

## **DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI ALANINDA YAPILAN ÇALIŞMALAR**

**Ali TOPAKKAYA\***

### **1-DEVLET MUHASEBESİ ALANINDAKİ GELİŞMELER**

Devlet muhasebesinde yaşanan gelişmeler esas olarak Birleşmiş Milletler, OECD, IMF, Dünya Bankası gibi uluslararası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi birleşmelerin devletlere ve bölgesel ekonomik ve siyasi birleşmelere ait mali istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyacından doğmuştur. Değişik muhasebe ve raporlama sistemlerinde üretilen mali raporları birbirleriyle karşılaştırmak ve konsolide etmek mümkün olmayacağı için mali istatistik ve raporlama alanında karşılaştırma ve konsolidasyona olanak sağlayacak düzenlemelerin yapılması gereği ortaya çıkmıştır. Mali istatistik ve raporlama konusunda ortaya çıkan bu gereksinim hem ülkeler arası uygulamalarda hem de bir ulusal ekonomi içinde alt sektörler ve ulusal ekonomiye ilişkin mali istatistiklerin oluşturulmasında benzerlik göstermektedir. Türkiye örneğinde açıklanabileceği gibi, bir ekonomi içinde örneğin merkezi yönetim ile yerel yönetime dâhil birimler farklı muhasebe standartları uyguluyorlarsa bunlara ilişkin birleştirilmiş mali rapor üretmek mümkün değildir. Yine aynı şekilde, örneğin, Avrupa Birliği içinde üye devletler farklı muhasebe standartları uyguluyorlarsa birliğin mali tablolarını oluşturmak zordur ya da mümkün değildir. Daha geniş kapsamlı düşünülürse, örneğin IMF, ülkelerin mali istatistiklerini derlemektedir. Farklı ülkelere gelen ve farklı muhasebe standartlarına göre üretilmiş devlet mali istatistiklerini birbiri ile karşılaştırmak ve doğru bir şekilde birleştirmek mümkün değildir. Bu ve benzeri durumlar yukarıda anılan uluslararası kuruluşların ülkelerde benzer muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulması yönündeki gayretlerini arttırmaktadır. Bu konuda yapılan çalışmalar aşağıda açıklanmaktadır.

#### **Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (System of National Accounts - SNA 93)**

SNA 93, AB, IMF, OECD, DB ve BM tarafından birlikte hazırlanan ulusal ekonomilerin kurumlar ve sektörler ve alt sektörler bazında sınıflandırılması; akımlar, stoklar ve muhasebe kuralları, üretim hesabı, gelir dağılımı, sermaye hesabı, mali hesaplar, bilanço, dış dünya ile yapılan ekonomik faaliyetler, fiyat ve değer değişimleri, nüfus ve işgücü girdileri, fonksiyonel sınıflandırma gibi ulusal ekonominin ölçümüne yönelik standartlar ve kurallar oluşturulması amacıyla hazırlanmıştır. Sistem, bu belirtilen konular itibarıyla muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken esasları içermektedir.

#### **Kamu Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (Government Finance Statistics Manual-GFSM 2001)**

GFSM 2001 IMF tarafından dünyada tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama alanında ilerleme kaydetmiş Avustralya, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelere ve DB, BM, OECD ve Avrupa Komisyonundan uzmanların da katılımıyla hazırlanan ve tahakkuk esasına göre, bilanço, faaliyet raporu gibi, kamu mali raporlarının hazırlanmasını ve stokların, yükümlülüklerin, gelirlerin ve giderlerin her ülke de aynı sınıflandırmaya tabi tutulmasını ve raporlanmasını amaçlayan bir düzenlemedir. Kapsam ve düzenlediği konular itibarıyla,

---

\* Devlet Muhasebe Uzmanı, atopakkaya@muhasibat.gov.tr

özellikle varlıklar, yükümlülükler ve gelir ve gider sınıflandırılması gibi, muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken hususları içermektedir.

### **Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (European System of Accounts – ESA 95)**

Avrupa Birliği'nin istatistik alanında çalışmalar yapan alt kuruluşu olan EUROSTAT (AB İstatistik Ofisi) tarafından hazırlanan ve birliğe üye ve aday ülkelerde aynı tabandan karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler oluşturulmasını amaçlayan bir çalışmadır. Kapsamı ve düzenlediği hususlar itibariyle GFSM 2001 ile paralellikler taşımaktadır.

### **Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (International Public Sector Accounting Standards Board - IPSASB)**

IFAC'ın bir alt kurulu olan Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu, ülkelerin devlet muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulmasına yönelik çalışmalar yapmaktadır. Bu çalışmalar uluslararası mali kuruluşlar, bölgesel ekonomik ve siyasi birleşmeler ve ülkelere de kabul görmektedir. Bugüne kadar bu kurulun yayımladığı 24 adet muhasebe standardı bulunmaktadır.

Yukarıda bahsedilen düzenlemeler ve çalışmalar birbirinden çok farklı değildir. Özellikle SNA 93, GFSM 2001 ve ESA 95, kamu mali istatistiklerinin kapsamı ve hesapların sınıflandırılması konusunda oldukça benzer düzenlemeleri içermektedirler. Üzerinde durulması gereken en önemli konu devlet muhasebesinin kapsamıdır. Devlet muhasebesi, ulusal ekonomi sektör bazında sınıflandırmaya tabi tutulduğunda, merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik alt sektörlerini kapsayan genel idareyi (genel yönetimi) kapsamaktadır.

## **2-ULUSAL EKONOMİNİN SINIFLANDIRILMASI**

Ulusal hesap sistemlerinde ulusal ekonomi sektör bazında sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Ülkemizde sektör bazında sınıflandırma kısaca kamu sektörü ve özel sektör olarak yapılmaktadır. Kamu sektörü tanımı çok net değildir. Kamu kesiminden, geniş anlamda devlete ait iktisadi işletmeler dâhil, bütün kurum ve kuruluşlar; dar anlamda ise, özel hukuk hükümlerine tabi olan iktisadi işletmeler hariç, bütün kamu kurumları algılanmaktadır.

Ulusal hesaplarda ulusal ekonomi beş alt sektöre ayrılmıştır. Bunlar;

- 1) Mali şirketler,
- 2) Mali olmayan şirketler,
- 3) Genel yönetim,
- 4) Hane halkına hizmet sunan kar amacı olmayan kuruluşlar
- 5) Hane halkı.

Ulusal ekonomi böyle bir sınıflandırmaya tabi tutulduğunda kamu kesiminin kapsamı nedir? Bu sınıflandırmaya göre kamu kesimi tanımına, genel yönetim kapsamına dâhil kamu idareleri ile devlete ait mali ve mali olmayan şirketler girmektedir. Yani bu sınıflandırmaya göre, Türkiye örneğinde, kamu kesimi tanımına Merkez Bankası, Ziraat Bankası gibi mali şirketler ile iktisadi devlet teşekkülleri (İDT) ve belediyelerin kurdukları Belediye İktisadi Şirketleri (BİT) gibi mal ve hizmet üreten işletmeler girmektedir. Peki, genel yönetim nedir?

Genel yönetim esas olarak dört alt sektöre ayrılmıştır. Bunlar;

- 1) Merkezi yönetim,
- 2) Yerel yönetimler,
- 3) Sosyal güvenlik kuruluşları,
- 4) Eyalet yönetimi.

Eyalet yönetiminin Türkiye’de uygulaması olmadığından genel yönetim tanımında merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumları alt sektörler olarak yer almaktadır. Ülkelerin idari ve siyasi yapıları ve sosyal güvenlik kuruluşlarının kurulma şekillerine bağlı olarak sosyal güvenlik kurumları merkezi yönetim içine de dâhil edilebilmektedir. Türkiye’de sosyal güvenlik kuruluşlarının, belirli bakanlıklarla ilgili veya bağlı olsalar da ayrı hesapları, yönetimleri ve kuruluş yasaları olduğundan, merkezi yönetimden ayrı bir alt sektör olarak tanımlanması doğru olacaktır. Yani genel yönetim tanımının içine üç alt sektör, merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kuruluşları girmektedir.

Genel yönetimin kapsamını belirlerken üzerinde durulması gereken önemli konulardan birisi genel yönetim birimleri tarafından kurulan ekonomik işletmelerin ve faaliyetlerin genel yönetime dâhil edilip edilmeyeceklerini belirleyecek olan ölçütün ne olacağıdır? Bu konuda birisi GFSM 2001’de diğeri ise ESA 95’te tanımlanmış iki ayrı ölçüt vardır.

GFSM 2001’e göre devlete ait bir işletmenin genel yönetime ait olup olmayacağını belirleyecek olan ölçüt, o şirketin ürettiği mal ve hizmetler için uyguladığı fiyat politikasıdır. Eğer belirlenen fiyat, o şirketin ürettiği mal veya hizmetlere olan talebi etkileyecek kadar önemli ise, ya da başka bir ifade ile önemli sayılacak kadar yüksek ise o şirket pazar için mal ve hizmet üreten kamu şirketi olarak kabul edilecek ve genel yönetim kapsamının dışında tutulacaktır. Eğer uygulanan fiyat politikasının talep üzerinde etkisi yok veya ihmal edilebilecek kadar az ise, yani fiyattaki bir değişiklik talepte önemli bir değişikliğe neden olmuyorsa yani genel yönetime dâhil bir kamu idaresince finanse ediliyorsa, o şirket pazar dışı mal veya hizmet üreten sayılacak ve genel yönetim kapsamına dâhil edilecektir.

İkinci ölçüt ESA 95’te ortaya konan %50 ölçütüdür. Bu ölçüte göre, eğer devlete ait bir şirket ürettiği mal veya hizmetler için uyguladığı fiyat politikası ile vergiler hariç, toplam maliyetlerinin %50 veya fazlasını kullanıcılardan tahsil ediyorsa o şirket pazar için mal veya hizmet üreten kamu şirketi olarak kabul edilip genel yönetim kapsamının dışında sayılacaktır. Aynı şirket, vergiler hariç maliyetlerinin ancak %50’sinden daha azını kullanıcılardan tahsil ediyorsa o kamu şirketi pazar dışı mal veya hizmet üreten, yani kar amacı gütmeyen devlet şirketi sayılacak ve genel yönetim kapsamında yer alacaktır. İkinci ölçütün uygulamasının daha kolay olacağı düşünülmektedir.

### **3-DEVLET MUHASEBESİNİN KAPSAMI VE AMACI**

Gayri safi milli hâsıla, milli gelir, büyüme oranı gibi büyüklükler ulusal ekonominin bütününe kapsayan ölçümlerdir. Devlet muhasebesi bunların ölçülmesi için alt yapı oluşturur. Çünkü devlet hesapları ulusal hesapların önemli bir kısmını oluşturmaktadır. O nedenle, devletin mali işlemlerini kaydeden ve raporlayan sağlam bir muhasebe sistemi, ulusal büyüklüklerin doğru ve güvenilir bir şekilde hesaplanmasına temel oluşturacaktır.

Devlet muhasebesinin kapsamı genel yönetimdir. Devlete ait mali ve mali olmayan şirketler, genel idare ile birlikte kamu sektörünü oluşturmaktadır. Fakat bu şirketlerin ekonomik faaliyetlerinin amacı pazar için özel hukuk muhasebe ve raporlama ilkelerine göre mal ve hizmet üretilip kar elde etmek olduğundan devlet muhasebesinin dışındadırlar. Öyleyse devlet muhasebesinin amacı genel yönetim kapsamına dahil olan merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumlarında ortak muhasebe ve raporlama standartları ile karşılaştırma yapmaya ve konsolide etmeye elverişli bir çerçevenin oluşturulmasıdır.

Muhasebe ve raporlama standartları uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama standartlarına uygun olmalıdır. Çerçeve hesap planı da hem yurt içindeki kullanıcıların bilgi ve yönetim ihtiyaçlarına uygun ve hem de uluslararası mali kuruluşların belirlediği niteliklere ve sınıflandırmaya uygun, devlet hesaplarında saydamlığı sağlayacak ve mali karar alanların ve bunları uygulayanların hesap verebilirliğine temel oluşturacak rapor üretmeye elverişli olmalıdır.

Bu çerçevede Türkiye için genel yönetim tanımına hangi kurum ve kuruluşlar girmektedir? Genel ve özel bütçeli idareler, fonlar, döner sermayeler ile bunlar tarafından kurulan, yöneticileri ve mali politikaları yine bu kuruluşlarca belirlenen ve finanse edilen pazar dışı mal ve hizmet üreten devlet kuruluşları merkezi yönetim kapsamındadır.

Sosyal güvenlik alanında faaliyet gösteren, kanun ile kurulan ve üye olmanın ve prim ödemenin zorunlu olduğu Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı ve Bağ-Kur Genel Müdürlüğü ve bunlara bağlı olarak oluşturulan, yönetim ve mali politikaları bu kuruluşlarca belirlenen ve finanse edilen pazar dışı mal ve hizmet üreten kuruluşlar, sosyal güvenlik kurumları alt sektörü kapsamında yer almaktadır.

Belediyeler ve il özel idareleri ile bunlara bağlı olarak oluşturulan, yöneticileri bu kuruluşlarca atanan ve mali politikaları yine bu kuruluşlarca belirlenen ve finanse edilen ve pazar dışı mal ve hizmet üreten şirketler, yerel yönetimler alt sektöründe yer alacaklardır. Ancak genel yönetimin kapsamını düzenleyen 5018 sayılı kanunda kapsam bu şekilde düzenlenmemiştir. Burada belirtilen genel yönetim kapsamından daha dar bir kapsam kabul edilmiştir.

#### **4-DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI KURULUNUN KURULMASI VE ÇALIŞMALARINA BAŞLAMASI**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 5436 sayılı Kanun ile değişik 49 uncu maddesinde “Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olarak Maliye Bakanlığı bünyesinde; Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenir. Bu standartlar Resmî Gazetede yayımlanır. Kurulun yapısı, çalışma usûl ve esasları ile diğer hususlar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm uyarınca Maliye Bakanlığınca hazırlanan ve 13/05/2005 tarihli ve 25814 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin kurulun yapısı ve oluşumu başlıklı 5 inci maddesinde kurulun yapısı belirlenmiştir. Adı geçen idarelerden gerekli görevlendirme yapılarak Maliye Bakanlığınca bildirilmiş ve Bakanlık Makamınının 12/06/2006 tarihli onayı ile idarelerin bildirdikleri

isimlerden oluşan üyelerle Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu (DMSK) kurulmuş ve 23/06/2006 tarihinde yapılan ilk toplantı ile çalışmalarına başlamıştır. Kurulun 27/12/2006 tarihli toplantısında alınan 5 sayılı karar ile uluslararası muhasebe standartlarının kabulü ve ülkemize uyarlanması çalışmalarının 2007–2012 döneminde bir çizelge çıkartılarak tamamlanacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı toplantıda alınan karar ile uluslararası muhasebe standartlarının Türk kamu mali yönetimine uyarlanması ve kabulüne ilişkin Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde kurul sekretaryasını yürütmekte olan daire başkanı başkanlığında çalışma komisyonu oluşturulmuş ve komisyon 26/03/2007 tarihinden itibaren çalışmalarına başlamıştır. Hazine, DPT, Sayıştay ve Muhasebat Genel Müdürlüğünden katılan uzmanlardan oluşturulan bu komisyon, uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarının (IPSAS) çevirisi ve ülkemize uyarlanması, diğer ülke örneklerinin incelenmesi çalışmalarına başlamış ve 31/12/2007 tarihi itibarı ile 1, 2 ve 3 numaralı devlet muhasebesi standardı taslak metinlerini oluşturarak kurula sunmuştur.<sup>1</sup> Yoğun bir çeviri, inceleme ve analiz neticesinde hazırlanan taslak metinler aynı zamanda kamu kurumlarının görüşüne sunulmuş, eleştiri ve önerileri talep edilmiştir. Halen sürmekte olan bu çalışmalarda uluslararası standartların çevirisi, uyarlanması ve örnek olabilecek ülke deneyimleri araştırılıp incelenmekte ve analiz edilerek DMS'ler oluşturulmaktadır. IPSAS olarak bahsedilen bu standartlar yine IFAC'a bağlı bir kurul olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından hazırlanmış olan Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) temel alınarak IPSASB tarafından hazırlanmıştır. Uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları aşağıdakilerden oluşmaktadır;<sup>2</sup>

- IPSAS 1 Presentation of Financial Statements - IAS 1  
(Mali Raporların Sunulması)
- IPSAS 2 Cash Flow Statements - IAS 7  
(Nakit Akış Tabloları)
- IPSAS 3 Accounting Policies, Changes in Acc. Estimates and Errors - IAS 8  
(Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar)
- IPSAS 4 Foreign Exchange Rates - IAS 21  
(Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri)
- IPSAS 5 Borrowing Costs - IAS 23  
(Borçlanma Maliyetleri)
- IPSAS 6 Consolidated and Seperate Financial Statements - IAS 27  
(Konsolide ve Bağımsız Mali Tablolar)
- IPSAS 7 Investments in Associates - IAS 28  
(İştiraklerdeki Yatırımlar)
- IPSAS 8 Interests in Joint Ventures - IAS 31  
(Ortak Girişimlerdeki Paylar)
- IPSAS 9 Revenue from Exchange Transactions - IAS 18  
(Döviz İşlemlerinden Elde Edilen Gelirler)
- IPSAS 10 Hyperinflationary Economies - IAS 29  
(Hiperenfasyonlu Dönemlerde Mali Raporlama)
- IPSAS 11 Construction Contracts - IAS 11  
(İnşaat Sözleşmeleri)

<sup>1</sup> Mali Tabloların Sunulması isimli 1 numaralı DMS, 22 Şubat 2008 tarih ve 26795 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>2</sup> IAS olarak standardın yanında yazılı olan kısım dayanak alınan uluslararası muhasebe standardını göstermektedir.

- IPSAS 12 Inventories - IAS 2  
(Envanterler (Stoklar))
- IPSAS 13 Leases - IAS 17  
(Finansal Kiralamalar)
- IPSAS 14 Events After the Reporting Date - IAS 10  
(Raporlama Tarihinden Sonra Gerçekleşen Olaylar)
- IPSAS 15 Financial Instruments: Disclosure and Presentation - IAS 32  
(Mali Enstrümanlar: Açıklama ve Sunum)
- IPSAS 16 Investment Property - IAS 40  
(Yatırım Varlıkları)
- IPSAS 17 Property, Plant and Equipment - IAS 16  
(Tesis, Makine ve Cihazlar)
- IPSAS 18 Segment Reporting - IAS 14  
(Bölümsel Raporlama)
- IPSAS 19 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets - IAS 37  
(Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıklar)
- IPSAS 20 Related Party Disclosures - IAS 24  
(İlişkili Taraf Açıklamaları)
- IPSAS 21 Impairment of NonCash-Generating Assets - IAS 36  
(Nakit Üretmeyen (Nakde Dönüşmeyen) Varlıklarda Değer Düşüklüğü/Azalma)
- IPSAS 22 Disclosure of Financial Information About the General Government Sector  
(Genel Devlet Sektörü Hakkındaki Bilgilerin Açıklanması)
- IPSAS 23 Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)  
(Döviz Harici İşlemlerden Doğan Gelirler (Vergiler ve Transferler))
- IPSAS 24 Presentation of Budget Information in Financial Statements  
(Mali Tablolarda Bütçe Bilgilerinin Sunumu)

Bu standartlardan faydalanılarak ulusal standartların oluşturulması benimsenmiştir. Bu standartların orta vadede uygulamaya konulması planlanmaktadır. Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından benimsenerek beyan edilen ve Dünya Bankası gibi mali kuruluşlara da bildirilen standartlara ait zaman çizelgesi şu şekildedir.

***2007 yılında belirlenecek Devlet Muhasebe Standartları:***

- DMS 1- Mali Raporların Sunulması
- DMS 2- Nakit Akış Tabloları
- DMS 3- Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar

***2008 yılında belirlenecek Devlet Muhasebe Standartları:***

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

***2009 yılında belirlenecek Devlet Muhasebe Standartları:***

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

***2010 yılında belirlenecek Devlet Muhasebe Standartları:***

- DMS 11- İnşaat Sözleşmeleri

- DMS 12- Envanterler (Stoklar)
- DMS 13- Finansal Kiralamalar
- DMS 14- Raporlama Tarihinden Sonra Gerçekleşen Olaylar
- DMS 15- Mali Enstrümanlar: Açıklama ve Sunum

***2011 yılında belirlenecek Devlet Muhasebe Standartları:***

- DMS 16- Yatırım Varlıkları,
- DMS 17- Tesis, Makine ve Cihazlar
- DMS 18- Bölümsel Raporlama
- DMS 19- Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıklar
- DMS 20- İlişkili Taraf Açıklamaları
- DMS 21- Nakit Üretmeyen (Nakde Dönüşmeyen) Varlıklarda Değer Düşüklüğü/Azalma

IPSAS 22- Genel Devlet Sektörü Hakkındaki Bilgilerin Açıklanması, IPSAS 23- Döviz Harici İşlemlerden Doğan Gelirler (Vergiler ve Transferler), IPSAS 24- Mali Tablolarda Bütçe Bilgilerinin Sunumu ile ilgili olan standartların ise çizelgenin kapsamı haricinde kalmış olmasının nedeni anlaşılamamıştır.

IPSASB'nin hazırlamış olduğu 2007-2009 stratejik planında hedef, amaç ve yapılması kararlaştırılan hususlar belirlenmiş ve nihai olarak 2012 yılında kamu kesimi için IAS ve IFRS ile tam uyumlu standartlar hazırlamak ve bunların ulusal hesaplar ile uyumun sağlanmasının hedeflendiği beyan edilmiştir.

Diğer yandan 1960'lı yıllardan günümüze kadar geçen süreçte ulusal hesaplar alanında yapılan çalışmaların hedefi; özel kesim kadar ileri düzeyde bir muhasebe sistemi ile kamu hesaplarını tutarak ekonomik verileri derlemek, yayımlamak ve konsolide etmek tarzında genel bir eğilim mevcuttur. Daha önce bahsedilen ulusal hesap sistemleri ile muhasebe terminolojisi birbirine yaklaştırılmakta, ikisinin de aynı olduğu bir sistem kurma çalışmaları halen devam etmektedir. Bunun nedenlerine gelince; neden ulusal hesaplar muhasebe verilerinden çıkartılmak istenilmektedir, istatistik veri toplama yöntemlerinden neden vazgeçilmiştir soruları doğal olarak sorulacaktır. İstatistikten vazgeçilip muhasebeye yönelmesinde temel güdünün istatistik verilerin isteğe göre yönlendirilmesindeki kolaylık, muhasebe verilerindeki sağlamlık ve şeffaflık, özel kesim muhasebe sisteminin ileri düzeyde kullanışlı olması ve daha iyi veriler sağlanması gibi nedenler sayılabilir.

## **5-SONUÇ VE ÖNERİLER**

***Kapsam ve konsolidasyon sorunu:***

Devlet muhasebesinin gelişim sürecinde karşılaşılan en önemli sorunlardan birisi muhasebe sisteminin kapsamı olmuştur. İdari yapımızdaki karmaşıklık ve çok başlılık bunun en önemli sebebidir. Bir diğer sorun ise konsolidasyona uygun mali raporlar üretilmemesidir. Bunun en önemli sebebi ise muhasebe sisteminin gelişmemiş olması ve kapsam kargaşasıdır.

***Muhasebenin kamuda yeterince anlaşılabilmesi, eğitim ve kalite sorunu:***

Muhasebe mesleği son zamanlara kadar ülkemizde hak ettiği ilgiyi görmemiş ve bunun sonucu olarak da kamu kesiminde önemsenmeyen ve basit görülen bir alan olarak değerlendirilmiştir. Ancak uluslararası gelişmelere bağlı olarak dünyada istatistikten muhasebeye doğru bir kayma başlamasıyla birlikte ülkemizde de ilgi duyulan bir alan haline gelerek araştırılmaya başlanılmıştır. Hiç şüphesiz bunda da uluslararası mali kuruluşlarının (tabiri caizse iteklemesinin) büyük rolü vardır. Tüm bunlara rağmen hala kamu kesiminde

muhasebe denilince akla gelen kasa ve banka hesabı ile mahsup ve tediye fişidir ve kamu kesiminin önceliği bütçe verileridir. ESA 95 ve GFSM 2001 gibi ulusal hesap sistemleri sayesinde bütçenin ancak muhasebenin bir kısmı olduğu ve muhasebe sistemi içinde takip edilen bir mali işlemler manzumesi olarak görülmesi gerektiği yeni yeni anlaşılmaya başlanmıştır. Bir diğer önemli husus ise kamu kesiminde muhasebe ile ilgilenen nitelikli uzman personelin azlığı ve sistem kalitesindeki sorundur.

***Sosyolojik ve psikolojik nedenler:***

Devlet Muhasebesi denilince bugün ilk akla gelen şey basit gelir gider mantığına dayalı hesap sistemidir. Ayrıca devlet muhasebe sisteminin kısa zaman aralıklarında sık değişmesi nedeniyle devlet muhasebesi akademik literatürde yeterince işlenmemiş ve sadece bütçe dersleri içerisinde değinilen bir konu olarak kalmıştır.

***Kurumsal taassuplar:***

Ülkemizin 1980'li yıllardan itibaren dışı açılımla birlikte kamu kesimi kendisini dünyaya uyum sağlamada zorlanmış ve geleneksel olan kurumlar ve yapılar ihtiyaca cevap veremez hale gelmiştir. Bir yandan hızla gelişen özel sektör ve diğer yanda ise son derece hantal kamu kesimi ile var olan çelişkiler büyümüş ve yeni sorunlar meydana çıkmıştır. Kamu yönetimindeki pek çok eksiklik ve zaaf bu süreç ile su yüzüne çıkmıştır. Kendisini yenileyemeyen, kaliteli hizmet sunamayan kamu kesimi kalkınmayı olumsuz etkileyen bir görünüm kazanmaya başlamıştır. Kamu yönetiminde reform yapılması zaruret haline gelmiş olmasına rağmen yapılmak istenen her yapısal reformun önü kurumsal taassupla kesilmektedir. Maalesef bu sürecin 15 yıl kadar daha süreceğini düşünmekteyiz.

***Uluslararası gelişmelerin takip edilememesi, takipte geç kalınması ve hesap sistemlerinin mantığının kavranamaması:***

Tanzimat'tan günümüze kadar uzanan batılılaşma serüvenimiz boyunca sürekli olarak batıda var olan kurumlar ve yapılar olduğu gibi alınarak kalkınmaya çalışılmıştır. Sorunlar hep sonuçlarından yola çıkılarak çözülmeye çalışılmış ve sebepler ile ilgilenilmemiştir. Kamu mali yönetiminde ve özellikle muhasebe alanında olaylar incelendiğinde batı ülkelerinde tartışılan, konuşulan ve uygulanmaya başlanan muhasebe ve mali yönetim sistemlerinin gecikmeli olarak uyarlandığı görülmektedir. Bugün muhasebe alanında başta Birleşik Krallık ülkeleri olmak üzere Amerika gibi ülkeler gelmekte ve bu ülkelerde geliştirilen muhasebe sistemleri ülkemize uyarlanmaya çalışılmaktadır. Hali hazırda çıkarılmaya çalışılan Devlet Muhasebesi Standartları bile IFAC tarafından yayımlanan Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının (IPSAS) uyarlaması çalışmalarıdır. Oysa 2003 yılından beri IPSAS denilen standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ile son derece uyumlu olarak dünya genelinde katılım ile geliştirilmeye çalışılmaktadır. Ülkemizde ise bu çalışmalardan haberdar olunmasına rağmen ilgi gösterilmemiş ve uluslararası kurum ve kuruluşların (IMF, AB, Dünya Bankası, OECD vb.) zorlaması ile 2006 yılından itibaren bu standartların incelenerek bunlarla uyumlu ulusal standartların kabul edilmesi taahhüt edilmiştir. Devlet Muhasebesi Standartları çalışmaları bu vesile ile başlamıştır.