

## ARAŞTIRMA MAKALESİ



Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi  
The Journal of International Social Sciences  
Cilt: 29, Sayı: 1, Sayfa:261-276, OCAK – 2019

**Makale Gönderme Tarihi:** 18.10.2018 **Kabul Tarihi:** 23.01.2019

# TÜRKİYE’DE DEVLET MUHASEBESİ REFORMUNDA GÜNCEL GELİŞMELER

*Current Developments In Government Accounting Reform In Turkey*

**Kadir KARTALCI<sup>1</sup>**

**ÖZ**

Ülkemizde ilk düzenli devlet muhasebesi kayıtları 1882 yılında mal sandıkları için Tensiki Kayıt Talimatnamesine dayansa da, devlet muhasebe sistemimiz bugün gelinen nokta itibariyle çok ileri seviyeleri yakalamıştır. 5018 sayılı yasayla, kamu mali yönetimi sisteminin uluslararası uyum hedeflenerek dizayn edilmiş olması, devlet muhasebesini de uluslararası seviyeye taşımıştır.

Bugüne kadar mali raporlama ve devlet muhasebesi ile ilgili uluslararası geçerliliği olan bir çok standart geliştirilmiştir. Bu mali standart sistemlerinden en çok bilinen ve uygulama alanı olanları Ulusal Hesaplar Sistemi(SNA 1993-2008), Avrupa Hesap Sistemi(ESA 1995-2010), Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları(IFAC-IPSASs) ve Devlet Mali İstatistikleridir(GFSM 2001-2014). Bu standartlar birbirinden farklı gibi gözükseler de, bu standartların özellikle son dönemlerde oluşturulan yeni versiyonları eski versiyonları güncellemesi yanında diğer standart sistemlerle bağ kuran ve farklılıkları gideren bir yapıya kavuşmuştur.

Ülkemizde 5018 sayılı yasa ile birlikte kamu birimlerinde tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiştir. Bu sisteme uluslararası geçerlilik kazandırmak için standartlar belirlemek üzere 2005 yılında Devlet Muhasebe Standartları Kurulu(DMSK) oluşturulmuş ve bu kurul bugüne 30 Devlet muhasebe standardı yayınlamıştır. Bu standartlar kamu kesimi muhasebe standartları yayınlayan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun(IFAC-IPSASB) yayınladığı toplam 41 IPSAS standardın bir çoğunu karşılamaktadır. DMSK henüz çıkaramadığı IPSAS standartlarıyla uyumlu standartlar konusunda ise kararlı olduğunu beyan etmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Devlet Muhasebesi, Tahakkuk Esaslı Muhasebe, Devlet Muhasebe Standartları

### ABSTRACT

Given that the first regular Government Accounting Records in our country trace back to the Tensiki Kayıt Talimatnamesi (Regularizing Records Bylaw) in 1882, our government accounting system has reached an advanced level. Having public finance management system designed with the aim of adaptation to the international system by the implementation of Law Number 5018, government accounting system is also brought to international level.

Plenty of standards on financial reporting and government accounting with international validity have been developed up to today. The commonly known and applied one among these fiscal standards are System of National Accounts (SNA 1993 - 2008), European System of Accounts (ESA 1995 - 2010), International Public Sector Accounting Standards (IFAC-IPSASs) and Governmental Finance Statistics Manual (2001 - 2014). Although these standards seem to be different, the contemporary versions of these standards not only updated the older versions but also have links to each other and overcome differences.

Accruals accounting began to be used in our country with the implementation of the Law Number 5018. The Government Accounting Standards Board (DMSK) was established to determine standards to make this system internationally valid, 30 government accounting standards have been published until today by this Board. These standards cover 41 IPSAS standards, which were published by International Federation of Accountants (IFAC-IPSASB). DMSK has declared its resolution on publishing standards compliant to the remainder IPSAS standards.

**Keywords:** Government Accounting, Accrual Accounting, Government Accounting Standards

<sup>1</sup> Doç. Dr., İnönü Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Battalgazi/MALATYA, [kadir.kartalci@inonu.edu.tr](mailto:kadir.kartalci@inonu.edu.tr)

## 1- GİRİŞ

Raporlama ihtiyacının sadece gelir ve giderlerle sınırlı olduğu dönemlerde devlet muhasebesi de bütçenin gelir ve gider kalemlerinin kayıtlanmasından ibaretti. Klasik görüş denilebilecek bu görüşe göre devlet muhasebesinin görevi devletin gelir ve giderlerini bütçeye uygun olarak ve kontrol sağlayacak şekilde tasnif etmek ve saptamaktır(Hızıroğlu,1983). Zamanla gelişen devlet yapısı, teknolojik gelişmeler ve devletin ekonomi içinde aldığı rol devlet muhasebesinden beklentileri de artırmıştır. Bu beklentiler özellikle devletin bütün icraatlarının mali yönünün muhasebe yoluyla kayıtlanması ve istenildiği zaman ihtiyaç duyulan konularda rapor alınabilmesini kapsayacak şekilde gelişmiştir.

Son dönemlerde mali raporlamaya olan ihtiyaç devlet muhasebesine verilen önemi de artırmıştır. Bugün devlet muhasebesinin ve mali raporlamanın öneminin artmasının başlıca nedeni devletin mali durumunun bütünüyle görülmesine olan ihtiyaçtır (Allen, Tommasi,2001:317). Devletin mali durumunu; hem devleti yönetenler, hem de yönetim yetkisi veren vatandaş ve sivil toplum kuruluşları görmek istemektedir. Ayrıca uluslararası ilişkiler açısından bakıldığında; ülkelerin iktisadi ve siyasi bağıllığının olduğu Dünya Bankası, AB, IMF gibi kuruluşlar ile o ülkeye borç veren ülke veya kuruluşlar bir takım analizler yapabilmek için o devletin mali raporlarına bakma gereği duymaktadırlar.

Devlet muhasebesi devlet harcamalarının disiplin altına alınması açısından da önemlidir (Emil,1997:45). Devlet muhasebesinin bu etkiyi gösterebilmesi için gelişmiş bir muhasebe sistemine ihtiyaç vardır. Özellikle tahakkuk esaslı muhasebe ve buna uygun mali raporlamanın yapılması bu etkinin meydana gelmesini sağlayıcı niteliktedir.

Bu makalede öncelikle konunun önemi dikkate alınarak sadece kayıtların tutulması ayrışması açısından devlet muhasebe sistemleri anlatılarak, bu sistemlerin zayıf ve üstün yanları gösterilecektir. Makalede ayrıca, devlet muhasebe sistemleri yanında raporlama ve işlevleri ile bu konulardaki uluslararası gelişmeler ve bunlara Türkiye uygulamasının uyum düzeyi gösterilecektir.

Bu makale, yazarın doktora çalışmasından üretilmiştir. Yazarın doktora tezinde yer almayan, Türkiye'deki kamu muhasebe standartları ile bununla ilgili gelişmeler makaleye ilave edilmiştir.

## 2- DEVLET MUHASEBESİNDE KAYIT YÖNTEMLERİ

Devlet muhasebe kayıtların tutulması açısından nakit esaslı muhasebe, taahhüt esaslı muhasebe ve tahakkuk esaslı muhasebe olarak sınıflanmaktadır. Bunların dışında değiştirilmiş nakit esaslı muhasebe ve değiştirilmiş tahakkuk esaslı muhasebe sistemleri de uyarlanmış muhasebe sistemleridir.

### 2.1- Nakit Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi

Nakit esaslı muhasebe sisteminde muhasebe kayıtları, giderler için ödemenin yapıldığı, gelirler için tahsilatın yapıldığı zaman gerçekleştirilir. Bu muhasebe sisteminde, devletin ödemesini yaptığı mal ya da hizmetin ne zaman yapıldığına ilişkin bilgiye muhasebe kayıtlarından erişmek mümkün değildir. Bunun sebebi; devletin satın aldığı mal ve hizmetin muhasebe kayıtlarının, bunların satın alındığı zaman yerine, ödeme zamanının esas alınarak yapılmasından kaynaklanır. Bu harcamalarla ilgili ödeneklerin tenkisi de ödemenin yapıldığı zaman yapılır. Bu sistemde devlet gelirleri ise tahsil edildiklerinde kazanılmış sayılarak hesaplara kaydedilirler.

Nakit esaslı muhasebe, devlet hesaplarını tutmak için kullanılan en basit yöntemdir (DPT, 2000:70). Bu muhasebe sistemi, kapsadığı işlemlerin basit olması nedeniyle, anlaşılması ve yönetilmesi kolaydır.

Bununla birlikte nakit esaslı muhasebe yönteminin bir çok zayıf yönleri vardır. Bunlar; devletin mal varlığını, tahakkuk eden gelir ve giderlerini, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamalarını, devlet borçları ile diğer yükümlülüklerini, taahhüt ve garantiler ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişmelerini, yarı mali nitelikli işlemlerini, ertelenen

ödemelerini, hazine garantilerini ve vergi harcamalarını kapsamaması, kaydetmemesi ve raporlamaması olarak belirtilebilir (Karaarslan, 2002:4). Nakit esaslı muhasebenin bir başka zayıf yanı, bu muhasebe sistemi nakit akımları ile sınırlı olduğundan saydamlık ve hesap verebilirlik amaçlarını tam olarak gerçekleştiremez (Maliye Bakanlığı(MGM), 2002:5).

Nakit esaslı muhasebe yönteminin zayıf taraflarına biraz daha yakından bakmak konunun anlaşılabilirliği açısından önemlidir. Bu yöntem, devlet faaliyetlerinin bütün aşamalarından ziyade, bu faaliyetlerin nakit denetimi ve bu faaliyetleri yürüten kamu görevlilerinin sorumluluklarının tespitini sağlayabilmektedir. Bu muhasebe yöntemi, nakit işlemleri esas aldığından, sadece devlet bütçesinde belirlenen ödenek limitlerine uyulup uyulmadığı hakkında bilgi sağlayabilir. Ancak bu yöntemin, devletin yönetim ve finansman durumuyla ilgili kararlar almasına katkıda bulunma yeteneği sınırlıdır. Bunun sebebi, bu yöntemin devlet faaliyetlerinin nakit kaynaklarla ilgili olanlarıyla sınırlandırılmış olmasıdır. Bir başka ifadeyle; bu yöntemin devletin karar alma süreçlerinde etkisinin zayıf olması, muhasebe kayıtlarında devletin fiziksel ve mali varlıkları ve yükümlülüklerini dışlamasından kaynaklanmaktadır. Bu muhasebe yöntemi, tutumluluk ve etkinlik anlamında bir performans ölçümü ile amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı konusunda bir değerlendirme yapmaya tek başına yeterli değildir. Nakit esaslı muhasebe yönteminde muhasebe kayıtları, devletin mal ve hizmet alımlarını taahhüt ettiğine ve bunların alındığı zamana bakılmaksızın nakden ödemeleri yapıldığında kayda geçirildiği için, işlemi yapan kamu idaresinin sunduğu hizmetle ilgili talepler konusunda bilgi sağlamaz.

## **2.2- Taahhüt Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi**

Taahhüt esaslı muhasebede kayıtların işlenmesi, mali işlemlerle ilgili taahhüde girişildiği anda yapılır. Bir başka deyişle taahhüt esaslı muhasebede henüz nakit ödemesi yapılmamış ancak alım anlaşması yapılmış olan mal ve hizmetlerin değerlerinin muhasebe kayıtları yapılır. Bu nedenle taahhüde girişildiği anda o mal ve hizmet alımı için konulmuş ödenekler bloke edilmiş olduğundan ödenekleri aşan harcamalardan kaçınılmış olunur. Bu yönüyle taahhüt esasının ödenek kontrolü ve mali sorumluluk açılarından kullanışlılığı ortadadır.

Taahhüt esaslı muhasebe sistemi, taahhüt esaslı girişilen taahhütlerle ilgili ek bilgi sağladığı için, nakit esasına göre avantajlara sahiptir. Ancak, günümüzde bilgi talebinin, ödeneklerin kullanımı ve gerçek giderlerle sınırlı olmadığı bir gerçektir. Bu anlamda taahhüt esaslı muhasebe, nakit esaslı muhasebeye göre daha iyi olmakla birlikte, tam bir raporlama ve bilgi akışı sağlama gücüne sahip değildir.

## **2.3- Değiştirilmiş Nakit Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi**

Bu muhasebe sistemi genel olarak nakit esaslı muhasebe ve raporlamada olduğu gibi, işlemleri ve olayları elde edildikleri veya hak edildikleri zamana bakılmaksızın nakden tahsil veya ödeme sırasında kaydeder. Nakden yapılan tahsilat ve ödeme, gelir ve giderler eşit olduğundan raporlama gelir ve gider ile aralarındaki fark bazında yapılır. Bu esas da nakit esasında olduğu gibi varlıkları, yükümlülükleri, borçları ve alacakları muhasebe sisteminde izlemez. Bu esasın nakit esasından ayrılan yönü, muhasebe hesaplarının mali yıl bitmesine rağmen, mahsup dönemi denilen belirli bir dönem için açık tutularak, mahsup döneminde (genellikle Ocak ayı) yapılan işlemlerin de normal dönemde yapılmış gibi kaydedilmesidir. Mahsup dönemi içerisinde önceki döneme ait olan işlemler, ödeneklerinin de mahsup dönemine aktarılmış olması şartıyla, gerçekleşen giderler olarak kabul edilir ve muhasebe kayıtları yapılır. Yine önceki dönemden kaynaklanan tahsilatlar o döneme ait kayıtlar içinde muhasebeleştirilir. Mahsup dönemi süresince olan fakat önceki dönemden kaynaklanan tahsil ve ödemeler, önceki raporlama döneminin tahsil ve ödemeleri olarak kaydedilir. Önceki raporlama döneminden kaynaklandığı için mahsup döneminde hesaplara alınmış olan yeni dönemin başındaki nakit akımları, yeni dönem kayıtlarından düşülürler. Değiştirilmiş nakit esaslı muhasebe sisteminde raporlamaya temel teşkil eden mali tablo nakit akım tablosudur. Bu muhasebe sistemi genel olarak, dönemsellik ilkesi dışında, nakit esasının bütün zaafalarını bünyesinde taşır.

#### 2.4- Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi

Kamusal mali yapı ve sorumluluk anlayışındaki hızlı gelişim muhasebe sisteminden beklentileri de artırmıştır. Bu durum, sadece gelir ve giderlerin kaydedildiği bir muhasebeden devletin bütün varlık ve borçları ile alacakları ve yükümlülüklerinin gösterildiği bir muhasebe sistemine geçme gereğini doğurmuştur. Bir başka anlatımla kamu sektöründeki sorumluluğun yapısı, harcama limitlerine uygunluk şeklindeki nispeten dar bir bakış açısından, ürünler üzerindeki sorumluluk, faaliyetlerin etkinliğini ve sonuçlarını, operasyonların tam maliyetini, uzun dönemli yükümlülükleri ve genel olarak mali durumu kapsayan bir bakış açısına dönüştüğünden (Karaarslan, 2002:5), bu ihtiyaçları karşılayacak olan tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanması zorunlu hale gelmiştir.

Tahakkuk esaslı muhasebede işlemler ve olaylar, nakit işlemlerinin ne zaman yapıldığına bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kaydedilirler. Giderlerle ilgili hesap, nakit olarak ödenip ödenmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden giderlerin toplamını gösterir. Keza gelirlere ilişkin hesap, gelirin nakit olarak tahsil edilip edilmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden gelir toplamını gösterir. Anlaşılabileceği üzere bu kayıt sisteminde tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilirler. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi bu özelliği ile dönemsel mali raporlar ilgili faaliyet dönemlerine ilişkin mali işlemleri tam olarak yansıtır (Karaarslan, 2002:5).

Gelirler ile giderler arasındaki ilişki, sağlanan hizmetin net maliyetinin belirlenmesine imkan sağlar. Gelir ve giderlerin gerçekleşmesi ile nakit işlemleri arasındaki zamanlama farkları, meydana geldikleri dönemlerde gelir ve gider olarak kapitalize edilen varlıklarda ve yükümlülüklerde artış yaratır. Bunların en yaygın olanı sermaye varlıklarının kullanımından doğan amortisman tahakkuklarıdır. Varlıklar ve yükümlülükler arasındaki ilişki bir birimin mali durumunun belirlenmesini mümkün kılar.

Tahakkuk esasına göre tutulan muhasebe sisteminden üretilen mali raporlar; stoklar ve nakit akımlara ilişkin işlemlerin tamamını kapsar. Ayrıca stoklarda, nakit akımlara bağlı olarak ortaya çıkan, bütün değişimleri gösterir.

Bu muhasebe sistemi, devlete şeffaflık, hesap verebilirlik ve finansal yönetim açısından geleneksel nakit muhasebesine göre bir dizi avantaj sunar (Cavanagh vd.,2016:3).

Tahakkuk esaslı muhasebe dört yenilikle ilişkilendirilmektedir (Cavanagh vd.,2016:3);

- Ekonomik olay ekonomik değer oluşması, el değiştirmesi ve yok olması anlamına gelir, dolayısıyla bunların hepsinin muhasebeleştirilmesi,
- Bilançolarda tüm aktif ve pasiflerin kayıtlanarak gösterilmesi,
- Yükümlülüklerin ve koşullu borçların daha iyi izlenmesi,
- Devletin kontrolü altındaki tüm varlıkların konsolide edilebilmesi, bu sistemle hayat bulur.

Gelişmiş bir muhasebenin temel esasları belirtilirken muhasebenin, yönetim sorumluluğunun, finansal durumun, performansın ve hükümetin ekonomiye etkisinin belirlenmesi hususlarında rapor üretebilir olması gerektiği ve bunun da ancak tahakkuk esaslı muhasebeyle gerçekleşebileceği düşünülmektedir (Arıca, 2002:38-39).

Tahakkuk esaslı muhasebenin diğer muhasebe sistemlerine göre üstün tarafları olmasına rağmen, bu muhasebe türünü uygulamaya geçişte bir takım noktalara dikkat edilmesi gerekir (Hepworth, 2003:42-43). Bunlar:

- Danışma ve kabul, tahakkuk esaslı muhasebenin uygulanmaya konmasında vazgeçilmez unsurlardır; bu unsurlar olmadan reformlar anlaşılabilir ve kabul edilemez. Başarılı olmak için kurumun bu uygulama için kültürel olarak hazırlıklı olması ve geniş anlamda uygulamanın maliyeti ve değişikliklerin getireceği yararları fark etmesi ve kabul etme konusunda istekli olması gerekir,

- Reformun başarıyla uygulanması ve işletilmesi için nitelikli mali yöneticiler yanında mali yöneticilerin eğitim ihtiyaçlarının karşılanması gerekir,
- Kamu sektöründe muhasebe standartlarının geliştirilmesi için işbirliği yapılmalı, bu standartların uygulanmasına ilgi gösterilmeli ve uygulamanın gözlemlenmesi gerekir,
- Tahakkuk esaslı muhasebenin başarılı şekilde uygulanması için dış denetimin reformun başlangıcından itibaren konuyla ilgili olması gerekir.
- Harcamacı yöneticiler için tahakkuk esaslı muhasebenin nasıl kullanılacağına ilişkin kapsamlı eğitim verilmiş olmalıdır,
- Her bir mali yılın sonunda her bir bakanlık ya da bölüm için kapsamlı yıllık bağımsız bir hesap denetiminin gerçekleştirilmesi oldukça önemlidir,
- Sistemle ilgili bir çarpıklık olmamalı ve yasal süreçlerin tamamlanmasında gayri resmi süreçler bulunmamalıdır. O günün kurum kültürünün tahakkuk esaslı muhasebe için belirlenen kurallara uyulmasını sağlamalıdır,
- Başlangıçtan itibaren tahakkuk esaslı muhasebenin uygulamaya konmasının uzun bir süreç olduğu kabul edilmelidir,
- Tahakkuk esaslı muhasebenin ortaya koyacağı yeni ihtiyaçların karşılanabilmesi için IT (Bilgi-işlem) kapasitesi mevcut olmalıdır,
- Tahakkuk esaslı muhasebenin uygulamaya konmasının geniş bir reform sürecinin bir parçası olduğu kabul edilmeli, ancak bu süreç değişmeyen sabit bir yönetim süreci olarak algılanmamalıdır.

## **2.5- Değiştirilmiş Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi**

Bu muhasebe kayıt sistemi nakit ve tahakkuk esaslarının bir karışımı görünümündedir. Değiştirilmiş tahakkuk esasında, olaylar ve işlemler nakden ödeme ve tahsil etmeden ziyade bir ekonomik değer yaratıldığında, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilirler (Gökçen, 2005:35).

Değiştirilmiş tahakkuk esaslı ile kaydedilen unsurlar mali varlıklar, borçlar, net mal varlıkları, net mali yükümlülükler, gelir ve giderlerdir. Bu esasa göre, işlemler nakit esasına göre kaydedilirler ve borçları, alacakları, varlık ve yükümlülükleri tahakkuk esasına göre kaydetmek için belli dönemlerde hesap ayarlamaları (yansıtma) yapılır. Bu ayarlamalar, mali durumu daha yeterli şekilde açıklayan periyodik mali tabloların hazırlanmasına imkan verecek şekilde anlık, günlük, 15 günlük veya aylık olarak yapılabilir.

Bu muhasebe sisteminin değişik uygulama biçimleri olmasına rağmen tam tahakkuk esaslı muhasebeden ayıran en önemli kıstas muhasebe işlemlerinin kapsamıdır. Bu muhasebe sisteminde maddi duran varlıklar muhasebeye konu teşkil etmez ve raporlanmaz. Dolayısıyla maddi duran varlıkların tespiti, amortisman ayrılması ve yeniden değerlendirme işlemleri yapılmaz. Bu yönüyle tahakkuk esaslı muhasebe sisteminden farklı ve uygulanması kolaydır.

Nakit esaslı muhasebe sisteminin aksine, bu sistemde, sadece nakit akımlar değil, bütün ekonomik işlemler, meydana geldikleri anda muhasebe kayıtları yapılır. Bu sistemi nakit esaslı muhasebe sisteminden ayıran bir diğer faktör de değiştirilmiş tahakkuk esaslı muhasebenin bütçe odaklı olmamasıdır.

Bu muhasebe sistemi, başta bütçe ödeneklerinin kullanımından sorumlu olanı tespit etmek ve bütçe mevzuatına uygunluk denetimi için daha uygundur. Bu sistem, etkinlik ve performans denetiminin gerektirdiği maliyet muhasebesi unsurlarına uyumludur. Tahakkuk esaslı muhasebenin varlık, yükümlülük, taahhütler, yarı mali işlemler ve borçlar konusunda ürettiği bilgilere bu muhasebe sisteminde de ulaşılabilir. Daha önce de belirtildiği üzere, bu sistemde maddi duran varlıkların tespiti, amortisman ayrılması ve yeniden değerlendirme işlemleri yapılmadığından, tahakkuk esaslı muhasebeye göre uygulanması daha kolaydır. Dolayısıyla bu muhasebe sistemi, nakit esaslı bir muhasebe sisteminin kısa dönemde iyileştirilmesinde, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre daha etkilidir.

### 3- MALİ RAPORLAMA

Kamu yönetiminde kendilerine bütçe verilen kamu idarelerinin kendi idareleri ile devletin bütününe ait mali raporların önceden belirlenmiş dönemlerde ve uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama ilkelerine uygun olarak herkesin ulaşabileceği araçlarla ilgililere duyurulması modern kamu mali yönetim sistemlerinin temelini oluşturmaktadır(Maliye Bakanlığı(MGM), 2002:5). Bu, devletin vergi ödeyenlere ve kamu giderlerini finanse edenlere karşı saydam olma ve hesap verme sorumluluğunun da bir gereğidir. Bu şekilde oluşturulan mali raporlar, mali karar alanlara ve bunları uygulayanlara ekonominin düzenlenmesinde ve yönetilmesinde yardımcı olacaktır. Bu durum, mali raporların uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanmasının ne kadar önemli olduğunu belirtmektedir.

Kamuya ait mali raporlama sisteminin temel amacı devletin vergi, harcama, mal varlığı ve borç gibi mali kaynaklarını nasıl yönettiğini göstermektir(Allen ve Tommasi,2001:317). Mali raporlar genel olarak kaynakların dağıtımını, mali politikaların etkileri ve ileriye yönelik politika oluşturulması ve karar verilmesinde kullanıcılara kamu idaresinin mali durumu, performansı ve nakit akımları hakkında kapsamlı bilgi sağlar.

Kamuya yönelik ideal bir mali raporlama sistemi aşağıdaki şartlara ve özelliklere sahip olmalıdır. (Allen ve Tommasi,2001:317-318). Mali raporlar;

- Kaynakların yasal izinlere ve zorunlu ihtiyaçlara uyumluluğu, ödeneklerin kullanılmamış kısmının ne kadar olduğu ve taahhüt edilip de henüz ödenmeyen harcamaların miktarının ne kadar olduğu konusunda bilgi sunacak yeterlilikte olmalıdır,
- Program maliyetleri, nasıl finanse edildiği ve programın uygulanmasından dolayı borçlardaki artış gibi çalışma performansı hakkında bilgi vermelidir,
- Devletin mali pozisyonundaki iyi veya kötüleşme hakkında bilgi sunarak, hazinenin durumu hakkında bilgi vermelidir,
- Mali yönetimle ilgili sistemler, mali düzenlemelerin bütçeyle etkili uyumu, mal varlığının dürüst yönetilmesinin göstergesi olarak sistemler ve kontrol hakkında bilgi sunmalıdır,
- Planlama ve kesinleşmiş politikaların önemli bir aracı olduğundan, bu işlevini yerine getirebilmesi için hükümet, bakanlık ve kamu kuruluşlarının devam eden programlarıyla ilgili bilgi sağlamalıdır,
- Kamu ve özel kesim ile birlikte ulusal ve uluslararası kamuoyunun bilgi ihtiyacını karşılayacağından bütün kitlenin bilgi ihtiyacına cevap verecek şekilde hazırlanmalıdır.

Mali tablolar, bu amaçları gerçekleştirilebilmesi için; varlıkları, yükümlülükleri, öz kaynakları (net değeri), gelirleri, giderleri ve nakit akımları hakkında bilgi sağlaması gerekmektedir(Kalmış, 2006:240). Mali tablolar, içindeki bilgilerin yıllar itibarıyla kıyaslanabilir olmasına imkan verecek şekilde düzenlenmelidir. Bu da yine mali tabloların uluslararası kabul görmüş standart sistemlere göre hazırlanmasıyla mümkün olacaktır. Hazırlanan mali tabloları uluslararası kabul görmüş standartlara uygun olarak hazırlamak yanında, finansal tablolarda sunulan bilgilerin genel amaçlı kullanımlar için nelerin açıklanmaya değerli olduğunu da belirlemek gerekir. Bu anlamda, eğer bilgi finansal tabloları kullanacakların kararlarına etki ederse, önemli olduğu düşünülerek açıklanmalıdır(Bulut, Çukacı, 2018; 151).

### 4- KAMU MUHASEBESİNDE ULUSLARARASI GELİŞMELER

Devlet muhasebesinin uluslararası düzeyde ne durumda olup olmadığını anlamak için öncelikle bu uygulamayı yönlendiren kuruluşların ortaya koymuş olduğu hesap sistemlerinden bahsetmek gerekmektedir. Bu sistemler; Ulusal Hesaplar Sistemi(SNA 1993-2008), Avrupa Hesap Sistemi(ESA 1995-2010), Devlet Mali İstatistikleri(GFSM 2001-2014) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Standartlarından(IFAC-IPSASs) oluşmaktadır.

#### **4.1- Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA 1993-SNA 2008)**

Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA); Birleşmiş Milletler, Avrupa Toplulukları Komisyonu, Uluslararası Para Fonu, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü ve Dünya Bankası tarafından ortaklaşa yayınlanmaktadır (United Nations,1993). SNA, uluslararası kabul görmüş kavramlar, tanımlar, sınıflandırmalar ve muhasebe kurallarına dayalı bir dizi makroekonomik hesap, bilanço ve tablodan oluşmaktadır. Bu ilkeler, ekonomik verilerin, ekonomik analiz, karar alma ve politika oluşturma amacıyla tasarlanan bir formatta derlenip sunulabilmesi için kapsamlı bir muhasebe çerçevesi sağlar. Ulusal Hesaplar Sistemi sadece ekonomik faaliyetler hakkında değil, aynı zamanda ekonominin üretken varlıkları hakkında da bilgi sağlar. SNA ayrıca, bir ekonomi ile dünyanın geri kalanı arasındaki bağlantıları gösteren harici bir hesap sistemini de kapsamaktadır(United Nations,1993).

2008 SNA, 1993 SNA’nın güncellenmiş bir versiyonudur (United Nations, 2008). 2008 SNA, ekonomik ortamdaki değişikliklerin getirdiği sorunları, metodolojik araştırmalardaki ilerlemeleri ve kullanıcıların ihtiyaçlarını ele almaktadır (United Nations, web).

#### **4.2- Avrupa Hesap Sistemi (ESA 1995-ESA 2010)**

Avrupa Hesap Sistemi, Avrupa Birliğinin istatistik alanında çalışmalar yapan alt kuruluşu olan Avrupa İstatistik Ofisi (EUROSTAT) tarafından hazırlanan ve birliğe üye ve aday ülkelerde aynı tabandan karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler oluşturulmasını amaçlar (İpek, 2016:25).

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 1995), üye devletlerin ekonomilerinin tutarlı ve güvenilir bir şekilde gösterilmesine yarayan muhasebe kurallarını tanımlamaktadır. ESA 95 Avrupa Birliği kuruluşları, devlet daireleri ve ekonomik ve sosyal işlerle ilgilenen diğer kişiler için tasarlanmıştır. ESA 95, Avrupa Birliği politikalarının bütününe yönetmek ve Avrupa ekonomisinin işleyişi, analizi ve anlayışı ile ilgilenenler için temel bir araçtır(European Commission, web).

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 2010) ise, bir ekonominin sistematik ve ayrıntılı olarak tarifi gerekli yeni uluslararası uyumlu AB muhasebe çerçevesi sunmaktadır. ESA 2010, Haziran 2013’te yayımlandı ve Eylül 2014’te hayata geçirildi. ESA 2010, modern ekonomileri ölçme yöntemlerini, metodolojik araştırmalardaki gelişmeleri ve kullanıcıların ihtiyaçlarını ifade etme bakımından önceki versiyon olan ESA 95’den farklıdır. ESA 2010’un yapısı, SNA-2008’de sergilenen ulusal hesaplar sistemiyle ilgili kılavuzlarla tutarlıdır (European Commission, 2010:2).

#### **4.3- Devlet Mali İstatistikleri El kitabı (GFSM 2001-2014)**

Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı (GFSM) çalışmaları 1970’lere kadar uzanır. GFSM İngilizce, İspanyolca ve Fransızca olarak devlet kuruluşları, merkez bankaları, merkezi istatistik kurumları ve uluslararası kuruluşlar için tasarlanan ve çeşitli bölgesel seminerlerde tartışılan ve alınan yorumlar dikkate alınarak ilk olarak 1986 yayınlandı. GFSM 1986, mali istatistikleri derlemek için rehberlik sağlamıştır, ancak doğrudan diğer makroekonomik istatistiklerle uyumlu değildir. GFSM 2001 ise, GFSM 1986’de mali analiz için gerekli istatistiklerin derlenmesiyle ilgili kuralları uluslararası kabul görmüş kılavuz standartlara göre güncellemiştir(IMF, 2014:2).

Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı (Government Finance Statistics-GFSM 2001); IMF tarafından dünyada tahakkuk esasına göre, bilanço, faaliyet raporu gibi, devlet mali raporlarının hazırlanmasını ve gelirlerin ve giderlerin her ülke de aynı sınıflandırmaya tabi tutulmasını ve raporlanmasını amaçlayan bir düzenlemedir (Sevim vd., 2009:42).

GFSM 2014, Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001’i günceller ve mali analizleri desteklemek için tasarlanan özel bir makroekonomik istatistik çerçeveye sahip devlet finansal istatistikleri (GFS) çerçevesini tanımlayan kılavuzların üçüncü baskısıdır. Kılavuz, IMF’nin istatistik departmanı tarafından, sağlam istatistiksel uygulamaların geliştirilmesi ve uygulanması için güçlü bir liderlik sağlama misyonunun yerine getirilmesi için üretilmiştir ve dünya çapında daha büyük bir hesap

verebilirlik ve mali şeffaflık eğiliminin artışına hizmet etmek için yayınlanmıştır. 2014 GFSM ayrıca GFS'nin uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarıyla ilişkisini de açıklar ve bu nedenle devlet muhasebe sistemlerini yeniden yapılandırmaya ihtiyaç duyanlar için yararlı olabilir(IMF, 2014).

GFSM 2014, hisse senedi ve akışları şeffaf ve tutarlı bir çerçevede bir araya getirerek ekonomik politikaları analiz etmek için bilanço yaklaşımını desteklemektedir. GFS çerçevesi, mali analistlerin mali raporlama ve analizde zorluklar yaratan yeni ve genellikle karmaşık hükümet operasyonlarını ele almak için tutarlı bir yaklaşım geliştirmek için kullanabilecekleri "ortak bir dil" sağlarken, kamu yatırımlarını analiz etmek için bir temel sağlar. GFSM 2014, kamu ve genel devlet sektörleri ve alt sektörleri için nakit bazlı mali istatistiklerin derlenmesinde gerekli iyileştirmelerin yanı sıra tahakkuk esaslı muhasebenin aşamalı olarak uygulanması için kapsamlı bir çerçeve sunmaktadır (IMF, 2014).

#### 4.4- Uluslar Arası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC) Kamu Muhasebesi İlişkisi

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) muhasebe alanında uluslararası çalışmalar yapan bir örgüttür. IFAC 1977 yılında kurulduğunda misyonu; yüksek kalitede meslek standartlarını geliştirme ve kurmakla uluslar arası güçlü ekonomilerin gelişmesine katkı sağlama ve global muhasebe mesleğini güçlendirmedir. Bir diğer misyonu ise muhasebe standartlarını uluslararası düzeyde birbirine yaklaştırmaktır. Ayrıca uzmanlık raporlarındaki sorunlarla ilgili görüşler beyan etmektedir(IFAC(PSC), 2005:7-8).

IFAC dünyanın her tarafından 175 üye kuruluştan 3 milyondan fazla endüstri, ticaret, kamu sektörü ve eğitim sektöründe faaliyet gösteren muhasebecilerden oluşmaktadır(IFAC(IPSASB), 2017:3). IFAC'ın bugün itibariyle kamu sektörüne hizmet veren dalı Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Komitesidir (IPSASB)<sup>2</sup>. IPSASB'nin amacı, yüksek kalitede kamu sektörü finansal raporlama standartları geliştirerek, uluslararası ve ulusal standartları yakınlaştırarak kamu yararına hizmet etmek ve böylece dünya genelinde finansal raporlamanın kalitesini ve bütünlüğünü artırmaktır (IFAC,web:16). IPSASB standartları kamu mali yönetimine karar verebilmelerini kolaylaştırmak için daha iyi bilgi sağlayarak kamu sektörü mali raporlarının kalitesini ve şeffaflığını arttırmayı amaçlamaktadır(IFAC(IPSASB), 2017:13).

IPSASB tarafından kamu kuruluşları için hazırlanan muhasebe standartları hem nakit, hem de tahakkuk esaslı muhasebeye uygundur. IPSASB'nin hazırladığı muhasebe standartlarının (IPSASs) sayısı 2018 yılı itibariyle 41'e ulaşmıştır (IFAC, web).

IASs ve IPSASs gibi muhasebe standartlarının hazırlanma nedenleri (Kiracı ve Köse, 2002:49);

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmaktır.

Bunların dışında IPSASs standartlarının konulmasının sebeplerinden biri de tahakkuk esaslı muhasebeye geçmeye çalışan kamu kuruluşlarına yardım etmektir. Bu anlamda IPSAS'ların uluslararası kabulüne destek vermek için Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) kendi organizasyonları için hazırlanan 2000 yılı mali raporlarında IPSASs uyguladı. Bu konuda o günün IFAC Başkanı Aki Fujinuma daha fazla şeffaflık sağlayan ve sorumlulukları belirleyen bu standartların kullanılmasında liderlik yapan OECD'nin diğer ülkelere ve uluslararası kuruluşlara örnek teşkil edeceğini ifade etmektedir. (Türkiye Muhasebeciler Derneği, web).

<sup>2</sup> IFAC Kurulu, PSC'nin 2004 Kasım ayında bağımsız bir standart belirleme kurulu olması yönünde görev değişikliği ile birlikte PSC artık IPSASB oldu. (IFAC(IPSASB), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2017 Edition Volume I, s.200 dipnot)



Ancak OECD tarafından son zamanlarda oluşturulan bir komitenin yaptığı incelemede; “Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının (IPSASs), kamuda mali raporlamanın kalitesini iyileştirmede rolünün büyük olduğu, son 15 yılda IPSASB’nin kapsamlı bir standart ve rehberlik materyalleri geliştirme ve yayma konusunda önemli ve takdire değer bir çalışma gerçekleştirdiği, fakat IPSASB’in çabalarına rağmen, IPSAS’ların ulusal hükümetler tarafından benimsenmesinin düşük olduğu” vurgulanmaktadır (OECD,web).

## **5- TÜRKİYE’DE KAMU MUHASEBESİNİN GELİŞİM SÜRECİ**

Araştırmalar göre, Osmanlı Devletinde gelir ve giderlerin muhasebeleştirildiği, yıl sonlarında da olsa denkleştirildiği, muvazene defteri, mali muvazene, muvazene-i umumiye adlarıyla o zamanın usulüne göre bütçeleştirildiği anlaşılmaktadır (Bayır,1993:22). Ülkemizde kamusal muhasebenin gelişimine bakıldığında, daha önceki uygulamalar bir tarafa bırakıldığında, 1882 yılında mal sandıkları için “Tensiki (düzene koyma) Kayıt Talimatnamesi”(Karaarslan, 2004:46) ilk düzenli muhasebe kayıt sistemi olarak karşımıza çıkmaktadır. İkinci Meşrutiyetten sonra Genel Muhasebe Yasası ve “Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiyeye Dair Talimatname” çıkarılmıştır. Talimatnameye göre, hesaplar ikili kayıt (muzaaf) usulüne göre tutulmaktaydı. Ancak getirilen sistemi uygulayacak yetişmiş eleman yetersizliğinden Talimatnamenin ilk olarak uygulandığı 1911 yılının hesabı ancak 1918 yılında alınabilmiştir.

Meşrutiyet devrinin ilk bütçesine ait kesin hesabın çıkarılması için oluşturulan devlet muhasebesi, 1340(1924) tarihli Hesap Talimatnamesi ile ıslah edilerek muzaaflaştırılmıştır. Ancak uygulamada, özellikle personel tarafından muzaaf usulü anlaşılamadığından 1928 yılında Hazinesinin Usulü Hesabiyesine Dair Talimatname ile muzaaf usul terk edilmiştir. Bu talimatname ile esas defter yerine tasnif yevmiesi getirilmiş, bazı hesapların işleyiş tarzları değiştirilmiş, bazı hesaplar birleştirilerek muhasebenin işleyiş basitleştirilmiştir(Arıca, 2002:64). Bu haliyle devlet muhasebesi nevi şahsına münhasır bir hal almış, birçok açıdan yoğun eleştiriler sonucu, 20 senelik uygulama sonrası 1948 yılında terk edilerek, yerine Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği getirilmiştir. Bu yönetmelikle tekrar muzaaf usulü içeren yeni bir muhasebe sistemi tesis edilmiştir(Tarhan, 1962:55). Bu yönetmelik 1953 yılında tadil edilmiştir Bu son değişikliklerle birlikte devlet muhasebe yönetmeliği bütçe tahmin hesapları, bütçe hesapları, bilanço hesapları, nazım hesaplar gruplarını içeriyordu. Bu yönetmelik değişikliğiyle 21 olan hesap sayısı 46’ya çıkarılmış, muhasebe sistemi içine taahhüt ve tahakkuk esaslı hesaplar eklenmiştir. 1953 yılından sonra devlet muhasebe sisteminde birçok değişiklikler yapılmış, en son ve en kapsamlı değişiklik 1990 yılında yapılmıştır.

Ülkemizde geçmişte uygulanan devlet muhasebesinin genel karakteri nakit esaslı olmasıdır. Uygulanan sisteme zamanla taahhüt esaslı ve tahakkuk esaslı olacak şekilde hesaplar eklenmiştir. Nitekim 1990 yılında yapılan en son düzenlemeden sonra Türk Devlet Muhasebe Sisteminin bazı tahakkuk unsurlarını ve mahsup dönemi uygulamasını içermesi nedeniyle, söz konusu süreçte nakit esaslı ile değiştirilmiş tahakkuk esaslı arasında bir yere getirilmiştir (Arslan,2003:162).

Son olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 50’nci maddesindeki anılan; “Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Bütün malî işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması şarttır.” hüküm gereğince, devlet muhasebesi alanında yapılan düzenlemeler ile bütçe işlemlerinin nakit esasına, mali işlemlerin ise tahakkuk esasına göre kaydını öngören bir devlet muhasebe sistemi kurulmuştur.

### **5.1- Türkiye’de Kamu Muhasebe Sistemindeki Değişim**

Türkiye’de muhasebe reformu öncesi dönemde kamu kuruluşlarında uygulanan muhasebe sistemi karmaşık bir yapıya sahipti. Bu karmaşık yapı yanında kamu kuruluşlarının bütününe kapsayan tek düzen muhasebenin olmayışı, devletin tamamını kapsayan mali bilgileri üretememenin temel nedeniydi. Öyle ki; kamuda uygulanan muhasebe sistemi genel bütçeli kuruluşlarda farklı, KİT’lerde farklı, mahalli idarelerde farklıydı. Kamunun bir kesiminde tahakkuk esaslı muhasebeye dayalı ve özel kesimin uyguladığı tek düzen muhasebe sistemi uygulanırken, diğer kesiminde

muhasebe hesaplarının çalışma şekillerinin tamamen kendine has özellikler taşıdığı nakit esaslı bir muhasebe sistemi mevcuttu.

Bu durum kamusal alanda birçok sıkıntıları da beraberinde getirmiştir. Kamusal muhasebe sisteminde yaşanan farklı uygulamalar; özellikle kamu yönetiminin bütününden sorumlu hükümetin ve onun emrinde çalışan diğer karar alıcıların, zamanında ve etkili bir planlama ve uygulamaya yapmaya olanak sağlayan, mali raporlamadan yoksun kalmalarının en temel nedenidir.

Gerekli zamanda gerekli biçimde raporlamanın yapılamadığı bir sistemin yürümediğinin anlaşılması üzerine kamu muhasebesi alanında da reform gereği duyulmuştur. Bu yeni muhasebe anlayışı; kamunun bütün mali işlemlerinin kayıt altına alındığı, uluslararası standartlara uygun ve karşılaştırmalar yapmaya elverişli ve devletin bütününe kapsayacak biçimde tasarlanan tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemidir.

Türkiye’de devlet muhasebesi alanında sorunların anlaşılmasında çeşitli ulusal ve uluslararası kuruluşların yapmış olduğu çalışma ve raporların, sorunların çözümü yönünden katkısı büyüktür. Bu konuya uluslararası kuruluşlardan en çok katkıyı sağlayan IMF ve Dünya Bankası olmuştur. Özellikle Dünya Bankasının Kamu Harcamaları ve Kurumsal Yapının Değerlendirilmesi Raporu(PEIR) ve VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu önemlidir. Bu raporlarda Türkiye’de mali yönetim alanındaki sorunlar ortaya konulurken devlet muhasebesi alanındaki sorunlar ve çözüm yolları gösterilmiştir. Bu çözüm yollarının odağında ise tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş vardır.

#### **5.1.1- 5018 Sayılı Yasanın Kamusal Muhasebe Yaklaşımı**

5018 sayılı yasada kamusal muhasebe sisteminin varoluş gayesi; kamu adına hareket edenlerin alacakları kararların, bunların hesap vermelerinin ve kamusal mali kontrolle ilgili süreçlerin etkili çalışmasını sağlamak olarak belirlenmiştir. Bu üç amaç; bir yardımcı unsur olan kamusal muhasebeye atfedilen görevin önemini vurgulamak bakımından dikkate değerdir.

Yeni sistem bu amaçların nasıl gerçekleştirilebileceğini ise muhasebe sisteminden oluşturulacak mali raporlar ve kesin hesabın çıkarılması şeklinde belirlemektedir. Bir başka deyişle kamusal kararların alınması, hesap vermenin gerçekleştirilmesi ve kamusal mali kontrollerin yapılması muhasebe sisteminden üretilen mali raporlar ve kesin hesap kanunu(rapor) yoluyla yapılacaktır.

Muhasebe sisteminin; bu amaçları tam anlamıyla gerçekleştirebilmesi için, bütün mali işlemleri kapsamayı yanında, üretilecek bilgileri yönetim ve denetimle görevli kamu görevlilerine ve kamuoyuna zamanında sağlıyor olması gerekir.

Bu açıdan bakıldığında yeni muhasebe sistemindeki hesaplar, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile mali sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilmesi prensibini kabul etmiş olduğundan, istenilenlere cevap verir nitelikte olduğu anlaşılmaktadır.

Muhasebenin sistem olarak kapsamlı olması yanında kamusal çevrenin ne kadarını kavradığı da önemlidir. Kamusal muhasebe sisteminin yerine getirmesi gereken işlevlerin gerçekleşmesinde, onun kamu kuruluşlarının ne kadarında geçerli olduğu ile yakından ilgilidir. Bundan hareketle; 5018 sayılı yasada kamusal muhasebe sisteminin uygulama geçerlilik çevresinin genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri olarak belirlendiği görülmektedir.

Bu amaçların başarılabilmesi için bir diğer olması gereken standartlaşmış bir kamu muhasebe sisteminin varlığıdır. 5018 sayılı yasa; kamusal muhasebenin uluslararası kurallara uygun ve her zaman kendini yenileyen ve kabul görmüş standartlara uygun bir yapıya kavuşmasını temin etmek amacıyla Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu oluşturulmasını istemektedir.

### **5.1.2- Yeni Dönem Kamusal Muhasebenin Temel Özellikleri**

5018 sayılı yasada, kamusal muhasebe alanında, yukarıda bahsedilen konular dışında, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe sistemlerinin yönetmelikler yoluyla düzenleneceğinden bahsedilmektedir. Bu bakımdan, gerekli çalışmalar yapılarak, öncelikle genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri muhasebe yönetmeliği çıkarılmıştır. Bu yönetmelikte kapsama dahil bütün kamu idarelerinde geçerli olacak muhasebe hesap sisteminin genel çerçevesi çizilmektedir. Diğer taraftan merkezi yönetim için ayrı muhasebe yönetmeliği, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kuruluşları için ayrı muhasebe yönetmelikleri çıkarılmıştır. Bu yönetmelikler; genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri için çıkarılmış muhasebe yönetmeliğinde belirlenen temel prensiplere dayanılarak, kuruluşların özelliklerine göre farklılaştırılmış muhasebe sistemini ortaya koymaktadır.

Bu nedenle; kamusal muhasebenin temel özelliklerinin yakından kavranması için, 23.12.2014 tarih ve 29214 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği esaslarından bahsetmek yeterli olacaktır. Bu yönetmelikle;

- **Aynı muhasebe standartlarını uygulayacak kamu idarelerinin sayısı ve kapsamı genişlemiştir:** Daha önce Türkiye’de uygulanan devlet muhasebesi sistemi sadece genel bütçe ve katma bütçeli idarelerde geçerliydi. Diğer kamu idareleri daha farklı muhasebe sistemi uygulamaktaydı. Bu yönetmelikle birlikte; genel yönetim kapsamını oluşturan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kuruluşları ve mahalli idareler aynı temel esaslara göre hazırlanmış kamusal muhasebe sistemini uygulayacaklardır.

- **Uygulanacak muhasebe sistemi muhasebenin temel değerlerini kabul etmektedir:** Muhasebe uygulamalarında bir takım temel ilkeler kabul edilmiştir. Bu ilkeler belgelendirme, dönemsellik, ihtiyatlılık, maliyet esası, sosyal sorumluluk kavramı, süreklilik, parayla ölçme, tam açıklama, tarafsızlık, tutarlılık, , önemlilik ve özün inceliğinden oluşmaktadır.

- **Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulamasına başlanmıştır:** Eski devlet muhasebesi uygulamasında sadece bütçeyi ilgilendiren hesapların kayıt altına alındığı nakit esaslı muhasebe uygulaması mevcuttu. Bu durum mali raporlama açısından önem taşıyan pek çok bilginin kaydedilmemesine ve kaybolmasına neden olmuştur(Karaarslan, 2004:56). Yeni muhasebe uygulaması bütçe hesapları için nakit esaslı, diğer devlet faaliyetleri için tahakkuk esaslıdır.

- **Bütün mali işlemlerin muhasebesi tutulmaktadır:** Devletin mali değer atfedilebilen bütün mali işlemlerinin muhasebesi tutulmaktadır. Eski uygulamada sadece bütçeyi ilgilendiren mali işlemler muhasebeleştirilirken, şimdi bunun yanında devletin bütün mali işlemlerinin kaydı tutulabilmektedir.

- **Muhasebe sistemi eskisine nazaran daha fazla ve ayrıntılı mali raporlamaya izin vermektedir:** Uygulanacak tahakkuk esaslı muhasebe sistemiyle, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri için hazırlanacak ve kamuoyunun bilgisine sunulacak mali raporları; bilanço, faaliyet sonuçları tablosu, nakit akış tablosu, bütçe uygulama sonuçları tablosu, gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu, giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu, giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu, bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu, bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu, bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu, bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu, bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu, bütçe giderleri ve ödenekler tablosu, net denge tablosu, net mali denge tablosu, harcamaların fonksiyonel sınıflandırılması tablosu, bütçe denge tablosu, şarta bağlı varlık ve yükümlülükler tablosu, olarak sıralanabilir. Ayrıca kapsama dahil kamu idareleri kendi ihtiyaçları için ayrıca mali tablolar hazırlayabilmektedirler.

- **Muhasebede kullanılan hesaplar sistemli sınıflamaya tabi tutulmuştur:** Yeni muhasebe sistemiyle hesaplar devlet faaliyetlerinin bütününe kayıt altına alabilecek ve uygun zamanda istenilen bütün bilgilerin üretilmesine elverişli olacak şekilde sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırma modern muhasebe anlayışına uygundur. Muhasebe hesaplarının sınıflandırması 1- Dönen Varlıklar, 2- Duran Varlıklar, 3- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, 4- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar, 5- Öz

Kaynaklar, 6- Faaliyet Hesapları, 7- Maliyet Hesapları, 8- Bütçe Hesapları, 9- Nazım Hesaplar olmak üzere 9 gruba ayrılmış ve her grubun özelliğine göre hesaplar açılmıştır.

### 5.1.3- Türkiye’de Kamu Muhasebe Standartları Alanında Yapılan Çalışmalar

5018 sayılı yasanın 49 uncu maddesinde ifade edildiği üzere devlet muhasebe sistemi karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve mali raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür. Yasada anıldığı biçimde bir muhasebe sisteminin oluşturulabilmesi için dizayn edilen muhasebe sisteminin standartlara uygun ve kapsayıcı bir yapıda olması gerekir. Nitekim aynı yasa maddesinde, bahsi geçen muhasebe sisteminin ortaya çıkarılabilmesi için uluslararası standartlarla uyumlu standartlar belirleyebilecek Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu(DMSK) oluşturulması istenilmektedir.

Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan DMSK OECD’ye yapılan bir sunumunda nihai amacının, uluslararası kamu muhasebe standartları olan IPSAS’ların tamamıyla Türkiye’de uygulamaya geçirilmesini sağlamak olduğunu belirtmektedir (Maliye Bakanlığı(DMSK),2018).

DMSK’nın kurulması ve çalışma sistemi Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan ve 13.05.2005 tarihli ve 25814 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan bir yönetmelikle belirlenmiştir. DMSK bugüne kadar 30 muhasebe standardını belirlemiş ve bunlar Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. DMSK tarafından oluşturulan ve yayımlanan Devlet Muhasebe Standartları(DMS) ile IPSASB tarafından oluşturulan uluslararası kamu kesimi muhasebe standartları olan IPSAS’ları kıyaslanabilmesi için bir arada gösterildiği tablo aşağıdadır.

**Tablo:1** Devlet Muhasebe Standartları(DMS), Yayın Tarihleri ve IPSAS Karşılıkları

IPSAS No	IPSAS Karşılığı Devlet Muhasebe Standardının Numarası ve Konusu	DMS Y. Tar.
IPSAS 1	DMS 1: Mali Tabloların Sunulması	22.02.2008
IPSAS 2	DMS 2: Nakit Akış Tabloları	05.04.2008
IPSAS 3	DMS 3: Muh. Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar	01.07.2008
IPSAS 4	DMS 4: Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri	06.12.2008
IPSAS 5	DMS 5: Borçlanma Maliyetleri	08.02.2009
IPSAS 6	DMS 6: Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar	10.07.2009
IPSAS 7	DMS 7: İştiraklerdeki Yatırımlar	05.03.2010
IPSAS 8	DMS 8: Ortak Girişimlerdeki Paylar	05.03.2010
IPSAS 9	DMS 9: Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler	19.06.2010
IPSAS 10	DMS 10: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama	06.06.2013
IPSAS 11	DMS 11: İnşaat Sözleşmeleri	10.10.2012
IPSAS 12	DMS 12: Stoklar	19.06.2010
IPSAS 13	DMS 13: Kiralamalar	19.06.2010
IPSAS 14	DMS 14: Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar	27.08.2010
IPSAS 16	DMS 16: Yatırım Amaçlı Varlıklar	27.08.2010
IPSAS 17	DMS 17: Maddi Duran Varlıklar	27.08.2010
IPSAS 18	DMS 18: Bölümsel Raporlama	16.05.2012
IPSAS 19	DMS 19: Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar	10.02.2011
IPSAS 20	DMS 20 : İlişkili Taraf Açıklamaları	06.06.2013
IPSAS 21	DMS 21: Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü	10.02.2011
IPSAS 22	DMS 22: Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması	24.11.2011

IPSAS 23	DMS 23 : Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler	26.06.2015
IPSAS 24	DMS 24: Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu	26.06.2015
IPSAS 26	DMS 26: Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü	12.10.2017
IPSAS 27	DMS 27: Tarım	29.12.2017
IPSAS 28	DMS 28: Mali Araçlar; Sunum	24.12.2016
IPSAS 29	DMS 29: Mali Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme	24.12.2016
IPSAS 30	DMS 30: Mali Araçlar; Açıklamalar	24.12.2016
IPSAS 31	DMS 31: Maddi Olmayan Duran Varlıklar	20.04.2011
IPSAS 32	DMS 32: Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	07.05.2014

**Kaynak:** Maliye Bakanlığı (DMSK), 2018, Turkish Public Accounting Reform & Harmonization of International Standards, <http://www.dmsk.gov.tr/upload/Turkish%20Public%20Accounting%20Reform21%2002%202018.pdf> (Erişim:20.09.2018) ve Mehmet İpek, Devlet Muhasebe Sistemi, Ankara Üniversitesi SBE İşletme ABD Yayınlanmamış Tezsiz Yüksek Lisans Dönem Projesi, 2016, s.66.

Daha önce bahsedildiği üzere IPSAS’lar bugün itibariyle 41’e ulaşmıştır. Yukarıdaki tabloya bakıldığında IPSAS’ların birçoğunu DMS’ler karşılamaktadır. Ancak Türkiye’de halen yürürlükteki IPSAS’lardan bir kaçını karşılayacak devlet muhasebe standardının çıkarılmadığı anlaşılmaktadır. Bunlar; IPSAS 15: Finansal Araçlar: Açıklama ve Sunum; IPSAS 25: Çalışanlara Sağlanan Faydalar; IPSAS 33: Tahakkuk Esaslı IPSAS’ların İlk Kez Benimsenmesi; IPSAS 34: Bireysel(Ayrı) Finansal Tablolar; IPSAS 35: Konsolide Finansal Tablolar; IPSAS 36: İştirakler ve Müşterek Yönetime Tabi Yatırımlar; IPSAS 37: Ortak Düzenlemeler; IPSAS 38: Diğer İşletmelerdeki Faizlerin Açıklanması; IPSAS 39: Çalışanlara Sağlanan Faydalar<sup>3</sup>; IPSAS 40: Kamu Kesimi Birleşmeler, IPSAS 41: Finansal Araçlar’dır.

Bugüne kadar çıkarılan DMS’lerin IPSAS’ların bir çoğunu karşılaması 5018 sayılı yasanın 49 uncu maddesindeki ifadesine uygun olarak kısa zamanda uluslararası muhasebe standartlarına uyumun sağlandığını göstermektedir. Yukarıdaki tabloya bakıldığında DMS’lerin çıkarılması, dolayısıyla uluslararası IPSAS’lara uyumun sağlanması 2008-2017 yılları arasında toplam 30 DMS çıkarılarak yapılmıştır. Ancak yukarıda gösterilen diğer IPSAS muhasebe standartları açısından henüz Türkiye’de bir çalışma yapılmadığı görülmektedir. Bununla birlikte DMSK’nin IPSAS 39’la uyumlu DMS’ çıkarmak için çalıştığını, IPSAS 34, 35, 36, 37 ,38 ve 40’la uyumlu DMS’leri ise gelecekte çıkarmayı planladığını ifade etmektedir (Maliye Bakanlığı(DMSK),2018).

## **6- DEĞERLENDİRME VE SONUÇ**

Günümüzde bilgiye olan ihtiyaç kadar, bilginin üretilme ve kullanım hızı da üst seviyelerdedir. Gelişen devlet yapısı ve teknolojik gelişmelerle devletin ekonomi içindeki aldığı rolün artmasıyla birlikte devleti yönetenler ve bundan etkilenen vatandaş, sivil toplum kuruluşları ve ekonomik ve siyasi bağlılığın olduğu uluslararası kuruluşlar ile devletin borçlandığı dış mali kuruluş ve yabancı yatırımcılar söz konusu devlet ya da ilgili kamu kuruluşları hakkında daha fazla bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar.

Devlet ya da kamu kuruluşları ile ilgili mali bilginin üretilmesinde raporlama ve muhasebenin önemi ön plana çıkmaktadır. “Devlet tarafından gerçekleştirilen icraatların mali yönünün muhasebe yoluyla kayıtlanabilmesi ve raporlanabilmesi bilgi ihtiyacına cevap verir mi?” sorusu bizi muhasebe sistemlerine götürmektedir. Burada bilginin üretilmesinde devletin mali işlemlerinin muhasebe hesaplarıyla kayıtlanmasından daha çok, devletin hangi muhasebe sistemini kullandığı önemlidir.

<sup>3</sup> IPSAS 39 ve IPSAS 25 Çalışanlara Sağlanan Faydalarla ilgili muhasebe standardıdır, ancak IPSAS 39 IPSAS 25’den farklıdır. IPSAS 39 Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) 19’da yapılan değişiklikleri yansıtmaktadır.

Özellikle tahakkuk esaslı muhasebe ve buna uygun mali raporlamanın yapılması bu etkinin daha fazla meydana gelmesini sağlayıcı niteliktedir.

Kayıtların tutulması açısından devlet muhasebe sistemleri nakit esaslı muhasebe, değiştirilmiş nakit esaslı muhasebe, taahhüt esaslı muhasebe ve tahakkuk esaslı muhasebe ve değiştirilmiş tahakkuk esaslı muhasebe sistemleri olarak sınıflanmaktadır. Bu muhasebe sistemlerinden bugün genel geçerliği olan tahakkuk esaslı muhasebe sistemidir. Bunun sebebi tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin diğerlerine göre mali olaylarla ilgili işlemleri başından sonuna takip ederek bilgi ihtiyacını bütünüyle karşılamasıdır. Diğer muhasebe sistemleri bilgi ihtiyacını karşılasa da, bunun düzeyi hiçbir zaman tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin sunduğu kadar olamaz.

Kendilerine bütçe ile ödenek verilen kamu idareleri ile bunların yöneticilerinin bu ödeneklerle yapılan icraatları ve sonuçları gösterecek şekilde mali raporların önceden belirlenmiş dönemlerde ve uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama ilkelerine uygun olarak herkesin ulaşabileceği araçlarla ilgililere duyurulması, saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun bir gereğidir. Bu şekilde oluşturulan mali raporlar, mali karar alanlara ve bunları uygulayanlara ekonominin düzenlenmesinde ve yönetilmesinde yardımcı olacaktır.

Muhasebe sistemleri ve raporlama faaliyetlerinden gerekli faydayı temin edebilmek için uluslararası geçerliliği olan bir takım standartlar geliştirilmiştir. Bu standartlardan en çok bilinen ve uygulama alanı olanlar Ulusal Hesaplar Sistemi(SNA 1993-2008), Avrupa Hesap Sistemi(ESA 1995-2010), Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları(IFAC-IPSASs) ve Devlet Mali İstatistikleridir(GFSM 2001-2014). Mali alandaki bu standartlar birbirinden farklı gibi gözükse de, incelendiğinde böyle olmadığı anlaşılmaktadır. Bu standartların özellikle son dönemlerde oluşturulan yeni versiyonları eski versiyonun güncellenmesi yanında diğer standartlarla bağ kuracak ve farklılıkları giderecek şekilde güncellemeler de içermektedir. Örneğin ESA 2010'un yapısı, sadece ESA 95'in güncellenmiş bir versiyonları olmayıp SNA-2008'de sergilenen ulusal hesaplar sistemiyle ilgili kılavuzlarla tutarlılığı da sağlamaya çalışmaktadır.

Ülkemizde geçmişte uygulanan devlet muhasebesinin genel karakteri nakit esaslı olmasına rağmen, 1990 yılında başlayan reform süreciyle birlikte bazı tahakkuk unsurları katılmıştır. Bu reformlarla devlet muhasebe sistemimiz nakit esaslı ile değiştirilmiş tahakkuk esaslı arasında bir yere getirilmiştir. Son olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 50'nci maddesindeki anılan; "Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Bütün malî işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması şarttır." hüküm gereğince, devlet muhasebesi alanında yapılan düzenlemeler ile bütçe işlemlerinin nakit esasına, mali işlemlerin ise tahakkuk esasına göre kaydını öngören bir devlet muhasebe sistemi kurulmuştur.

Türkiye'de DMSK'nın 2005 yılında kurulmasıyla birlikte uluslararası geçerliliği olan IPSASs olarak bilinen IFAC-IPSASB kamu sektörü muhasebe standartlarıyla uyumlu bir devlet muhasebe standartları üretilebilmesinin önü açılmıştır. Bugüne kadar DMSK 30 muhasebe standardını belirlemiş ve bunlar Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. IPSAS'larla DMS'ler kıyaslandığında; çıkarılan 30 DMS'lerin IPSAS'ların birçoğunu, özellikle ilk 32 standarttan 30'unu karşıladığı anlaşılmaktadır. Bugüne kadar çıkarılan 41 IPSAS'tan henüz DMS'lerin çıkarılmadığı 11 standardın olduğu anlaşılmaktadır. Ancak DMSK'nun niyet açıklamasından anlaşıldığı üzere nihai hedef, bütün IPSAS'ları karşılayacak DMS'ler çıkarmaktır. Kısa sürede 30 DMS'nin çıkarılmış olması bu hedefin de başarılabileceğinin işaretlerini vermektedir.

Sonuç olarak; devletlerin kamusal faaliyetlerini kıyaslanabilir ve güvenilir bir biçimde ve ilgili bütün tarafların bilgi ihtiyacını en üst seviyede karşılamak üzere mali tablolar ve muhasebe kayıt sistemlerinin gittikçe daha standart hale geldiği, Türkiye'de de kamu kesimi olarak bu uluslararası uygulamalara uyum sağlamada büyük mesafeler kaydedildiği değerlendirilmektedir. Ayrıca Türkiye'de kamu mali yönetiminde mali raporlama ve muhasebe standartlarına uyumun, şeffaflık ve hesap verebilirliğe katkısı olup olmadığı, araştırma konusu edilebileceği düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

- Allen, Richard ve Daniel Tommasi. **Managing Public Expenditure, A Reference Book for Transition Countries**. OECD, SIGMA, 2001. <http://www.sigmaweb.org/publicationsdocuments/35066562.pdf> (21 Ocak 2019).
- Arıca, Ayşegül. “Türkiye’de Devlet Muhasebesi Sisteminin Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırılması”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2002.
- Arslan, Ahmet. “Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi”, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Kontrolörleri Yayınlanmamış Yeterlik Tezleri. 2003.
- Bayır, Ahmet. **Bütçe Mevzuatında ve Bütçelerde Gelişmeler(Osmanlıdan Cumhuriyete)**. Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Yayını No:1993/12, 1993.
- Bulut Deniz, Mehtap ve Yusuf Cahit Çukacı. Mevcut Muhasebe Uygulamaları ve Muhasebe Standartları Açısından Önemlilik Kavramı ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Bu Bağlamda Değerlendirilmesi, *Turkish Studies Economics, Finance and Politics*, Volume 13/22 Summer 2018, pp. 147-163
- Cavanagh, Joe ve Diğerleri. **Implementing Accrual Accounting in the Public Sector**, IMF, 2016, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1606.pdf>, (Erişim:23.09.2018)
- DPT. **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**. Ankara, 2000. <http://www.sp.gov.tr/upload/xSpKutuphane/files/S1oOm+oik535.pdf> (21 Ocak 2019).
- Emil, Ferhat. “Devlet Bilançosunun Oluşturulmasına Dair Bazı Gözlemler”. **Hazine Dergisi**. Sayı:8, Ekim 1997, ss.41-52.
- European Commission; Publication Details (European system of accounts ESA 1995) <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-manuals-and-guidelines/-/CA-15-96-001> (Erişim: 23.09.2018)
- European Commission, **European system of accounts ESA 2010**, <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5925693/KS-02-13-269-EN.PDF/44cd9d01-bc64-40e5-bd40-d17df0c69334>, (Erişim:23.09.2018).
- Gökçen, Gürbüz. “Devlet Muhasebesi Teori, Uygulamalar ve Öneri”, İstanbul:Türkmen Kitabevi, 2003. Aktaran: Ercan Çalış, Türk Devlet Muhasebe Sistemi ve Uygulamalar, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 2005.
- Hepworth, Neol. “**Precenditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government**”, 2003, <https://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1111/1467-9302.00339?needAccess=true> , (21 Ocak 2019).
- Hızıroğlu, Gönül. “Devlet Muhasebesi”, **Ekonomi Ansiklopedisi**. C.1. İstanbul:Paymaş, 1983.
- IFAC (PSC). “2005 IFAC Handbook Of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements”. 2005. [https://www.icjce.es/images/pdfs/TECNICA/C01%20-%20IFAC/C.01.090%20-%20PSC%20-%20General/2005\\_PSC\\_Handbook.pdf](https://www.icjce.es/images/pdfs/TECNICA/C01%20-%20IFAC/C.01.090%20-%20PSC%20-%20General/2005_PSC_Handbook.pdf) (21 Ocak 2019).
- IFAC, Preface to International Public Sector Accounting Standards, . <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/preface-to-international.pdf>, (Erişim:16.09.2018).
- IFAC, IPSAS 41 Released to Improve Financial Instruments Reporting, <https://www.ifac.org/news-events/2018-08/ipsas-41-released-improve-financial-instruments-reporting>, Erişim:17.09.2018).
- IMF, **Government Finance Statistics Manual 2014**, <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>, (Erişim:23.09.2018).
- IMF,” About Government Finance Statistics”, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/aboutgfs.htm>, (Erişim:23.09.2018)
- İpek, Mehmet. **Devlet Muhasebe Sistemi**, Ankara Üniversitesi SBE İşletme ABD Yayınlanmamış Tezsiz Yüksek Lisans Dönem Projesi, 2016.

- Kalın, Halis. “Kamuda Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Türkiye’de Kamu Muhasebe Sisteminde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Dönüş Çalışmaları” **Nihat Falay, Mehmet Şahin, Ahmet Kesik(Ed.), Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulama) içinde**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2006, (ss.233-245).
- Karaarslan, Erkan. “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”. **Maliye Dergisi**. Sayı:140, May.-Ağu. 2002, ss. 1-18. [http://www.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md140/Kamu%20Mali%20%20E.%20KARAASLAN\\_.pdf](http://www.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md140/Kamu%20Mali%20%20E.%20KARAASLAN_.pdf) (21 Kasım 2006).
- Karaarslan, Erkan, “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”. **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 54. Temmuz-Eylül 2004, ss.37-76.
- Kıracı, Murat ve Tunç Köse. “IASC, FASB VE TİMÜDESK’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci Ve Uyumlaştırma”, **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 3, Sayı:1, Haziran 2002, ss. 47-71.
- Maliye Bakanlığı (DMSK), 2018, Turkish Public Accounting Reform & Harmonization of International Standards, <http://www.dmsk.gov.tr/upload/Turkish%20Public%20Accounting%20Reform21%2002%202018.pdf>, (Erişim:20.09.2018)
- Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü. **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**. 2002. [http://www.muhasibat.gov.tr/yayinlar/Dev\\_Muh\\_Reform.doc](http://www.muhasibat.gov.tr/yayinlar/Dev_Muh_Reform.doc) (11 Mart 2005).
- OECD, **Public consultation on the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) Public Interest Committee**, <http://www.oecd.org/gov/budgeting/IPSASB-Governance-Review.htm>, (Erişim:17.09.2018)
- Sevim, Şerafettin, vd, “Uluslar arası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Düzenlenen Devlet Muhasebesi Standartları ve Standartların Uygulanmasına İlişkin Bazı Öneriler” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**”, Sayı:42,Nisan,2009.ss. 43-57.
- Tarhan, Tayfur. “Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Muzaaf Usul”. **Maliye Enstitüsü Konferansları**. Sekizinci Seri, , İ.Ü.Yay.No.1056, 1962, ss.51-61.
- Türkiye Muhasebeciler Derneği Bülteni. <http://www.tmud.org.tr/bulten%207.htm>, (02 Nisan 2005).
- United Nations(UN), **System of National Accounts 1993**, <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/sna1993.asp> (Erişim:23.09.2018)
- United Nations(UN), **System of National Accounts 2008**, <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/sna2008.pdf>, s.xlvii, ( Erişim: 23.09.2018)
- United Nations(UN), **Historic Versions of the System of National Accounts**, <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/hsna.asp>, (Erişim: 23.09.2018)