



**Prof. Dr.  
Şerafettin Sevim**



**Yrd. Doç. Dr.  
Tunga Bozdoğan**



**Ali Topakkaya**

# **Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Düzenlenen Devlet Muhasebesi Standartları ve Standartların Uygulanmasına İlişkin Bazı Öneriler**

**Prof. Dr. Şerafettin SEVİM**

Dumlupınar Üniversitesi İİBF.

**Yrd. Doç. Dr. Tunga BOZDOĞAN**

Uşak Üniversitesi, İİBF.

**Devlet Muhasebe Uzmanı Ali TOPAKKAYA**

T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü

## **Özet**

Ülkemizde 1050 Sayılı Kanun kapsamında gelişen devlet muhasebesi uygulamaları, kamu sektörünün ekonomik büyüklüğü göz önüne alındığında yetersiz kalmıştır. 2005 yılından itibaren kamu mali ve idari reformu çalışmaları hız kazanmış ve 5018 Sayılı kanunla birlikte devlet muhasebesi de kamu sektörü muhasebesi anlamında şekillenmeye başlamıştır. Uluslararası gelişmeler ve kamu sektörünün ekonomi içindeki büyüklüğü göz önüne alındığında kamu sektörü muhasebesinin önemi yadsınamaz bir biçimde ortaya çıkmaktadır. Kamu sektörü muhasebesinin doğru bir biçimde uygulanabilmesi için öncelikle sistem geliştirmedeki hatalardan dönülmelidir. Öncelikle hesap planı geliştirmek yerine, kamu sektörü muhasebesine yönelik ilkelerin ve standartların düzenlenmesi gereklidir. Dolayısıyla teknik alanda doğru uygulamalara gidildiğinde, uzun yıllardan beri süre gelen devlet muhasebesi kültüründen kaynaklanan davranışsal sorunlar hızla çözülebilecektir.

**Anahtar Sözcükler:** Muhasebe, kamu sektörü, uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları.

**Abstract (Government Accounting Standards Arranged From The Perspective of International Public Sector Accounting Standards and Some Suggestions Concerning The Application of These Standards)**

In our country, government accounting applications developed by the coverage of the law numbered 1050, have been remained sufficient when the economic growth of public sector is considered. Since 2005, public financial and administrative reforming studies have accelerated, and government accounting has been in process of reshaping in respect to public sector accounting with the law numbered 5018. When International developments and the significance of public sector in economy are considered, the importance of public sector accounting has turned out to be undeniable. In order for public sector accounting to be applied properly, primarily the faults in system developing should be undone. Previously, instead of developing a chart of accounts, the principles and standards concerning public sector accounting are required to be prepared. Consequently, when technical applications are rendered properly, the behavioral problems arising from the culture of long-lasting governmental accounting will be able to be solved rapidly.

**Key Words:** Accounting, public sector, international public sector accounting standards.

### **Giriş**

Günümüzün değişen ve gelişen dünyasında kamu sektörünün mali yapısının ölçülmesi, değerlendirilmesi ve geliştirilmesi önemli bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmaktadır. Kıt olan kamu kaynaklarının daha etkin ve verimli olarak kullanılabilmesi, bu kaynakların yeniden ekonomiye kazandırılabilmesi, kamu mali yönetiminde hesap verilebilirliğin ve mali şeffaflığın sağlanabilmesi, mali ve idari karşılaştırılabilirliğin ve performansın ölçülmesinde bir ölçüt olarak kullanılacak bir kamu sektörü muhasebe sisteminin kurulup geliştirilmesi ihtiyacı tüm dünyada bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca kamu sektörünün genel ekonomi içinde büyüklüğünün artması ve bu büyüklükteki mali bilgilerin manipüle edilme riskini de arttırdığından konu daha da önem kazanmaktadır. Kamu Sektörü Muhasebe Sisteminin üreteceği doğru ve güvenilir nitelikteki mali bilgilerle ancak Kamu Mali Yönetimi isabetli kararlar alıp uygulayabilir. Dolayısıyla Kamu Sektörü Muhasebe Sisteminin, Kamu Yönetiminin gereksinim duyduğu kaliteli mali nitelikteki bilgiyi günün gereklerini karşılayacak bir biçimde üretmesi de bir gereksinim olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, dünyaya entegre olmaya çalışan ülkemiz kamu sektörünün ekonomik değerini, ölçebilecek, değerlendirebilecek ve geliştirecek kararlar alabilen bir mali yapıya kavuşmasını sağlayacak bilgi üreten bir kamu sektörü muhasebe bilgi sisteminin geliştirilmesine kat-

kıda bulunmak ve Türkiye’de oluşturulmakta olan Kamu Sektörü Muhasebe Sistemine uluslararası perspektifte bazı öneriler geliştirmektir. Çalışma yazın taramasından oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde bugüne kadar Türkiye’deki Kamu Sektörü Muhasebesi çalışmalarının geldiği nokta ele alınmıştır. İkinci bölümde, 5018 Sayılı Kanun kapsamında Kamu Sektörü Muhasebesindeki gelişmelere değinilmiş ve son kısımda ise Devlet Muhasebe Standartları’nın uygulanmasına ilişkin görüş ve öneriler yer almıştır.

### **1. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Türkiye’deki Kamu Sektörü Muhasebesi Çalışmalarının Görünümü**

Ülkemizde, ilk devlet muhasebesi standardı olan Devlet Muhasebe Standardı 1 (DMS1)- Mali Tabloların Sunulması Standardı, 22 Şubat 2008 tarihinde 26795 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu adımla ülkemiz kamu sektörü muhasebe uygulamalarında kalitenin artırılması ve bilgi kullanıcıların gereksinim duyduğu nitelikli, doğru ve güvenilir finansal bilgilerin üretilmesi amaçlanmaktadır. Bu standardın yürürlüğe girmesi ülkemiz kamu sektörü finansal yapısının uluslararası anlamda çağdaş muhasebe uygulamalarının sağlanması ve aynı dilin kullanılması adına oldukça önemlidir.

### 1.1. Devlet Muhasebesinden Kamu Sektörü Muhasebesine Geçiş

Ekonomik gelişmeler uzun yıllardan beri devlet muhasebesi olarak yer alan muhasebe uygulamalarını son yıllarda kamu sektörü muhasebesi uygulamalarına dönüştürmeye başlamıştır. Devlet kamusal mal ve hizmet üreterek kamusal gereksinimleri karşılamak amacıyla harcamalar yapmakta ve bu harcamaların karşılanması için de vergi ve benzeri uygulamalar ile gelir toplamaktadır. Dolayısıyla devlet ve daha geniş anlamı ile kamu sektörü; sosyal, kültürel ve ekonomik hayatın içinde ekonomide en önemli aktör durumunda bulunmaktadır. Bu bağlamda devlet muhasebesinin işlevi devletin ekonomik hayat üzerinde doğurduğu etkileri kayıt altına alarak, sonuçları raporlamak ve bilgi kullanıcıların gereksinim duyduğu kaliteli, doğru ve güvenilir mali nitelikteki bilgileri üretmektir.

Uluslararası hesap sistemleri ile paralel olarak genel devlet sektöründen kamu sektörüne doğru evrilen muhasebe sistemleri kapsamı ile birlikte ülkemizde de paralel olarak kamu sektörü kavramına doğru geçmektedir. Devlet muhasebesinin kapsamını da, genel anlamda devletin mali hayatını oluşturan idarelerin, kamu harcamalarının ve kamu gelirlerinin hareketi ve bu hareketlerin oluşturduğu fon kaynak ve fon kullanımlarının izlenmesi oluşturur. İdari olarak da kamu sektörü denilen kapsamı kamu idareleri ve bunların kontrolü ve denetimi altında olan idare, kuruluş ve birimler oluşturur. Kısaca kamu sektörü, kamu gücü ve kaynağını kullanan kamu idarelerinden oluşur. 5018 Sayılı Kanun'un getirdiği sınıflandırmaya göre merkezi yönetim kapsamında kalmış olan "devlet" kapsamı yerine artık "genel yönetim sektörü" ve "kamu sektörü" kapsamları kullanılmaktadır.

### 1.2. Kamu Sektörü Muhasebesinin Uluslararası Perspektifte Tanımı, Amacı ve Kapsamı

Devlet ile özel sektörün işlevi ve hedeflerinin birbirinden farklı olabilmesi nedeniyle her zaman Devlet Muhasebesi ile Özel Sektör Muhasebesi arasında farklı-

lıklar olabilecektir. Ancak 1960'lı yıllardan bu güne kadar gelen süreçte tahakkuk esaslı muhasebenin gelişimi ile paralel olarak Devlet Muhasebesini Özel Sektör Muhasebesi ile yakınlaştırmak için çalışmalar yapılmıştır. Bunların sonucunda Birleşmiş Milletlerin hazırlamış olduğu SNA93 (Ulusal Hesaplar Sistemi), Avrupa Birliğinin hazırlamış olduğu ESA95 (Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi) ve IMF'in hazırlamış olduğu GFSM 1986 ile GFSM 2001 (Devlet/Kamu Mali İstatistikleri) gibi ulusal hesaplar temelinde devlet ve özel kesim ekonomik büyüklüklerini tespit etmek, standardize ederek milli gelir hesaplarını yayınlama çalışmalarıyla, ulusal hesaplar ile muhasebe arasında bağlantı kurulmaya çalışılmış ve ulusal hesapların istatistik veriler yerine muhasebeden çıkartılması amaçlanmıştır.

Uluslararası alanda ulusal ekonominin tanımını yapan üç ayrı hesap sistemi bulunmaktadır. Bunlar; Ulusal Hesaplar Sistemi-SNA 93, Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi-ESA 95 ve Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı-GFSM 2001'dir.<sup>1</sup>

Birleşmiş Milletlerin kullandığı Ulusal Hesaplar Sistemi (System of National Accounts-SNA 93); Avrupa Birliği (EU), Uluslararası Para Fonu (IMF), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Dünya Bankası (WB) ve Birleşmiş Milletler (UN) tarafından birlikte hazırlanan ulusal ekonomilerin kurumlar, sektörler ve alt sektörler bazında sınıflandırılması, bilanço, fiyat ve değer değişimleri, nüfus ve işgücü girdileri, fonksiyonel sınıflandırma gibi ulusal ekonominin ölçümüne yönelik standartlar ve kurallar oluşturulması amacıyla hazırlanmıştır. Avrupa Birliğinin kullandığı Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (European System of National and Regional Accounts-ESA 95), bir ekonominin, bölgenin, ülkenin ya da

<sup>1</sup> SNA 93; <http://unstats.un.org/unsd/sna1993/toctop.asp>  
ESA 95; <http://circa.europa.eu/irc/dsis/nfaccount/info/data/esa95/en/een00sum.htm>  
GFSM 2001; <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/>

lkeler grubunun, bu ekonominin bileşenlerinin ve diğer ekonomilerle olan ilişkilerinin sistematik ve ayrıntılı bir açıklamasını yapan uluslararası kabul gören bir muhasebe sistemidir. IMF ve Dünya Bankasının kullandığı Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı (Government Finance Statistics-GFSM 2001); IMF tarafından dünyada tahakkuk esasına göre, bilânço, faaliyet raporu gibi, devlet mali raporlarının hazırlanmasını ve gelirlerin ve giderlerin her ülke de aynı sınıflandırmaya tabi tutulmasını ve raporlanmasını amaçlayan bir düzenlemedir. Her ne kadar üç ayrı hesap sistemi olarak adlandırılmış olsalar da ulusal ekonomiye ilişkin gerek yapılan tanımlar gerekse sınıflandırmalar her üç hesap sisteminde de benzer özellikler taşımaktadır. Diğer bir ifadeyle, bu hesap sistemlerinden birini esas alan ulusal ekonomi diğer hesap sistemlerinin ihtiyaç duyduğu bilgileri de üretebilmektedir. Bu hesap sistemlerinde ulusal ekonomi be sektörden oluşmaktadır;<sup>2</sup>

#### 1.Mali Őirketler

- Merkez Bankası,
- Diğer parasal mali kurumlar,
- Sigorta Şirketleri ve emeklilik fonları hariç olmak üzere diğer mali aracilar,
- Mali Yardımcılar,
- Sigorta Şirketleri ve emeklilik fonları.

#### 2. Mali Olmayan Őirketler

#### 3. Genel Devlet

- Merkezi Yönetim,
- Sosyal Güvenlik Kurumları,
- Mahalli İdareler,
- Eyalet Yönetimi.

#### 4.Hane Halkı

#### 5.Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar

Buradan hareketle Kamu Sektörü, Genel Devlet (Yönetim) ile Kamu Mali Őir-

ketleri ve Kamu Mali Olmayan Őirketlerinin toplamında oluşmaktadır.<sup>3</sup>

Yukarıda belirtilen be sektör bir arada toplam ulusal ekonomiye oluşturmaktadır. Her bir sektör aynı zamanda alt sektörlere de ayrılmaktadır. Kurumsal birimler ve onların yeleri, çeşitli ekonomik fonksiyonları yerine getirir; yani, üretim, tke-tim, tasarruf, yatırım vb. yapar. Girişimci-ler, ücretliler, sermaye arz edenler gibi çeşitli ekonomik faaliyetlerle (tarım, imalat vb.) uğraırlar veya isizdirler. Ekonomi fonksiyonlarının ve faaliyetlerinin tüm yönlerinde, birincil ekonomik hareketlerin bir kısmını üstlenirler. Bu hareketler, onların belirli özelliklerini (cretler, vergiler, sabit sermaye oluşumları) yaratma, şeklini değiştirme, transfer veya ekonomik değeri ortadan kaldırmaya ilave olarak, ekonomik akımları meydana getirir. Miktardaki, nitelikteki veya bir kurumsal birimin aktif ve pasiflerinin değerindeki değişiklikleri kapsar. Bahsedilen hesap sistemlerinde, ulusal ekonomiye oluşturan diğer kurumsal birimlerin yanı sıra, genel yönetim birimlerinin faaliyetleri ve bu birimlerin ulusal ekonominin diğer kurumsal birimleriyle olan ilişkileri hakkında ihtiyaç duyulan bilgileri sistematik, ayrıntılı ve bütüncül olarak alabilmek mümkün olmaktadır.

Diğer bir husus ise bu hesap sistemlerin muhasebe ile olan bağlantısıdır. Muhasebenin gelişimine paralel olarak ulusal ekonomi verileri istatistik yerine muhasebe kanalı ile alınmaya balanmış ve kamu kesiminde de özel kesim gibi muhasebe kültürü ve anlayışı gelişmeye balamıtır. Enron gibi enerji devi bir Őirketin batması ile tüm dikkatlerin muhasebe üzerine toplanmasının Şüphesiz bunda katkısı vardır ancak asıl önemli olan husus tüm ekonomiye bütüncül olarak görebilecek, milli gelir hesaplarını sağlıklı bir Şekilde çıkartabilecek bir hesap sisteminin oluşturulması ihtiyacıdır. Özel sektörde hızla gelişen muhasebe bu nedenle kamu kesi-

<sup>2</sup> PİTZER John, DUPUIS Jean Pierre, The General Government and The Public Sectors, March 8-10 2006, [www.imf.org/external/np/sta/tfhpsa/2006/03/pdf/govern.pdf](http://www.imf.org/external/np/sta/tfhpsa/2006/03/pdf/govern.pdf) (04,2007)

<sup>3</sup> IPSAS 22, Disclosure of Financial Information About The General Government Sector, IPSASB, December 2006, [www.ifac.org/Members/DownLoads/IPSAS22\\_Disclosure\\_General\\_Gov\\_Sector.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/IPSAS22_Disclosure_General_Gov_Sector.pdf) (07,2008)

minde de dikkate alınmaya başlanılmış ve tüm ekonomik veriler muhasebe sistemi ile çıkartılmaya başlanılmıştır. Adı geçen tüm hesap sistemlerinin yapmış olduğu tanımlar, kayıt düzenleri ve işleyiş mantıkları tahakkuk esaslı muhasebe temelinde geliştirilmiştir.

### 1.3. Türkiye’de Devlet Muhasebesi Olgusuna Kamu Sektörü Muhasebesi Olarak Bakma Gereksinimi

Kamu sektörü kavramı geniş bir anlama sahiptir. Bu kavramın çeşitli tanımlarının yapılması, farklı dünya görüşlerinin yansımaları ve farklı disiplinlerden ileri gelmektedir. Mülkiyet, kontrol, vergilendirme, mali sorumluluk, yetki ve haklar gibi çeşitli kavramları içeren bir bakış açısıyla bakıldığında her ne kadar bazen bu kavram aynı anlama gelse de, kamu yönetiminde, siyasette, sosyolojide, hukukta ve ekonomide farklılık arz etmektedir. Bunun sonucu olarak kamu sektöründen neyin kastedildiği hakkında bir uzlaşma olmadığı gibi ne olması gerektiği hakkında da bir uzlaşma olmadığını söylemek beklenilmeyen bir durum değildir.<sup>4</sup>

Ulusal ekonomi, sektör bazında sınıflandırmaya tabi tutulduğunda, kamu sektörü ve özel sektör olarak ikiye ayrılmaktadır. Kamu sektörünün tanımı yazında çok net değildir. En yalın biçimde **kamu sektörü** veya diğer bir ifadeyle **kamu kesimi**, devlet eliyle yürütülen ekonomik işlerin bütünü, olarak tanımlanmaktadır. Kamu sektörü genel olarak; genel yönetim sektörü<sup>5</sup> ile mali ve mali olmayan kamu şirketleri ve bunların kontrolü altında olan ekonomik birimlerden ve kar amacı gütmeyen birimlerden oluşmaktadır.<sup>6</sup>

Türk Kamu Yönetimi’nde, “Devlet” kavramı “Kamu” kavramından daha kapsamlı olagelmıştır. Çünkü devletin Türkler de tarih boyunca özel bir önemi olmuş ve benzerlerinden daha kapsayıcı, daha geniş bir anlama sahip olmuştur. Devlet-i Ali denilen Osmanlı’dan sonra dünya siyasetinde etkinliğin yitirilmesiyle bu kavram yerine, etkinliğe sahip olan devletlerin mali yazındaki kavramları egemen olmaya başlamıştır. Özellikle Fransız etkisinde kalan ülkemizde yeniden yapılanma çalışmaları ile birlikte yabancı kavramlar alınmaya başlanınca eskiden gelen kavramlarla çelişkiler açığa çıkmıştır. Örneğin “Government” kelimesi yönetmek, hükmetmek anlamlarına gelmesine rağmen hem devlet hem de hükümet diye çevrilmiş ve ilk zamanlar “hükümet” diye algılanan bu kavram daha sonra “devlet” olarak algılanmaya başlamıştır. Batıdaki gelişmelerle paralel olarak yeni açığa çıkan daha doğrusu önem kazanmaya başlayan bir kavram olan “Public” kelimesi kamu şeklinde çevrildiği için bir hata olduğu görülmüş ve bu da bürokrasi içindeki kurumlarımızda anlam karışıklığına sebep olmuştur. Çünkü; Kamu = Genel Devlet + Kamu Şirketleri (Public= General Government + Public Corporations) şeklindedir. Genel Ekonomi ise Tüm Sektörler= Kamu+Hane Halkı+Özel Sektör İşletmeleri (All sectors = Public + House Holds + Private Sector Corporations) şeklindedir.<sup>7</sup>

Devlet kavramının kamu kavramını kapsamaması şeklinde algılanan gelen bu husus batıdaki gelişmelerle paralel olarak kamu kavramının devlet kavramını kapsamaması şeklinde yazında yerini almaya başlamıştır.

Gerek ulusal anlamda gerekse de uluslararası alanda kamu sektörünün ekonomideki payının artması ve kamu sektörünün geçmişten günümüze değin yaşadığı genişleme ve kamu harcamalarının artışı,

<sup>4</sup> ROWAN Jones,PENDLEBURY Maurice, Public Sector Accounting, 5.Th. Edition, Financial Times, Prentice Hall,İnc, 2000, s.1-10

<sup>5</sup> LALIBERTE Lucie, The Relationship Between Macroeconomic Statistics Guidelines and Accounting Standards, IMF Working Paper, www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2004/wp04233.pdf (04.2007)

<sup>6</sup> PITZER John, DUPUIS Jean Pierre, The General Government And The Public Sectors, March 8-10 2006, www.imf.org/external/np/sta/tfhpsa/2006/03/pdf/govern.pdf (04.2007)

<sup>7</sup> UN, Government / Public Sector / Private Sector Delineation Issues, Fourth meeting of the Advisory Expert Group on National Accounts, 30 January – 8 February 2006, Frankfurt. http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/AEG/papers/m4Delineation.pdf (03.2008)

daha önceden anlaşılan devlet muhasebesi kavramının yerine kamu sektörü muhasebesi kavramının kullanılmasını gerekli kılmaktadır. Çünkü devlet muhasebesi kavramı, sadece devletin ve idarelerinin kamu harcamalarının ve kamu gelirlerinin kayıt altına alınması ve üretilmesi olarak daha dar bir anlamda kullanılmakta ancak kamu sektörü muhasebesi sadece devletin ve onun idarelerinin mali hareketlerinin kayıt altına alınması değil aynı zamanda bir sektör olarak tüm ülke ekonomisi içindeki kamu kaynaklarının ve kamu fonların yarattığı etkiyi ve genel ekonomideki yerini tespit eden, çağdaş muhasebe anlayışı içinde ölçme, değerlendirme ve geliştirme fonksiyonlarını yerine getiren bir bakış açısıyla bilgi kullanıcılarına ileten bir kavram olarak nitelendirilebilir. Buradan hareketle, **kamu sektörü muhasebesi**, kamu sektörü kurumlarında meydana gelen mali nitelikteki olayları toplayan, kaydeden, sınıflandıran ve raporlar halinde özetleyen ve bu raporları analiz ederek ve yorumlayarak, hesap verme sorumluluğu ve mali şeffaflık gereğince, başta tüm toplum olmak üzere kamu kurumlarıyla ilgili bilgi kullanıcılarına bilgi sağlayan bir sistem olarak tanımlanabilir.<sup>8</sup> Bu kavramda bilimsel alanda ülkemiz yazınında ilk kez yer alan bir kavram olmaktadır.

#### 1.4. Kamu Sektörü Muhasebesinin İki Temel Direği

Ülkemiz açısından bakıldığında ise devlet merkezli kamu anlayışından, evrensel temelli bir kamu anlayışına geçilmesi gereklidir.<sup>9</sup> Evrensel temelli bir kamu anlayışının uygulanabilmesinin önemli bir ayağını da muhasebe oluşturur. Dolayısıyla da evrensel anlamda meydana gelen değişimlerinde muhasebedeki etkisi önem kazanmaktadır. Evrensel anlamda

kamu sektörü muhasebesinin iki temel direği hesap verme sorumluluğu ve mali şeffaflıktır. Günümüzde bu iki kavramı, küreselleşme, muhasebe skandalları ve krizler, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, bilgi kullanıcıların değişen bilgi talebi, kamu kaynaklarının siyasi kullanımı ve yolsuzlukla mücadele, kamu sektöründe finansal raporlamanın önem kazanması ve kurumsal yönetim gibi kavramlar etkilemektedir.

#### **Hesap Verme Sorumluluğu**

Hesap verme sorumluluğu, kamu kurumlarının kamu kaynakları kullanmalarına karşılık tüm topluma karşı taşıdıkları yükümlülüğü ifade etmektedir. Bu sorumluluk ile topluma karşı kamu kurumları ve yöneticileri bilgi verme ve isteme hakkını yerine getirmekle yükümlü olmaktadır ve bu hakta kamu kaynaklarının sahibi olan toplumunda en tabi ve doğal hakkıdır. Bu hakta çağdaş anlamda günümüzün bilgi edinmede, sorumlulukları yerine getirmede ve performansı değerlendirmede aranan en önemli özelliklerden biridir. Muhasebenin görevi de kamu kurumlarınca sorumlu buldukları topluma karşı mali nitelikteki bilgilerin hesabının doğru ve güvenilir bir biçimde yerine getirilmesinin sağlanmasıdır. Dolayısıyla kamu kaynaklarının hesabını verilmesini sağlayacak olanda muhasebe sisteminin üreteceği bilgilerdir. Ancak ve ancak bu bilgilerin üretilmesiyle kamu kurumlarının topluma karşı olan hesap verme sorumluluğu çağdaş anlamda yerine getirilebilecektir.

Genel olarak hesabı tam olarak tutulmayan işlemlerin ve faaliyetlerin kontrolünün de yapılamayacağı tüm dünyada kabul gören bir yaklaşımdır. Ülkemizde ise mali işlem ve olaylar ile varlıkların hesabı henüz tutulmaya başlanılmışsa da muhasebenin önemi hala kavranılmıştır. 2001 yılından itibaren tüm dünyada sermaye hareketliliğinin artması birbiriyle uyumlu ya da ortak bir hesap sistemi uygulanmasını zorunlu hale getirmeye başlamıştır. Karar ve kontrol mekanizması içinde yer alanların bunun farkına varması ile muhasebenin öneminin

<sup>8</sup> BOZDOĞAN Tunga, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Kamu Sektöründe Finansal Raporlama ve Belediyelere Yönelik Bir Model Önerisi, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, S.B.E., 2007, Kütahya, s. 43-47.

<sup>9</sup> NAS Nesrin, "Devlet ve Kamu Hizmeti Anlayışında Yeni Eğilimler", Liberal Düşünce Dergisi, Cilt:5 Sayı 17, 2000, s.106-109.

daha iyi kavranılacağı ve dünyaya paralel olarak da ülkemizde var olan durumun değişeceğini sorumluluk anlayışı çerçevesinde beklenilebilir.<sup>10</sup>

### **Mali Şeffaflık**

Şeffaflık kavram olarak, mevcut durum, faaliyetler ve kararlar hakkındaki bilginin ulaşılabilir, somut ve anlaşılabilir olma süreci veya kurumlarca, kendilerinin değerlendirilmelerine yönelik ilgili bilginin dağıtılması olarak tanımlanabilir.<sup>11</sup> Mali şeffaflığın sağlanması için kuruluşların bütün varlık ve yükümlülüklerinin ölçülmesi önemlidir.<sup>12</sup> Bununla birlikte şeffaflık, bir etik zorunluluk olarak da görülmektedir.<sup>13</sup> Ülke ekonomisinin daha doğru değerlendirilmesinin sağlanması ve kamu mali yönetiminde etkinliğin ve verimliliğin artırılması için mali şeffaflığın sağlanması bugün artık temel koşullardan birisi haline gelmiştir. Çağımızda mali şeffaflık artık aranan en temel unsurlardan biri haline gelmiştir ve genel anlamda da mali şeffaflığın temel şartları olarak sunulabilir.<sup>14</sup>

I. Yetki ve sorumlulukların açıkça belirlenmiş olması (Clarity of Roles and Responsibilities)

II. Açık ve net bir bütçeleme süreci ve bütçe yönetimi (Open Budget Processes)

III. Bilgilere istenildiği zaman kamunun erişimi (Public Availability of Information)

### **IV. Bütünlüğün/uyumun sağlanması (Assurances of Integrity)**

Uluslararası tecrübelerden de elde edilen, kamu mali yönetiminin modernizasyonu ile amaçlanan hesap verme sorumluluğunun ve mali şeffaflığın sağlanmasıdır.<sup>15</sup> Dolayısıyla çağdaş anlamda mali şeffaflık kamu kurumlarının ve yönetimlerinin bir sorumluluğu olarak sunulan raporlarda mali nitelikteki bilgilerin tam, açık, anlaşılabilir ve zamanlı olarak tüm topluma sunulması biçiminde ifade edilebilir. Bununla birlikte hesap verme sorumluluğu ve mali şeffaflık birbirini tamamlayan iki kavram olmaktadır. Şöyle ki, Kamu Yönetimi topluma karşı olan hesabını şeffaf bir biçimde yerine getirmekle sorumludur. Mali şeffaflık sağlanmadan hesap verme sorumluluğunu da tam olarak yerine getirmek mümkün değildir. Ayrıca, hesap verilebilirliğin ve mali şeffaflığın yanı sıra performans göstergelerinin raporlanması ve bu raporların şeffaflığı da muhasebe sistemi ile ilgili temel bir sorundur. Güvenilir bir muhasebe sisteminden elde edilen raporlar hesap verme, mali şeffaflık ve performans ölçümünün esasını da oluşturur.<sup>16</sup>

Türkiye’de söz konusu iki temel direğin kamu sektöründe yaşanan yolsuzluk, u-sulsüzlük, verimsizlik gibi sorunlar göz önüne alındığında ne denli önem taşıdığı görülebilir.

### **2. Türkiye’de Kamu Sektörü Muhasebesindeki Gelişmeler**

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu kapsamında kamu sektörü muhasebesindeki gelişmeler idari reform kapsamı ve mali reform kapsamı

<sup>10</sup> TOPAKKAYA Ali, Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları Üzerine Bir Çalışma, Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi, Sayı:2, 2005, s.64.

<sup>11</sup> ÖRERLER Esin, Finansal Değerlendirme Açısından Finansal Tabloların Şeffaflığı”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs 2005, s.2.

<sup>12</sup> GEDİKLİ Bülent, Kamu Harcama Yönetiminde Kalite- Yolsuzlukla Mücadele İçin Bir Model Önerisi, Yeminli Mali Müşavirlik Yayınları, Nu:2000/1, Ocak 2001, s.109-110.

<sup>13</sup> ALPARSLAN Melike, “Şeffaflığın Önemi Üzerine Bir Değerlendirme”, Türkiye Bankalar Birliği Yay. Bankacılık ve Araştırma Grubu, Ocak 2002, s.1., <http://www.tbb.org.tr/turkce/arastirmalar/Transparency.doc> (2.2007)

<sup>14</sup> IMF, Manual on Fiscal Transparency, 2007, <http://internationalmonetaryfund.com/external/nppp/2007/eng/051507m.pdf> (07,2008)

<sup>15</sup> McDONAGH Joe, “Modernising Service Delivery- Delivering Better Government- A Blueprint for Development and Change”, First Edition , Trinity College, Dublin, November 2004., s.16. <http://www.reach.ie/publications/downloads/Modernising%20Service%20Delivery.doc> (10.2006)

<sup>16</sup> Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Çalışma Grubu, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına”, T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Ankara, 2002. [http://www.muhasebat.gov.tr/yayin/docs/Dev\\_Muh\\_Reform.doc](http://www.muhasebat.gov.tr/yayin/docs/Dev_Muh_Reform.doc) (01,2007)

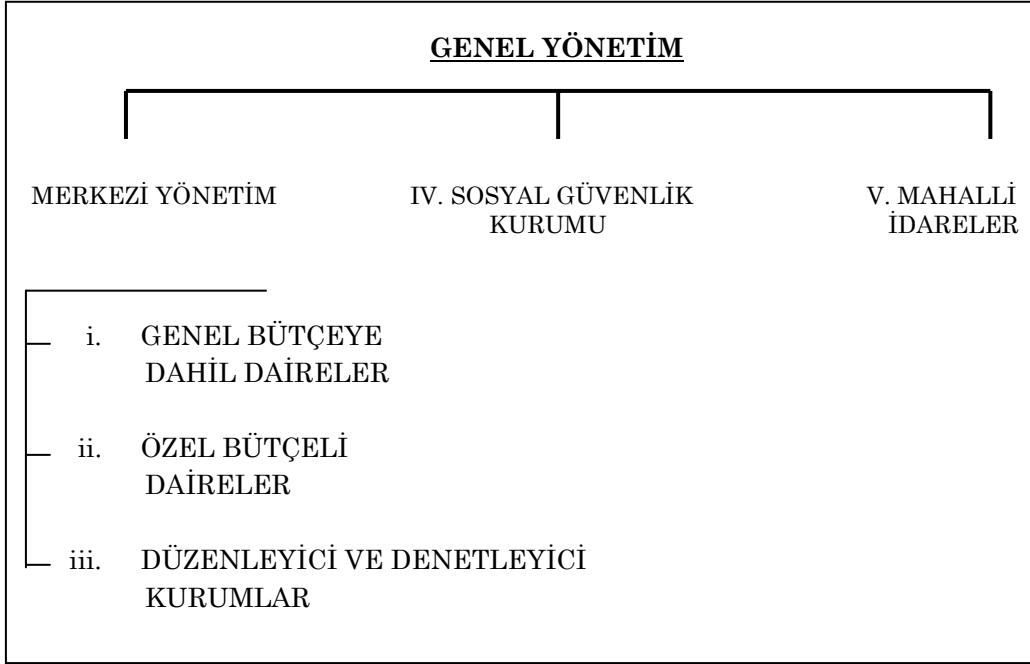
olarak iki başlıkta ele alıp incelemek mümkündür.

### 2.1. İdari Reform Kapsamı

1927 tarihli, 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu sadece genel bütçe ile yönetilen teşkilatı kapsamaktaydı. 1050 Sayılı Kanuna göre devlet, yasama, yürütme ve yargı organları kapsamına giren

kuruluşları içermekteydi. Genel bütçeli kuruluşların ortak özelliği tümünün devlet tüzel kişiliği içinde erimiş olup, ayrı tüzel kişiliklerinin bulunmamasıdır. Katma Bütçeli ve Özel Bütçeli İdareler (Yerel Yönetimler) kendi özel kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde 1050 Sayılı Kanuna tabi olmaktadır.

#### 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'na Göre Genel Yönetim



Yeni yürürlüğe giren 5018 Sayılı Kanunda ise özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler de mali yönetim kapsamına alınarak, kapsam ve bütçe türlerine göre idareler yeniden tanımlanmıştır. Bütçeler; genel bütçe, özel bütçe, düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, sosyal güvenlik kurumu bütçesi ve mahalli idareler bütçesi olarak yeniden belirlenmiştir. Buna göre, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri; genel bütçe kapsamındaki idareler (Kanuna ekli I sayılı cetvel), özel bütçe kapsamındaki idareler (Kanuna ekli II sayılı cetvel) ve düzenleyici ve denetleyici kurumlardan (Kanuna ekli III sayılı cetvel) oluşmaktadır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ise merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal

güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşmaktadır.<sup>17</sup>

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun en önemli özelliği uluslararası standartlara yani Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA93), EU-Eurostat tarafından hazırlanan Avrupa Hesap Sistemleri (ESA95) ve IMF tarafından hazırlanan Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001'e (GFMS2001) uyumlu olmasıdır.<sup>18</sup>

5018 sayılı Kanuna eklenen bir maddeyle de, bu Kanunda yer alan genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tanımına bağlı kalmaksızın, mali istatistiklerin derlenmesi amacıyla, uluslararası sınıf-

<sup>17</sup> KARAARSLAN Erkan, Kamu Sektörüne Dahil Kamu İdarelerinin Tasnifi ve Bu Birimlerin Hukuki-Mali Yapıları, Kamu Maliyesine Yeni Bakış, Ed; Şahin ve diğerleri, Ankara, Seçkin Yayınları, Şubat 2006, s.61-68.

<sup>18</sup> KARAARSLAN, a.g.e, s.61-68.



landırmalara uygun olarak, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası ve Türkiye İstatistik Kurumu'nun da görüşünü almak suretiyle, ayrıca genel yönetim sektörü adıyla bir kapsam belirlemeye ve bu kapsamdaki kamu idarelerinin mali verilerini almaya Maliye Bakanlığı yetkilidir, denilmektedir.

## 2.2. Mali Reform Kapsamı

2002 yılı başında analitik bütçe sınıflandırmasıyla birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesine karar verilerek pilot uygulamaya başlanılmıştır. 2003 yılında ise uygulama Genel ve Katma Bütçeli kurumların tümüne yayılmış ve kurumların seçilen bir biriminde pilot uygulamalar devam ettirilmiştir. Son olarak 2004 Mali Yılı Bütçe Kanunu, tamamen analitik bütçe sınıflandırma esasına göre hazırlanmıştır. Genel yönetim kapsamına dâhil birimler için muhasebe ve raporlama standartlarını ve çerçeve hesap planını düzenleyen "Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği" 16.10.2003 tarih ve 2003/6334 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 19.11.2003 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Ancak bu Yönetmelik 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kanununa göre yapılacak düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar ertelenmiştir. 2004 yılında çerçeve hesap planına uygun olarak, merkezi yönetim içinde yer alan genel bütçeli daireler ve katma bütçeli idareler için, tahakkuk esasına dayalı "Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği" hazırlanmış ve 20.02.2004 tarihli 25379 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Böylece 14 yıldır uygulanmakta olan *nakit esaslı* Devlet Muhasebesi Yönetmeliği bu yönetmeliğin 463 üncü maddesi gereği yürürlükten kaldırılmıştır.

Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği ile kurulan muhasebe sistemi, taşınır ve taşınmaz mallarla iç ve dış borçlar dâhil, kamu hizmetlerinin üretiminde kullanılan kaynakların tümünü kapsamakta olup, aylık ve yıllık mali tabloları, gelir ve giderlerin karşılaştırılmaları ve analizleri de

dâhil olmak üzere yönetsel kararlar vermekte kullanılan diğer mali verileri üretmeye elverişli, vergi harcamalarının raporlanmasına ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanabilmesine uygundur. Hesaplar muhasebe mantığı içerisinde niteliklerine göre sınıflandırılmış ve ayrıntılandırılmıştır. Yeni muhasebe sistemi ile detaylı bilgiler üretilmesi imkanına kavuşulmuştur.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun devlet muhasebesi alanında getirdiği yeniliklerden birisi ve belki de en önemlisi, kapsama dâhil daireler için uluslararası muhasebe ve raporlama standartlarına uygun ve tahakkuk esasında tek düzen bir muhasebe sisteminin öngörülmesidir. Kamu mali yönetiminin kapsamı belirlenirken SNA 1993, ESA 1995 ve GFSM 2001 el kitapları incelenmiş ve buralarda tanımlanan genel yönetim sektörü kamu mali yönetiminin kapsamı olarak benimsenmiştir. Bu kanunla getirilen yeni muhasebe sistemi genel yönetim kapsamındaki tüm kurumlarca uygulanacaktır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen bir yenilik de Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu oluşturulması ve Maliye Bakanlığı bünyesinde çalışmasıdır.

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının (IPSAS) IFAC tarafından hazırlanıp yayımlanması üzerine, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü bu standartları benimseme ve uyarlama kararı almış ve tüm uluslararası kurum ve kuruluşlara bu konuda taahhütler vermiştir. Bakanlık bünyesinde kurulan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu ile 2006 yılında çalışmalara başlamıştır. Devlet Muhasebe Uzmanlarının ile Hazine, Sayıştay ve DPT gibi kurumlardan gelen uzmanlardan oluşan bir çalışma komisyonu oluşturularak IPSAS'lar tercüme edilip incelenmiş ve Devlet Muhasebesi Standardı Taslak Metinleri oluşturulmaya başlanılmıştır.

Kurulca yapılan değerlendirmelerden sonra nihai metin haline getirilen standartlardan Mali Tabloların Sunulmasına ilişkin 1 numaralı Devlet Muhasebesi Standardı 22 Şubat 2008 tarih ve 26795

sayılı Resmi Gazetede, Nakit Akış Tablolarına ilişkin 2 numaralı Devlet Muhasebesi Standardı 05 Nisan 2008 tarih ve 26838 sayılı Resmi Gazetede, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalara ilişkin 3 numaralı Devlet Muhasebesi Standardı ise 01 Temmuz 2008 tarih ve 26923 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

2008 yılı ile ilgili olarak ise yine zaman çizelgesindeki sıraya göre Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri ile ilgili 4 numaralı standart, Borçlanma Maliyetleri ile ilgili 5 numaralı standart ve Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar ile ilgili olan 6 numaralı standardın taslak metin çalışmalarının yapılarak Kurula sunulması ve Kurulca da nihai metin haline getirilerek Resmi Gazeteye gönderilmesi gerekmektedir. 4 numaralı DMS Taslağı olan "Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri" ile ilgili metin komisyonca hazırlanarak Kurula sunulmuştur. Kurulca yapılan değerlendirmelerden sonra yayımlanmak üzere Resmi Gazeteye gönderilecektir. 5 ve 6 numaralı standartlarla ilgili taslak metin hazırlama çalışmaları ise devam etmektedir.

Günümüzde hızla gelişen teknolojiye paralel olarak muhasebe yazılımları da gelişmekte ve veri kalitesi de aynı oranda artmaktadır. Merkezi muhasebe sistemleri ile veriler çok daha düzgün olarak girilmekte ve manipülasyona en az maruz kalacak şekilde mali tablolar yayımlanabilmektedir. Maliye Bakanlığı bünyesinde 2001 yılından beri ülke genelinde başarılı bir şekilde kullanılan say2000i projesi buna en güzel örnektir.

### **3. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Türkiye'de Standartların Uygulanmasına İlişkin Görüş Ve Öneriler**

Uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları perspektifinden Türkiye'de standartların uygulanmasına ilişkin görüş ve öneriler, standart muhasebe kültürünün oluşturulması, kamu sektörü kapsamı ve kamu muhasebeciliği önerisi ve standartların dayanağı temel ilkeler önerisi olmak üzere üç başlıkta toplanmıştır.

### **3.1. Standart Muhasebe Kültürünün Oluşturulması**

Muhasebe uygulamalarını; standartlarla düzenleme yasalarla düzenlemeden önemli farklılıklar gösterir. Öncelikle yasal yaptırımların sınırları açıkça belirlenmiş olup yorum gerektirmez. Yasal düzenlemelerden kaynaklanan uygulamalar rutindir ve uzmanlık gerektirmez. Muhasebe uygulamaları yasal düzenlemelerle yönlendirildiğinde bir çok uygulayıcı yasaları ihlal etme yoluna yada bilindik bir tabirle yasal açıkları arama yoluna gidebilir. Yasal düzenlemeleri geliştirmek zordur ve zaman alır.

Oysa standartlaştırma, her şeyden önce uzmanlık gerektirir. Uzman bir muhasebecinin yorumunu gerektirir. Hesap verilebilirlik ve mali şeffaflık direkleri üzerine nasıl, nerede, ne zaman yürümesi gerektiğine uzman muhasebeci karar verir. Mesleki etik açısından standartlar asgari ilkelere uymayı gerektirdiğinden uygulanması kolaydır. Sık değiştirmeye gerek yoktur.

Ülkemiz muhasebe kültüründe standart muhasebe uygulamaları yaygın değildir. Kamu sektörü muhasebesinde sıkı bir mevzuatçılık hakimdir ve uluslararası standartlaşmaya geçiş bir çok sorunu içermektedir. Ayrıca bu sorunlar başlıca bir araştırma konusu yapılabilir.

Muhasebe uygulamalarında standartlarının amacı, muhasebe işlemlerinin yapılmasına kılavuzluk edecek bilgilerin ve genel amaçlı mali tabloların düzenlemesinde karşılaştırmaya, analize ve tek tip sunuma imkan tanıyacak genel hususların, temel ilkelerin ve esasların belirli bir sistematiğe açıklamasıdır. Bu açıklama hesap verilebilirlik ve mali şeffaflık için ön şarttır. Bu amaç çerçevesinde muhasebe uygulamalarında standart arayışlarının nedenleri olarak;

- Anlamli mali raporlar üretebilmesi,
- Üretilen mali raporlarda birlik ve uyum sağlanması yani aynı dilin konuşulması,
- Karşılaştırılabilirliğin sağlanması,
- Konsolidasyona uygun raporlar üretilebilmesi,- Analiz.sayılabılır.

Kamu sektörü muhasebesinde de muhasebe uygulamalarının bir standart dahilinde yürütülmesi de bir zorunluluktur. Bu çerçevede ulusal standartların düzenlenmesine temel teşkil edecek uluslararası düzenlemelerden hareket edilerek, çağdaş muhasebe anlayışına uygun bir kamu sektörü muhasebe standartları düzenlenip uygulanması önemli bir gerekliliktir. Böylelikle kamu kurumları çağdaş normlara uygun olarak hesap verebilir ve şeffaf bir yapıda faaliyetlerini sürdürebilirler.

### **3.2. Kamu Sektörü Kapsamı ve Kamu Muhasebeciliği Önerisi**

Burada diğer önemli bir konuda standartları hangi kapsamda ve kimin uygulayacağı konusudur. Kamu sektörü muhasebe standartlarının kapsamını idari reform kapsamında düzenlenen 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda tanımlanan genel yönetim kapsamındaki idareler oluşturmaktadır. Bu idarelerin kapsamında da genel ve özel bütçeli idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumlardan oluşan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler bulunmaktadır.

Standartların kimin tarafından uygulanacağı konusunda ise Kamu Sektörü Muhasebecisi gibi henüz bir tanım bulunmamakta ve bu alana uygun çalışacak muhasebe mensuplarına yönelik de iş tanımlarının da yapılacak düzenlemelerle getirilmesi gerekmektedir. Ancak dünyadaki örnekleri gibi ulusal muhasebeciler ya da kamu muhasebecileri şeklinde değerlendirmeler yapılabilir. Ülkemizde ise konuya en yakın olarak Devlet Muhasebe Uzmanları bulunmaktadır. Bununla birlikte dünyadaki ulusal hesapların muhasebe kayıtlarından çıkarılması trendine paralel olarak ulusal muhasebeciler denilen ulusal muhasebeciler (national accountants) adı altında bir kavram gelişmeye başlamıştır. İlk olarak ülkelerin istatistik ofislerinde görevli olan uzmanlardan oluşan bu grup zamanla Maliye Bakanlıklarının da katılımı ile kamu hesaplarına bakan uzmanlardan da oluşmaya başlamıştır. Bazı ülkelerde var olan kamu muhasebeciliği mesleği bu şekilde

yeni bir boyut kazanmıştır. Ülkemizde ise kamu hesapları ile ilgilenen tek birim Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğüdür. Bu birimde ise 30 yıldan bu yana kariyer bir meslek grubu olan Devlet Muhasebe Uzmanları çalışmaktadır. Ancak ülkemize özgü nedenlerden dolayı ve kamu muhasebeciliği kavramının yeni olmasından ötürü bu meslek desteklenmemiş ve sürekli de kan kaybetmektedir. Oysa dünyadaki benzerleri gibi önemsenen bir meslek olduğu takdirde kamu sektöründe muhasebe mesleği gelişecektir. Zira dünyadaki gelişmeleri takip eden, akademik dünya ile iç içe olan bu şekilde bir meslek grubu ile muhasebe anlam kazanacaktır. Dolayısıyla ülkemizde ilk önce kamu sektörü muhasebecileri kavram olarak oturtulmalı ve kariyer bir meslek olarak tanıdıktan sonra bu mesleğin ilkeleri, standartları ve etik kuralları belirlenmeli ve dünyadaki örnekleri ile kıyaslanmalı ve iş tanımları yapılmalıdır ancak böylelikle standartlardan arzu edilen sonuç alınabilir. Ayrıca IFAC ahlak yasasına benzer etik kurallarında ülkemizde yürürlüğe getirilmesi de mesleki anlamda önemli bir düzenleme olacaktır.

Ülkemizde de son yıllarda bu konuda çeşitli çalışmalar başlatılmakta ve bu konuda önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Bu çerçevede ilk standart Şubat 2008 de Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Standartların düzenlenmesi ve uygulanmasına ilişkin farklı görüşler yer almakla birlikte standartların kamu sektörümüz için yadsınamaz bir öneme sahip olduğu aşikardır. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) çerçevesinde hazırlanan Devlet Muhasebesi Standartları ve Uygulanacak Zaman Çizelgesi Ek:1 ve Ek:2'de verilmektedir.

### **3.3. Standartların Dayanağı Temel İlkeler Önerisi**

Kamu Sektörü Muhasebe Sistemi, belirli ilke ve standartlar üzerine yapılandırılma yerine, muhasebeyi bir hesap planı olarak değerlendirmek ve öncelikle hesap planı geliştirmek bir sistem geliştirilme hatası olarak ifade edilebilir. Dolayısıyla muhasebe sistemi oluşturma da öncelikle yapılması gereken, anlaşılabilirlik, ihtiya-

ca uygunluk, karşılaştırılabilirlik, doğruluk ve güvenilirlik gibi niteliksel özelliklerin ve ilkelerin benimsenmesidir. Bundan sonrada uluslararası düzeyde kabul gören standartlar dayanak kabul edilerek, hesap düzeninin oluşturulması gerekmektedir. Daha önce, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda kısmen ve 1 No'lu Devlet Muhasebe Standartlarının ekinde geçen bu ilkelerin standartların temeli olacak şekilde ön planda yer alması gerekmektedir. Bu çerçevede niteliksel özellikleri olarak adlandırılabilen kamu sektörü muhasebesi standartlarının dayanağı temel ilkeler, şu şekilde özetlenebilir.

**Anlaşılabilirlik;** Finansal tablolardaki tüm bilgilerin taşınması gerekli olan en önemli özellik bu bilgileri kullanacaklar tarafından tam olarak anlaşılabilmesidir. Anlaşılabilirlik aynı zamanda da finansal bilgidan faydalanma düzeyini de gösterir.<sup>19</sup> Eğer anlaşılabilirlik sağlanamazsa finansal tablolarda yer alan bilgilerinde hiçbir değeri ve önemi olmaz. Farklı bilgi kullanıcıları muhasebe bilgisini anlamada şüphesiz ki farklı seviyede bu bilgileri anlama yeteneğine sahiptirler. Anlaşılabilirlik basitlik anlamına gelmemelidir.<sup>20</sup> Buna karşın bazı kullanıcılar için anlaşılması zor olabilen ve karmaşık konuları içeren bilgilerinde ekonomik karar almada sadece bazı kullanıcılar için anlaşılması güç olacağı gerekçesi ile finansal tablolardan çıkartılmamalıdır.<sup>21</sup> Diğer taraftan çeşitli muhasebe teknikleri kullanılarak var olan bilgilerin anlaşılır olmaktan çıkarılmaması gerekir. Örneğin genel yönetim için bütçe harcamalarının tutarını gösteren bütçe giderleri hesabı bölümlere ya da değişik hesaplara ayrıştırı-

rılarak giderlerin bir kısmı saklanmamalıdır.

**İhtiyaca Uygunluk;** Finansal raporlardaki bilgilerin ilgili ve faydalı olması kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu ifade etmektedir. Finansal bilgi, geçmiş, şimdiki ve gelecek olayların değerlendirilmesini veya geçmiş değerlendirmelerin doğruluğunu tespit etmeyi sağlıyorsa, bilgi kullanıcıların ihtiyacına uygundur, denebilir. Finansal bilginin ihtiyaca uygunluğunun sağlanması sadece faydalı olmasıyla yeterli değildir ayrıca bilginin zamanlı olmasıyla da ilgilidir.<sup>22</sup>

**Karşılaştırılabilirlik;** Finansal tablolarda yer alan bilgiler aralarındaki farklılıkları ve benzerlikleri ile birlikte bilgi kullanıcıları tarafından, finansal durum, performans ve finansal durumda değişimi değerlendirmeyi karşılaştırabilir olması gerekir. Bu karşılaştırma iki yönlü olabilir.<sup>23</sup> Birincisi farklı kurumların finansal raporları arasında karşılaştırma, ikincisi ise aynı kurumun farklı dönemlerindeki finansal raporlarının karşılaştırılması şeklinde olabilir.

Karşılaştırılabilirliğin en önemli yönü, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe politikaları, bunlarda yapılan değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri hakkında kullanıcılara açıklama yapılmasının sağlanmasıdır.<sup>24</sup> Ayrıca gerekli olan veya olabilecek gelecekteki bilgilerin nereden ve nasıl alınabileceğini de içermelidir.<sup>25</sup> Karşılaştırılabilir bir raporlama, kamu sektörü kurumları için faaliyetlerinin ve görevlerinin ölçülebilmesinde önemli bir ihtiyaçtır.<sup>26</sup>

**Doğruluk ve Güvenilirlik;** Bilgi kullanıcılarının alacakları finansal kararların isabetli olması muhasebe bilgisinin doğru

<sup>19</sup> SOLOMON L., WALTHER L., PLUNKETT L., VARGO R., "Instructor's Edition Accounting Principles", West Publishing Company, Mineapolis, 1993, s.499.

<sup>20</sup> ALEXANDER David, BRITTON Anne, "Financial Reporting", Chapman Hall Third Edition, London, 1993, s.15., Ayrıca Bknz: HENLEY D., LİKERMAN A., PERRİN J., EVANS M., LAPSLEY I., WHITEOAK J. with CİPFA, "Public Sector Accounting and Financial Control", Chapman and Hall, Fourth Edition ,London, 1992, s.10-32.

<sup>21</sup> IPSAS-1 Presentation of Financial Statements., IFAC, s.81

<sup>22</sup> IPSAS-1 Presentation of Financial Statements. IFAC, s.81

<sup>23</sup> HERMANSON Roger H., EDWARDS James Don, SALMONSON R.F., Accounting Principles, Dallas, Business Publications, İnc., 1980, s.375.

<sup>24</sup> IPSAS-1 Presentation of Financial Statements., IFAC, s.83

<sup>25</sup> HENLEY, a.g.e., s.10-32.

<sup>26</sup> BOND Sandy, DENT Peter , "Academic Papers: Efficient Management of Public Sector Assets", Journal of Property Valuation and Investment, UK, Vol:16 No:4, Mart 1998, s.370.

ve güvenilir oluşuna bağlıdır. Bu da finansal nitelikli işlemlerin kaydı ve kaydı sonucu oluşan muhasebe bilgilerinin raporlanması sırasında sağlanır. Bunun sorumluluğu da kurum yönetimlerine aittir ve yönetim her şeyden önce kendisi için bilginin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak durumundadır. Gerçekleşen tüm finansal nitelikteki işlemlerin belgelenmesi ve belgeler yardımıyla kaydedilip, raporlanması bilginin güvenilirliğini, kayıt ve raporlanmanın genel kabul görmüş muhasebe ilkelere, standartlara ve yasalara uygun şekilde yapılması da bilginin güvenilirliğini ifade eder.<sup>27</sup> Kamu kurumlarında üretilecek finansal nitelikteki bilginin kalitesinin artırılması da muhasebe bilgisinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanmasıyla mümkündür.

Bu ilkeler ışığında hazırlanacak finansal raporların kalitesi de, kurumların muhasebe ve finansal bilgi sistemlerinin uyumlu, uygun, ilgili ve güvenilir olarak tüm finansal tabloların hazırlanmasına bağlıdır.<sup>28</sup> Kamu sektörü muhasebe sisteminin üreteceği bilgilerin, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir, doğru ve güvenilir temellere oturması tüm bilgi kullanıcı çevreler için daha anlamlı olacaktır.

### Sonuç

Ülkemizde 2005 yılından bu yana uygulamaya geçilen kamu mali ve idari reformu geldiğimiz noktada kamu sektörü muhasebesi kavramını gündeme getirmiştir. Bu alanda yapılan çalışmalar literatürde devlet sektörü olarak adlandırdığımız sektöre kamu sektörü anlamı yüklemeye başlamıştır. Bu sektörün muhasebesi ile yapılan çalışmalar şu anda Uluslararası Standartlara göre şekillendirilmeye çalışılmaktadır. Bu sevindiricidir ancak tasarlanan muhasebe sistemini muhasebenin ekonomik ve toplumsal işle-

vini yerine getirecek şekilde uygulayacak nitelikte insana ve insanları atama sistemine sahip değiliz. Başka bir ifade ile tasarlanan kamu sektörü muhasebe sistemini devlet memurluğu mantığı ve atama muhasebeci sistemiyle uygulamaya geçirmek mümkün değildir. Örneğin İstanbul Büyükşehir Belediyesinin muhasebesini, İstanbul Üniversitesinin muhasebesini veya Milli Eğitim Bakanlığının muhasebesini (Örnekler sadece birimlerin ekonomik büyüklüğünü vurgulamak için verilmiştir) mevcut yapıdaki muhasebe memurlarıyla ve devlet muhasebesi zihniyetiyle ve de politik kadrolaşma olgusuyla kurmak ve işletmek mümkün değildir. İyi niyetle başlanan reform çabalarının bu nedenle başarılı olamama riski yüksektir.<sup>29</sup>

Ülkemizde, teknik açıdan bakıldığında hesap planından önce, standartların, ilkelerin ve temel kavramların getirilmesi gerekiyordu, bununla birlikte yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesine yönelik düzenlemelerde yapılması ayrıca kamu ya yönelik planlama ve kontrol işlevlerini de yerine getirecek, doğru ve güvenilir muhasebe bilgisinin üretmeye yönelik bir muhasebe sisteminin oluşturulması gerekmektedir. Usul ve esaslar ile kapsam belirlenmeden kanuni düzenleme yapılmamalıdır. Var olan mevzuatta maalessif ilk önce kanuni düzenleme yapılmış ve bunun ardından uluslararası standartlar ile uyumlu muhasebe standartları hazırlanması istenilmiştir. Yapılması gereken ise ilk önce ne yapılmak istenildiğinin tespiti ve dünyadaki uygulamaların araştırılması daha sonra ise ülkemize uyarlatma çalışmalarının yapılması ile birlikte kanuni düzenlemelerin yapılmasıdır. "Göç yolda dizilir" misali bir plan dâhilinde yapılmayan işler her zaman kazançtan çok kayba sebep olmuştur. Analitik düşünce tarzı ile çalışmak iyi bir muhasebe sisteminin oluşturulması için önem taşımaktadır.

Genellikle bu güne kadar yapılan çalışmalar, Maliye Bakanlığınca üstlenilmiş ve daha çok yasal düzenleme boyutunda

<sup>27</sup> ÇÖMLEKÇİ Ferruh, Muhasebe Denetimi, Eskişehir, 2001, s. 3-4.

<sup>28</sup> CIPFA, The Chartered Institution of Public Finance and Accountancy, "Standards of Professional Practice (SoPP)", 2002., s.26, [http://www.cipfa.org/conduct/download/reporting\\_SOPP.pdf](http://www.cipfa.org/conduct/download/reporting_SOPP.pdf) (12.2006)

<sup>29</sup> [www.serafettinsevim.net](http://www.serafettinsevim.net) (08.2008)

kalmış olup akademik alana taşınmamıştır.

Bu konuda akademik çalışmaların yapılması, konuyu yasal düzenleme boyu-

tundan uzaklaştırıp, akademik boyuta taşıyacak ve bilimsellik kazandıracaktır.

**Ek 1: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Listesi (IPSAS-IAS karşılaştırması)**

IPSAS 1	Presentation of Financial Statements	<b>IAS 1 (Mali Raporların Sunulması)</b>
IPSAS 2	Cash Flow Statements	<b>IAS 7 (Nakit Akış Tabloları)</b>
IPSAS 3	Accounting Policies, Changes in Acc. Estimates and Errors	<b>IAS 8 (Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar)</b>
IPSAS 4	Foreign Exchange Rates	<b>IAS 21 (Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri)</b>
IPSAS 5	Borrowing Costs	<b>IAS 23 (Borçlanma Maliyetleri)</b>
IPSAS 6	Consolidated and Seperate Financial Statements	<b>IAS 27 (Konsolide ve Bağımsız Mali Tablolar)</b>
IPSAS 7	Investments in Associates	<b>IAS 28 (İştiraklerdeki Yatırımlar)</b>
IPSAS 8	Interests in Joint Ventures	<b>IAS 31 (Ortak Girişimlerdeki Paylar)</b>
IPSAS 9	Revenue from Exchange Transactions	<b>IAS 18 (Döviz İşlemlerinden Elde Edilen Gelirler)</b>
IPSAS 10	Hyperinflationary Economies	<b>IAS 29 (Hiperenflasyonlu Dönemlerde Mali Raporlama)</b>
IPSAS 11	Construction Contracts	<b>IAS 11 (İnşaat Sözleşmeleri)</b>
IPSAS 12	Inventories	<b>IAS 2 (Envanterler(Stoklar))</b>
IPSAS 13	Leases	<b>IAS 17 (Finansal Kiralamalar)</b>
IPSAS 14	Events After the Reporting Date	<b>IAS 10 (Raporlama Tarihinden Sonra Gerçekleşen Olaylar)</b>
IPSAS 15	Financial Instruments: Disclosure and Presentation	<b>IAS 32 (Mali Enstrümanlar: Açıklama ve Sunum)</b>
IPSAS 16	Investment Property	<b>IAS 40 (Yatırım Varlıkları)</b>
IPSAS 17	Property, Plant and Equipment	<b>IAS 16 (Tesis, Makine ve Cihazlar)</b>
IPSAS 18	Segment Reporting	<b>IAS 14 (Bölümsel Raporlama)</b>
IPSAS 19	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	<b>IAS 37 (Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıklar)</b>
IPSAS 20	Related Party Disclosures	<b>IAS 24 (İlişkili Taraf Açıklamaları)</b>
IPSAS 21	Impairment of NonCash-Generating Assets	<b>IAS 36 (Nakit Üretmeyen-Nakde Dönüşmeyen-Varlıklarda Azalma/Değer Düşüklüğü) (Genel Devlet Sektörü Hakkındaki Bilgilerin Açıklanması)</b>
IPSAS 22	Disclosure of Financial Information About The General Government Sector N/A	<b>(Döviz Harici İşlemlerden Doğan Gelirler, Vergiler ve Transferler) (Mali Tablolarda Bütçe Bilgilerinin Sunumu)</b>
IPSAS 23	Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers) N/A	
IPSAS 24	Presentation of Budget Information in Financial Statements N/A	
IPSAS 25	Employee Benefits	<b>IAS 19 (Çalışanlara Sağlanan Faydalar)</b>
IPSAS 26	Impairment of Cash Generating Assets	<b>IAS 36 (Nakit Üreten/Nakde Dönüşen Varlıklardaki Azalma/Değer Düşüklüğü)</b>

**Ek 2: Devlet Muhasebesi Standartları Zaman Çizelgesi**

**2007 yılında belirlenecek Devlet Muhasebe Standartları (DMS):**

- 1 Numaralı DMS- Mali Tabloların Sunulması
- 2 Numaralı DMS- Nakit Akış Tabloları
- 3 Numaralı DMS- Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler Ve Hatalar

**2008 yılında belirlenecek Devlet Muhasebe Standartları (DMS):**

- 4 Numaralı DMS- Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri
- 5 Numaralı DMS- Borçlanma Maliyetleri
- 6 Numaralı DMS- Konsolide ve Bağımsız Mali Tablolar

**2009 yılında belirlenecek Devlet Muhasebe Standartları (DMS):**

- 7 Numaralı DMS- İştiraklerdeki Yatırımlar
- 8 Numaralı DMS- Ortak Girişimlerdeki Paylar
- 9 Numaralı DMS- Döviz İşlemlerinden Elde Edilen Gelirler
- 10 Numaralı DMS- Hiperenflasyonlu Dönemlerde Mali Raporlama

**2010 yılında belirlenecek Devlet Muhasebe Standartları (DMS):**

- 11 Numaralı DMS- İnşaat Sözleşmeleri
- 12 Numaralı DMS- Envanterler(Stoklar)
- 13 Numaralı DMS- Finansal Kiralama

- 14 Numaralı DMS- Raporlama Tarihinden Sonra Gerçekleşen Olaylar  
 15 Numaralı DMS- Mali Enstrümanlar; Açıklama ve Sunum (hisse senedi, swap, takas, opsiyon vb.)  
**2011 yılında belirlenecek Devlet Muhasebe Standartları (DMS):**  
 16 Numaralı DMS- Yatırım Varlıkları,  
 17 Numaralı DMS- Tesis, Makine ve Cihazlar  
 18 Numaralı DMS- Bölümsel Raporlama  
 19 Numaralı DMS- Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıklar  
 20 Numaralı DMS- İlgili Bölüm/İlişkili Taraf Açıklamaları  
 21 Numaralı DMS- Nakit Üretmeyen (Nakde dönüşmeyen) Varlıklarda Azalma/Değer Düşüklüğü

## Kaynakça

- ALEXANDER David, BRITTON Anne, "Financial Reporting", Chapman Hall Third Edition, London, 1993
- ALPARSLAN Melike, "Şeffaflığın Önemi Üzerine Bir Değerlendirme", Türkiye Bankalar Birliği Yay. Bankacılık ve Araştırma Grubu, Ocak 2002, <http://www.tbb.org.tr/turkce/arastirmalar/Transparency.doc>
- BOND Sandy, DENT Peter, "Academic Papers: Efficient Management of Public Sector Assets", Journal of Property Valuation and Investment, UK, Vol: 16 No:4, Mart 1998
- BOZDOĞAN Tunga, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Kamu Sektöründe Finansal Raporlama ve Belediyelere Yönelik Bir Model Önerisi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, S.B.E., Kütahya, 2007
- CIPFA, The Chartered Institution of Public Finance and Accountancy, "Standards of Professional Practice (SoPP)", 2002, <http://www.cipfa.org/conduct/download/reportingSOPP.pdf>
- ÇÖMLEKÇİ Ferruh, Muhasebe Denetimi, Eskişehir, 2001
- ESA 95; <http://circa.europa.eu/irc/dsis/nfaccount/info/data/esa95/en/een00sum.htm>
- GEDİKLİ Bülent, Kamu Harcama Yönetiminde Kalite- Yolsuzlukla Mücadele İçin Bir Model Önerisi, Yeminli Mali Müşavirlik Yayınları, Nu:2000/1, Ocak 2001
- GFSM 2001; <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/>
- HENLEY D., LİKERMAN A., PERRİN J., EVANS M., LAPSLEY I., WHITEOAK J. with CIPFA, "Public Sector Accounting and Financial Control", Chapman and Hall, Fourth Edition, London, 1992
- HERMANSON Roger H., EDWARDS James Don, SALMONSON R.F., Accounting Principles, Dallas, Business Publications, Inc., 1980
- IMF, Manual on Fiscal Transparency, 2007, <http://internationalmonetaryfund.com/external/np/pp/2007/eng/051507m.pdf>
- IPSAS-1 Presentation of Financial Statements. IFAC.
- IPSAS 22, Disclosure of Financial Information About The General Government Sector, IPSASB, December 2006
- [www.ifac.org/Members/DownLoads/IPSAS22\\_Disclosure\\_General\\_Gov\\_Sector.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/IPSAS22_Disclosure_General_Gov_Sector.pdf)
- KARAARSLAN Erkan, Kamu Sektörüne Dahil Kamu İdarelerinin Tasnifi ve Bu Birimlerin Hukuki-Mali Yapıları, Kamu Maliyesine Yeni Bakış, Ed; Şahin ve diğerleri, Ankara, Seçkin Yayınları, Şubat 2006
- LALİBERTE Lucie, The Relationship Between Macroeconomic Statistics Guidelines and Accounting Standards, IMF Working Paper, [www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2004/wp04233.pdf](http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2004/wp04233.pdf)
- McDONAGH Joe, "Modernising Service Delivery-Delivering Better Government- A Blueprint for Development and Change", First Edition, Trinity College, Dublin, November 2004. <http://www.reach.ie/publications/downloads/Modernising%20Service%20Delivery.doc>
- NAS Nesrin, "Devlet ve Kamu Hizmeti Anlayışında Yeni Eğilimler", Liberal Düşünce Dergisi, Cilt:5 Sayı 17, 2000
- ÖRERLER Esin, Finansal Değerlendirme Açısından Finansal Tabloların Şeffaflığı", Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Mayıs 2005
- PİTZER John, DUPUIS Jean Pierre, The General Government and The Public Sectors, March 8-10 2006 [www.imf.org/external/np/sta/tfhp/2006/03/pdf/govern.pdf](http://www.imf.org/external/np/sta/tfhp/2006/03/pdf/govern.pdf)
- ROWAN Jones, PENDLEBURY Maurice, Public Sector Accounting, 5.Th. Edition, Financial Times, Prentice Hall, Inc, 2000
- SNA 93; <http://unstats.un.org/unsd/sna1993/toctop.asp>
- SOLOMON L., WALTHER L., PLUNKETT L., VARGO R., "Instructor's Edition Accounting Principles", West Publishing Company, Mineapolis, 1993
- Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Çalışma Grubu, "Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına", T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Ankara, 2002. [http://www.muhasebat.gov.tr/yayin/docs/Dev\\_Muh\\_Reform.doc](http://www.muhasebat.gov.tr/yayin/docs/Dev_Muh_Reform.doc)
- TOPAKKAYA Ali, Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları Üzerine Bir Çalışma, Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi, Sayı:2, 2005
- UN, Government / Public Sector / Private Sector Delineation Issues, Fourth meeting of the Advisory Expert Group on National Accounts, 30 January – 8 February 2006, Frankfurt. <http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/AEG/papers/m4Delineation.pdf>
- [www.ifac.org](http://www.ifac.org)  
[www.serafettinsevimi.net](http://www.serafettinsevimi.net)