

DEVLET MUHASEBESİNDE MUHASEBE SİSTEMLERİ VE TAM TAHAKKUK SİSTEMİNİN DMS 1 – MALİ TABLOLARIN SUNULMASI STANDARDI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ*

Prof. Dr. S. Serap YANIK**

Doç. Dr. Can ÖZTÜRK***

Araştırma Makalesi/*Research Article*

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Özel Sayı 2018; 20, ös1007- ös1029

ÖS
1007

ÖZ

Bu çalışmada, devlet muhasebesi kapsamında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından kabul edilen muhasebe sistemleri (nakit esaslı, uyarlanmış nakit esaslı, tam tahakkuk esaslı ve uyarlanmış tahakkuk esaslı) ele alınarak tam tahakkuk esasına dayanan ve Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları'ndan (IPSAS) esinlenerek hazırlanan Türkiye Devlet Muhasebesi Standartlarından DMS 1 Mali Tabloların Sunulması standardı IPSAS 1 standardı ile karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Çalışmada, DMS 1'deki tam bir mali tablolar setinin kapsamının IPSAS 1'deki tam bir finansal tablolar seti ile tam uyumlu olmaması nedeniyle Türkiye'de DMS'leri uygulayan kamu kurum ve kuruluşlarının mali tablolarının IPSAS'larla da uyumlu olmayacağı sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Devlet Muhasebesi, Tam Tahakkuk Sistemi, DMS 1, IPSAS 1

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M48

* Makale gönderim tarihi: 30.06.2018; kabul tarihi: 25.07.2018.

Bu çalışma, 13-15 Eylül 2018 tarihlerinde MODAV tarafından Nevşehir'de düzenlenen 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı'nda bildiri olarak sunulmuş ve alınan eleştiriler dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.

** Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, seraps@gazi.edu.tr, orcid.org/0000-0001-7525-8717.

*** Çankaya Üniversitesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, cozturk@cankaya.edu.tr, orcid.org/0000-0003-1587-4707.

Atıf: Yanık, S. S. ve Öztürk, C. (2018). Devlet muhasebesinde muhasebe sistemleri ve tam tahakkuk sisteminin DMS 1 – mali tabloların sunulması standardı açısından değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), ös1007-ös1029

ACCOUNTING SYSTEMS IN GOVERNMENTAL ACCOUNTING & ASSESSMENT OF FULL ACCRUAL BASIS IN TERMS OF GAS 1 PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS

ABSTRACT

This paper examines GAS 1 Presentation of Financial Statements in comparison with IPSAS 1 as one of the Turkish Governmental Accounting Standards (GAS) that were prepared in the light of full accrual basis and International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) after focusing on governmental accounting systems (cash accounting, modified cash accounting, full accrual accounting and modified accrual accounting) that were adopted by International Federation of Accountants. This research points out that Turkish public sector entities whose financial statements are prepared in accordance with Turkish GASs cannot declare that their financial statements are in compliance with IPSASs as well due to the fact that complete set of financial statements in GAS 1 are not fully in compliance with those of IPSAS 1.

Keywords: Governmental Accounting, Full Accrual Basis, GAS 1, IPSAS 1

JEL Classification: M40, M41, M48

1. GİRİŞ

Kamuyu aydınlatmak amacıyla sunulan finansal bilgilerin önemi giderek artmaktadır. İster özel sektörde isterse kamu sektöründe olsun muhasebe bilimi tarafından üretilen bu finansal bilgiler finansal bilgi kullanıcısı paydaşların aydınlatılması ve bu paydaşlara “gerçeğe uygun ve güvenilir” bilgi sunulması açısından önemli bir işlevi yerine getirmektedir (Yanık 2002). Bu görev, küresel olarak özel sektörde hisse senetleri borsada işlem işletmelerin kamuyu aydınlatması açısından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) tarafından yerine getirilirken, kamu sektöründe ise Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) tarafından yapılmaktadır. Türkiye’de ise kamuyu aydınlatma görevi, özel sektörde UFRS’lerle tam uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) yoluyla yürütülmekle birlikte kamu sektöründe bu görevin IPSAS’lardan etkilenecek hazırlanmış ve henüz yürürlüğe girmemiş Devlet Muhasebesi Standartları (DMS) yoluyla sağlanması beklenmektedir.

Özel sektörde şeffaflık ve hesap verilebilirlik özellikle mevcut ve potansiyel yatırımcılar ile kredi verenler açısından önem kazanırken kamu sektöründe de şeffaflık ve hesap verebilirlik giderek artan oranda küresel olarak da dikkat çekmektedir. Son on yılda gerçekleşen finansal borç krizleri, dünya çapında hükümetler tarafından daha iyi mali raporlama ve kamu sektörü kaynaklarının yönetiminde iyileştirmeler yapılması ihtiyacını göstermiştir (Ball ve Pflugrath 2012). Bu doğrultuda, Avrupa Komisyonu’da hükümetlerin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarının daha şeffaf ve açık bir şekilde sunulmasına dikkat çekmektedir (European Commission 2013). Bu doğrultuda, IPSAS’lar kamu fonlarının daha iyi yönetimi için çözümün bir parçası olarak görülmektedir (Bandy 2015).

Devlet muhasebesi açısından bu çalışmanın amacı; (1) devlet muhasebesi kapsamında yer alan muhasebe sistemlerini ortaya koymak, (2) devlet muhasebesindeki gelişmeler çerçevesinde Türkiye’de tam tahakkuk sistemine ve DMS’lere geçişe ilişkin olarak dikkat çekmek ve (3) Türkiye’de benimsenen DMS’lerin 2019 yılında uygulamaya geçecek olması nedeniyle DMS’lere ilişkin olarak DMS 1 Mali Tabloların Sunulması standardı çerçevesinde farkındalık yaratmaktır.

Bu çalışmayı diğer çalışmalardan farklı kılan özelliği devlet muhasebesi kapsamındaki muhasebe sistemlerini ortaya koyduktan sonra DMS 1 standardını esinlendiği IPSAS 1 standardı ile karşılaştırmalı olarak ele alarak her iki standart arasındaki benzerlik ve farklılıkları ortaya koymasındır.

Çalışmanın bölümleri ise izleyen şekildedir. 2. bölümde ulusal ve uluslararası çerçevede devlet muhasebesi ve devlet muhasebe standartlarına ilişkin literatür incelemesi yapılmıştır. 3. bölümde devlet muhasebe sistemlerine, 4. bölümde Türkiye’de tam tahakkuk esaslı çerçevesinde devlet muhasebesinde meydana gelen gelişmelere ve 5. bölümde ise DMS 1 standardının IPSAS 1 standardı ile karşılaştırmalı analizine yer verilmiştir. Son bölümde ise elde edilen tespitler değerlendirilmiş ve Türkiye’deki IPSAS uygulaması ile ilgili olarak öneride bulunulmuştur.

**ÖS
1009**

2. DEVLET MUHASEBESİ VE DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI AÇISINDAN LİTERATÜR İNCELEMESİ

2.1. Devlet Muhasebesi ve Devlet Muhasebesi Standartları Açısından Uluslararası Literatür İncelemesi

Uluslararası literatür incelendiğinde, Chan (2006) çalışmasında IPSAS’ların benimsenmesini geliştirmekte olan ülkeler açısından incelemiş ve mali bütünlük sağlanmadığı sürece devletlerin finansal bilgilerinin güvenilirliğinin olmayacağını belirtmiştir. Finansal bütünlüğün güvence altına alınmasında ve tahakkuk esaslı muhasebenin doğru tutulmasında mali müşavirlerin bu ülkelerdeki rolünün büyük olduğu vurgulanmıştır.

Tiron Tudor ve Mutiu (2010), devlet muhasebe uygulamalarında nakit esastan tahakkuk esasına geçişin hem içerdeki hem de dışarıdaki bilgi kullanıcıları için faydalı bilgi üretmekte olduğu genel kabul gördüğünden bu geçişin 2006 yılından beri Romanya için de olumlu olduğunu değerlendirmiştir. Devlet muhasebe sisteminin basit bir bütçe analizinden ziyade daha geniş kapsamlı bir finansal analize yönelik bilginin üretilmesine açık olması gerektiği ifade edilmiştir.

Grossi ve Soverchia (2011) çalışmalarında Avrupa Birliği’nin IPSAS’ları esas alarak yaptığı finansal raporlama reformunu ele almışlardır. Bu reforma göre çift taraflı bir muhasebe sistemi söz konusudur. Bir tarafta bütçe açısından esas alınan nakit esaslı muhasebe diğer tarafta finansal tabloların çıkarılacağı tahakkuk esaslı muhasebe bulunmaktadır. 2005 yılından itibaren Avrupa Birliği çatısı altında konsolide finansal tablolar IPSAS 6, 7 ve 8 uyarınca yapılmakta olup çalışmada Avrupa Birliği bünyesindeki Kıta Avrupası ve Anglo-Saxon etkilerini yansıtan

devlet muhasebesi konsolidasyon uygulamalarının zaman içindeki değişimi anlatılmaktadır.

Sour (2012) tarafından yapılan çalışmada IPSAS 1 ve IPSAS 2 standartları Meksika'daki devlet muhasebe sistemi ile karşılaştırılmış ve Meksika'da IPSAS'ların benimsenmesi ile şeffaflık ile hesap verebilirliğin sağlanması konusu değerlendirilmiştir.

Brusca ve diğerleri (2013), çalışmalarında IPSAS'ların İspanya'da benimsenmesinde (1) kamu sektöründe hesap verebilirliğin sağlanmasının, (2) IPSAS'ları benimseyen büyük uluslararası kurumların itibarının artmasının, (3) Avrupa Birliği'nin özel sektör işletmeleri muhasebesinde uyumun sağlanması açısından yaptığı baskının etkili olduğunu belirtmişlerdir.

Bellenca ve Vandernoot (2013) çalışmasında Belçika'daki devlet muhasebe sisteminin IPSAS'lardaki IPSAS 1, IPSAS 6 ve IPSAS 22 standartları ile tam uyumlu olmadığına işaret etmiştir.

Ös
1010

Bellenca ve Vandernoot (2014) çalışmalarında IPSAS'ların Avrupa Birliği ülkelerinde benimsenme derecesini araştırmışlar ve ülkelerin devlet muhasebe sistemindeki nakit esaslı, tam tahakkuk esaslı gibi benimsedikleri mevcut muhasebe kayıt sistemlerini tespit etmişlerdir. Yazarlar, AB ülkeleri arasında IPSAS'lar ve benimsenen muhasebe kayıt sistemi açısından ülkeler arasında önemli farklılıklar olduğuna işaret etmektedir. Ayrıca, birçok AB ülkesinde IPSAS'lar kanunen benimsenmiş olmamakla birlikte ülkelerin IPSAS'lardakine yakın tahakkuk esaslı modern bir muhasebe sistemini benimseme eğilimi bulunduğunu belirtilmiştir.

Bellenca ve diğerleri (2015), AB ülkeleri arasında kendileri arasında veya bir AB ülkesinin yerel ve merkezi kamu kurum ve kuruluşları arasında benimsenen devlet muhasebesi kayıt etme sistemi ile ilgili farklılıklar olduğuna işaret etmişlerdir. Belçika, Estonya, Litvanya, Portekiz, Romanya, Birleşik Krallık, Slovakya ve İsveç'de tüm seviyedeki kamu kurum ve kuruluşlarında tahakkuk esasının uygulandığını ancak İtalya gibi bazı ülkelerde nakit esaslı muhasebe sistemine devam edildiğini belirtmişlerdir. Diğer taraftan, Belçika, İtalya ve Portekiz'de hem tahakkuk esaslı hem de nakit esaslı geçerlidir.

Brusca ve diğerleri (2016), çalışmalarında Latin Amerika ülkelerinde IPSAS'ların benimsenme sürecinin devam etmekte olduğuna ancak bu reformun önünde engeller bulunduğuna değinmişlerdir. Gerek Kolombiya'da gerekse Peru'da uygulamanın etkin olması için yapılacak daha çok reform bulunmaktadır.

2.2. Devlet Muhasebesi ve Devlet Muhasebesi Standartları Açısından Ulusal Literatür İncelemesi

2.2.1. Makaleler ve Kitaplar

Yanık (2002a;2002b) tarafından devlet muhasebesi ile ilgili olarak yazılan iki makaleye erişilmiştir. Yanık(2002a) çalışmasında uluslararası düzenlemeler çerçevesinde devlet muhasebesi uygulamalarını incelemiş, tahakkuk esasının kamuyu aydınlatma açısından önemini ortaya koyarak çözüm önerisi getirmiştir. Bu bağlamda, IFAC-PSC'nin devlet muhasebesiyle ilgili standartları ve taslakları incelenmiş ve devlet muhasebe sisteminde nakit esasının yetersiz

olduğu görülmüş ve kamuyu aydınlatma açısından tahakkuk esasının uygulanması gerekliliği ortaya konulmuştur. Çalışma, tahakkuk esasının devlet muhasebesinde nasıl uygulanacağını gerçekleştirilmesini ve hangi finansal tabloların düzenlenmesi gerektiğini hedef almaktadır. Diğer taraftan, Yanık(2002b) çalışmasında ise tam tahakkuk esasının önemini vurgulamış ve bu hususla ilgili olarak Avustralya'daki uygulamaya değinmiştir.

Karaarslan (2002; 2004) tarafından devlet muhasebe sistemleri ile ilgili olarak yazılan iki makale çalışmasına rastlanmıştır. Karaarslan, 2002 yılındaki çalışmasında “Kamu Mali Yönetim Reformu”nun, saç ayaklarından biri olan devlet muhasebesi konusunu ele alarak öncelikle tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, muhasebe sistemleri, Türkiye’de devlet muhasebesi uygulamaları, devlet muhasebesinde reform gereksinimi konularını ele alıp tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile getirilen yenilikleri incelemiştir. Yazar, 2004 yılındaki çalışmasında ise devlet muhasebe sistemleri ile dünyada devlet muhasebesi alanındaki gelişmeleri, Türkiye’de devlet muhasebesi alanında yaşanan gelişmeleri, Türkiye’de devlet muhasebesi alanındaki reform gereksinimini, tahakkuk ve nakit esaslı devlet muhasebe sistemleri arasındaki farklar ile tahakkuk esaslı muhasebenin getirilerini ile hesap verme sorumluluğu ve mali şeffaflığa yansımaları üzerinde durmuştur.

ÖS
1011

Sevim ve diğerleri (2009), çalışmalarında kamu sektörü muhasebesinin doğru bir biçimde uygulanabilmesi için öncelikle hesap planı geliştirmek yerine, kamu sektörü muhasebesine yönelik ilkelerin ve standartların düzenlenmesi gerektiğini vurgulamışlardır.

Arslan (2017) çalışmasında devlet muhasebesi kavramına ilişkin çerçeveyi çizdikten sonra devlet muhasebesi uygulamalarını özelinde Türkiye, genelinde İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri, Yeni Zelanda, Kanada, Avustralya, Avrupa Birliği ülkeleri olmak üzere ele almıştır.

Diğer taraftan; devlet muhasebesi kavramını yazıldığı dönem itibariyle derinlemesine inceleyen Gökçen (2003), Topal ve diğerleri (2007) ve Karaarslan (2005; 2014) tarafından yapılan kitap çalışmalarına rastlanmıştır.

2.2.2. Yüksek Lisans Tezleri

Ural (2008) tezinde Türkiye’de devlet muhasebesinin gelişim sürecini, mali reform gereksinimini, 5018 Sayılı yasa ve bu yasa ile beraber ortaya çıkan alt mevzuat çalışmalarını analiz etmiş özellikle de tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi ile çerçeve hesap planını incelemiştir. Örnek uygulama kapsamında ise Ege Üniversitesinin muhasebe hizmetlerini gören Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından hazırlanan Stratejik Plan, İdari Faaliyet Raporu çerçevesinde üniversitenin mali ve yönetsel yapısı ortaya konmuştur.

Hakkı (2009) çalışmasında 2003 yılında yayınlanan “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” uyarınca kamu mali yönetimi sisteminde yapılan köklü değişiklikler çerçevesinde devlet muhasebesi alanında meydana gelen değişiklikleri ve yenilikleri Süleyman Demirel Üniversitesi örnek uygulaması çerçevesinde ele almıştır.

Taşğın (2010) çalışmasında nakit esaslı devlet muhasebe sistemini incelendikten sonra, günümüzde uygulanmakta olan tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçişin nedenlerini

belirterek tahakkuk esaslı muhasebe sistemini incelenmiş ve kamu kaynaklarını yönetmek üzere mali kararlar alanların hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerine uygun bir altyapıya sahip olan bu sistemin, mali raporlama, saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ile ilişkisini ele alarak getirdiği yenilikler ile bu sisteme neden ihtiyaç duyulduğunu sistemin teorik altyapısıyla ortaya koymuş ve her iki sistemi karşılaştırmak üzere ampirik bir çalışma yapmıştır.

İspir (2011) tarafından hazırlanan çalışmada Devlet Muhasebesi Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları arasında mukayese yapılarak, birbirlerinden farklı ve benzer noktalarını tespit etmek suretiyle standartların uygulanması yönünden durumlarını değerlendirmesi yapılmıştır. Kamu sektörü için yayınlanan standartlar incelenmiş ve genel esas ve usuller bakımından özel sektör standartlarıyla arasında önemli bir farklılık görülmemiştir. Kamu sektörünün kar amacı gütmeyen de faaliyet gösterebileceği, özel sektörün ise varlık amacının kar etmek olduğu düşünüldüğünde uygulamada bazı farklılıklar ortaya çıkabilecek olsa dahi muhasebe ilke ve esasları açısından bütün standartlar mali tablo kullanıcılarına, kuruluşların ekonomik faaliyetleriyle ilgili gerçeği yansıtan, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir mali raporlamalar yapılmasını sağlamayı amaçlamadığı ifade edilmiştir.

ös
1012

Altay (2015) tarafından kaleme alınan çalışmada devlet muhasebesinin tarihi gelişimi açıklanmış ve nakit esaslı devlet muhasebesi ile tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kıyaslanarak tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin üstünlükleri ortaya konmuştur. Devlet muhasebesindeki sorunlar tespit edilerek çözüm önerileri sunulmuş ve devlet üniversitelerinin devlet muhasebesindeki yeri örneklerle ele alınmıştır.

2.2.3. Doktora Tezleri

Yanık (2000) çalışmasında Türkiye’deki devlet muhasebe sistemi uluslararası standartlarla karşılaştırılmış ve yeni devlet muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla bir hesap planı önerisinde bulunulmuştur.

Bozdoğan (2007) araştırmasında IPSAS 1 “Finansal Tabloların Sunumu Standardı” perspektifinde, ülkemizde kamu sektörü kapsamında yer alan mahalli idarelerden belediyelerin finansal raporlarının hazırlanmasına yönelik bir model geliştirmeye çalışmıştır.

Aydın (2018) tezinde IPSAS’ları incelemiş ve İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya, Yeni Zelanda, İsveç ve Kanada çerçevesinde dünyada uygulama örneklerine yer vermiştir. Ayrıca, temelini oluşturması sebebi ile IPSAS’lar ile UFRS’ler arasındaki farklar da ele alınmıştır. Çalışmada Türkiye bağlamında ise 5018 Sayılı Kanun incelenmiş ve ilgili Kanunla temelleri atılan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu’nun (DMSK) yayımladığı standartlar doğrultusunda ülkemizde kamu kurumlarının uyum süreci araştırılmıştır. Araştırmanın sonucunda, yayımlanan IPSAS’lar ve UFRS’ler arasında belirli farklar olduğu bunlardan belli kısmının kamu kurumlarının ve özel sektör işletmelerinin doğası gereği olduğu, bir kısmının ise IPSAS’ların UFRS temelli olması nedeni ile yapılan güncellemeler ile zamanla ortadan kalkacağıdır. Türkiye’nin DMS’leri yayımlamakta ve uygulamakta gelişmiş ülkelere göre geç kaldığı sonucuna ulaşılmıştır.

3. DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİ

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından dört farklı devlet muhasebe sistemi tanımlanmıştır. Bunlar, “Nakit Esası”, “Uyarlanmış Nakit Esası”, “Tam Tahakkuk Esası” ve “Uyarlanmış Tahakkuk Esası” olup (IFAC 2003, 238 ; Karaarslan 2005, 13) aşağıda kısaca irdelenmiştir.

3.1. Nakit Esası

Nakit esasına göre oluşan işlemler devlet muhasebesinde nakit akışlarından doğan işlemlere göre muhasebeleştirilir (Aydın 2018, 15). Dolayısıyla, gelirler nakit olarak alındığında, giderler ise nakit olarak ödendiğinde defterlere yansıtılır. Bu yöntem nakit hareketlerini esas aldığından mali tablolar, raporlama tarihi itibarıyla mali tablo kullanıcılarına dönem içerisinde ortaya çıkan nakit girişleri ile nakit kullanımları yani nakit çıkışları hakkında bilgi vermektedir. Bu doğrultuda, finansal tablolarda odaklanılan ölçüt, nakit mevcudu ve bu mevcutta meydana gelen değişikliklerdir.

Diğer taraftan; bu esasa göre devletin sahip olduğu, özellikle maddi duran varlıklar, tahakkuk etmiş gelir ve giderler, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamalar, devlet borçları ile diğer yükümlülükleri, taahhüt ve garantiler ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişimlerini kaydedilmediği ve raporlanmadığından (Gökçen 2003, 24) devletin mal varlığındaki ve borçlarındaki değişimlerin izlenmesi mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla saydamlık ve hesap verebilirlik amacına ulaşılamamaktadır (Gökçen 2003, 25).

3.2. Uyarlanmış Nakit Esası

Bu muhasebe sisteminde işlemler nakit esasında olduğu gibi aynen muhasebeleştirilir (Altay 2015, 35; Aydın 2018, 16). Ancak, uyarlanmış nakit esasını, nakit esasından ayıran en önemli özellik; muhasebe işlemlerinin mali yılın son günü akşamı itibarıyla kapatılmayarak genellikle bir ay süresince açık tutulması sonucunda dönemsellik ilkesi esas alınarak önceki mali yıla ilişkin işlemlerin ait oldukları mali yılın muhasebe kayıtlarına dahil edilmesi ve ilgili dönemde raporlanmasının sağlanıyor olmasıdır (Gökçen 2003, 25).

3.3. Tam Tahakkuk Esası

Tahakkuk esasına göre oluşan işlemler devlet muhasebe sisteminde nakit esaslı muhasebe sisteminden farklı olarak muhasebeleştirilirler (Taşgın 2010, 24). Dolayısıyla, nakit esasında olduğu gibi gelirler tahsil edilip, giderler ödendiğinde değil, gelir ve giderler tahakkuk ederek kesinleştiklerinde muhasebeleştirilirler. Bu muhasebe sistemine göre üretilen mali raporlar, gelirleri, giderleri (amortisman giderleri dahil), varlıkları (mali varlıklar, fiziksel varlıklar, sermaye varlıkları), yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içerdiğinden bu doğrultuda mali tablo kullanıcılarına bilgi edinmeleri noktasında saydamlık sağlamakla birlikte kamu yönetimi açısından da hesap verebilirliğin oluşmasına yardımcı olmaktadır (Altay 2015, 38; Gökçen 2003, 26; Karaarslan 2002, 13).

3.4. Uyarlanmış Tahakkuk Esası

Uyarlanmış tahakkuk esasına göre işlemlerin ve olayların muhasebeleştirilmesi, tahakkuk esaslı muhasebe ile paraleldir. Bir başka deyişle, işlemler ve olaylar bir ekonomik değer yaratıldığında, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilirler (Altay 2015, 36; Gökçen 2003, 25). Ancak, uyarlanmış tahakkuk esasını tam tahakkuk esasından farklı kılan özelliklerde bulunmaktadır. Bu farklardan biri; maddi duran varlıkların muhasebe sistemine dahil edilmemesi sonucunda bu varlıklara ilişkin amortisman ayırma, yeniden değerlemeye tabi tutma gibi işlemlerin yapılmıyor olmasıdır (Gökçen 2003, 25; Karaarslan 2005, 15).

ös
1014

4. TÜRKİYE’DE DEVLET MUHASEBESİNİN GELİŞİMİ

Türk Devlet Muhasebesi Sisteminin yasal çerçevesini 1927 yılında yürürlüğe giren 1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu ve 1948 yılında kabul edilen Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ve Devlet Muhasebesi Yönetmeliği oluşturmaktadır (Aydın 2018, 124 - 126).

1050 Sayılı Kanun kapsamında gelişen devlet muhasebesi uygulamaları, devletin gelir ve giderlerinin bütçe uygulamalarına uyarlanmış bir hesap planı içinde izlendiği görülmektedir. Esas olarak bütçe gelir ve giderlerinin izlenmesine yönelik olduğu için mali varlıkların izlenmesi muhasebe dışı kalmıştır. Bu Kanun 2003 yılına kadar devlet muhasebe sisteminin hukuki dayanağını oluşturmuştur. Kamu sektörünün ekonomik büyüklüğü göz önüne alındığında 1050 Sayılı Kanun zaman içerisinde yetersiz kalmıştır.

Ülkemizde 2004 yılına kadar nakit esasına dayalı bütçe hesapları yanında nakit esasında yer almayan emanetler ve nakit yaratmayan borçlar gibi yükümlülükler ile gelir tahakkuklarının kaydı gibi işlemlerin muhasebeleştirildiği ve uyarlanmış nakit esası ile uyarlanmış tahakkuk esası arasında bir sistem uygulanmıştır (Arslan 2011).

2005 yılından itibaren ise kamu maliyesi mali ve idari reform çalışmaları hız kazanmıştır. Bu reform sonucunda 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yayınlanıp yürürlüğe girmiştir. Bu Kanunun getirdiği en önemli yeniliklerinden bir tanesi devlet muhasebe sisteminde tahakkuk esasına geçilmesi ve tek düzenin getirilmesidir (Arslan 2011).

5018 Sayılı Kanununun 1. maddesine göre Kanunun amacı; kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve kamu mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemek olarak ifade edilmiştir.

1050 Sayılı Kanun sadece genel bütçeyle yönetilen kurumları kapsamaktayken 5018 Sayılı Kanunla kapsam genişletilerek Kanunun 2. maddesi uyarınca Türkiye’deki kamu iktisadi teşekkülleri hariç olmak üzere merkezi yönetim altında özel bütçeli idareler, sosyal

güvenlik kurumları ve mahalli idareler mali yönetim kapsamına alınmıştır. Böylece, tüm kamu kurumlarında finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasının önü açılmıştır.

5018 Sayılı Kanununun 51. maddesi uyarınca bütçe hesapları dışındaki bütün gelir ve gider hesapları ile varlık ve yükümlülükler tahakkuk esasına göre raporlanmaktadır.

Aynı Kanununun 49. maddesi ile getirilen bir başka yenilik ise Maliye Bakanlığı bünyesinde genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartlarını hazırlayacak Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu (DMSK)'nin kurulacak olmasıdır. Nitekim söz konusu kurul 2006 yılında uluslararası standartlara uygun Devlet Muhasebesi Standartlarını hazırlamak üzere kurulmuştur. Bu bağlamda, IFAC altında bulunan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) tarafından hazırlanan IPSAS'ların yayınlanması üzerine Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü bu standartları benimseme ve uyarlama kararı almış ve tüm uluslararası kurum ve kuruluşlara bu konuda taahhütler vermiştir.

Kurulun temel görevi uluslararası standartlar çerçevesinde ve ilgili idarelerin görüşlerini almak suretiyle, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe sistemi ile ilgili olarak muhasebe ve raporlama standartlarını tespit etmektir. Bu doğrultuda, DMSK tarafından 2018 yılı Haziran ayı itibariyle yayınlanmış 30 adet DMS bulunmaktadır. Söz konusu standart seti, aşağıda listelenmiştir.

- DMS 1 Mali Tabloların Sunulması
- DMS 2 Nakit Akış Tabloları
- DMS 3 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar
- DMS 4 Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri
- DMS 5 Borçlanma Maliyetleri
- DMS 6 Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar
- DMS 7 İştiraklerdeki Yatırımlar
- DMS 8 Ortak Girişimlerdeki Paylar
- DMS 9 Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler
- DMS 10 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama
- DMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
- DMS 12 Stoklar
- DMS 13 Kiralamalar

- DMS 14 Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar
- DMS 16 Yatırım Amaçlı Varlıklar
- DMS 17 Maddi Duran Varlıklar
- DMS 18 Bölümsel Raporlama
- DMS 19 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar
- DMS 20 İlişkili Taraf Açıklamaları
- DMS 21 Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- DMS 22 Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması
- DMS 23 Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler
- DMS 24 Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu
- DMS 26 Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- DMS 27 Tarımsal Faaliyetler
- DMS 28 Mali Araçlar; Sunum
- DMS 29 Mali Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme
- DMS 30 Mali Araçlar; Açıklamalar
- DMS 31 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- DMS 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri

**ÖS
1016**

5. TAM TAHAKKUK ESASI ALTINDA DMS 1 MALİ TABLOLARIN SUNUMU STANDARDI

5.1. DMS 1 Standardına Genel Bakış

DMS 1 standardı, IPSAS'lar kapsamında Aralık 2006'da gözden geçirilerek yayınlanan IPSAS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı esas alınarak hazırlanmış ve 22 Şubat 2008 tarihli 26795 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Standart, kendi içerisinde amaç, kapsam, tanımlar, mali tabloların amacı, raporlama birimi ve konsolidasyon, mali tablolara ilişkin sorumluluk, mali tabloların bölümleri ve genel hususlar başlıkları altında oluşturulmuştur (DMSK 2008, 1-22).

Genel hususlar başlığı altında ise mali tabloların gerçeğe uygun sunumu ve standartlara

uyumuna, muhasebe politikalarına, idarenin sürekliliğine, sunumun tutarlılığına, önemlilik ve birleştirerek sınıflandırmaya, netleştirmeye, karşılaştırmalı bilgiye, mali tabloların yapısı ve içeriğine, mali tabloların belirlenmesine, raporlama dönemine, raporlama dönemindeki faaliyet sonucuna, zamanlılık kavramına, bilançooya, faaliyet sonuçları tablosuna, varlık ve yükümlülükler değişim tablolarına, nakit akış tablosuna, mali tabloları açıklayıcı notlara ve muhasebe politikalarının sunulmasına ilişkin hükümler düzenlenmiştir.

5.2. Standardın Amacı

IPSAS 1’de belirtilen hükümlerle paralel olarak bu standardın amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin genel amaçlı mali tablolarının geçmiş dönemlere ait mali tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel ilke ve esasları açıklamak olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, mali tabloların sunuluşuyla ilgili genel hususlar, mali tabloların yapısına ilişkin kılavuz bilgiler ve tahakkuk esaslı muhasebe çerçevesinde hazırlanan mali tabloların içeriğiyle ilgili asgari gereklilikler ile özel işlemlerin ve diğer olayların muhasebeleştirilmesi, ölçümü ve sunuluşu ile ilgili hususların diğer Devlet Muhasebesi Standartlarında ele alınmakta olduğu bu standartta belirtilmiştir (DMSK 2008, 3; IPSASB 2006, 32).

ÖS
1017

5.3. Standardın Kapsamı

DMS 1’de standardın kapsamı belirlenirken standardın genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları çerçevesinde tahakkuk esaslı hazırlanan genel amaçlı mali tabloların sunulmasında, tüm kurum ve kuruluşlar için aynı ve eşit şekilde uygulanacağı hükmü getirilmiştir. Bu hüküm, IPSAS 1 standardı hükümleri ile paraleldir (DMSK 2008, 3; IPSASB 2006, 32). Ancak, DMS 1 standardında IPSAS 1’den farklı olarak genel amaçlı mali tablolar kavramının tanımı standardın kapsamında değil tanımlar başlığı altında yapılmıştır (DMSK 2008, 4). Ayrıca, IPSAS 1’de standardın kamu iktisadi teşekkülleri (KİT) dışındaki tüm kamu idarelerince uygulanacağı ve kamu iktisadi teşekküllerinin UFRS’leri uygulaması gerektiği hükmüne yer verilirken DMS 1 standardında bu hükümlere yer verilmemiştir.

5.4. Tanımlar

Gerek DMS 1 ve gerekse IPSAS 1 kapsamında tanımlar bölümü bulunmaktadır (DMSK 2008, 3-7; IPSASB 2006, 32-35). Her iki standartta tanımlanan kavramlar arasında benzerlikler ve farklılıklar söz konusudur. IPSAS 1’de tanımlanıp DMS 1’de tanımlanmayan kavramlar kadar DMS 1’de tanımlanıp IPSAS 1’de tanımlanmayan kavramlar da mevcuttur. Dolayısıyla, DMS 1’de tanımlanıp IPSAS 1’de tanımlanmayan kavramlar IPSAS’da ya yoktur ya da tanımları IPSAS’lar kapsamındaki başka bir standartta yer almıştır. Bu doğrultuda, DMS 1 standardı Türkiye’deki DMS’lerin temelini oluşturduğundan DMS 1 hazırlanırken IPSAS’ların diğer standartlarında tanımlanan ve standardın hükümlerinin anlaşılmasına alt yapı oluşturacak kavramlara ve onların tanımlarına DMS 1’de tanımlar bölümünde yer verildiği aşağıda Tablo 1’de tespit edilmiştir. Bu tespitler yapılırken IPSAS’lara ait güncel sözlükten de yararlanılmıştır (IPSASB 2017, 2370-2417).

Diğer taraftan DMS 1 ve IPSAS 1’de tanımlanan kavramlara ilişkin olarak izleyen tespitlerde söz konusudur: (1) Kamu idaresinin gelir ve giderlerinin izlendiği ve ticari işletmelerde gelir tablosu olarak adlandırılan tablo, DMS’lerde faaliyet sonuçları tablosu olarak adlandırıldığından DMS 1 standardında faaliyet sonuçları kavramının faaliyetlerden doğan giderlerin, faaliyetlerden doğan gelirlerden çıkarılmasından sonra geriye kalan fark olarak tanımlanması söz konusu olmuştur; (2) DMS 1’deki ve diğer DMS’lerdeki muhasebe politikalarının anlaşılmasına alt yapı oluşturması için borçlanma maliyetleri, defter değeri, gerçeğe uygun değer, iştirak, konsolide mali tablolar, kontrol, kontrol eden kuruluş, kontrol edilen kuruluş (bağlı ortaklık), kur farkı, mali olmayan varlıklar, mali varlıklar, maliyet bedeli, muhasebe politikaları, nakit, nakit akışları, nakit benzeri varlıklar, ortak girişim (iş ortaklığı), raporlama para birimi, raporlama tarihi, temel hatalar, yabancı para ve yabancı ülkedeki bağlı kuruluş gibi kavramlar DMS’lerde ilk defa bu standartta tanımlanmıştır; (3) DMS 1’de IPSAS’lardan farklı olarak Türk muhasebe ve vergi geleneğinin izlerini yansıtan itibari değer ve iz bedeli kavramlarına yer verilmiştir; (4) IPSAS 1’de KİT dışındaki kamu idarelerinin IPSAS’lara tabi olduğu belirtilirken DMS 1’de KİT tanımı yapılmamış ve yerine kamu idaresi tanımı yapılarak DMS’lere tabi kamu idarelerinin 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 2’nci maddesinde tanımlanan idareler olduğu belirtilmiştir; (5) IPSAS 1’de ana ortak ve bağlı ortaklıkları iktisadi kişilik (economic entity) yani idareler grubu olarak tanımlanırken DMS 1’de kontrol, kontrol eden kuruluş, kontrol edilen kuruluş ve konsolide mali tablolar kavramları tercih edilmiştir; (6) IPSAS 3’de geçen muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalar, DMS 1’de temel hatalar kavramı çerçevesinde mali tabloların güvenilirliğini etkileyen yanlışlıklar ve önemli hatalar olarak tanımlanmıştır; (7) IPSAS 1’de dipnotlar kavramı tanımlanırken DMS 1’de böyle bir tanıma yer verilmemiştir; (8) DMS 1’de faaliyet dönemi mali yılı ifade etmektedir. Dolayısıyla Türkiye’de mali yıl 52 haftalık yani bir yıllık dönemi kapsamaktadır. Ancak, IPSAS 1’de faaliyet dönemi raporlama dönemi olarak ifade edilerek raporlamanın olağanüstü durumlar haricinde en az yıllık olacağı belirtilmiştir.

Tablo 1. IPSAS 1 ile Karşılaştırmalı Olarak DMS 1 Kapsamında Tanımlanan Kelimeler

	DMS 1	IPSAS 1	Değerlendirme
Borçlanma maliyetleri	Var	Yok	IPSAS 5 kapsamında
Defter değeri	Var	Yok	IPSAS 10, 16, 17 ve 31 kapsamında
Dipnotlar	Yok	Var	
Faaliyet dönemi	Var	Var	
Faaliyet sonucu	Var	Yok	
Gelecekteki ekonomik yararlar	Var	Var	
Gelirler	Var	Var	
Genel amaçlı mali tablolar	Var	Var	

Gerçeğe uygun değer	Var	Yok	IPSAS 9 kapsamında
Giderler	Var	Var	
İktisadi kişilik (İdareler grubu)	Yok	Var	
İştirak	Var	Yok	IPSAS 7 kapsamında
İtibari değer	Var	Yok	
İz bedeli	Var	Yok	
Kamu idaresi	Var	Yok	
Kamu iktisadi teşekkülleri	Yok	Var	
Konsolide mali tablolar	Var	Yok	IPSAS 34 kapsamında
Kontrol	Var	Yok	IPSAS 2 kapsamında
Kontrol eden kuruluş	Var	Yok	IPSAS 35 kapsamında
Kontrol edilen kuruluş (bağlı ortaklık)	Var	Yok	IPSAS 35 kapsamında
Kur farkı	Var	Yok	IPSAS 4 kapsamında
Mali olmayan varlıklar	Var	Yok	IPSAS 12, 17, 31 kapsamında
Mali varlıklar	Var	Yok	IPSAS 28 kapsamında
Maliyet bedeli	Var	Yok	IPSAS 16 kapsamında
Muhasebe politikaları	Var	Yok	IPSAS 3 kapsamında
Nakit	Var	Yok	IPSAS 2 kapsamında
Nakit akışları	Var	Yok	IPSAS 2 kapsamında
Nakit benzeri varlıklar	Var	Yok	IPSAS 2 kapsamında
Net varlıklar/özkaynak	Var	Var	
Ortak girişim (iş ortaklığı)	Var	Yok	IPSAS 8 kapsamında
Ortaklara ortak olmaları nedeniyle yapılacak katkılar	Yok	Var	
Ortaklara ortak olmaları nedeniyle yapılacak dağıtımlar	Yok	Var	

ös
1020

Önemli	Var	Var	
Önemlilik	Var	Var	
Raporlama para birimi	Var	Yok	IPSAS 4 kapsamında
Raporlama tarihi	Var	Yok	IPSAS 2 kapsamında
Tahakkuk Esası	Var	Var	
Temel hatalar	Var	Yok	IPSAS 3 kapsamında
Uygulanamaz	Yok	Var	
Varlıklar	Var	Var	
Yabancı para	Var	Yok	IPSAS 4 kapsamında
Yabancı ülkedeki bağlı kuruluş	Var	Yok	IPSAS 4 kapsamında
Yükümlülükler	Var	Var	

5.5. Mali Tabloların Amacı

IPSAS 1 standardı ile paralel olarak DMS 1 standardında da genel amaçlı mali tabloların amacının, kaynak tahsisine ilişkin kararların alınması ve değerlendirilmesinde geniş çaptaki kullanıcı kitlesi için yararlı olan; idarenin mali durumu, performansı ve nakit akışları hakkındaki bilgileri sağlamak olduğu belirtilmiştir (DMSK 2008, 7-8; IPSASB 2006, 35-37). Aynı doğrultuda, mali tabloların kamu idarelerinin; (1) kaynaklarının dağılımı ve kullanımını, (2) faaliyetlerinin nasıl finanse edildiği ve nakit ihtiyacının nasıl karşılandığını, (3) faaliyetlerini finanse edebilme ve sorumlulukları ile taahhütlerini yerine getirebilme yeteneğini, (4) mali durumu ve mali durumundaki değişiklikleri, (5) faaliyetlerindeki performans, etkinlik ve başarısını, (6) kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun ve yasal şekilde kullanıp kullanmadıklarını ve (7) mali işlemlerinde saydam ve hesap verebilir olup olmadıklarını gösterdiği ifade edilmiştir. Ancak, DMS 1’de IPSAS 1 standardından farklı olarak bütçe kavramına yukarıdaki hüküm (6)’daki gibi değinilmekle birlikte genel amaçlı mali tabloların sürmekte olan faaliyetlerden sağlanacak kaynakların belirli risk ve belirsizlikler çerçevesinde öngörülmesi veya muhtemel olmasına ilişkin bilginin sağlanmasında önemli bir rol oynadığına değinilmemiştir.

DMS 1 standardında kamu idarelerinin dönem içindeki faaliyetlerine ilişkin ayrıntılı bilgi sunmak ve onların performansı ile varlıkların yönetiminin değerlendirilmesi ve kaynak tahsisine ilişkin kararlar alınarak bu kararların değerlendirilmesinde, kullanıcılara yardımcı olunması amacıyla mali tablolarla birlikte açıklayıcı bilgiler de raporlayabilecekleri ifade edilirken IPSAS 1’de DMS 1’den farklı olarak bu açıklayıcı ek bilgilerin kamu idaresinin

faaliyetlerini daha kapsamlı bir şekilde göstermesi açısından finansal tablolara ilaveten finansal olmayan tablolarla desteklenebileceğinin altı çizilmiştir (DMSK 2008, 8; IPSASB 2006, 37).

5.6. Raporlama Birimi ve Konsolidasyon

IPSAS 1'den farklı olarak raporlama biriminin tespiti ve konsolide mali tabloların hazırlanmasına ilişkin ilk hükümlere DMS 1 kapsamında yer verilmiştir (DMSK 2008, 8-9). Bu bağlamda; (1) kendi adına ekonomik varlık edinebilen, yükümlülük üstlenebilen, diğer kamu idareleri veya üçüncü şahıslarla ekonomik ilişkilere girebilen kapsama dâhil her kamu idaresi bir kurumsal birim, her kurumsal birim de bir raporlama birimidir; ve de (2) kamu idarelerinin hazırladıkları mali tablolar Maliye Bakanlığı'nca konsolide edilir ve belirlenen süreler içinde kamuoyuna sunulur.

5.7. Mali Tablolara İlişkin Sorumluluk

Mali tablolara ilişkin sorumluluğa ilişkin hükümler, DMS 1'de IPSAS 1 standardından farklı olarak Türkiye uygulaması bakış açısıyla oluşturulmuştur (DMSK 2008, 9; IPSASB 2006, 37). Dolayısı ile IPSAS 1'in Türkiye uygulaması doğrultusunda DMS 1 standardında Türkiye'de kamu idarelerinin mali tabloların belirlenen standartlara uygun olarak hazırlanmasından ve belirlenen süreler içinde Maliye Bakanlığı'na gönderilmesinden; kurumların yöneticilerinin de bu hususların gözetiminden sorumlu olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, genel bütçe kapsamındaki idareler için söz konusu mali raporların standartlara uygun olarak hazırlanması görevi Maliye Bakanlığı'na aittir.

5.8. Mali Tabloların Bölümleri

Gerek IPSAS 1'de gerekse DMS 1 standardında bir kamu idaresinin hazırlamakla yükümlü olduğu tam bir mali tablolar setine yer verilmiştir (DMSK 2008, 9; IPSASB 2006, 37-39). IPSAS 1 kapsamında yer alan finansal tablolar, (1) finansal durum tablosu, (2) finansal performans tablosu, (3) net varlıklar/özkaynak değişim tablosu, (4) nakit akış tablosu ve (5) dipnotlardan oluşmaktadır. Ayrıca, bir kamu idaresinin onaylanmış bütçesini kamuya ilan etmesi durumunda bütçelenmiş tutarlar ile gerçekleşen tutarları karşılaştırmalı olarak ayrı bir ek finansal tabloda ya da bütçelenmiş tutarları finansal tablolarına bir bütçe sütunu ekleyerek açıklaması gerekmektedir. Buna karşılık; DMS 1 standardında kamu idarelerinin hazırlamakla yükümlü oldukları tam bir mali tablolar seti ise (1) bilanço, (2) faaliyet sonuçları tablosu, (3) varlıklar/yükümlülükler değişim tabloları, (4) nakit akış tablosu ve (5) dipnotlardan oluşmaktadır. Bu çerçevede, aşağıdaki tespitler söz konusudur:

(1) IPSAS 1'de finansal durum tablosunun, bilanço veya varlıklar ve borçlar tablosu olarak adlandırılabilmesi belirtilirken DMS 1'de Türkiye'de bu tablo bilanço olarak ifade edilmiştir.

(2) IPSAS 1'de finansal performans tablosunun, gelir ve gider tablosu, gelir tablosu, faaliyet tablosu veya kar/zarar tablosu olarak adlandırılabilmesi ifade edilirken DMS 1'de bu tablo faaliyet sonuçları tablosu olarak adlandırılmıştır.

(3) IPSAS 1'de net varlık/özkaynak değişim tablosu varken DMS 1'de varlıklar/

yükümlülükler değişim tabloları bulunmaktadır. Varlık/yükümlülükler değişim tabloları, (1) mali varlık ve yükümlülükler değişim tablosu ile (2) net varlıklar/öz kaynak değişim tablosu olmak üzere iki ayrı tablodan oluşmaktadır. (1) nolu tablo DMS 1 standardına özeldir.

(4) IPSAS 1’de bütçelenmiş ve gerçekleşmiş tutarların ayrı bir finansal tabloda ya da bütçelenmiş tutarların finansal tablolarda ek bir sütun olarak açıklanması esasken, IPSAS’ların Türkiye uygulamasında bütçelenmiş tutarların finansal tablolar yoluyla açıklanması hükmü benimsenmemiştir. Bu bağlamda, IPSAS 1’de bütçelenmiş tutarların açıklanmasına ilişkin olarak bütçe bilgilerinin finansal tablolarda sunumuna ilişkin IPSAS 24 standardına atıf yapılmaktadır. Finansal tablolarda gerek gerçekleşen ve bütçelenmiş tutarlar ile gerekse meydana gelen sapmaların tam açıklama ilkesi çerçevesinde sütun formatında gösterilmesi gerekmektedir. Buna ilaveten, aşılmamış bütçelenmiş tutarlar ile birlikte aşılın bütçelenmiş tutarlara ilişkin ayrıntılı bilgilerin finansal tablo dipnotlarında verilmesi istenmektedir.

**ÖS
1022**

5.9. Genel Hususlar

5.9.1. Mali Tabloların Gerçeğe Uygun Sunumu, Standartlara Uyumu, Muhasebe Politikaları

Bir kamu idaresi, mali tablolarını hazırlarken bunları hangi muhasebe standartlarına göre hazırladığını belirtmek durumundadır. Dolayısı ile IPSAS’ları uygulayan bir kamu idaresi finansal tablolarının IPSAS’larla uyumlu olduğunu IPSAS 1 uyarınca açıklamak durumunda olduğu hükmüne paralel olarak Türkiye’de DMS’leri uygulayan kamu idarelerinin bunu DMS 1 uyarınca mali tablo dipnotlarında dile getirmesi gerekmektedir (DMSK 2008, 9-11; IPSASB 2006, 39-40). Ayrıca, mali tabloların sunumunda şeffaflık ve hesap verebilirlik esas olduğundan, mali tabloların bir kamu idaresinin mali durumunu, mali performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunması yine DMS 1 kapsamında IPSAS 1 standardı ile paralel olarak hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda, mali tablolardaki bilgilerin ilgili (ihtiyaca uygun) olması, olayların ve işlemlerin ekonomik esasını gösterecek şekilde tarafsız, makul ve tam olması, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olması esastır. Ayrıca, IPSAS 1’den farklı olarak muhasebe politikaları kavramı tanımlanmış ve karşılaştırılabilirliğin sağlanmasında seçimlik muhasebe politikalarının tutarlı bir şekilde uygulanması hususu DMS 1 kapsamında vurgulanmıştır.

Diğer taraftan, kamu idarelerinin, çok ender durumlarda bir standarttaki gerekliliklere uyum sağlanmasının mali tablolar için yanltıcı olabileceğine ve gerçeğe uygun mali tabloların sunulması açısından bir standarttaki hükmün uygulanmamasına karar verilmesi halinde bu hükmün neden gerçeğe uygun sunuma engel olacağı ve bunun yerine nasıl bir uygulamanın kabul edildiğini de içermek üzere kamu idaresinin uygulamaktan vazgeçtiği standardı uygulamama nedenini açıklaması yine şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından IPSAS 1 ile paralel olarak DMS 1 kapsamında düzenlenmiştir.

5.9.2. İdarenin Sürekliliği

Özel sektör işletmeleri açısından işletmenin sürekliliği olarak nitelendirilen ve finansal tabloların düzenlenme koşulları arasında yer alan bu kavram IPSAS 1 standardı ile paralel

olarak DMS 1 kapsamında idarenin sürekliliği olarak nitelendirilmiştir (DMSK 2008, 11-12; IPSASB 2006, 41-42). Bu bağlamda, kamu idaresinin tasfiyesi veya faaliyetinin durdurulması ya da bundan başka seçeneğin olmadığı durumlar söz konusu olmadığı sürece mali tabloların, bu varsayıma dayanarak hazırlanması istenmiştir. Ancak; DMS 1'den farklı olarak IPSAS 1'de idarenin sürekliliği konusunda bir rehberlik sağlanarak finansal tabloların hazırlanması için gerekli mevcut bilgilerin sınırlı olmamak üzere en az 12 aya dayandırılması hükme bağlanmış ve likidite ile borç ödeme gücü kavramları çerçevesinde bir finansal durum tespitinin her bir kamu idaresi esas alınarak yapılması ifade edilmiştir.

5.9.3. Sunumun Tutarlılığı ve Karşılaştırmalı Bilgi

IPSAS 1 ile paralel olarak DMS 1 uyarınca kamu idarelerinin mali tablolarının da sunulmasının ve içeriğinin sınıflandırılmasının dönemden döneme aynı biçimde sürdürülmesi ve mali tablolardaki tüm sayısal bilgiler için önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgiler sunulması esastır (DMSK 2008, 12; IPSASB 2006, 42-43). Kamu idarelerinin faaliyetlerinde bir değişiklik olması durumu ile önemli bir edinim veya elden çıkarma olması durumunda sunumda değişiklik yapmak gerekebilir.

**ÖS
1023**

5.9.4. Önemlilik ve Birleştirerek Sınıflandırma

IPSAS 1'den farklı olarak DMS 1'de önemlilik kavramı burada tekraren tanımlanmıştır. Sunulmaması halinde mali tablolara dayalı olarak kaynakların tahsisi, yönetimi ile kamu idaresinin performansı hakkında kullanıcıların karar verme ve değerlendirme yapma süreçlerini etkileyen bilginin önemli olduğu belirtilmiştir. IPSAS 1 ile paralel olarak içerikleri ve büyüklükleri gereği önemli olduğuna karar verilen kalemler mali tablolarda ayrı olarak sunulmalıdır (DMSK 2008, 12; IPSASB 2006, 43).

5.9.5. Netleştirme

Netleştirmeye ilişkin olarak DMS 1 hükümleri IPSAS 1 hükümleri ile paraleldir (DMSK 2008, 13; IPSASB 2006, 43-44). Örneğin; gelir ve gider kalemleri sadece izleyen durumlarda netleştirilmelidir: (1) bir DMS tarafından öngörülmesi veya izin verilmesi; (2) aynı veya benzer işlemlerden ya da diğer olaylardan doğan gelir ve giderlerin önemli olmaması.

5.10. Mali Tabloların Yapısı ve İçeriği

IPSAS 1 standardı ile paralel olarak DMS 1 standardı uyarınca belirli açıklamaların mali tablolarda, ilgili kalemlerin ise mali tablolarda veya notlar bölümünde sunulması öngörülmektedir (DMSK 2008, 14-15; IPSASB 2006, 46). Bu doğrultuda, mali tabloların her bir bölümü açıkça belirlenmelidir. Ayrıca, (1) raporlayan kamu idaresinin adı veya idari yapı içindeki yerine ilişkin diğer bilgilerin, (2) mali tabloların kapsadığı kamu idaresinin birden fazla olması durumunda söz konusu idarelere ilişkin bilgilerin, (3) raporlama tarihi ve mali tabloların kapsadığı dönemin, (4) raporlama para biriminin ve (5) mali tablolarda kullanılan rakamlar sunulurken ne derecede yuvarlama yapıldığının açıklanması hükme bağlanmıştır.

5.11. Raporlama Dönemindeki Faaliyet Sonucu

IPSAS 1'den farklı olarak DMS 1'de tanımlanan faaliyet sonucu kavramına bağlı olarak DMS'lerde aksi belirtilmediği veya öngörülmediği sürece, bir dönem içerisinde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemleri, dönem faaliyet sonucunun belirlenmesine dâhil edilmesi hükmü getirilmiştir (DMSK 2008, 15).

5.12. Zamanlılık

Zamanlılık, zamanında sunum kavramını işaret etmektedir. IPSAS 1 standardı ile paralel olarak mali tabloların, raporlama tarihinden sonra makul bir süre içerisinde kullanıcılara sunulmaması halinde herhangi bir faydası olmayacağı belirtilerek bir kamu idaresinin mali tabloları raporlama tarihinden itibaren altı ay içerisinde yayımlayacak durumda olması gerektiği vurgulanmıştır (DMSK 2008, 15; IPSASB 2006, 47).

5.13. Kamu İdarelerinin Mali Tablolarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi

5.13.1. Bilanço

Kamu idarelerinin bilançolarında DMS 1 ve IPSAS 1 uyarınca kısa ve uzun vade farkına yer verildiği görülmektedir (DMSK 2008, 15-17; IPSASB 2006, 48). Dolayısı varlıkların dönen ve duran varlıklar olarak sınıflandırılması, yabancı kaynakların ise kısa ve uzun vadeli olarak sınıflandırılması kamu idareleri içinde esastır. Ancak, daha iyi sunum imkanı sağlayacağına inanıyorsa likidite esasına göre varlık ve kaynakları sınıflandırmakta mümkündür.

DMS 1 standardında dönen varlıklar, (1) normal faaliyet döneminde paraya çevrilmesi veya satış ya da tüketim amacıyla elde tutulması beklenen varlıklar, (2) özellikle gelir getirmesi amacıyla veya kısa vadeli olarak elde tutulduğunda ve raporlama tarihinden itibaren on iki ay içerisinde paraya çevrilmesi beklenen varlıklar ve (3) nakit veya nakit benzeri varlıklar olarak tanımlanmıştır. Bu kapsam dışındaki diğer tüm varlıklar duran varlıklar olarak nitelendirilmiştir. IPSAS 1 standardında DMS 1'den farklı olarak duran varlıkların, maddi ve maddi olmayan varlıklar ile uzun vadeli finansal varlıkları kapsadığı belirtilmiştir (IPSASB 2006, 49).

Kısa vadeli yabancı kaynaklar, normal faaliyet döneminde ödenmesi beklenen ve raporlama tarihinden sonra on iki ay içerisinde ödenecek olan yükümlülükler olarak tanımlanmıştır. Bu kapsam dışındaki diğer tüm yükümlülükler ise uzun vadeli yükümlülükler olarak ifade edilmiştir.

DMS 1'de bilânçoda, asgari olarak yer alacak kalemler belirtilmiştir. Bunlar; (1) nakit ve nakit benzeri varlıklar ile alacaklar ayrıca gösterilmek suretiyle mali varlıkları, (2) stoklar ve yatırım mallarını ayrıca göstermek suretiyle maddi ve maddi olmayan duran varlıkları, (3) karşılıklar ayrıca gösterilmek suretiyle yükümlülükleri ve de (4) net varlıklar/özkaynakları kapsamaktadır.

Bilançoyu düzenleyen hükümler, DMS 1 standardında IPSAS 1 standardı hükümleri ile paraleldir. Ancak, IPSAS 1'de asgari bilanço kalemleri arasında sayılan yatırım amaçlı

gayrimenkuller DMS 1 kapsamındaki bilanço örneğinde ayrı bir duran varlık kalemi olarak raporlanmamış olup bu kalemin diğer duran varlıklar içinde sınıflandırıldığı düşünülmektedir (DMSK 2008, 17; IPSASB 2006, 51-52).

5.13.2. Faaliyet Sonuçları Tablosu

Faaliyet sonuçları tablosu, özet sektör işletmelerindeki kar/zarar tablosuna denk gelmekle birlikte kamu sektöründe kar/zarar mevhumu bulunmadığından kamu idarelerinin bir faaliyet döneminde elde ettiği gelirleri, yaptığı giderleri, mali ve mali olmayan varlıkların yönetimi ile yükümlülüklerine ilişkin işlemlerinden kaynaklanan gelir ve giderleri gösteren ve bunlar hakkında ayrıntılı bilgi sağlayan mali bir tablodur (DMSK 2008, 18-19; IPSASB 2006, 54-58).

Bu tabloda raporlanan bütün gelir ve giderler, tahakkuk ettikleri dönemin gelir ve giderleri olarak faaliyet sonuçları tablosunda gösterilir. Tablonun dönemler arası karşılaştırılabilir nitelikte hazırlanması esastır.

Faaliyet sonuçları tablosunda asgari olarak gösterilmesi gereken kalemler bulunmaktadır. Bunlar; (1) faaliyetlerden sağlanan gelirleri, (2) faaliyetlerden kaynaklanan giderler ile (3) döneme ilişkin olumlu ya da olumsuz farkı kapsamaktadır. Dönem sonunda bu tabloya yansıyan olumlu fark gelirlerin giderlerden fazla olduğuna, olumsuz fark ise gelirlerin giderlerden az olduğuna işaret etmektedir. Bu durum, kamu idareleri açısından kar veya zarar olarak düşünülmemelidir.

Yukarıda belirtilen hükümler IPSAS 1 standardı ile paralel olup DMS 1 standardında aynı IPSAS 1’de olduğu gibi faaliyet sonuçları tablosunda raporlanan giderlerin sunumuna ilişkin olarak giderlerin niteliğine veya fonksiyonuna dayalı bir sınıflandırma sistemi kullanılmasına izin verilmiştir. Ancak, giderlerin fonksiyonlara göre dağıtılması ihtiyari ve önemli bir değerlendirmeyi gerektiriyor olsa da bu sınıflandırmanın, giderlerin niteliğine göre sınıflandırılmasına oranla, genellikle daha tutarlı bilgiler sağladığı vurgulanarak faaliyet sonuçları tablosunda giderlerin fonksiyon esasına göre hazırlanması teşvik edilmiştir (DMSK 2008, 19). Ancak, IPSAS 1’de giderlerin sınıflandırılmasında tercih edilecek muhasebe politikası yönetimin hangi sınıflandırmanın ihtiyaca en uygun ve güvenilir sunumun sağlanacağı yönünde yargıda bulunmasına bırakılmıştır (IPSASB 2006, 57).

5.13.3. Varlıklar/Yükümlülükler Değişim Tabloları

Bu başlık altında DMS 1 standardında iki mali tablo yer almaktadır: (1) mali varlık ve yükümlülükler değişim tablosu ile (2) net varlıklar/öz kaynak değişim tablosu. Halbuki IPSAS 1’de bu kapsamda sadece net varlıklar/öz kaynak değişim tablosu bulunmaktadır (DMSK 2008, 19-20; IPSASB 2006, 58-59).

5.13.3.1. Mali Varlık ve Yükümlülükler Değişim Tablosu

DMS 1’de IPSAS 1’den farklı olarak yer alan bu tablo, kamu idarelerinin belirli raporlama dönemleri arasında mali varlıkları ve yükümlülüklerindeki değişmeyi gösterir ve raporlama tarihi itibarıyla toplam mali varlıklar ile toplam mali yükümlükler arasındaki farkı ifade eden

net mali değeri ölçer. Tablonun diğer tablolarda olduğu gibi dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesini sağlayacak şekilde hazırlanması esastır.

5.13.3.2. Net Varlıklar/Özkaynak Değişim Tablosu

Bu tablo, IPSAS 1'deki tablo ile paralel olarak özel sektör işletmeleri tarafından raporlanan özkaynak değişim tablosunun kamu sektörü işletmelerinin koşullarına uyarlanmış hali olup (1) dönem net olumlu/olumsuz farkını, (2) net varlıklar/özkaynakta doğrudan muhasebeleştirilen her bir gelir ve gider kalemi ile bu kalemlerin toplamını, (3) muhasebe politikasındaki değişikliklerin ve temel yöntemler kapsamında belirtilen temel hataların düzeltilmesinin birikimli etkisini, (4) dönem başında ve raporlama tarihinde biriken olumlu veya olumsuz farkların bakiyesi ile dönem içindeki hareketlerini ve de (5) net varlıklar/özkaynak kalemlerinin ayrı olarak sunulması suretiyle, net varlıklar/özkaynağın her bir kaleminin dönem başındaki ve sonundaki net defter değerlerinin, her bir değişikliği ayrı ayrı göstererek uyumlaştırılmasını kapsar.

ös
1026

5.13.4. Nakit Akış Tablosu

Nakit akış tablosuna DMS 1 standardında kamu idarelerinin hazırlamakla yükümlü oldukları tam bir mali tablolar seti kapsamında değinilmiştir. Ancak, bu tablonun nasıl düzenleneceğine ilişkin muhasebe politikaları DMS 2 standardında düzenlenmektedir.

5.13.5. Mali Tablolara İlişkin Açıklayıcı Notlar

DMS 1 standardında mali tabloların, önemli işlemler ve diğer olaylar için seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarına ilişkin bilgileri sunması istenmektedir. Bununla birlikte kamu idarelerinin mali tablolarının şeffaflık ve hesap verebilirliğinin sağlanması açısından mali tablolarda sunulmayan ancak gerçeğe uygun bir sunuş için gerekli olan ek bilgilerin sağlanması belirtilmiştir. Bu bağlamda; mali tabloların dipnotlarında istenen açıklamalar da IPSAS 1'deki hükümler ile paralellik göstermektedir (DMSK 2008, 20-22; IPSASB 2006, 60-65). Ancak, DMS 1'de tutucu bir yaklaşım izlenerek IPSAS 1'den farklı olarak geleceğe yönelik temel varsayımlara ve tahminlerdeki belirsizliklere ilişkin diğer göstergelere değinilmemiştir. Belirsizliklerin artmasına sebep birçok değişken ve varsayım bulunmasının, yönetimin kararlarını zor, taraflı ve karmaşık kılması beklenmektedir. Varlıklar ile borçların defter değerlerinin gelecek mali yılda önemli bir şekilde değişmesine neden olacak raporlama tarihi itibarıyla ortaya çıkan tahminlerdeki belirsizliklerin dayandığı diğer göstergelere değinilmemiştir. Yargıda bulunmayı gerektirecek muhasebe politikalarından kaçınılmış ve kural esaslı bir yaklaşım izlenmiştir.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada, (1) devlet muhasebesi kapsamında yer alan muhasebe sistemleri ortaya konmuş, (2) Türkiye'de devlet muhasebesi çerçevesinde tam tahakkuk sistemine ve DMS'lere geçiş ele alınmış ve (3) Türkiye'de benimsenen DMS'lere ilişkin olarak IPSAS 1 standardı ile

karşılaştırmalı olarak DMS 1 Mali Tabloların Sunumu standardı incelenmiştir.

Çalışmanın sonucunda DMS 1 standardının IPSAS 1 hükümleri ile önemli ölçüde uyumlu olmakla birlikte DMS 1 ile IPSAS 1 standartları arasında farklar olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda, kanaatimizce en önemli fark, DMS 1’deki mali tablolar seti ile IPSAS 1’deki mali tablolar setinin birbiri ile uyumlu olmamasıdır. Dolayısı ile DMS’leri uygulayan bir kamu kurumunun finansal tablolarının IPSAS’lar ile uyumlu olduğunu söylemek doğru olmayacaktır. DMS 1’de kural esaslı bir yaklaşım vardır. Buna karşılık, IPSAS 1’de tahminlere, belirsizliklere yönelik olarak düzenlenen hükümler ilke esaslı yaklaşıma işaret etmektedir. IPSAS 1 uluslararası düzenlemelere odaklanırken DMS 1’de bazı Türkiye’ye özgü hükümlere ve kavramlara rastlanmıştır.

Türkiye’de yürürlüğe girecek DMS’lerin IPSAS’lardan esinlenerek hazırlanması yerine IPSASB tarafından yayınlanan esas IPSAS metinlerinin aynen benimsenerek mevzuata kazandırılması tarafımızdan önerilmektedir. Bunun nedeni; Türkiye’de IPSAS’ları uygulayacak olan kamu idarelerinin mali tablolarının da uluslararası düzeyde anlaşılır ve karşılaştırılabilir olacak olmasıdır. Dolayısı ile birçok hükmü benzer olsa da bu işe IPSAS 1 standardını aynen benimseyerek başlamak IPSAS’ların Türk Devlet Muhasebesi Sistemine oldukları gibi kazandırılması için bir başlangıç olacaktır.

**ÖS
1027**

KAYNAKÇA

- Akçakanat, Ö. 2010. “Devlet Muhasebe Sistemi Alanında Yaşanan Gelişmelerin Ülke Deneyimleri Açısından Değerlendirilmesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 11.
- Altay, B. 2015. Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Üniversite Uygulama Örneği, Gazi Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Arslan A. 2011. “Kamu Sektörü Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”, <https://www.dunya.com/gundem/kamu-sektoru-uluslararasi-muhasebe-standartlari-ipsas-ve-turkiye-haberi-156501> (Erişim Tarihi: 11.05.2018)
- Arslan, M. C. 2017. “Historical Development of Government Accounting”, Accounting and Corporate Reporting-Today and Tomorrow. InTech.
- Aydın, O. 2018. Devlet Muhasebe Standartlarının Çeşitli Ülkelerde Uygulanması ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi, Başkent Üniversitesi Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara.
- Ball, I., & G. Pflugrath. 2012. “Government accounting”, World Economics, 1.
- Bandy, G. 2015. Financial Management and Accounting in the Public Sector. London: Routledge.
- Bellanca, S., & J. Vandernoot. 2013. “Belgian Public Accounting: Evolution and Compliance with IPSAS”, International Advances in Economic Research, 19 (1).

- Bellanca, S., & J. Vandernoot. 2014. “International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation in the European Union (EU) Member States”, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10 (3).
- Bellanca, S., L. Cultrera & G. Vermeulen. 2015. “Analysis of Public Accounting Systems in the European Union”, *Research in World Economy*, 6 (3).
- Bozdoğan, T. 2007. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Kamu Sektöründe Finansal Raporlama Ve Belediyelere Yönelik bir Model Önerisi, Dumlupınar Üniversitesi Yayınlanmamış Doktora Tezi, Kütahya.
- Brusca, I., V. Montesinos & D. S. Chow. 2013. “Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): The Case of Spain”, *Public Money & Management*, 33 (6).
- Brusca, I., M. Gómez-Villegas & V. Montesinos. 2016. “Public Financial Management Reforms: The Role of IPSAS in Latin-America”, *Public Administration and Development*, 36 (1).
- Chan, J. L. 2006. IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries, *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*.
- Christiaens, J., C. Vanhee., F. Manes-Rossi, N. Aversano & P. Van Cauwenberge. 2015. “The Effect of IPSAS on Reforming Governmental Financial Reporting: An International Comparison”, *International Review of Administrative Sciences*, 81 (1).
- Gökçen, G. 2003. Devlet Muhasebesi: Teori Uygulamalar ve Öneri, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Grossi, G., & M. Soverchia. 2011. “European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting”, *Abacus*, 47(4).
- DMSK. 2008. Devlet Muhasebe Standartları, <http://www.dmsk.gov.tr/upload/Devlet%20Muhasebesi%20Standartlar%C4%B1%2025.01.2018.doc>, (Erişim Tarihi: 15. 07. 2018).
- IFAC. Public Sector Committee. 2003. Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities, <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-14-transition-to-th.pdf>, (Erişim Tarihi: 15. 07. 2018).
- IPSASB. 2006. IPSAS 1 Presentation of Financial Statements, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-1-presentation.pdf>, (Erişim Tarihi: 15. 07. 2018).
- IPSASB. 2017. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume II, International Federation of Accountants, New York.
- İspir, U. 2011. Türkiye’de Devlet Muhasebesi Standartları İle Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi, Başkent Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- 5018 No’lu Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. 2003. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf>, (Erişim Tarihi: 15. 07. 2018).
- Karaarslan, E. 2002. “Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi”, Maliye

Dergisi, 140.

- Karaarslan, E. 2004. “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, Sayıştay Dergisi, 54.
- Karaarslan, E. 2005. Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebe Standartları, TÜRMOB Yayınları, Ankara.
- Karaarslan, E. 2014. Devlet Muhasebesi, Bekad Yayınları, Antalya.
- Kıymık, H. 2009. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun Devlet Muhasebe Sistemine Getirdiği Değişiklikler: Süleyman Demirel Üniversitesi Örnek Uygulaması, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- Sevim, Ş, T. Bozdoğan & A. Toprakkaya. 2009. “Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Düzenlenen Devlet Muhasebesi Standartları ve Standartların Uygulanmasına İlişkin Bazı Öneriler”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (42).
- Sipahi, B., S. Yanık & C. Topal. 2007. Devlet Muhasebesi, Nobel Basımevi, İstanbul.
- Sour, L. 2012. “IPSAS and Government Accounting Reform in Mexico”, International Journal of Public Sector Performance Management, 2 (1).
- Taşgın, Y. 2010. Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçişin Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama, Atatürk Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erzurum.
- Tiron Tudor, A. & A. Mutiu. 1990. “Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector”, Studia Universitatis Babeş Bolyai Oeconomica, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=906813>, (Erişim Tarihi: 15. 07. 2018).
- Ural, O. S. 2008. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Ve Bir Örnek Uygulama, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir.
- Yanık, S. S. 2000. Türkiye’deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Yeni Devlet Muhasebe Sisteminin Oluşturulması, Gazi Üniversitesi Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara.
- Yanık, S. S. 2002a. “Türkiye’deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Devlet Muhasebe Sistemi Önerisi”, Mali Çözüm Dergisi, 59.
- Yanık, S. S. 2002b. “Devlet Muhasebesinde Tam Tahakkuk Esasının Önemi ve Avustralya Uygulaması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2(4).