benimsediğı devlet muhasebe sistemindeki kayıt yöntemi; “nakit esaslı, tahakkuk esaslı, düzeltilmiş nakit esaslı, taahhüt esaslı” olarak dörde ayrılmakta ve kendi içinde Türkiye’nin sahip olduğı kayıt yönteminden kısmen de olsa çeşitli farklılıklar arz etmektedir.
- Irak devlet muhasebe sisteminin hukuki dayanağı da kanundur. Irak’ta daha önce uygulanan 28 sayılı Genel Muhasebe İlkeleri Kanunu geçerliiyken daha sonra 95 sayılı Mali İdare ve Kamu Borçları Kanunu çıkarılmıştır. 95 sayılı Kanun Irak’ta 2010 mali yılına kadar uygulanmamış, ayrıca valiliklerin ve bağılı tüm hükümet birimlerinin bütçesi il meclisleri tarafından belirlenip birimlerin kendi bütçelerini göndermeye devam etmeleri sağlanmıştır.
- Irak genel klasik bütçe ilkeleri açısından Türkiye ile benzerlik arz etmektedir. Bununla birlikte Irak’ta “genel bütçe” ve “federal bütçe” olmak üzere iki bütçe söz konusudur.
- Devlet bütçesinin sınıflandırması yönüyle Irak’ta bakanlıkların her bir harcama türüne niteliğine göre ne kadar harcadığı esas alan nitel sınıflandırma bulunmaktadır.
- Irak’ta sözleşme bütçesinde müteahhitlere verilecek ihaleler teklif edilip bütçe onaylanmadan önce sözleşme yapılarak devletin genel bütçesinin yatırım yönü belirlenmektedir.
- Irak’ta bütçenin hazırlanmasına yönelik çeşitli belgelerin hazırlanarak yetkili makamlara sunulması, bu belgeler doğrultusunda tahmini bütçenin hazırlanması, tüm tahmini bütçelerin birleştirilip muhataplarıyla görüşülerek ortak bir bütçe teklifinin hazırlanması, konsensüs sağlanan bütçe teklifinin yasama organında görüşülüp son haline getirilerek onaylanması süreçleri işlemektedir. Irak’ta kamu bütçesi hazırlanırken; hazırlık aşaması ve onay-akreditasyon aşaması olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır. Daha sonra ise söz konusu kamu bütçesinin; uygulama aşaması ve kontrol aşamaları yer almaktadır.
- Irak’ta uluslararası muhasebe standartlarını yakalamak ve uygulamak için GFS esasına dayalı sınıflandırma modeli ve ESA95 standardı ile geliştirilen yeni kodlama yapısı muhasebe sistemine uygun çalışmalar gerçekleştirmiştir. Fakat Irak’ın gelişmişlik düzeyi, halkın hesap sorma yetkisinin kapsamı, uluslararası kurum ve kuruluşlar ile olan ilişkisi söz konusu muhasebe standartlarına uyma yükümlülüğü açısından yeterli düzeyde olmadığı görülmektedir.

Şeklinde sıralanabilecektir.

Türkiye ve Irak devlet muhasebe sistemlerindeki benzerlikler ve farklılıkların kaynağı; farklı tarihsel geçmişe sahip olmaları, her ne kadar birbirine yakın coğrafyalar olsa da farklı coğrafi konumlara sahip olmaları, uluslararası kurumlarla entegrasyon süreçleri, devlet yapılarındaki farklılıklar, halkların devlet ile olan ilişkileri, vb. faktörlerdir.

Sonuç olarak, Türk bütçesi sisteminde, gelir grupları arasında vergi yükü farklılıkları bulunmaktadır. Bu farklılıkların sebebi; şahsi gelir vergisi ile dolaylı vergilerin vergi sistemi içindeki payının fazla olmasıdır. Bu durum sonucu olarak vergi kayıp ve kaçak miktarı artmakta ve kayıt dışı ekonominin oluşması ile devlet muhasebe sistemi olumsuz etkilenmektedir. Irak devlet bütçesinde petrol gelirleri harici fazla bir gelir kalemi bulunmamaktadır. Bu nedenle vergi gelirleri devlet bütçesi için temel gelir kaynağı niteliği oluşturmaz. Ayrıca vergi sistemi ile ilgili kanun ve yönetmelikler; ülkenin sosyoekonomik durumu ve yapısal problemleri nedeniyle tam olarak uygulamamaktadır. Bu durum devlet muhasebe sisteminin gelişimini olumsuz etkilemektedir.

Irak devlet bütçesinde gelir kaynakları içerisinde gümrük gelirleri öncelikli hale getirilmelidir. Ayrıca vergi sisteminde saydamlık sağlanmalıdır. Gelirlerin artması için yatırımları artıracak teşvikler sağlanmalı ve yatırım kalemleri çoğaltılmalıdır. Söz konusu reformlar doğrultusunda da devlet muhasebe sistemi Türk devlet muhasebe

sistemi örneği de dikkate alınarak yeniden dizayn edilmelidir. Zira Türkiye ve Irak'ın yönetim yapısının ve gelir kaynaklarının farklı olması nedeniyle devlet muhasebe sistemleri farklılık göstermektedir. Ancak yeni bir yapılanmaya girişmiş olan Irak muhasebe sisteminin Türkiye tecrübesinden yararlanması yerinde olacaktır.

Uluslararası kuruluşlar tarafından belirlenen devlet muhasebe sistemindeki standartlara uyulması Türkiye ve Irak'ın devlet muhasebe sistemini dünya ile entegre hale getirecek ve her iki ülke için de uluslararası kabul görmüş bir bütçe sisteminin oluşmasını sağlayacaktır. Türkiye ve Irak'ın devlet muhasebesi alanındaki uluslararası gelişmeleri takip ederek hayata geçirmesi, küresel dünyada yabancı yatırımların ülkeye çekilmesinde önemli rol oynayacaktır. Bununla birlikte geliştirilen devlet muhasebe sistemleri Türkiye ve Irak'ın ticaret hacmini olumlu yönde etkileyecektir. Bu kapsamda Irak'ın vergi sisteminde de değişiklikler yapılması çift taraflı bir etkileşimle başarılı bir devlet muhasebe sisteminin oluşumuna katkı sağlayacaktır.

## Kaynakça

- ACAR, D., SENAL, S. ve HUSSEİN, T. S. (2018), Irak ve Türkiye Devlet Muhasebe Bilgi Sisteminde Kullanılan Hesap Planlarının Karşılaştırılması, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (31), s.315-328.
- AL-AWAAD, A. M. A. W. (2019). Güncellenmiş GFS Sisteminin Uygulamaları Çerçevesinde Devlet Muhasebesinin Temelleri. Irak Kerbela: Dar Al-Kutub kitabevi.
- AL-ZUBAİDİ, A. A. K. (2017), Irak ve Türkiye'deki Muhasebe Sisteminin Muhasebe Standartları Kapsamında Karşılaştırılması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- AYYILDIZ, Y. (2015), Türk vergi yargısı: iş yükü ve etkinliği, Seçkin Yayınları, Ankara.
- BENİTO, B. ve BRUSCA, I. (2004), International Classification of Local Government Accounting Systems, Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice, 6(1), s.57-80.
- BRUSCA, I. ve CONDOR, V. (2002), Towards the Harmonisation of Local Accounting Systems in The International Context, Financial Accountability & Management, 18(2), s.129-162.
- BUDAUS, D. ve BUCHHOLTZ, K (1996), "Controlling Local Government Cost and Performance: an International Comparison", in Chan et al. Research in Governmental and Nonprofit Accounting, Vol. 9: 33-57, Greenwich, CT: JAI Press Inc, s.33- 57.
- DEMİRLİ Y. ve AYYILDIZ Y. (2016), Avrupa Birliği üyesi ülkelerde vergi rekabetinin, 2008 küresel finans krizi eşliğinde, vergi hasılatı ve yapısına etkileri. Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Aralık 2016, Cilt 2, Sayı 4.
- DİŞLİ, M. (2004), Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (Açıklamalı Çözümü), Ankara: MUK-DER Yayını.
- EDİZDOĞAN, N. ve ÇETİNKAYA, Ö. (2019), Kamu Bütçesi, 9. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- GAZİOĞLU, P. (2007), Nakit Esaslı ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sistemlerinin Karşılaştırması ve Türkiye Uygulaması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- GÜVEMLİ, O. (1995), Muhasebe Tarihi, İstanbul: Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayını, No:1.
- HUSSEİN, T. S. H. (2016), Irak ve Türkiye Devlet Muhasebe Bilgi Sisteminde Kullanılan Hesap Planlarının Karşılaştırılması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- KERİMOĞLU, B. (2002), Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları, Mali Kılavuz Dergisi, 15(17), s.87-101.
- LÜDER, K. (1992), A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political Administrative Environment, Research in Governmental and Nonprofit Accounting, 7, s.99-127.
- LÜDER, K. (1993), Governmental Accounting in Germany: State and Need for Reform, Financial Accountability & Management, 4(3), s.226-234.
- LÜDER, K. (1994), The Contingency Model Reconsidered. Experiences from Italy, Japan and Spain, in E. Buschor ve K. Schedler (eds.), Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting (Bern: Haupt), s.1-15.
- ÖZ, A. E. (2007), Devlet Muhasebesi ile İlgili Yeni Yasal Düzenlemeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Gazi

Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

PINA, V. ve TORRES, L. (2002), Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management; Boca Raton Vol. 14, Iss. 4, (Winter): 619-652.

PINA, V. ve TORRES, L. (2003), Reshaping public sector accounting: an international comparative view. Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration, 20(4), 334-350.

PREMCHAND, A. (1995), Effective Government Accounting. Washington, D.C.: International Monetary Fund.

SERÇEMELİ, M. (2010), Devlet Muhasebesi Kavramı, Türkiye'deki İşleyişi ve Erzurum Defterdarlığı, Narman Mal Müdürlüğü'nde Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.

SEVİLENGÜL, O. (2005), Genel Muhasebe, 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

SÜRMEN, Y. (1996), Türkiye'de Devlet Muhasebesi ile Ticari Muhasebenin Karşılaştırılması ve Eleştirisi, Vergi Sorunları Dergisi, 92(5), s.93-105.

ŞAHİN, S. (2018), Kavram ve Kapsam Açısından Bütçe Hakkı, presented at the AL-FARABI 2nd International Congress on Social Sciences, GAZİANTEP.

URAL, O. S. (2008), Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bir Örnek Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

VELA, J.M. ve FUERTES, I. (2000), Local Government Accounting in Europe: A Comparative Approach, in E. Caperchioni ve R. Mussari (eds.), s.87-102.

YILDIRIM, Z. ve ÇETİNKAYA, Ö. (2006), Devlet Muhasebesi, 2. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi