

T.C.
BOLU ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI



TÜRKİYE VE İRAK DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİNİN
KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

SAFANAH MOHAMMED A. ABDULAZEEZ

TEZ DANIŞMANI
Dr. Öğr. Üyesi Serdar Şahin

BOLU, HAZİRAN- 2022

KABUL VE ONAY SAYFASI

Safanah Mohammed A. ABDULAZEEZ tarafından hazırlanan “**TÜRKİYE VE IRAK DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ**” adlı tez çalışması jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisans Tezi olarak oy birliği/oy çokluğuyla kabul edilmiştir. 27/06/2022

Jüri Üyeleri

İmza

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Serdar ŞAHİN
Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi

.....

Üye
Prof. Dr. Yaşar AYYILDIZ
Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi

.....

Üye
Dr. Öğr. Üyesi İsmail ENGİN
Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

.....

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Onayı

Prof. Dr. İbrahim KÜRTÜL
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

ETİK BEYAN

Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu bildirir,

aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Teze ilişkin 25/07/2022 tarihinde Turnitin adlı intihal tespit programından enstitü müdürlüğünce belirlenen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan benzerlik raporuna göre, tezin benzerlik oranı %22 olarak tespit edilmiştir.

.....

SAFANAH MOHAMMED A. ABDULAZEEZ

ÖZET

**TÜRKİYE VE IRAK DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİNİN
KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ
YÜKSEK LİSANS TEZİ
SAFANAİ MOHAMMED A. ABDULAZEEZ
BOLU ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
TEZ DANIŞMANI: DR. ÖĞR. ÜYESİ SERDAR ŞAHİN
BOLU, HAZİRAN- 2022
(XIV + 119)**

Devletler tarafından sunulan kamu hizmetleri; eğitimden sağlığa, güvenlikten adalete, yatırımdan dış ticarete kadar geniş bir alanı kapsamaktadır. Devletler, kamu hizmetlerini kamu gelirleri adı verilen kaynakları kullanarak yerine getirmektedirler. Devletler tarafından gerçekleştirilen kamu harcamaları ile kamu gelirleri bütçe hakkının bir gereği olarak belirli bir döneme yönelik hazırlanan bütçeler aracılığıyla belirlenmektedir. Bütçelerin beklenen fonksiyonları yerine getirebilmesinin en temel şartı ulusal ve uluslararası standartlarda bir devlet muhasebe sistemine sahip olunmasıdır. Zira her ne kadar devletler muhasebe sistemlerini uluslararası kabul görmüş muhasebe standartları doğrultusunda dizayn etmiş olsalar da ülkelerin kendi karakteristik özellikleri doğrultusunda devlet muhasebe sistemleri farklılıklar göstermektedir. Bu çalışmada, Türkiye ve Irak devlet muhasebe sistemleri karşılaştırmalı olarak analiz edilerek benzer ve farklı yönleri tespit edilmiştir. Türkiye ve Irak devlet muhasebe sistemleriyle ilgili yerli ve yabancı literatürden yararlanılmış, her iki ülkenin bütçe ilkeleri, bütçe sınıflandırmaları, bütçe sistemleri ve bütçe kalemleri karşılaştırılmıştır. Türkiye ve Irak devlet muhasebe sistemleri ile ilgili kanunlar karşılaştırılarak bütçe hazırlık aşamaları irdelenmiştir. Araştırma sonucunda; Türkiye ve Irak devlet muhasebe sistemlerinin birçok açıdan benzer özellikler taşıdığı ancak iki devletin yönetim yapıları ile gelir ve harcama kalemlerinin farklı olması nedeniyle devlet muhasebe sistemlerinin farklılık gösterdiği sonucuna varılmıştır. Ayrıca çalışmada; sosyal, siyasi ve ekonomik sorunlar nedeniyle yeni bir devlet yapılanması ile oluşturulan Irak Devlet Muhasebe sisteminin düzenlenmesi gereken bazı sorunları tespit edilmiştir. Bu kapsamda Türkiye’de uygulamaya geçirilmiş bulunan analitik bütçe sisteminin Türkiye tecrübesinden yararlanılarak ve Irak devletinin karakteristik özellikleri dikkate alınarak Irak devlet muhasebe sistemine uyarlanması yerinde bir uygulama olacaktır.

ANAHTAR KELİMELEER: Devlet Muhasebe Sistemleri, Kamu Bütçesi, Türkiye, Irak

ABSTRACT

A COMPARATIVE ANALYSIS OF GOVERNMENT ACCOUNTING SYSTEMS IN TÜRKİYE AND IRAQ

MSC THESIS

**SAFANAH MOHAMMED A. ABDULAZEEZ
BOLU ABANT IZZET BAYSAL UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
DEPARTMENT OF FINANCE**

**SUPERVISOR: DR., FACULTY MEMBER SERDAR ŞAHİN
BOLU, JUNE 2022**

(XIV + 119)

Public services provided by states; It covers a wide area from education to health, from security to justice, from investment to foreign trade. States perform their public services by using resources called public revenues. Public expenditures and public revenues made by the states are determined through the budgets prepared for a certain period as a requirement of the budget right. The most basic condition for budgets to fulfill the expected functions is to have a government accounting system at national and international standards. Because, although governments have designed their accounting systems in line with internationally accepted accounting standards, government accounting systems differ in line with the characteristics of the countries. In this study, Turkish and Iraqi government accounting systems were analyzed comparatively and their similarities and differences were determined. The domestic and foreign literature on the government accounting systems of Türkiye and Iraq were used, and the budget principles, budget classifications, budget systems and budget items of both countries were compared. The budget preparation stages were examined by comparing the laws related to the state accounting systems of Türkiye and Iraq. As a result of the research; It has been concluded that the government accounting systems of Türkiye and Iraq have similar features in many respects, but the government accounting systems of the two states differ due to the different management structures and income and expenditure items. Also, in the study; Due to social, political and economic problems, some problems that need to be regulated in the Iraqi State Accounting system, which was created with a new state structure, were determined. In this context, it would be a good practice to adapt the analytical budget system, which has been implemented in Türkiye, to the Iraqi state accounting system by taking advantage of the experience of Türkiye and taking into account the characteristics of the Iraqi State.

KEYWORDS: Government Accounting Systems, Public Budget, Türkiye, Iraq

İÇİNDEKİLER

Sayfa

KABUL VE ONAY SAYFASI	iii
ETİK BEYAN.....	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
ŞEKİL LİSTESİ.....	x
TABLO LİSTESİ	xi
FORMÜL LİSTESİ	xii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiii
TEŞEKKÜR	xiii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
1. DEVLET MUHASEBESİNE İLİŞKİN GENEL KAVRAMSAL ÇERÇEVE	3
1.1 Devlet Muhasebesi	3
1.1.1 Devlet Muhasebesi Kavramı ve Tanımı.....	4
1.1.2 Devlet Muhasebesinin Önemi	5
1.1.3 Devlet Muhasebesinin Amacı ve Kapsamı	7
1.2 Devlet Muhasebe Sistemleri.....	9
1.2.1 Klasik Devlet Muhasebe Sistemleri	9
1.2.2 Çağdaş Devlet Muhasebe Sistemleri.....	14
1.3 Devlet Muhasebe Sisteminde Kullanılan Kayıt Yöntemleri	19
1.3.1 Nakit Esasına Dayalı Yöntem	20
1.3.2 Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Yöntem.....	21
1.3.3 Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Yöntem	21
1.3.4 Tahakkuk Esasına Dayalı Yöntem	22
1.4 Devletin Harcama Gücünü Belirleyen Teoriler	23
1.4.1 Sermaye Teorisi.....	24
1.4.2 Gelir Teorisi	24
1.4.3 Fon Teorisi	25
1.5 Devlet Muhasebesi Alanındaki Uluslararası Gelişmeler.....	27
1.5.1 Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA 93)	30
1.5.2 Avrupa Hesap Sistemi (ESA 95).....	30
1.5.3 Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı (GFSM 2001)	30
1.5.4 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi (IFAC-PSC).....	30
1.6 Türk Devlet Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi	31
1.6.1 Cumhuriyet Öncesi Dönemde Devlet Muhasebesi	31
1.6.2 Cumhuriyet Döneminde Devlet Muhasebesi	32

İKİNCİ BÖLÜM	34
2. TÜRKİYE DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ	34
2.1 Türkiye Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemleri	35
2.1.1 Nakit Esaslı	35
2.1.2 Tahakkuk Esaslı	36
2.1.3 Uyarlanmış Nakit Esaslı	37
2.1.4 Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı	37
2.2 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	37
2.3 Genel Bütçe Kavramı ve Bütçe İlkeleri	41
2.3.1 Genellik İlkesi	41
2.3.2 Birlik İlkesi	43
2.3.3 Açıklık ve Mali Saydamlık İlkesi	44
2.3.4 Doğruluk ilkesi	45
2.3.5 Önceden İzin Alma İlkesi	46
2.3.6 Yıllık Olma İlkesi	46
2.3.7 Giderlerin Önceliği İlkesi	47
2.3.8 Tasarruf ilkesi	47
2.3.9 Giderlerde Tahsis İlkesi	48
2.3.10 Denklik İlkesi	49
2.4 Devlet Bütçesinin Sınıflandırılması	49
2.4.1 Program Sınıflandırması	51
2.4.2 Kurumsal Sınıflandırma	53
2.4.3 Fonksiyonel Sınıflandırma	56
2.4.4 Finansman Tipi Sınıflandırma	58
2.4.5 Ekonomik Sınıflandırma	59
2.5 Türkiye’de Bütçe Sistemleri	61
2.5.1 Geleneksel Bütçe Sistemi	62
2.5.2 Performans Bütçe Sistemi	62
2.5.3 Program Bütçesi Sistemi	63
2.5.4 Sıfır Tabanlı Bütçe Sistemi	63
2.6 Kamu Bütçesi Hazırlama Aşamaları	63
2.6.1 Makro Düzeyde Ekonomik ve Mali Çerçevenin Oluşturulması	65
2.6.2 Bütçe Hazırlık Sürecinde Kullanılan Belgelerin Hazırlanması	65
2.6.3 Kamu İdarelerinin Bütçe Tekliflerini Hazırlaması ve Yetkili Makamlara Sunulması	66
2.6.4 Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Teklifinin TBMM’ye Sunulması ve Görüşülmesi	66
2.7 Devlet Muhasebe Sistemi ile Genel Bütçe Arasındaki İlişki	68
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	70
3. IRAK DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ	70
3.1 Irak Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemleri	71
3.1.1 Nakit Esaslı	71
3.1.2 Tahakkuk Esaslı	73
3.1.3 Düzeltilmiş Nakit Esaslı	73
3.1.4 Taahhüt Esaslı	74

3.2	95 Sayılı Mali İdare ve Kamu Borçları Kanunu.....	74
3.3	Devlet Genel Bütçesi Kavramı ve İlkeleri	75
3.3.1	Genellik İlkesi	80
3.3.2	Âdemi Tahsis İlkesi.....	80
3.3.3	Birlik İlkesi.....	80
3.3.4	Açıklık ve Şeffaflık İlkesi	80
3.3.5	Yıllık Olma İlkesi.....	80
3.3.6	Taahhüt İlkesi.....	81
3.3.7	Denklik İlkesi	81
3.4	Devlet Genel Bütçesinin Sınıflandırılması.....	81
3.4.1	İdari Sınıflandırma	81
3.4.2	Nitel Sınıflandırma.....	81
3.4.3	İşlevsel Sınıflandırma.....	82
3.4.4	Ekonomik Sınıflandırma	84
3.5	Irak'ta Bütçe Sistemleri.....	86
3.5.1	Geleneksel Bütçe.....	86
3.5.2	Program ve Performans Bütçesi.....	88
3.5.3	Planlama ve Programlama Bütçesi.....	89
3.5.4	Sıfır Tabanlı Bütçe	92
3.5.5	Sözleşme Bütçesi.....	93
3.6	Kamu Bütçesinin Hazırlanması ve Diğer Aşamalar.....	94
3.6.1	Hazırlık Aşaması.....	94
3.6.2	Onay Aşaması	94
3.6.3	Uygulama Aşaması	95
3.6.4	Kontrol Aşaması.....	95
3.7	Devlet Muhasebe Sistemi ile Genel Bütçe Arasındaki İlişki	98
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM		100
4. TÜRKİYE İLE IRAK DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI.....		100
4.1	Türkiye ile Irak Devlet Muhasebe Sistemlerinin Benzer Yanları	100
4.1.1	Kayıt Yöntemleri.....	101
4.1.2	Kanuni Dayanak	101
4.1.3	Genel Bütçe Kavramı ve İlkeleri.....	101
4.1.4	Bütçe Sınıflandırması	103
4.1.5	Bütçe Sistemleri	103
4.1.6	Bütçe Hazırlama Aşamaları	104
4.1.7	Devlet Muhasebe Sistemi ile Genel Bütçe Arasındaki İlişki	104
4.2	Türkiye ile Irak Devlet Muhasebe Sistemlerinin Farklı Yanları.....	105
4.2.1	Kayıt Yöntemleri.....	105
4.2.2	Kanuni Dayanak	105
4.2.3	Genel Bütçe Kavramı ve İlkeleri.....	106
4.2.4	Bütçe Sınıflandırması	107
4.2.5	Bütçe Sistemleri	107
4.2.6	Bütçe Hazırlama Aşamaları	108
4.2.7	Devlet Muhasebe Sistemi ile Genel Bütçe Arasındaki İlişki	109
SONUÇ		110
KAYNAKLAR		116

ŞEKİL LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1.1. Eski kameral muhasebe sisteminde kasa defteri-1	10
Şekil 1.2. Eski kameral muhasebe sisteminde gelir-gider detay defteri-2	11
Şekil 1.3. Eski kameral muhasebe sisteminde gelir-gider ayrıntı defteri	11
Şekil 1.4. Yeni kameral muhasebe sisteminde gelir-gider ayrıntı defterinde gelir kaydı	12
Şekil 1.5. Yeni kameral muhasebe sisteminde sene sonu hesaplar tablosu.....	12
Şekil 1.6. Schneider muhasebe sistemi yevmiye defteri (sol sayfa).....	13
Şekil 1.7. Schneider muhasebe sistemi yevmiye defteri (sağ sayfa).....	13
Şekil 1.8. Schneider muhasebe sisteminde defter-i kebir (gelir/sol sayfa).....	14
Şekil 1.9. Schneider muhasebe sisteminde defter-i kebir (gider/sağ sayfa)	14
Şekil 1.10. Constante muhasebe sisteminde kasa yevmiye defteri örneği	16
Şekil 1.11. Constante muhasebe sisteminde idari yevmiye defteri örneği	16
Şekil 1.12. Logismografi sisteminde yevmiye defteri örneği-1	18
Şekil 1.13. Logismografi sisteminde yevmiye defteri örneği-2	18
Şekil 1.14. Devlet muhasebe sisteminin gelişimi.....	19
Şekil 1.15. Devlet muhasebesi kayıt yöntemleri	20
Şekil 2.1. 5018 sayılı KMYKK'ya göre bütçe türleri ve sınıflandırması.....	50
Şekil 3.1. Bütçeyi sıfır esasına göre hazırlama adımları	92
Şekil 3.2. Irak'ta genel bütçe hazırlama aşamaları.....	96
Şekil 3.3. Genel bütçe ile devlet muhasebe sistemi arasındaki ilişki	98

TABLO LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1.1. Nakit ve tahakkuk esasına göre gelir ve gider hesapları	23
Tablo 2.1. Program sınıflandırma	53
Tablo 2.2. Kurumsal sınıflandırma-1	54
Tablo 2.3. Kurumsal sınıflandırma-2	55
Tablo 2.4. Fonksiyonel sınıflandırma	57
Tablo 2.5. Finansman tipi sınıflandırma	59
Tablo 2.6. Gider esaslı ekonomik sınıflandırma	61
Tablo 2.7. Gelir esaslı ekonomik sınıflandırma	61
Tablo 3.1. Genel bütçe, kapanış hesabı ve bilanço arasındaki fark	79
Tablo 3.2. Genel bütçe ile planlama bütçesi arasındaki fark	79
Tablo 3.3. Bütçenin nitel sınıflandırılması	82
Tablo 3.4. Bütçenin işlevsel sınıflandırılması	83
Tablo 3.5. Bütçenin fonksiyonel sınıflandırması	84
Tablo 3.6. Bütçenin ekonomik sınıflandırması	85

FORMÜL LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Formül 1.1.....	24
Formül 1.2.....	24
Formül 1.3.....	24
Formül 1.4.....	25
Formül 1.5.....	26
Formül 1.6.....	26



KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BM	: Birleşmiş Milletler
çev.	: Çeviren
DB	: Dünya Bankası
DFI	: Dijital Telekomünikasyon Altyapı Fonu (Digital Telecommunication Infrastructure Fund)
DOD	: ABD Savunma Bakanlığı (Department of Defense)
ESA	: Avrupa Hesaplar Sistemi (European System of Accounts)
EUROSTAT	: Avrupa İstatistik Kurumu
GFS	: Devlet Mali İstatistikleri (Government Finance Statistics)
GFSM	: Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı (Government Finance Statistics Manual)
IFAC-PSC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi
IMF	: Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund)
IMUDES	: Irak Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
IPSASB	: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (International Public Sector Accounting Standards Board)
KMYKK	: 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development)
OVP	: Orta Vadeli Program
SNA	: Ulusal Hesaplar Sistemi (System of National Accounts)
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TC	: Türkiye Cumhuriyeti

TEŞEKKÜR

Uzun bir süredir üzerinde büyük bir emek ve özveri ile çalıştığım yüksek lisans tez çalışmamı tamamlamanın heyecan ve gururunu yaşıyorum.

Burada, bana her zaman yardım edip teşvik eden insanlara teşekkür etmek için bir fırsat olarak kullanacağım.

Öncelikle danışmanlığımı üstlenen, konu seçiminden araştırmanın yürütülmesine dek beni sınırlamayıp özgür bırakan, yüksek lisans öğrencisinin yeterliğini göstermesine olanak tanıyan hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi Serdar ŞAHİN'e,

Tez izleme komitemde yer alarak değerli görüşleri ile araştırmanın şekillenmesini sağlayan hocalarım Sayın Prof. Dr. Yaşar AYYILDIZ ve Sayın Dr. Öğr. Üyesi İsmail ENGİN'e

Eğitim hayatımı Türkiye'de devam ettirmeme olanak sağlayıp, maddi manevi her zaman yanımda olduklarını hissettiren Aileme ve özellikle Anneme,

Canı gönülden teşekkürü bir görev ve sorumluluk olarak kabul ederim.

İyi ki varlar.

GİRİŞ

Devletin yapmakla yükümlü olduğu görevlere kamu hizmeti denir. Günümüzde kamu hizmetleri artmıştır. Kamu hizmetlerinin artması, kamu harcamalarının da artmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla güvenilir mali verilere ihtiyaç her geçen gün artmaktadır. Muhasebe sistemleri; mali verilerin elde edilerek bilgi ihtiyacının karşılanmasında önemli bir kaynak olması nedeniyle muhasebe sistemleri, kullanıcıların ihtiyaç duyduğu bilgileri karşılayabilecek nitelikte oluşturularak sunulması önem arz eden konudur (Gazioğlu, 2007: 1).

Ekonomi, kamu sektörü ve özel sektörlü ikili bir yapıya sahiptir. Kıt kaynakları optimum kullanılıp sonsuz ihtiyaçları karşılamak önemlidir. Özel ve kamu sektörünün çalışma koşulları birbirinden farklıdır. Özel sektör; fiyat mekanizmasına göre üretip satar ve insanlar fiyat-fayda karşılaştırması yaparak satın alma eylemini gerçekleştirir. Özel sektör işletmesi serbest piyasada düzenlenir. Kamuda üretilen mallar belirli özelliklere sahiptir. Kamusal mallar bölünmez fayda üretir. Hiç kimse diğerinin kullanımını sınırlayamaz. Kamu mal ve hizmetlerinde hem ödeyenler hem de ödemeyenler yararlanacağından, bir bedel karşılığında alınıp satılamazlar ve vergilerle finanse edilirler. Yarı kamusal malların bir kısmı özel sektör tarafından üretilmekte olup fiyata dahil olsa bile özel sektör fiyatı gibi değildir. Yarı kamusal mallar dışsalıklar yaratacağından kamu sektörü tarafından da üretilmektedir. Kamuda fiyat mekanizması ve piyasa yoktur. Bu durumda kaynakların nasıl tahsis edileceği sorusu ortaya çıkmaktadır. Devlet, toplumu en yüksek refaha ulaştıracak kaynakların dağılımını belirler. Tahsis edilen kaynaklardan hangisinin kamuya dağıtılacağı önemlidir. Dağıtılan mal ve hizmetlerden toplam maksimum fayda sağlanmalıdır. Bu üç unsurun sağlanması bütçenin hazırlanmasıyla sağlanır. (Korkmaz, Güney ve Dilbaz Alacahan, 2012: 2; Hussein, 2016: 24-25).

Devlet muhasebesi iki temel unsurdan (devlet ve muhasebe) oluşur. Devlet, toplum ve onu oluşturan bireylerin; “sağlık, güvenlik, eğitim” başta olmak üzere tüm ihtiyaçlarını karşılamak, refah ve mutluluk içinde yaşamalarını sağlamak için oluşturulmuş bir yapıdır. Devlet, insan topluluklarının sosyal ihtiyaçlarına cevap veren bir organizasyondur. Bu kuruluş, ihtiyaçları karşılarken gelir toplayıp harcama yapmak, dolayısıyla mali nitelikte işlemler yapmak zorundadır. Kamu

harcamaları ve tahsilatlarının belirli bir organizasyon ve denge içinde yapılması bütçe kavramı olarak ifade edilir (Ural, 2008: 3).

Kamu kaynaklarını etkin, ekonomik ve verimli kullanıp toplumsal talepleri karşılayabilecek kaliteli ve hızlı kamu hizmeti üretme ihtiyacı, gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülkeyi kamu yönetim sistemlerinde reform yapmaya yöneltmiştir. Devlet muhasebe sistemlerinin yeniden yapılandırılmasında reform hareketleri önemlidir. Çünkü muhasebe sistemi, hem kamuya hesap vermekle yükümlü olan kamu yöneticilerinin doğru kararlar vermelerine yardımcı olması hem de kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığı konusunda kamu yönetiminde mali şeffaflığın sağlanması açısından önem taşımaktadır (Öz, 2007: 1).

Uluslararası standartlarda sonuç üreten bir muhasebe sistemi oluşturmak için yapılan çalışmalar özellikle son dönemde hızlanmıştır. Bunun sebebi devletin tüm mali işlemlerini ve kaynaklarını kontrol edip, doğru ve güvenilir raporlar elde ederek etkin karar vermek istemesidir. Yapılan bu çalışmaların büyük bir bölümünü de tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi oluşturmaktadır.

Ortadoğu muhasebe kültürü, dünya muhasebe tarihinde önemli bir yere sahiptir. İslam ile birlikte Ortadoğu’da Arap ve Fars kültürleri çerçevesinde bir muhasebe kültürü oluşmaya başlamış ve Türkler Anadolu’ya geldikten sonra bu kültürü benimsemiştir. Fakat Anadolu muhasebe süreci sonraki dönemlerde Batı kültüründen de etkilenmiştir. Ortadoğu ülkeleri daha çok Arap ve Fars kültüründen etkilenmiştir. Dolayısıyla Türkiye’de muhasebe süreci Anadolu muhasebe kültürünü devam ettirirken, Irak Ortadoğu’dan aldığı muhasebe kültürünü devam ettirmektedir (Acar, Senal ve Hussein, 2018).

Çalışmanın *birinci bölümünde*; devlet muhasebesi kavramı tanımlanarak, devlet muhasebe sistemleri, kayıt yöntemleri, teorik ve tarihi gelişimi incelenerek devlet muhasebesine ilişkin genel kavramsal çerçeve ele alınacaktır. *İkinci bölümde*; Türkiye’de Devlet Muhasebe Sistemi’nde kullanılan kayıt yöntemleri, bütçe kavram ve ilkeleri, bütçe sistemleri, bütçe hazırlama aşamaları 5018 sayılı Kanun kapsamında incelenecektir. *Üçüncü bölümde*; Irak’ta Devlet Muhasebe Sistemi’nde kullanılan kayıt yöntemleri, bütçe kavram ve ilkeleri, bütçe sistemleri, bütçe hazırlama aşamaları 95 sayılı Kanun kapsamında incelenecektir. *Dördüncü bölümde*; Türkiye ve Irak Devlet Muhasebe Sistemleri karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır. Söz konusu karşılaştırmada benzer yanlar ve farklılıklar ele alınacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. DEVLET MUHASEBESİNE İLİŞKİN GENEL KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Çalışmanın bu bölümünde araştırmaya temel teşkil edecek kuramsal çerçevedeki kavramlara ve teorilere yer verilecektir. Amaç, çalışmanın anlaşılabilir olmasına katkı sağlamaktır.

1.1 Devlet Muhasebesi

Muhasebe, para ile ifade edilen finansal işlemler ve olaylar; “kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama” bilim ve sanattır (Sevilengül, 2005: 10). Dolayısıyla muhasebenin, birbirini izleyen çeşitli aşamalardan ve bu aşamaların genel sonucundan oluştuğu söylenebilir. Çünkü, tanımda da yer aldığı üzere; “kaydetme, sınıflandırma, özetleyip rapor etme ve sonuçları yorumlama” belli bir sıralama ve aşamalar dizisinden oluşmaktadır.

Muhasebe, kamu mali yönetiminde kilit bir rol oynamakta olup etkin bir finansal sistem ancak; “güvenilir, eksiksiz, zamanında ve yeterli” verilerle sağlanabilir. Devlet muhasebesi, hükümetler tarafından uygulanacak maliye politikalarının ana çerçevesinin çizilmesine önemli katkı sağlamaktadır. Uygulanan mali politikaların sonuçları, diğer bir deyişle raporlamaları da devlet muhasebe sisteminin işlevi tarafından yerine getirilmektedir (Ural, 2008: 1).

Başka bir tanımda muhasebe; “hitap ettiği örgütün belirli bir zaman dilimindeki faaliyetleri sonucunda varlıklarda veya kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları, bu varlıkların kaynaklarını, bu kaynakların biçimini ve ilgililere ilişkin bilgi ihtiyacının düzeylerini açıklayan bilgileri açıklayan bir bilgi sistemi” olarak tanımlanmaktadır “Hitap edildiği kuruluşun varlıklarını, bu varlıkların kaynaklarını, bu kaynakların biçimini, kuruluşun varlıklarının veya kaynaklarında meydana gelen artış veya azalışları ortaya çıkaran bir bilgi sistemi” olarak tanımlanmaktadır. Bunları ilgili kişi ve kurumlara belirli bir süre ve bilgi ihtiyacı düzeyinde iletir. (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2019: 351-352).

Devlet muhasebesi; Devletin para birimi cinsinden ifade edilen değerlerini görüntülemek ve değişiklikleri gözlemlemek, her türlü faaliyeti ve bunların nedenlerini ve sonuçlarını belirlemek, kayıt altına almak, tasnif etmek, analiz etmek

ve yorumlamak sonra da raporların ilgili kişi ve kurumlara iletilmesi için yapılan işlemler olarak da tanımlanmaktadır (Gazioğlu, 2007: 3-4).

Devlet muhasebesi, devletin gelir ve giderlerini, varlık ve yükümlölüklerini kaydeden ve belirli bir dönemde bunlardaki fiyat hareketlerini izleyen muhasebe olarak da tanımlanabilir (Güvemli, 1995: 29). Ayrıca devlet muhasebesi, ekonomideki tüm çıkar gruplarını ele alan, devletin yaptığı işlemleri varlık değerlerini göstererek kayıt altına alan ve bu verilerden dönemlere göre özet sonuçlar hazırlayan bir muhasebe yöntemidir (Öz, 2007: 4).

1.1.1 Devlet Muhasebesi Kavramı ve Tanımı

Günümüzde toplumun en küçük birimi olan aile bile bütçe dengesi gözetilerek yönetilmelidir. Bu durum devlet için de geçerlidir (Serçemeli, 2010: 3).

Devletin mali bilgilerini kayıt altına alarak; sınıflandırma, analiz etme, mali yapıya ait özetleme, yorumda bulma, ödeneklerin tahsisi, transferi ve fonlama işlemlerin konu alan yıllık bir zaman biriminde değerlendirme sürecidir (Çetinkaya, 2004: 85).

Toplumun genel ihtiyaçlarını karşılama ihtiyacı, kamu harcamalarını gerektirmektedir. Devletin kamu hizmetlerine yaptığı harcamalar, örgüt içindeki kamu gelirleri dengesi, bütçe kavramını ortaya koymaktadır. Bütçenin yürütölmesi, gelir ve giderlerin düzenli olarak belgelenmesi ve derlenmesi, uygulama sonuçlarının anlamlı ve faydalı bir şekilde raporlanması, bu işlemlere ilişkin bazı belgelerin düzenlenmesi, gerekli hesapların tutulması, sistemde kayıt tutulması ve bunun sistemin işleyişi ile ilgili bazı kuralların belirlenmesi “devlet muhasebesi” kavramı ile karşılık bulmaktadır (Sürmen, 1996).

Toplumu oluşturan mikro yapı olan aileden başlamak en büyük yapı olan devlete kadar muhasebe ya da diğeri ifadeyle gelir gider dengesi oluşturma işlemine ihtiyaç vardır. Devletin sağlık, eğitim, güvenlik sağlama görevi aslı görevi olup sosyal devlet olma şartını da yerine getirmekle sorumludur. Devletin düzenli bir yapı oluşturup sistemin eksik yönlerini hangi alana yatırım yapma sorumluluğı olduğunu muhasebe oluşturma ile sağlayabilir. Devlette devamlılık esas olup varlık sebebi olan işlemlerde şeffaf, gerçekçi ve adil olması kayıtlar ile mümkündür. Bu kayıtlar aynı zamanda performans, kar amacı ve fayda- zarar gibi durumları değerlendirme imkânı oluşturmaktadır.

Devlet muhasebesi kavramı, devletin varlıkları üzerinde yaptığı işlemlerde maddi boyutlu hesapların ortaya çıkardığı sonuçları yorumlama, sentez yapma ve denetimde bulunma işlemleridir. Kamu ihtiyacı olan harcamaların yerinde ve etkin bir biçimde kullanılması devletin muhasebe kayıtları esas alındığı takdirde maksimum fayda sağlayacaktır (Aydın, 2018: 4).

Devlet muhasebesi; mali yıl içerisinde devletin genel bütçe kategorilerine göre kar elde etmeyi amaçlamayan, devlet hizmet faaliyetiyle devlet idaresinin mali işlemlerini ölçmek, kaydetmek ve yorumlamak için bir sistemdir. Kamu hizmetlerini ve projelerini diğer hükümet çalışmalarını uygulamak için çeşitli devlet idareleri tarafından üstlenilen mali eylemleri kaydetmek bu davranışları sonuçlarını aynı zamanda sonuçlarını gösterecek şekilde analiz etmek için yasal olarak yetkilendirilmiş bir makam tarafından derlenen, birleşik bir kurallar bütünü olup aynı zamanda belirli bir dönemin sonunda devletin mali yapısıdır.

Devlet muhasebesi; devletin ulusal geliri ile kamu sektörü harcama faaliyetlerin yürütülmesi, ölçülmesi, izlenmesi ve raporlanması şeklinde tanımlanabilir (Al-Awaad, 2019: 28).

1.1.2 Devlet Muhasebesinin Önemi

Devlet birimleri ve diğer kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, toplumda başlıca ekonomik, politik ve sosyal kuruluşlardır. Ekonominin devlet sektörü, gelişmiş dünyanın çoğu ülkesinde tüm harcamaların neredeyse beşte birini oluşturmaktadır. Ekonominin kamu sektörünün toplum için artan büyümesi, karmaşıklığı ve önemi, birçok vatandaşın verimli ve ekonomik hükümet programları için hükümet yetkililerinden ve çalışanlarından daha fazla hesap vermesini talep etmesine yol açmıştır. Bu talepleri karşılamak için, hükümet politika yapıcıları, kaynaklar üzerinde yeterli iç kontrolün var olduğundan ve harcamaların yerleşik kanun ve yönetmeliklere uygun olduğundan emin olmak için hükümet hesaplarına daha fazla sorumluluk yüklemektedir. Bu politika yapıcı grupların çabaları, çok sayıda ülkede devlet muhasebesini daha şeffaf bir finansal raporlamaya dönüştürmektedir. Bu anlamda, hesap verebilirlik, kamu mali raporlamasının en önemli amacı olmalı ve diğer tüm mali raporlama hedeflerinin kaynaklandığı bir hedef olmalıdır. Bu amacı karşılayan mali raporlar, fiili mali sonuçların yasal olarak kabul edilen bütçeyle karşılaştırılması, mali durumun ve faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesi, finansla ilgili kanun, kural ve düzenlemelere uygunluğun belirlenmesi ile verimlilik ve

etkinliğin değerlendirilmesine yardımcı olmak için yararlı bilgileri içermelidir (Benito ve Brusca, 2004).

Muhasebe kavramının özel sektörde önem kazanması sonucu kamuda önemli kılınmasında;

- (i) *Devlet kavramı ve anlayışındaki değişmeler,*
- (ii) *Üretilen mal ve hizmetlerin niteliğindeki değişmeler,*
- (iii) *Kamu yönetimindeki gelişmeler,*
- (iv) *Devlet bütçe sistemlerindeki değişiklikler*

önemli rol oynamıştır (Gazioğlu, 2007: 8).

Siyasal rejimlerin farklılaşmasıyla birlikte devlet anlayışında önemli gelişmeler olmuş, devlet muhasebesindeki gelişmeler de devlet anlayışındaki gelişmelere göre geliştirilmiştir. Dünyadaki gelişmelere paralel olarak devlet faaliyetleri farklılaşmaya ve klasik devlet anlayışı değişmeye başlamıştır. Bu değişim sürecinde ilk olarak devlet bütçesi kavramı ortaya çıkmış ve buna paralel olarak bütçe odaklı muhasebe anlayışı da gelişmiştir (Ural, 2007: 6).

Devlet muhasebesinde kamunun, hükümetin yürüttüğü mali politikalarda kaynakların nerede nasıl kullanıldığı kamu gelirlerinin kullanma şeklinde kayıtların mali yönden hesap verebilirlik ve şeffaflık şeklinde olan bir sistemdir. Bu sistem mali bilgilerin doğru şekilde raporlama ile hizmet sunmaktır (Öz, 2008: 6). Devlet muhasebe sistemi kar amacı olmayan yasalara göre idarenin yönetimi ile şekillenir. Kayıtların tekniklere ve kayıt belge sistemine uygun olması mali gücün bağımsızlığı açısından önemlidir (Al-Awaad, 2019: 29).

Devlet muhasebesi, toplumdan elde edilen gelir ile yapılan kamu hizmetlerinin toplumsal gereksinimleri karşılamada daha etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlar. Gelirlerin harcanması, analiz edilmesi ve raporlanması sonucu uygulamadaki yürütme sonuçlarını ortaya koyarak doğru bilgilendirme, saydamlık, açıklık sağlanmasına yardımcı olur (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2019: 354).

Muhasebe sistemlerinin, ekonomik ve sosyal olarak gelişmiş ülkelerde önemli bir rol oynadığı, politikacıların hesap verebilirliğini artırmaya ve kamu hizmeti yönetiminin iyileştirilmesine hizmet ederek verimli ve etkili yönetime yol açtığı konusunda genel bir fikir birliği vardır. Gelişmiş ekonomide muhasebenin rolü birçok yönden büyük öneme sahiptir ve geleneksel olarak, vatandaşların ihtiyaçlarını karşılarken her zaman kıt olan kaynakların rasyonelleştirilmesine yardımcı olma girişiminde ortaya çıkmıştır. Genişletilmiş ve karmaşık muhasebe

sistemleri hem organizasyonel büyüklük hem de tek bir yapı içinde kapsanabilecek alanlar açısından mümkün olanı organize etme ölçeğini genişletmektedir. Eyalet ve yerel yönetimler tarafından yapılan mali raporlama, ekonomik, sosyal ve siyasi kararların alınmasında ve öncelikle fiili mali sonuçların yasal olarak kabul edilen bütçeyle karşılaştırılması yoluyla hesap verebilirliğin değerlendirilmesinde kullanılır. Ayrıca bütçe, kamu politikasının ve mali niyetin bir ifadesi olduğu kadar bir kontrol sağlama yöntemidir. Sonuç olarak, rasyonel bütçelerin benimsenmesi ve modern muhasebe yöntemlerinin uygulanması hem politikacılar hem de vatandaşlar için önemli faydalar sağlayabilmektedir (Benito ve Brusca, 2004).

1.1.3 Devlet Muhasebesinin Amacı ve Kapsamı

Devlet; kamuya ait işletme ve finans işlemleri ile ilgili organizasyonlardaki veriler ile kar amacı gütmeyen topluma fayda sağlama amacıyla özel mülkiyet sahiplerinin yatırım yapmadığı ve yapamayacağı alanların işletimini sağlamak, yürütmek ve kontrol altına almayı amaçlamaktadır. Bu amaç toplumun ihtiyaçlarını gidermeye yönelik olup performans-kazanç hesaplaması yapılmamaktadır.

Devlet muhasebesi, kamu yönetiminin bir aracı olmasının yanı sıra kendi içinde de önemli amaçlara sahiptir. Buna göre, devlet muhasebesinin temel amacı, hükümet faaliyetlerinin ve diğer kamu kuruluşlarının sonuçlarının mali yıl için bütçelenen gelir ve giderlere uygunluğunu kontrol etmektir. Bu amaçla devlet muhasebesi, mali yıl içinde oluşan gelir ve giderleri sağlıklı bir şekilde tespit eder ve faaliyet sonuçlarını raporlar halinde sunar. Ayrıca devlet muhasebesinin amaçlarını genel olarak sıralamak gerekirse (Ural, 2008: 4-5).

- Kamu kurum ve kuruluşlarının mali faaliyet sonuçlarının bütçe gelir ve gider uygulama sonuçlarıyla karşılaştırılması;
- Devletin mali faaliyetleri sonucunda sunduğu hizmetlerin maliyetini ortaya çıkarmak;
- Devletin varlık ve yükümlülüklerini doğru tespit etmek ve kamuoyuna sunmak;
- Kamu kurum ve kuruluşlarının bütçe veya diğer parasal faaliyetlerinin yürürlükteki kanun, yönetmelik ve diğer mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütüldüğü kontrol ortamını sağlamak;

- Gerçek ve tüzel kişilerden toplanan vergi ve benzeri fon kaynaklarının ilgili kanunlar çerçevesinde rasyonel, etkin ve hukuka uygun kullanımının tespitini sağlayarak mali şeffaflığa katkıda bulunmak;
- Kamu yöneticilerinin doğru ve tutarlı kararlar almasına yardımcı olabilecek bir yönetim muhasebesi bilgi sisteminin kurulmasını sağlamak şeklinde listelenebilir.

Devlet muhasebesi, kamu mali yönetiminde önemli bir rol oynamaktadır. Kamu yönetimini yeniden düzenleme çalışmaları içinde olan ülkelerin mali reform çabalarına kamu muhasebesini ilerleyerek başlamaları tesadüf değildir. Devlet muhasebesi, hükümetlerin mali politika işlemlerinin kayıtlarını tutar ve detaylı olarak raporlar. Bu nedenle devlet muhasebesi, kamuda mali hesap verebilirliğin ve şeffaflığın en önemli unsurudur (Gazioğlu, 2007: 5).

Devlet muhasebesinin amacı; mali yönetim ve kontrol aracı olarak ülke ekonomisinin planlanması ve yönetilmesi için kamu kesimine gerekli ekonomik bilgileri sağlamak; bir mali yılın bütçelenen gelir ve giderleri ile genel yönetim ve idari birimlerin varlık ve kaynaklarının yıl içinde ve yıl sonunda gerçekleştirmelerinin takip edilmesi ile idari birimlerin belirli dönemlerdeki bilgi ihtiyaçları doğrultusunda faaliyet sonuçları ve bütçe uygulama sonuçlarının raporlanması şeklinde ifade edilebilir (Şercemeli, 2010: 5; Gazioğlu, 2007: 7; Dişli, 2004: 11).

Devlet muhasebesinin kapsamı idari yönetimlerin kamu örgütlerindeki parasal faaliyetlerin gelir-gider esasına göre sınıflandırılmasını kapsar. Bu sınıflandırmada devletin ekonomik çıkarını koruyarak yolsuzluk ve usulsüzlüklerin meydana gelmesini ortadan kaldırmak vergi ve gelirlerin etkin bir şekilde tahsili, planlaması, borçlanma usul ve kuralların içerisinde daha iyiye ulaşmaktır (Aydın, 2018: 4).

Bugün uluslararası bağlamda devlet muhasebesini karakterize eden bir şey varsa, o da pek çok ülkenin devlet muhasebe sistemlerinde önemli reformların genel olarak yapılmasıdır. Bu süreçlerde, özellikle farklı ülkelerdeki devlet ve özel muhasebe sistemlerinin artan benzerliği olmak üzere bir dizi ortak yaklaşım belirlenebilir, ancak muhasebe bilgilerinin detaylandırılması için her zaman benzer kılavuzların takip edilmediğini de belirtmek gerekir. Çünkü işleyiş açısından devlet muhasebesinde yer alan iş ve işlemler ile özel sektör muhasebesinde yer alan iş ve işlemler kapsam açısından farklılık arz etmektedir (Brusca ve Condor, 2002).

1.2 Devlet Muhasebe Sistemleri

Devlet muhasebe sistemi tarihi seyri içerisinde muhasebe sistemleri ile birlikte gelişerek değişmiş ve günümüzdeki ileri düzeye ulaşmıştır. Devlet muhasebe sistemleri genel olarak iki şekilde uygulama metoduna sahiptir:

- (i) *Klasik devlet muhasebe sistemleri ve*
- (ii) *Modern devlet muhasebe sistemleridir.*

1.2.1 Klasik Devlet Muhasebe Sistemleri

Klasik görüşe göre devlet muhasebesinin işlevi, devletin gelir ve giderlerinin bütçeye uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini kontrol etmek olup “bütçe muhasebesi” olarak ifade edilir. Klasik devlet muhasebesinde devlet borçları, alacakları ve varlıkları hariç sadece gelir ve giderler izlenir. Klasik görüşü destekçiler, devlet varlıklarının hariç tutulmasının gerekçesi olarak şu hususları öne sürerler (Serçemeli, 2010: 10-11).

- Devlet elindeki varlıkların gerçek sahibi değildir. Mülkün gerçek sahibi, devleti oluşturan kişilerdir. Bu nedenle devletin amacı bu varlıkların kayıtlarını tutmak değil, millet adına korumak olmalıdır.
- Devlet, millet adına malını korumakla yükümlüdür. Bu mülkü elden çıkarma hakkı yoktur. Bu sebeple, varlıkların takası mümkün değildir. Devlet mallarının mübadele değeri olmadığı için bunların muhasebesini tutmak imkânsızdır.
- Devletin bütçe hesapları ile varlık hesaplarını bir arada tutmak teknik olarak çok zordur. Çünkü bütçe gerçek olmayan değerleri gösterecek fakat varlık muhasebesi gerçek değerleri gösterecektir. Devlet muhasebe sisteminde tahmini ve gerçekleşen değerlerin bir arada izlenmesi mümkün değildir.
- Devlet varlıklarının muhasebe sistemine dahil edilmesi fikri, devletin varlıklarını artırmaya çalışmasına neden olur. Bu, devletin temel amacından sapmasına sebep olur. Ancak devletin amacı varlıklarını artırmak değil, onları korumak ve en akılcı şekilde kullanmak olmalıdır.
- Devletin mal varlığını tespit etmek, değerlendirmek ve amortismanını hesaplamak çok zordur. Uygulanması sadece küçük eyaletlerde mümkündür.

Klasik devlet muhasebe sistemleri kendi içinde; Kameral Muhasebe Sistemi ve Schneider Muhasebe Sistemi olarak ikiye ayrılmaktadır.

Kameral Muhasebe Sistemi

Kameral Muhasebe Sistemi'nde devletin varlıkları, gelirleri ve borçları kapsam dışında olup bir mali yıl içerisindeki gelir ve giderlerin tahakkuku ve tahsilatı gösterilmektedir. İlk olarak 1768 yılında Avusturya'da kullanılmaya başlamıştır. İki Kameral sistem mevcut olup; "Eski Kameral Muhasebe Sistemi" ve "Yeni Kameral Muhasebe Sistemi" olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu sistemde yalnızca kasa hareketleri kontrol edilmekte ve izlenmektedir (Serçemeli, 2010: 12; Edizdoğan ve Çetinkaya, 2019: 358).

Eski Kameral Muhasebe Sistemi'nin ilk uygulamasında nakit işlemlerin işleyişi dikkate alınarak devletin borç, alacak ve varlıklarındaki değişimleri izleme imkânı bulunmamaktaydı. Bu nedenle eski kameral muhasebe sistemi varlık muhasebesine değil bütçe muhasebesine dayanmaktadır. Yeni kameral muhasebe sisteminde eski kameral sisteminden farklı olarak iki hizmet birimi oluşturulmuştur. Bu sistemde *kasa defteri* veznedar, *gelir-gider detay defteri* (defter-i kebir) ise muhasebe servisi tarafından tutulur. Defterler iki ayrı servis tarafından tutularak kayıtların kontrol altında tutulması amaçlanmıştır. Ayrıca gelir-gider tahakkuklarını göstermek için gelir-gider detay defterine tahakkuk satırları eklenmiştir (Ural, 2008: 5-6; Gazioğlu, 2007: 20-22).

Şekil 1.1'de Eski Kameral Muhasebe Sistemi'nde kullanılan *kasa defteri* örneği verilmiştir. Örnekte yer alan defterin sol sayfası gelirlere, sağ sayfası ise giderlere ayrılmıştır.

GELİRLER						GİDERLER					
Tarih	No	Açıklama	Belgeler	Gelirler		Tarih	No	Açıklama	Belgeler	Giderler	
				L	K					L	K

Şekil 1.1. Eski kameral muhasebe sisteminde kasa defteri-1

Kaynak: Şahin, 1968: 23

Tarih	No	Açıklama	Belgeler	Gelirler		Giderler	
				L	K	L	K

Şekil 1.2.Eski kameral muhasebe sisteminde gelir-gider detay defteri-2

Kaynak: Şahin, 1968: 23

Eski Kameral Muhasebe Sistemi'nde kullanılan diğer defter türü *defterikebir* veya *gelir-gider ayrıntı defteridir* (Şekil 1.3). Bu defter, bütçedeki gelir ve gider kategorilerine ait işlemleri kaydetmek için kullanılmaktadır. Dönem içinde alınan gelir ve giderlere ilişkin işlemler ilgili bölümlerin ilgili sayfalarında özel sütunlara yazılır. Tahsilat ödemeleri ve karşılığında yapılan harcamalar aynı sayfada sütun veya satırlar halinde yazılır (Hacıhasanoğlu, 2008: 14).

<i>Gider</i>						
Tarih	Kasa Sıra No	Tahsisat		Açıklama	Ödeme	
		L	K		L	K
<i>Gelir</i>						
Tarih	Kasa Sıra No	Gelir Tahmini		Açıklama	Tahsilat	
		L	K		L	K

Şekil 1.3. Eski kameral muhasebe sisteminde gelir-gider ayrıntı defteri

Kaynak: Akdeniz, 1948: 30

Şekil 1.4'te Yeni Kameral Muhasebe Sistemi'nde gelir-gider ayrıntı defterinde gelir kaydı, Şekil 1.5'te ise Yeni Kameral Muhasebe Sistemi'nde sene sonu hesaplar tablosu örneği verilmiştir.

Tarih	Açıklama	Kasa No	Sene başında gelir kalıntısı	Sene içinde tahakkuk eden gelir	Toplam	Tahsil olunan gelir	Gelecek seneye devreden gelir	Düşünceler

Şekil 1.4. Yeni kameral muhasebe sisteminde gelir-gider ayrıntı defterinde gelir kaydı

Kaynak: Giray, 1997: 140

Fasıl Madde	Sene Başında Gelir-Gider Kalıntısı	Tahakkuk Eden Gelir-Gider	Toplam	Tahsil ve Ödenen Gelir-Gider	Sene Sonu Gelir-Gider Kalıntısı	Bütçe	Tahakkuk Eden Gelir-Gider Bütçeleri İle Karşılaştırma	
Gelir							Fazla	Noksan
Gelir Toplamı								
Gider								
Gider Toplamı								

Şekil 1.5. Yeni kameral muhasebe sisteminde sene sonu hesaplar tablosu

Kaynak: Giray, 1997: 141

Tek elden yürütülmesi yapıldığından denetimi yetersizdir. İkinci Kameral sistemde kasa defterini vezne gelir gider defterini muhasebe servisi yürütülmektedir. Bu sistem daha objektif kriterler ortaya koyabilmektedir (Kavas, 2014: 27).

Schneider Muhasebe Sistemi

Schneider Muhasebe Sistemi'nde; Kameral Muhasebe Sistemi'ndeki kasa defteri yerine *yevmiye defteri* kullanılmakta bu sistemde nakit ve bütçe işlemleri ile bütçe dışı alacak borç hesapları sistemde kullanılmaktadır. Bu yönden Kameral Muhasebe Sistemi'nden ileri seviyededir. Kar-zarar hesaplanması bilanço düzenlenmesi esastır (Ural, 2008: 6; Kavas, 2014: 28).

Yevmiye defteri ilk kez Schneider Muhasebe Sisteminde kullanılmış bir muhasebe defteridir. Yevmiye defterinin yanı sıra bu sistemde defter-i kebir ve gelir- gider ayrıntı defterinde yer almaktadır. Schneider Muhasebe Sisteminde Kameral Muhasebe Sisteminden farklı olarak kasa defteri kullanılmamaktadır. Tahakkuk eden gelir, giderler kalemi ile bu suretle gelir giderler sütunlarına göre giderler kalemi vardır (Gazioğlu, 2007: 23). Şekil 1.6 ve Şekil 1.7'de Schneider Muhasebe Sistemi'nde yevmiye defterinin sol ve sağ sayfalarında kayıt örnekleri iki sütun yer almaktadır.

No.	Tarih	Bütçe		Defteri Kebir		Gelir ve Gider İçeriği	Kalıntı	Kasa	Mahsup
		Fasıl	Madde	Sayfa	No.				

Şekil 1.6. Schneider muhasebe sistemi yevmiye defteri (sol sayfa)

Kaynak: Giray, 1997: 144

İşletme					Mağaza		Sermaye				Cari Hesap
Genel Yönetim	H.Gazı Üretimi	Diğer Madde	Kar ve Zarar	Malzeme	Kömür	Yükleme Yapılacak Kıymet	Yenileme	Ödünç Almalar	İhtiyat	Yenileme Fonları Yatırımı	

Şekil 1.7. Schneider muhasebe sistemi yevmiye defteri (sağ sayfa)

Kaynak: Giray, 1997: 144

Şekil 1.8 ve Şekil 1.9’da Schneider Muhasebe Sisteminde defteri kebirin iki ayrı sayfası gösterilmektedir. Sol taraf gelirlerin, sağ taraf ise giderlerin kaydına ayrılmıştır. Ayrıca tahakkuk eden gelir ve giderler ile bunların tahsil ve ödemelerini gösteren ayrı sütunlar vardır (Serttaş, 2006: 15).

Gelir (Sol Sayfa)										
Fasıla :										
Madde :										
Hesap :										
No	Gelirin İçeriği	Tahakkuk Eden Gelir		Tahsil Edilen Gelir				Gelecek Seneye Devreden Kalıntı		Düşünceler
		Tarih	Toplam	Tarih	Nisan Temmuz	Ağustos Mart	Toplam	Gelir Kalıntısı	Diğer Aktif Kalıntısı	

Şekil 1.8. Schneider muhasebe sisteminde defter-i kebir (gelir/sol sayfa)

Kaynak: Giray, 1997: 146

Gider (Sağ Sayfa)										
Sene İçinde Alınan Öd.										
Bütçe :										
Kalıntı :										
No	Giderin İçeriği	Ödeme Emri Çıkan Giderin		Ödenen Gelir				Gelecek Seneye Devreden Kalıntı		Düşünceler
		Tarih	Toplam	Tarih	Nisan Temmuz	Ağustos Mart	Toplam	Gider Kalıntısı	Diğer Aktif Kalıntısı	

Şekil 1.9. Schneider muhasebe sisteminde defter-i kebir (gider/sağ sayfa)

Kaynak: Giray, 1997: 146

Kameral muhasebe işlemlerine ilave olarak mahsup işlemleri ile bütçe dışı alacak ve borç hesaplarına yer vermektedir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2019: 358).

1.2.2 Çağdaş Devlet Muhasebe Sistemleri

Çağdaş görüşe göre, devlet muhasebesi, devlet varlıklarının yanı sıra bütçedeki gelir ve harcamaların belirlenmesinden ve izlenmesinden sorumludur. Devlet muhasebesi sadece bütçe kontrolünü sağlayan bir araç olarak değerlendirilmemelidir. Devletin faaliyetleri nedeniyle varlıklarının yanında borçlu

ve alacaklılarının da olması doğaldır. Ancak bütçe işlemlerinin niteliği ile varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin işlemler birbirinden farklıdır. Devlet muhasebesinin, milli muhasebenin bir parçası olarak hükümetin ekonomik ve finansal faaliyetlerinin izlenmesine yardımcı olma görevini yerine getirebilmesi için devlet varlıklarının hesabını tutması ve bunlarla ilgili değişiklikleri takip etmesi gerekir. Bu amaçla günümüz devlet muhasebesi, bütçe hesaplarının yanı sıra varlık hesaplarını da içermektedir. Modern görüşün savunucuları, klasik izleyicilerin devlet varlıklarının devlet muhasebesi kapsamına alınmasına ilişkin görüşlerine şu şekilde cevap verirler (Serçemeli, 2010: 11-12).

- Devlet, elindeki malvarlığının sahibi olmasa da bunları korumak ve meydana gelen değişiklikleri izlemek ve hesabını vermek zorundadır.
- Devlet malvarlığı hesaplarının özelliğinin bütçe hesaplarından farklı olması, bunların bir arada izlenmesine engel teşkil etmez. Bütçe hesaplarını ayrı, malvarlığı hesaplarını ayrı bir grup olarak planlayıp, yardımcı hesaplar aracılığıyla bağlantısını kurmak mümkündür.
- Devletin bilançosundaki tarihi eserler vb. gibi kıymetlerin değerini tespit etmek zor olmakla birlikte imkânsız olmayıp söz konusu kıymetlerin değeri yaklaşık olarak tespit edilebilir ve devlet bilançosunda yer alması sağlanması gerekir.
- Devletin malvarlıklarının tespit edilme, değerlendirme ve amortisman hesaplanmasını zor olduğu gerekçe gösterilerek hesaplara alınmaması bir gerekçe olamaz.

Modern devlet muhasebe sistemleri; Constante Muhasebe Sistemi ve Logismografi Muhasebe Sistemi olarak ikiye ayrılmaktadır.

Constante Muhasebe Sistemi

Constante Muhasebe Sisteminin ortaya çıkış gerekçesi Kameral Muhasebe Sistemi'nin zamanla yetersiz kalmasıdır mal varlığı hesaplara dâhil edilmiştir. Tahakkuk ve tahsilat ödeme işlemleri ile çift taraflı kayıt kullanılmaktadır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2019: 358).

Constante muhasebe sisteminde; *kasa yevmiye defteri* ve *idari yevmiye defteri* olmak üzere iki farklı defter tutulmaktadır. *Kasa yevmiye defterinin* amacı nakit hareketlerini takip edilebilmektir. Tahsil edilen paralar aktifine, ödenen

paralar pasifine kaydedilir. Aktifi ile pasifi arasındaki bakiye kasa mevcudunu gösterir (Hacıhasanoğlu, 2008: 20).

Kasa yevmiye defterinde ayrıntılı şekilde kayıt yapılmaktadır. Kasa defterinin sol tarafına gider, sağ tarafına gelirler yazılmaktadır. Varlıkların pasif ve aktiflerini kapsamaktadır. Devlet varlıklarının yıl içerisindeki artış ve azalışları, kar ve zarar sermaye hesabı ile mal varlığını göstermektedir (İspir, 2020: 8-9).

Şekil 1.10’da Constante Muhasebe Sistemi’nde kasa yevmiye defteri örneği gösterilmiştir.

Yevmiye		Açıklama	Aktif		Pasif	
Sıra No	Tarih		L	K	L	K

Şekil 1.10. Constante muhasebe sisteminde kasa yevmiye defteri örneği

Kaynak: Akdeniz, 1948: 34

İdari yevmiye defteri, kasa hesabı hariç ister malvarlığı ve isterse bütçe hesabı olsun tüm hesapların kaydedildiği idari yevmiye defteridir. Defterde bulunan sayfalar; her sayfa bir hesaba ait ve her hesap için gerekli olan sayfalar hazırlanabileceği gibi, kayıtlar föy halinde de tutulabilir (Hacıhasanoğlu, 2008: 20-21).

Şekil 1.11’de Constante Muhasebe Sistemi’nde idari yevmiye defteri örneği gösterilmiştir

Hesap No	Bütçe				Açıklama	Aktif		Pasif		Kontrol	
	Gelir		Gider			L	K	L	K	L	K
	L	K	L	K							

Şekil 1.11. Constante muhasebe sisteminde idari yevmiye defteri örneği

Kaynak: Akdeniz, 1948: 35

Bu sistemde bütçe hesaplarının yanı sıra varlık hesapları da yer almaktadır. Sistem, gelir ve giderlerin tahakkuk aşamasında bütçeye kaydedilmesi esasına göre kurulmuştur. Tüm işlemler çift taraflı kayıt yöntemine göre kayıt altına alınmaktadır. Kasa defteri ve gelir-gider detay defteri sistemde tutulur. Kasa, her zaman olduğu gibi nakit hareketlerini izlemek için kullanılır. Bu sistem bütçe hesaplarını ve varlık hesaplarını içerir. Bu sistemde maddi duran varlık hesapları da kullanıldığı için devletin maddi duran varlıklarında artış ve azalışlar görülebilmektedir. Sistem, devlet varlıklarındaki değişimlerin (artış ve azalışların) belirlenmesine ve mali yıl sonundaki kâr zarar durumlarının hesaplanmasına imkân vermektedir. Yıl sonunda tüm hesapların kar ve zarar bakiyeleri sermaye hesabına aktarılır. Bu hesabın net kalanı devletin net varlıklarını verir (Gazioğlu, 2007: 25).

Logismografi Muhasebe Sistemi

Bütçe hesapları mal varlığı bir arada bulunan bu sistem İtalyan sistemi olarak bilinmektedir. Tarih ve konu olarak anlık kayıt yapılan devletin borçlar ve alacakların asıl sahibi olmasına rağmen mal sahibi devlet ve görevli memur olarak iki hesap tutulur. Devlet malların koruması görevi memurlara bırakmıştır. Bu onların her zaman hesap vermelerini zorunlu kılmaktadır. Devlet, memurları ile kar-zarar denkleştirmesi yapar ilk hesaptan memurları borçlandırır. Gelirleri tahsil ettikçe borçtan düşer görevli memur alacak haline dönüştürülür. Görevlendirilecek tahsille görevli memurlar hesabına alacak, bunları kullanacak memur borçlandırılır. Bütçede tahmin edilen masraflar mal sahibi devlet gider hesabı borcuna, görevli memur gider hesabı alacağına yahut masraflar tahakkuk edildikçe mal sahibi (devlet) gider hesabı alacak haline dönüştürülür görevli memur hesabı borçlandırılır. Mal varlığı hesabında bu şekilde kayıt yapılır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2019: 358-359).

Muhasebe sisteminde kullanılan defterler;

- (i) *Muhasebe şeması,*
- (ii) *Müsvedde defteri,*
- (iii) *Yevmiye defteri,*
- (iv) *Defter-i kebir*

olarak sıralanabilir (Kavas, 2014: 29).

Şekil 1.12 ve Şekil 1.13'te Logismografi sistemde yevmiye defteri örneği gösterilmektedir. Logismografi sisteminde yevmiye defterinde, bütçe hesapları ve malvarlığı hesapları ayrı olarak iki tablo altında gruplandırılmıştır. Bütçe hesapları

tablosundaki hesaplar, öncelikle gelir ve gider hesapları gruplarına aktarılır. Bu gruplar içerisinde yer alan mal sahibi hesapları ve görevli memurlar hesapları da alt hesap olarak çalışır. Malvarlığı hesapları tablosundaki hesaplar ise, yine mal sahibi ve görevli memur hesapları alt gruplarına ayrılmıştır (Hacıhasanoğlu, 2008: 23).

Yevmiye No	Tarih	Müşvette defteri sıra no	Açıklama	Bütçe Hesapları								Malvarlığı Hesabı				Münakale ve Mahsup		
				Gelir Hesapları				Gider Hesapları				Devlet Hesapları		Ajanlar Hesapları				
				Devlet Hesapları		Ajanlar Hesapları		Devlet Hesapları		Ajanlar Hesapları						Toplam		İlgili defter/kebir tahlili defterleri
A	P	A	P	A	P	A	P	A	P	A	P	A	P					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19

Şekil 1.12. Logismografi sisteminde yevmiye defteri örneği-1

*A: Aktif, P: Pasif

Kaynak: Şahin, 1968: 49.

Sıra No	Tarih	Açıklama	Çift Yazma Usulünde Kayıt Adedi ve Toplam	Mal Sahibi		Görevli		Nakit Mahsup	
				Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak

Şekil 1.13. Logismografi sisteminde yevmiye defteri örneği-2

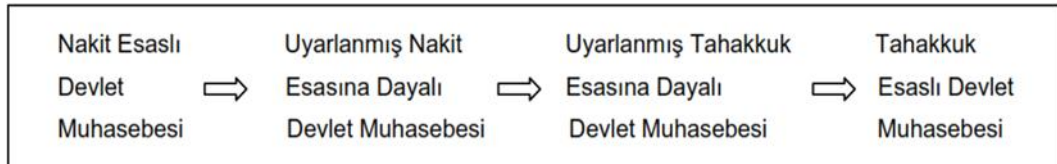
Kaynak: Giray, 1997: 150

Logismografi sistemi; hem bütçe hesapları ile malvarlığı hesaplarını istenilen anda verebilmekte hem de devlet muhasebe sistemine yeni kavramlar getirmesi sebebiyle dikkat çekmektedir (Gazioğlu, 2007: 26).

1.3 Devlet Muhasebe Sisteminde Kullanılan Kayıt Yöntemleri

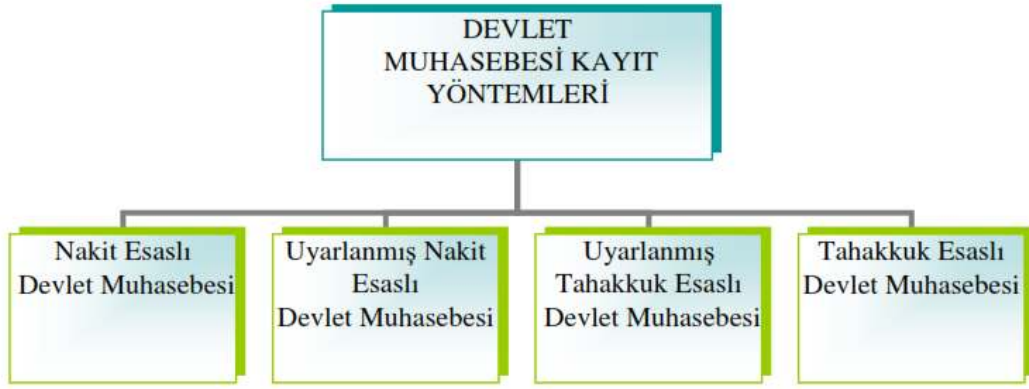
Devlet muhasebe sisteminleri; devletler tarafından verilen ödenek kalemleri doğrultusunda yapılan harcamaları ve söz konusu bu harcamaların finansmanına yönelik gelir kalemlerini ve bununla birlikte ihtiyaç duyulan diğer bazı kalemleri genellikle nakit esasına göre tutmuşlardır. Bu nedenle uzun yıllar devletler tarafından söz konusu amaçlar doğrultusunda kullanılan nakit esaslı muhasebe sistemine modern anlamda devlet muhasebe sistemi ilk uygulamalarıdır, demek yanlış olmayacaktır. Devlet muhasebesinin içeriğinde maddi duran varlıklar da dahil olmak üzere gelecekte ortaya çıkması muhtemel her türlü finansal işlemin kayıt altına alınması anlamına gelen tam tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulaması yer almaktadır. İki arasında uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesi ve uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi vardır, ancak birçok farklı versiyon vardır. Açıklanan devlet muhasebesi sistemlerinin gelişimini şu şekilde görmek mümkündür (Serçemeli, 2010: 18).

Şekil 1.14’te de görüleceği üzere “Nakit Esaslı Muhasebe Sistemi”, devlet muhasebesinin başlangıcı olup diğer ucunda maddi duran varlıklar dahil edildiği ve gerçekleşecek her türlü mali işlemin kaydedilmesi anlamına gelen “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi” yer alır. İki muhasebe çeşidi arasında, “Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi” ile “Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi” yer alır.



Şekil 1.14. Devlet muhasebe sisteminin gelişimi

Şekil 1.15’te devlet muhasebesi kayıt yöntemleri gösterilmektedir. Şekil 1.14’te belirtildiği üzere devlet muhasebesi kayıt yöntemleri irdelenirken devlet muhasebesinin gelişim seyri dikkate alınmıştır.



Şekil 1.15. Devlet muhasebesi kayıt yöntemleri

Kaynak: Sipahi, Yanık ve Topal, 2007: 7

1.3.1 Nakit Esasına Dayalı Yöntem

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

Sistemin; anlaşılması, oluşturulması ve takip edilebilmesi kolay olmasına rağmen devletin bütçe dışı gelir-giderleri ile alacak-borçlarının kayıt altına alınmasına imkân vermediği için kullanılması sakıncalıdır. Mali işlemlerin tahakkuk esasına göre takip edilememesi, muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği sağlıklı veri oluşumuna engeldir. Devletin kendi mali sistemini istenildiği gibi görememesi ve kontrol edememesi sonucu verimsiz kararlar alınmasına yol açacak hesap verilebilirlik ve saydamlık ilkelerine hizmet etmeyecektir. Sistemin muhasebe işlevlerini yerine getiremeyişi sonucu devlet muhasebe sisteminde reform çalışmalarını hızlandırmıştır (Ural, 2008: 8-9).

Nakit esaslı devlet muhasebesi sistemindeki temel zayıflıkları şunlardır (Serçemeli, 2010: 20-21):

- Bilanço düzenlenememesi,

- Ekonomik sonuçların açıklanmaması,
- Ekonomik ve finansal performans göstergelerinin olmaması,
- Hizmet maliyetleri konusunda bilgi üretilmemesi,
- Hesap verme sorumluluğu ile Mali şeffaflığın sağlanamaması.

1.3.2 Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Yöntem

Gerek nakit esaslı devlet muhasebesi sistemi de ve gerekse uyarlanmış nakit esasına dayalı devlet muhasebesi sisteminde olduğu gibi işlemler, nakit esaslı muhasebe sisteminde olduğu gibi parasal giriş veya çıkışın fiili olarak gerçekleşen dönemde hesaplara yansıtılır. Bu yöntemi nakit esasından ayıran en önemli özelliği; hesapların mali yılın son günü akşamı kapatılmayıp genellikle bir ay, önceki mali yıla ilişkin işlemlerin kaydı için açık tutulur. Böylelikle bir önceki döneme ilişkin işlemler, bütçe dönemine ilişkin faturalar kabul edilerek muhasebe kayıtları yapılır. Bu yöntemdeki işlemler ilgili yılın muhasebe kayıtlarına geçirilip raporlanır (Kerimoğlu, 2002; Serçemeli, 2010: 22).

1.3.3 Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Yöntem

Uyarlanmış tahakkuk esasında olaylar ve işlemler, nakit akımlarının süreçlerinin ne olduğuna bakılmadan ekonomik değer yaratıldığı, değişime uğradığı, mübadeleye taşındığı, devredildiği ya da yok olduğu zaman kaydedilir. Bu sistemde maddi duran varlıklara ait olan arsa, bina, arazi, vb. gibi işlemler muhasebe dışındadır. Ayrıca gelirlerin kaydedilip raporlanması için ölçülebilir ve elde edilebilir olması gerekir (Gazioğlu, 2007: 29).

Uyarlanmış tahakkuk esasının genel özellikleriyle diğer sistemlerden üstünlükleri şu şekilde sıralanabilir (Serçemeli, 2010: 23-24):

- Nakit esastaki gibi bilgi üretmedeki zaafı yoktur,
- Taahhütleri ve yükümlülükleri kayıt altına aldığı için taahhüt esasından daha ileridir,
- Değiştirilmiş nakit esasının, nakit esasından devraldığı bilgi üretme zaafını taşımaz,
- Bütçe ödeneklerine uygunluk ve sorumluluk denetimi için daha uygundur,
- Etkinlik ve performans denetiminin gerektirdiği maliyet muhasebesi unsurlarıyla uyumludur.

1.3.4 Tahakkuk Esasına Dayalı Yöntem

Zamanında ve doğru bilgi alınabilen bir muhasebe sistemi, sağlıklı bir mali yönetimi gerektirir. Nakit esaslı uzun yıllar kullanılmıştır. Önceden bilgi ihtiyacı azlığı nedeniyle yeterli görülümüş fakat zaman içinde genişleyen faaliyet alanı ve artan ihtiyaçlar nedeniyle yetersizlikleri ortaya çıkmış, mali işlemlerin kaydına ve mali raporlamayı mecbur kılmıştır. Böylece devlet muhasebesinde yeni düzenlemelere gidilmesi ihtiyacı doğmuştur (Gazioğlu, 2007: i).

Devletlerin para ve maliye politikaları yoluyla ekonominin tüm unsurlarıyla etkileşiminin artması, ekonomideki finansal işlemlerin raporlanmasını sağlayan devlet muhasebesi anlayışının değişmesine neden olmuştur. Bu durumun sonucu olarak bütçe uygulamasının sonuçlarını gösteren nakit esaslı devlet muhasebe sisteminden, tüm mali olayların tahakkuk ettiğinde kayıt altına alındığı tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçiş hızlanmıştır (Ural, 2008: iv; Gazioğlu, 2007: 30).

Nakit esasına dayalı sistem; anlaşılması, oluşturulması ve takip edilebilmesi kolay olmasına rağmen devletin bütçe dışı gelir-giderleri ile alacak-borçlarının kayıt altına alınmasına imkân vermezken *Uyarlanmış nakit esasına dayalı sistem*; işlemler, nakit esaslı muhasebe sistemindeki gibi parasal giriş veya çıkış gerçekleşince hesaplara yansıtılırken *Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı sistem*; işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmadan ekonomik değer yaratıldığı, değişime uğradığı, mübadeleye konu edildiği, devredildiği ya da yok olduğu zaman kaydedilirken *tahakkuk esasına dayalı sistem*; nakit esaslı sistem bütçe uygulamasının aksine (sadece sonuçlarını gösterir), tüm mali olaylar tahakkuk ettiğinde kayıt altına alınmaktadır. Dolayısıyla en iyi kayıt yöntemi; tahakkuk esasına dayalı sistemdir.

Tablo 1.1’de görüldüğü üzere varlıklar ve kaynaklar hesap grubunda gösterilen hesap kalemleri bilanço hesaplarını ifade etmektedir. Faaliyet hesapları hesap grubunda yer alan hesap kalemlerine yapılacak kayıtlarla tahakkuk esasında ve GFS’e uygun olarak tahakkuk eden gelirler ve giderlerin kaydı yapılmaktadır. Bütçe gelirleri ve bütçe giderleri hesap kalemlerine ise nakit esasında bütçe kanunlarında bütçe geliri ve bütçe gideri olarak tanımlanan gelir ve giderlerin kaydı yapılmaktadır (Taşdemir, 2007: 66-67).

Tablo 1.1. Nakit ve tahakkuk esasına göre gelir ve gider hesapları

GFS' e GÖRE TAHAKKUK ESASI		BÜTÇE KANUNUNA GÖRE NAKİT ESASI	
600	GELİRLER HESABI	800	BÜTÇE GELİRLERİ HESABI
600 01	Vergi Gelirleri	800 01	Vergi Gelirleri
600 02	Vergi Dışı Gelirler	800 02	Vergi Dışı Gelirler
600 04	Alınan Bağışlar ve Yardımlar	800 03	Sermaye Gelirleri
600 11	Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri	800 04	Alınan Bağışlar ve Yardımlar
600 20	Diğer Gelirler	800 08	Alacaklardan Tahsilat
630	GİDERLER HESABI	830	BÜTÇE GİDERLERİ HESABI
630 01	Personel Giderleri	830 01	Personel Giderleri
630 02	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	830 02	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri
630 03	Mal ve Hizmet Alım Giderleri	830 03	Mal ve Hizmet Alım Giderleri
630 04	Faiz Giderleri	830 04	Faiz Giderleri
630 05	Cari Transferler	830 05	Cari Transferler
630 06	Amortisman Giderleri	830 06	Sermaye Giderleri
630 11	Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri	830 07	Sermaye Transferleri
630 12	Gelirlerinin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Giderler	830 08	Borç Verme
630 20	Diğer Giderler		

Kaynak: Gülşen, 2007.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi diğerleriyle karşılaştırılınca farklılıkları ve avantajları şunlardır (Serçemeli, 2010: 25):

- Bilanço düzenlenebilmesi,
- Faaliyet tablosu düzenlenebilmesi,
- Performans göstergeleri belirlenebilmesi.

1.4 Devletin Harcama Gücünü Belirleyen Teoriler

İnsanlar düşünen konuşan muhakeme eden varlıklardır. Zihinsel olarak düşünülen konularda sonuç ve değerlendirme yapılabilir. Teorilerin gerçeğe zihinsel değerlendirme ile ulaşır olduğu gibi muhasebede sistemlerinde teoriler uygulama ve değerlendirme sonucunda ana kurallar haline gelebilir. Muhasebesinin uygulayıcıları ve teorisini sunan uzmanlar teorilerin, uygulamaların yorumlamaya dayalı alanlarına çekince ile yaklaşmışlar ve ekonomik faaliyette para hacmindeki değişikliklere ve hareketlere ilişkin olarak şirketlerin gelişmesine yönelik öneriler geliştirmişlerdir (Al-Awaad, 2019: 47). Sunulan bu öneri ve tavsiyeler sonucunda çeşitli teoriler desteklenip açıklığa kavuşturulmuştur.

Devlet muhasebe sisteminin ana hatlardan ayrılmadan muhasebe ilkeleri ve yöntemleri defterlerin gelir ve fon teori ve uygulamalarına göre şekillenir (Gilo ve diğ., 2019: 17).

1.4.1 Sermaye Teorisi

Dünyadaki sermaye teorileri çok eski zamanlara dayanmaktadır. Sermaye teorisinin ortaya çıkmasının en önemli özelliği sermaye sahibinin kullanıma sunduğu varlıklardan oluşmasıdır. Diğer bir deyişle sermaye; şirketin, firma varlıklarından ödemek zorunda olduğu borçların çıkarılması sonucu kalan net değeri başka bir ifade ile sermayeyi ifade etmektedir. Bu teori Formül 1.1 ile gösterilmektedir:

$$\text{Net Değer (sermaye)} = \text{Varlıklar} - \text{Borçlar}$$

Formül 1.1

Buna göre sermayedeki artış giderlerin azaldığı anlamına gelmektedir. Genel sermayenin varoluş sebebi kar elde etmek olup bu iktisat kuralının temelini teşkil eder. Diğer bir ifade ile firmaların varlık gayesi kazanç sağlamaktır. Tüm faaliyetlerini bu kazancı gerçekleştirmek için yapmaktadırlar (Gilo ve diğ., 2019: 17).

Son yıllarda kamu, özel ve bireysel işletmelerin ortaya çıkması varlık sahiplerinin çeşitli yükümlülüklerini de ortaya koymaktadır. İşletmelerin gelişim yönleri sermayenin nasıl kullanacağını belirlemektedir. Dolayısıyla firmanın varlıklarından firma borçları çıkarıldığında kalan kısma verilen ad veya yapılan tanım işletmenin gelişim yönüne göre değişmektedir. Örneğin Formül 1.2 ve Formül 1.3'te varlıklardan borçların düşülmesi sonucu kalan kısma verilen isim her iki formülde de farklılık arz etmektedir.

$$\text{Muhasebe Belirtilen Net Değer (sermaye)} = \text{Varlıklar} - \text{Borçlar}$$

Formül 1.2

veya

$$\text{Varlıklar} - \text{Borçlar} = \text{Firma Sahiplerinin Hakkı}$$

Formül 1.3

olarak belirtilir.

İşletmedeki mülkiyet hakkı veya mülkün faaliyetlerde artış veya azalışı dönemsel elde ettiği gelirlerin tümü ve çeşidi ile ilgilidir. Bu durum periyodik zaman aralıklarında kontrolü sağlar (Al-Awaad, 2019: 47).

1.4.2 Gelir Teorisi

İşletme sahiplerinin büyük projelerde yer alması şirketlerin büyüklüğü ile ilgili olarak kurumsal varlığını da etkiler. Bu durum aynı zamanda kurum kimliğini de etkileyebilmektedir. Şirketler, projede sermaye finansmanı sağlar buradan

hareketle ek yükümlölükler bütçe denkleminde bir teori şeklinde sunulması gerekirse Formül 1.4'teki gibi gösterilebilir (Gilo ve diğ., 2019: 17).

$$\text{Varlıklar} = \text{Borçlar (sermaye + diğer borçlar)}$$

Formül 1.4

Firma sahiplerinin hakları şirket varlıkları üzerinedir. Temel gaye üretimi sağlamak, yatırımcıların bekledikleri gelir seviyesine ulaşarak kazanç elde etmektir. Bu amaca ulaşılmadığı takdirde ortaya kazanç değil zarar meydana gelmektedir (Gilo ve diğ., 2019: 18).

19. ve 20. yüzyılda sermaye şirketlerinin yaygın hale gelmesiyle yeni şirket türleri ortaya çıkmıştır. Sermaye sahipleri ekonomik kaynakları temsil eder. Gelirler sunulan hizmetlerin fiyatı ile varlıklardaki artışı gösterir. Harcamalar ise mal ve hizmetlerin maliyetini temin ederek kazanımlara erişmek için yapılan çaba ve fedakârlıklar olup varlıklardaki azalmaya sebep olur.

Sermaye proje iç ve dış alacaklarında şirket sahiplerinin tahakkuk eden alacakları olarak görülmektedir. Net kar-zarar, şirket varlıklarındaki artış veya azalışı oluşturur. Devletin toplamış olduğu gelirler diğer harcamalara göre daha sınırlıdır (Al-Awaad, 2019: 49).

Gelirlerin tahsil edilmesi özelleştirme esasına bağlı olduğundan devletin gelirleri, birimlerin ihtiyaçlarına uygun olarak dengeli bir şekilde dağıtmasını gerektirir. Devletin, birimlerden topladığı toplum gelir harcama mevzuatında izin verilen tutar arasında denge oluşması gerekmektedir. Aksi takdirde açık meydana gelir.

1.4.3 Fon Teorisi

Fon teorisinin ortaya çıkması kazanç amacı gütmeyen birimlerin muhasebede açıklanmasından kaynaklanmaktadır. Muhasebe girişiminden ayrı olarak ortaya çıkması Vatter 1947 muhasebe teorilerinden farkı olarak organizasyondan görmeyip para olarak belirtir ve yorumlar. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ulusal hükümeti sorumluluk konseyi parayı nakit ve kaynakların hepsinde meydana gelen değişikliği kapsayan bağımsız finans ve muhasebe olarak görmektedir. Para, hedeflere ulaşmak için mevzuat, talimat ve kısıtlamalara uygun olarak kullanılır. Devlet muhasebesinde, finansal işletme sektöründe uygulanan muhasebe kavramı yönetmeliklere yansır (Al-Awaad, 2019: 50).

Muhasebe birimlerine “*tahsis edilen kaynaklar = kaynak kullanımındaki kısıtlamalar*” olarak belirtilir (Formül 1.5). Varlıklar; ekonomik kaynakları amaçlara ulaşmak üzere kullanırken yükümlülükler; ekonomik kaynakların kullanılmasındaki kısıtlamalardır.

Tahsis Edilen Kaynaklar = Kaynak Kullanımındaki Kısıtlamalar
Formül 1.5

Muhasebe belirli ekonomik faaliyetleri yürütmek için insanların emrine verilen ve gurubu temsil eder. Bu teoride idare, muhasebe temeli olarak görmekte girişimci veya projenin yerine parayı hedef almaktadır. Para kavramı nakit kaynağı içermekte olup tahsis edilen fonlar teorisinin önemli özelliği; bağımsız bir kişiliğe sahip olmaması, kesin hesapların hazırlanması için istatistiki veri elde etmeyi amaçlaması, belirli faaliyetleri gerçekleştirmek için varlıkların kullanılmasında hedeflere ulaşmayı sınırlandırır (Al-Awaad, 2019: 51).

Fonlar teorisi muhasebe bölümünde bütçe harcamaları ve gelirlerini kaydetmeye bağlıdır (Devlet Mali İstatistikleri, Governmental Financial Statistic, GFS).

Devlet muhasebe sisteminde fon teorisi uygulanmaz, sermaye eksikliği uygulamada başarısız olmuştur. Öz gelir sağlaması bazı bölümlerde gerçekleştirilse de faaliyetleri yürütmeye yeterli olmayacağı için fon teorisinin uygun çözümler oluşturması için üç ana unsura ihtiyacı vardır:

- (i) *Niceliksel boyut; birimin belirli bir uygulamayı gerçekleştirecek olan parayı,*
- (ii) *Niteliksel boyut; gerekli görülen faaliyet türünün belirtilen miktarı gerçekleştirmesi,*
- (iii) *Zaman boyutu; yapılacak faaliyet için belirtilen süreyi*

gerektirir.

$$\begin{aligned} & \text{Varlıklar (muhasebe birimine tahsis edilen kaynak)} \\ & = \text{Borçlar (konsolide kullanımına ilişkin kısıtlamalar)} \end{aligned}$$

Formül 1.6

Arap ülkeleri için birleşik devlet muhasebe sisteminin temel kurallarına göre devlet muhasebesi sistemi ile Tahsis Edilen Fonlar Teorisi arasındaki ilişki şu şekilde tanımlanmıştır (Gilo ve diğ., 2019: 20):

- Kamu hizmetin yürütülmesi belirli bir süre için miktar ve nitelik olarak emrine verilen onaylı ödenekler muhasebe kontrolündedir.

- Onaylanmış bütçe atamalarını uygulamak esastır.
- Muhasebe genellikle mali yıl olan tahmini süre ile bütçede onaylanmış tahsisi gerektirir.
- Kullanılmayan tahsisler bir sonraki yıla devredilir ve tahsis edilen projenin toplam maliyeti içinde kalır. Yeniden tahsis yıl için tekrar edilir.
- Muhasebe biriminin öz finans kaynaklarını harcama türüne göre herhangi bir şekilde artırma yetkisi bulunmamaktadır.

1.5 Devlet Muhasebesi Alanındaki Uluslararası Gelişmeler

Yıllar içinde muhasebe sistemi, kaçınılmaz olarak farklı ortamlarda çeşitli şekillerde gelişmiştir. Muhasebedeki gelişmelerin bir tarihine bakıldığında büyümesi ve uygulanmasındaki gelişim süreci beş aşamada gerçekleştiği söylenebilir. Bu beş aşamadan her biri devletlerde, muhasebenin içeriği üzerinde silinmez izler bıraktığını göstermektedir. Bu aşamaları kısaca özetlemek gerekirse (Premchand, 1995: 1-4).

- (i) *Birinci aşama*, Batı toplumlarında muhasebeye yapılan en erken atıflar, Atina ve Doğu toplumlarındaki hükümetlerin uygulamalarında, Çin ve Hindistan'daki krallıkların uygulamalarında ve Hristiyanlık öncesi dönemde bulunabilir. Çağdaş olan bu gelişmeler, monarşinin mali durumunu tespit etmek amacıyla işlemlerin kayıt altına alınmasını vurgulamış ve ilişkili özellikler olarak raporlama ve teftiş sistemleri geliştirmiştir.
- (ii) *İkinci aşama*, sistemi kodlamak için organize bir girişimi yansıtır. Çift girişli defter tutma, yaklaşık 500 yıl önce gelişmesine rağmen, teori veya metodolojiden yoksun bir defter tutma işlemi olarak devlet muhasebesi üzerinde çok az etkisi oldu. Bu girişim, on altıncı yüzyılın ortasından on sekizinci yüzyılın sonuna kadar kraliyet maliyesi konusundaki düşünceye hâkim olan Almanya kameralistleri tarafından yapıldı.

- (iii) *Üçüncü aşamada*, eski devlet maliyesi hakkında bilgi verme teması devam ederken, muhasebe sistemi kanun ve tüzüklerde belirlenmeye başlandı ve devlette tutulan kayıtlar yasal yaptırıma kavuştu. Kanunlar aynı zamanda kraliyetin, yasama meclisinin, günlük kontrol görevlerinden öncelikli olarak sorumlu olan merkezi kurumların ve harcama kurumlarının ilgili görevlerini de belirledi. Sömürgecilik yayıldıkça büyükşehir yönetimlerinin uygulamaları sömürgelere de yayıldı. Böylece Büyük Britanya'daki uygulamalar Asya'daki ve başka yerlerdeki kolonilerine yayıldı ve diğer Avrupa ülkelerinin uygulamaları kendi sömürgelerine doğru yol aldı.
- (iv) *Dördüncü aşamada* muhasebe, ekonomik rejimin doğasındaki değişiklikleri ve hükümetler tarafından üstlenilen görevlerin genişleyen kapsamını ve çok çeşitli ve karmaşık doğasını yansıtmaya başladı. Sovyetler Birliği'nde merkezi planlamanın ortaya çıkışı hem hükümetin görevlerinde hem de sonuç olarak muhasebe sistemlerinde bir değişikliği beraberinde getirdi.
- (v) *Beşinci aşama* veya mevcut aşamada, devlet faaliyet alanlarının kapsamı genişledikçe, bütçeler kamu politikasının araçları olarak yeni ve hak eden bir önem kazandılar. Ekonomik planlamanın üretici olarak devletin rolünü güçlendirmesi beklenirken, bütçeler dağıtım ve istikrarın ana araçları haline geldi. Bu işlevler ve hükümet ile toplum arasındaki artan kitlesel etkileşim, aynı zamanda, bütçelerin politika ve ekonomik yönetim araçları olarak başarılı olması için, muhasebe tarafından becerikli bir şekilde hizmet edilmesi gerektiğini ima etti. Ekonomik istikrar arayışında maliye politikaları daha kalibre hale geldikçe, muhasebe, gelirlerin ve harcamaların ve bunların sonuçlarının ölçülmesi ile bir raporlama sistemi olarak daha önemli hale geldi. Bir sistem olarak muhasebe artık maliye politikasının tanınan hizmetçisi haline geldi.

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD) ülkelerinin çoğu, hem kamu hizmeti yönetimini iyileştirmek hem de hükümetlerin şeffaflığını ve hesap verebilirliğini artırmak amacıyla devlet muhasebe sistemlerinde önemli reformlar gerçekleştirmiştir.

Muhasebenin gereksinimlerine ve potansiyel kullanımlarına yanıt vermeye çalışılırken, son on yılda muhasebe sistemlerinin rolü yeniden değerlendirilmiş ve OECD'deki çoğu ülke, devlet muhasebesi bilgi sistemlerinde geniş kapsamlı

reformlar gerçekleştirmiştir. Reformların kapsamı son derece çeşitli olup hatta kullanılan muhasebe bilgilerinin veya giriş prosedürlerinin hedeflerini bile etkilemektedir. Bazı durumlarda bu reformlar yerel (eyalet) yönetimleri, bazı durumlarda ise genel olarak devlet yönetimlerini etkilemiştir. Farklı ülkelerde gerçekleştirilen tüm reformların ortak bir unsuru, sağlanan bilgilerin karar verme için yararlı olabilmesi ve kamu politikasının şeffaflığını artırmak için yararlı olabilmesi için devlet muhasebesine daha geniş kapsamlı bir içerik sağlamaya yönelik mevcut ilgidir. Kamu sektöründe hesap verebilirliğin doğasında da bir değişiklik olmuş bu nedenle, bütçeyi ve kamu yönetimini kontrol eden düzenlemelerden etkilenen, hesap verebilirlik ve yasal kontrollerle bağlantılı geleneksel devlet muhasebesi kavramında oldukça genelleştirilmiş bir değişiklik ortaya çıkmıştır. Kısacası, reformların nedenleri çok sayıda, çeşitli ve doğası gereği farklı devlet yapılarıdır. Değişen devlet yapısı; muhasebe ve ekonomik kısıtlama kavramlarını ve daha fazla verimlilik arayışını veya daha fazla hesap verebilirlik talebini içerir. Devlet muhasebesi ise ülkelere göre farklı nitelikte ve farklı özellikler gösteren teknik kuruluşların düzenlemesine tabidir. Bu nedenle, özel sektöründe olduğu gibi, muhasebe sistemleri ile hukuk sistemleri arasında yüksek düzeyde bir korelasyon olduğu ve kurumsal muhasebe sistemlerinin çifte farklılaşmasına yol açtığı söylenebilir (Benito ve Brusca, 2004).

Devlet muhasebesinde yaşanan gelişmeler; Birleşmiş Milletler (BM), Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund, IMF), Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD), Dünya Bankası (DB) gibi uluslararası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği (AB) gibi yapıların mali istatistik ve rapor ihtiyacından doğmuştur (Serçemeli, 2010: 25-26).

Ülke ekonomisini sektörel olarak sınıflandıran ve ana çerçeve olarak kamu sektörü ve özel sektör olarak ikiye ayıran çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Kamu kesiminin tanımı çok net olmamakla birlikte, geniş anlamda, kamu iktisadi teşebbüsleri de dahil olmak üzere tüm kurum ve kuruluşları; dar anlamda, özel hukuk hükümlerine tabi olan iktisadi işletmeler dışında tüm kamu kurumları olarak algılanabilir.

1.5.1 Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA 93)

Ulusal Hesaplar Sistemin (System of National Accounts, SNA 1993) hazırlama amacı AB, OECD, IMF, BM ve DB tarafından Ulusal ekonomilerin; “kurumlar, 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 kademelendirilmesine yönelik standartlar ve kurallar oluşturulması” olarak açıklanmıştır (Ural, 2008: 29).

1.5.2 Avrupa Hesap Sistemi (ESA 95)

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (European System of Accounts- ESA 95); Avrupa İstatistik Kurumu (EUROSTAT) tarafından hazırlanmıştır. Sistemin amacı birliğe üye ve aday ülkelerin aynı veri tabanında karşılaştırılabilir ve bütünleştirilebilir tablolar üretmesine imkân sağlamaktır. Sistem kapsamı ve düzenlediği konular itibarıyla ESA 95, GFSM 2001 ile ortak bir takım özellikler taşımaktadır (Serçemeli, 2010: 26; Ural, 2008: 29).

1.5.3 Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı (GFSM 2001)

Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı (Government Finance Statistics Manual- GFSM) 2001’de IMF tarafından dünyada tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama alanında ilerleme kaydetmiş Avustralya, Kanada, ABD gibi ülkelere ve BM ile AB Komisyonundan uzmanların katılımıyla oluşturulmuştur. Stokların, gelir ve giderlerin, yükümlülüklerin ayrı ülkelere aynı şekilde sınıflandırmaya tabi tutulmalarını sağlayan bir düzenlemedir (Ural, 2008: 29).

1.5.4 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi

Muhasebe Komitesi (IFAC-PSC)

IFAC’ın bir alt kurulu olan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB) ülkelerin devlet ve muhasebe 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. Bu kurum dünya ülkelere yönelik olarak ekonomik ve siyasi çevrelerin kabullendiği devlet muhasebe standartları oluşturmaktadır (Ural, 2008: 30).

1.6 Türk Devlet Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi

Türkiye’de devlet muhasebesinin tarihsel gelişimi, devlet kapsamındaki birimlerde muhasebe sistemlerinin birbirinden ayrı hazırlandığı ve uygulama birliği olmadığı görülmektedir. Devlet muhasebesinde birliğin sağlanması ve ortak muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulması konusunda birçok fikir ileri sürülmesine rağmen 2004’te tahakkuk esaslı muhasebeye geçilinceye kadar tam anlamıyla uygulanamamıştır (Ural, 2008: 20).

Türk devlet muhasebe sistemi ele alınırken genel olarak iki dönem çerçevesinde ele alınabilir:

- (i) *Cumhuriyet öncesi dönemde devlet muhasebesi,*
- (ii) *Cumhuriyet sonrası dönemde devlet muhasebesidir.*

Söz konusu bu dönemlere ilişkin ayrıntılar genel olarak aşağıda verilmiştir.

1.6.1 Cumhuriyet Öncesi Dönemde Devlet Muhasebesi

Günümüzde genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kavramları esasen yeni bir takım olaylar olmayıp, söz konuyu ilke ve kavramları Osmanlı Devlet Muhasebe Sistemi’nde görmekte de mümkündür. Osmanlı Devlet muhasebesinin; iç muhasebe denetimine ve kesin hesabın kısa sürede çıkarılmasına, devletin gelirinin artırılmasına, giderlerin kontrol altına alınmasına ve tahsilatın hızlandırılmasına önem verdiği görülmektedir (Serçemeli, 2010: 5).

Osmanlı, devlet muhasebesini sır saklama yeri olarak görmüştür. Osmanlı devlet muhasebesi düzeninin sağlamlığının buhranlı dönemlerinde devleti ayakta tutmaya yardımcı olduğu söylenebilir. 17. yüzyıl ortalarında, Batıda bütçe uygulamaları yokken Tarhuncu Paşa’nın bütçe düşüncesini ortaya atışını, bir rastlantı değil, gelişmiş ve tutarlı bir muhasebe düzeninin ulaşabileceği bir seviye olarak görmek doğru olacaktır (Serçemeli, 2010: 6).

Osmanlı İmparatorluğu’nda Maliye Teşkilatı 1839 yılında kurulmuştur. Buna ardından 19. yüzyılın ikinci yarısında devlet muhasebesi alanında önemli bir gelişme gerçekleştirilerek, Genel ve Katma Bütçeli İdareler için tutulan muhasebe işlemleri, ilk kez 1882’de mal sandıkları için çıkarılan “Tensiki Kayıt Talimatnamesi” ile yazılı bir kurala bağlanmıştır. Kasa muhasebe sistemi olarak adlandırılan sistemde; kasa defteri, genel tahsilât defteri, genel ödemeler defteri, müfredat ve icmal defteri tutulmaktaydı (Duman, 2004).

İkinci meşrutiyetin ardından “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” ile “Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiye Dair Talimatname” çıkarılmıştır. Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün kuruluşu da aynı tarihlere rastlamaktadır. Talimatnameye göre hesaplar çift yönlü kayıt usulüne göre tutulmaya başlanmıştır. Ancak bu muhasebe sisteminin gereklerini yerine getirecek yetişmiş eleman bulunamadığından talimatnamenin ilk olarak uygulandığı 1911’in hesabı 1918’de alınabilmektedir. Bu tarihten itibaren vezne, muvazene, tahsisat, masraf, müfredat, gelir müfredat ve esas defterleri tutulmuştur. Bu sisteme göre Sayıştay’a hesap verme görevi defterdarlara verilmiştir. 1925’te muhasebe sisteminde değişiklik yapılarak büyük defter ile yevmiye defterinin kombine edildiği bir uygulamaya geçilmiştir. 26.05.1927 tarihinde, İkinci Meşrutiyetten sonra kabul edilen Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile az sayıda hüküm dışında çok büyük bir paralellik arz eden ve Türk mali sistemini şekillendiren 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu kabul edilmiştir. Çok önemli bir yenilik olarak kabul edilen bu kanun çok az değişikliğe uğrayarak 76 yıl yürürlükte kalmıştır (Ural, 2008: 20-21).

Türkiye’de devlet muhasebesinin tarihi oldukça eski dönemlere dayanmakta olup 1880’de ilk muhasebe talimatnamesinin incelenmesi sonucunda o dönemde benimsenen kameral muhasebe sisteminde borç ve alacak kavramları doğrudan doğruya belirtilmemekle birlikte kullanılmış ve ikili kayıt yöntemine doğru ilk adımlar atılmıştır (Gazioğlu, 2007: 12).

1.6.2 Cumhuriyet Döneminde Devlet Muhasebesi

1923’te kabul edilen iki yanlı muhasebe yönteminin ardından 1925 yılında muhasebe sisteminde değişiklik yapılarak, Amerikan usulüne (defter-i kebir yevmiye) benzer bir sistem kabul edilmiştir. 1928 yılında “Hazine Hesap Usullerine Dair Talimatname” ile tasnif yevmiyesi adı verilen bir sistem benimsenmiştir. 1948 yılında “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” yayınlanmasıyla tasnif yevmiyesi yöntemi bırakılarak iki yanlı kayıt yöntemine geçilmiştir. Devlet muhasebesinde en iyi kayıt yöntemini seçmek ve işlemleri basitleştirmek amacıyla 01.01.1990 tarihinde “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” çıkarılmıştır. Genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçmeyi amaçlayan “Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” 01.01.2004 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanmıştır. İki yıl boyunca yürürlükte kalan yönetmelik “5018 sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunu” kapsamında bazı değişikliklere uğramış,

genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerini kapsar şekilde 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır (Gazioğlu, 2007: 12-13).

2004'te Türk kamu mali yönetim sistemini, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımı, saydamlık, hesap verilebilirlik, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, analitik bütçe sistemi, iç kontrol gibi çağdaş mali yönetim ilke ve uygulamalarıyla uyumlaştırmak amacıyla 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) çıkarılmıştır. 1050 sayılı Genel Muhasebe (Muhasebe-i Umumiye) Kanunu'nun yerine getirilen bu kanun, 10 Aralık 2003 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde kabul edilmiş ve bütün hükümleri ile 1 Ocak 2006 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır. 5018 sayılı KMYKK'nın ikincil mevzuat düzenlemeleri kapsamında 2005 yılında, "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" ve "Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği" çıkarılmış ve 2006 yılından itibaren yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu yönetmeliklerin yayımlanmasıyla birlikte 2003 yılında çıkarılan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ve 2004 yılında çıkarılan Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır. Son olarak, 2006 yılında çıkarılan ve 2007 yılından itibaren yürürlüğe konulan "Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" ile birlikte ise Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır (Serçemeli, 2010: 9).

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRKİYE DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ

Türkiye’de birden fazla mevzuatla düzenlenmiş bulunan devlet Muhasebesi Yönetmelikleri 14.01.1990 tarih ve 20402 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” adı altında birleştirilmiştir. Bu yönetmeliği takiben 1995’te yönetmeliğin bazı maddelerinde değişiklikler yapılarak aksaklıklar giderilmeye çalışılmıştır. Devlet muhasebesinin geliştirilmesi için 1995’ten itibaren kamu mali yönetimi konusunda çalışmalar yapılmıştır (Gazioğlu, 2007: 38).

“Say2000i” projesiyle muhasebe işlemleri bilgisayar ortamında takip edilerek sonuçları konsolide edilmeye başlanmıştır. “Muhasebat Genel Müdürlüğü, Türkiye çapında 1668 saymanlıkta günlük çalışmaların bilgisayar yardımıyla yapılması ve tüm verilerin merkezde bir veri tabanında toplanarak devlet hesaplarının günlük olarak izlenebilmesi amacıyla 3 Mart 1999 tarihinde Say2000i web tabanlı saymanlık otomasyon projesini başlatmıştır” (Bozdoğan, 2007: 48-49).

2003’te “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” yürürlüğe girmiş, yönetmeliğe göre oluşturulan hesap planı muhasebe kayıt yönteminin de değiştirilmesini sağlamıştır. Muhasebe kayıt yöntemi olarak, uyarlanmış nakit esası ile uyarlanmış tahakkuk esası arasında bir yerde olan devlet muhasebesi kayıt yöntemi yerine “Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Yöntemine” geçilmiştir (Yıldırım ve Çetinkaya, 2006: 8).

Devlet muhasebesinde hesaplar ve kayıt yöntemleri ile ilgili yaşanan gelişmeler, 2003’te 1050 sayılı “Genel Muhasebe Kanunu’nun yürürlükten kaldırılarak, 5018 sayılı KMYKK’nın yürürlüğe girmesiyle devam etmiştir. 8.6.2005 tarihinde yayınlanan “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” ile 2003’te yürürlüğe konulan “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” yürürlükten kaldırılmıştır. “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği”, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini kapsamıştır. Söz konusu idarelerden genel bütçe kapsamında olanların dışında kalanlar yeni yönetmelikteki

çerçeve hesap planını kullanarak hesap kayıtlarını yapmaya 01.01.2006 tarihinden itibaren başlamışlardır (Yıldırım ve Çetinkaya, 2006: 102).

2.1 Türkiye Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemleri

Dünya genelinde devlet kayıt muhasebe yöntemleri önemli bir gereksinim olarak ortaya çıkmıştır. Türkiye’de devlet muhasebe sisteminde nakit esaslı ve tahakkuk esaslı şekli ile muhasebe kayıt yöntemleri kullanılmaktadır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2019: 355). Bu yöntemler işlem çeşidini kullanım alanına göre kullanılmakta olup karma sistem olarak muhasebe kayıtları oluşmaktadır.

2.1.1 Nakit Esaslı

Nakit esaslı muhasebe sisteminde hesaba nakit giriş veya nakit çıkışı gerçekleştiğinde muhasebe işlemi tamamlanır tahsil edilme esastır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2019: 355). Devletin mali varlıklarındaki değişimleri alacak, borç takip edilmesini önlemektedir. Bu sistem basit, kolay bir sistem olması temelde kullanılmasını sağlamaktadır (İspir, 2020: 10).

Nakit esaslı muhasebe sistemi; varlıkların değerlemesi, yükümlülükleri ve ödemeleri vermesine karşın harcamaları, borçları, hazine garantileri gibi konuları kapsamamaktadır. Nakit esaslı muhasebe sistemi en zaaf yönü finans hakkında fikir vermeyi zorlaştırmasıdır. Ekonomik faaliyet hakkında bilgi vermez; performans, ekonomik yetersizlik, gelir ve gider hakkında net bilgi oluşmasını engeller; hizmet maliyetinin oluşumu değerlendirilmesi kontrol ve fiyat belirleme hizmetin üretim zamanında değil son muhasebeleştirme vaktinde yapıldığından maliyet performans değerlendirmeyi ortadan kaldırır (İspir, 2020: 11).

Diğer bir deyişle nakit esaslı devlet muhasebesinin kullanılmasının yarattığı sorunlar arasında; “mali yönetim ve ekonomik analizler için yeterli bilgi sağlayamaması, ödeneklerin harcamaya dönüştürülme sürecinin izlenmesini zorlaştırması, bütçe hesaplarının izlenmesini zorlaştırması, kapsadığı işlemler nakit akımları ile sınırlı olduğundan, saydamlık ve hesap verilebilirlik amaçlarına yeterince hizmet etmemesi” olarak sayılabilir (Gazioğlu, 2007: 42).

Nakit esaslı muhasebe sisteminde nakit denetimi ve nakit faaliyetini yöneten kamu görevlilerinin sorumluluğunu ve bütçe ödeneklerinden limitleri aşmadan kullanıp kullanılmadığını belirlemekte faydalı olabilmektedir (Kartalıcı, 2019: 262-263).

2.1.2 Tahakkuk Esaslı

Nakit ödemesinin yapılmadan anlaşması yapılmış mal ve hizmetlerin kayıt altına alınmasını sağlayan bu yöntemde ödenekleri aşamadan mali sorumluluk içerisinde hareket imkânı sağlar. Raporlama ve bilgi kullanışlıdır (Kartalci, 2019: 263).

Tahakkuk esaslı, bir ekonomik değerin yaratıldığında, dönüştürüldüğünde, değiş tokuş edildiğinde, el değiştirildiğinde veya yok edildiğinde tanınmasını gerektirir. Tahakkuk muhasebesi, muhasebe işlemlerini kaydetmek için nakit ve tahakkuk esasının bir karışımını kullanır. Tahakkuk esaslı, kamu hizmetlerinin maliyetlerinin bir bütün olarak görülmesine, belirli periyotlar içerisinde maliyet analizlerinin yapılmasına ve maliyet-fayda analizleri ile seçenek programlarının önceliklere göre değerlendirilmesine olanak sağlar. Tahakkuk muhasebesi, esas olarak yüksek kârlı özel sektör işletmeleri tarafından dış finansal raporlama yapmak için geliştirilmiştir. Devlet teşebbüsleri de tahakkuk ilkesinin üstünlüğünün bir sonucu olarak bu değişiklikleri yapmışlardır. Ancak asıl mesele, devleti ticari olmayan kuruluşlarda uygulama fikridir. Ticari işletmelerde kâr performansının artırılması öncelikli olarak düşünülürken, kâr amacı gütmeyen devlet kuruluşlarında tahakkuk muhasebesinin uygulanmasının amacı, yöneticiler için bir karar aracı olmak ve yönetim performansını artırmaktır. Bu muhasebe sistemi, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi ve kamu yöneticilerinin performansının ölçülmesi açısından sağlam bir altyapı oluşturmaktadır (Gazioğlu, 2007: 48-49).

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde nakit esasta olduğu gibi ödeme aranmadan tahakkuk ettirildiğinde bütçe gelir gider hesabına kayıt düşülür. Devletin bu kayıt yapılması ile muhasebe sistemine rapor etmekten ibarettir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi maliyet fayda etkinlik analizlerinin yapılmasına imkân verir. Muhasebe sisteminde emanet ve ödenekler sermaye ödenekleri sistemden takip imkânı vardır. Bu milli gelir hak ve yükümlülüklerin muhasebesi ile mali yönetime imkânları sunar. Avrupa standartlarına uyum çalışmalarında tam tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde etkin verimlilik performans ölçümü alt yapısını oluşturur, raporların izlenmesi ile karar verme kontrol ve hesap verme süresi etkin yürütülmektedir. Saydamlık ve hesap verebilirlik devlet muhasebesinin esasıdır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2019: 355-356).

Tahakkuk esasında kayıt yapılan işlem dönüştürülür kayıtlar belgeye dayanır. “Bütçe gelirleri tahsil edildiği bütçe gelirleri ödendiği zaman muhasebeleştirilir” (KMYKK, m. 51/2) (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2019: 357). Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi devletin kullandığı en son sistem bütçesi olup inceleme denetleme raporlama gibi imkânları sunmaktadır (İspir, 2020: 11). Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi mali raporlar stoklar ve nakte ait faaliyetleri tamamını içermektedir mali hareketler izlenebilmektedir (Kartalıcı, 2019: 264-265)

2.1.3 Uyarlanmış Nakit Esaslı

Bu kayıt yönteminde mali oluşmalar nakit tahsil edildiğinde kayıt düşülmekte muhasebe kaydına işlenmektedir ait oldukları dönem önemli değildir. Nakit esaslardan farkı mali yıl son günü defter kapatılmadan önceki yıla ait işlem kayıtları için defterlerin açık bırakılması ve raporlama tamamlandıktan sonra ait olduğu dönemin muhasebeleştirilmesidir (İspir, 2020: 11).

Uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebe sisteminde mahsup olduğu dönem gerçekleşen giderler kayıt altına alınır. Mali yıl kapandıktan sonra eski döneme ait ödemeler önceki dönem olarak kaydedilir (Kartalıcı, 2019: 263).

2.1.4 Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı

Uyarlanmış tahakkuk esaslı muhasebesinde ekonomik varlıklar mal mevcut borçlar irat ve masraflar kayıt altına alınmaktadır. Bu kayıt ile finansal tabloların hazırlanmasına imkân verir. Kamu idaresinin ihtiyaçlarını büyük bir oranda karşılar. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminden fonları muhasebe kayıtlarında bina, arsa, taşınmaz demirbaş, tesis, araç, makine, cihaz gibi maddi varlıkları kapsamaz muhasebe kayıtlarında görülmez (Kaya, 2019: 10). Alacak ve borçlar gelecekte doğacak taahhüt kaydeder ve rapor oluşturur eksik bilgi bulunmaz nakit esaslı devlet muhasebe sisteminin gelişmiş şekildir (İspir, 2020: 11).

2.2 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Türk kamu mali yönetimi alanında yaşanan sorunlar için çeşitli çalışmalar gündeme getirilmiştir. Bu kapsamda (Kıymık, 2009: 40);

- VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu,
- 2001, 2002, 2003 yılları programları,
- 2001 ve 2003 yılları Ulusal programları,
- Katılım Ortaklığı Belgesi,

- IMF'ye verilen niyet mektupları,
- Türkiye'de saydamlığın artırılması ve kamuda etkin yönetimin geliştirilmesi eylem planı (Bakanlar Kurulu Prensip Kararı)

58 ve 59. Hükümet programı ve acil eylem planlarında yer verilmiştir.

5018 sayılı KMYKK'nın ortaya çıkış sebebi, dünyada ve Türkiye'de yaşanan gelişmelerdir (Kıymık, 2009: 40). 5018 sayılı KMYKK Türkiye'de 10.12.2003 tarihinde kabul edilmiş, 5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile değişik Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 01.01.2006 tarihi itibariyle tüm düzenlemeleri ile birlikte yürürlüğe girmiştir. 5018 sayılı KMYKK'nın yürürlüğe girmesiyle 1927 yılından beridir uygulanmakta olan ve "Mali Anayasa" olarak kabul edilen 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kalkmıştır (Görgün, 2011: 96).

5018 sayılı KMYKK, mali yönetim ve kontrol sisteminin yapısını ve işleyişini yeni bir anlayışla ele almak suretiyle sistemin temel esaslarını düzenlemekte; kamu bütçelerinin hazırlanma, uygulanma ve denetim işlemlerinin mevzuatını ortaya çıkarmıştır. Mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını şekillendirmektedir. 5018 sayılı KMYKK; "kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması, çok yıllık ve performansa dayalı bütçe sistemine geçilmesi, mali yönetim ve kontrol görev ve yetkisinin ilgili idarelere devredilmesi, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkesinin öngörülmesi, kamu harcamalarında iç ve dış denetimin düzenlenmesi yanında bütçe ve muhasebe uygulamalarında birlik ve bütünlük sağlanması" yönünde temel düzenlemeler yapılmıştır (Arcagök, Yörük, Oral ve Korkmaz, 2004).

5018 sayılı KMYKK'nın amacı kanunun gereklinde ; "kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verilebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemek" olarak açıklanmıştır (Taşdemir, 2007: 77).

5018 Sayılı kanunun çıkmasının ardından Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği, 31.12.2005 tarih, 26040 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe gitmiştir. Yönetmelik, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin

muhasabe kayıt ve işlemlerini kapsamaktadır. Yönetmelik, 5018 sayılı KMYKK'nın 49'uncu maddesi ile 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 11'inci maddesi ve 03.05.2005 tarihli ve 2005/8844 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla (BKK) yürürlüğe konulan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine dayanılarak hazırlanmıştır. Yönetmeliğin kapsamını açıklayan 2'nci maddesinde “Bu Yönetmelik, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasabe kayıt ve işlemlerini kapsar” denilerek bu yönetmeliğin kapsamının, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği kapsamında sayılan idarelerden sadece genel bütçe kapsamındaki idareler olduğu belirtilmiştir. Diğer idareler Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği kapsamında yer almamaktadır. Yönetmeliğin amacı; “genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin ve işlemlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak, sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirlenen standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas ve usullerin belirlenmesi” olarak sıralanabilir (Taşdemir, 2007: 80-81).

5018 sayılı KMYKK'nın öngördüğü devlet muhasebesi sistemi; “genel yönetim sektörünü ve tüm mali işlemleri kapsaması, standart ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olması, görevli ve yetkililerin hesap vermelerini ve kontrol edilmelerini mümkün kılması, yöneticilerin yönetim ihtiyaçlarına uygun bilgi üretebilmesi için yeterli detayda olması, mali raporların düzenlenmesine ve kesin hesabın çıkarılmasına imkan vermesi, tüm mali işlemlerin tahakkuk esasına, aynı zamanda bütçe işlemlerinin nakit esasına göre kaydedilmesi, muhasebe ve raporlama standartlarının bir kurul tarafından belirlenmesi, mali rapor ve mali istatistiklerin uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanması, mali raporların ve mali istatistiklerin belirlenen sürelerde Maliye Bakanlığınca yayımlanması” şeklinde kısaca özetlenebilir (Kızılkaya, 2007):

Demokratik parlamenter sistem ile yönetilen ülkelerde yürütme organının kamu harcamalarının bütünü kendi denetiminde olmasını istemesi bütçenin hazırlık

görüşme, onay, uygulama denetim kısımlarında oluşur. 5018 sayılı KMYKK'nın 13'üncü maddesinde bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünde uyulması gereken ilkeler;

- a) *Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında, makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak esastır.*
- b) *Kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır.*
- c) *Bütçeler kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanır, uygulanır ve kontrol edilir.*
- d) *Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir.*
- e) *Bütçe, kamu malî işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlar.*
- f) *Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir.*
- g) *Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır.*
- h) *Bütçelerde gelir ve gider denkleğinin sağlanması esastır.*
- i) *Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz.*
- j) *Bütçelerde, bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmez.*
- k) *Bütçeler, program yapısı esas alınarak kurumsal ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Cumhurbaşkanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanır ve uygulanır.*
- l) *Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve malî saydamlık esas alınır.*
- m) *Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir.*
- n) *Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir.*
- o) *Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir.*

şeklinde sayılmaktadır.

2.3 Genel Bütçe Kavramı ve Bütçe İlkeleri

Tazminattan sonra başlayan bütçe kelimesi belirli bir sürede gelir ve gider tahmini kanun hükmüne göre uygulanan ve düzenlenen işlemler olarak görülmektedir. Bütçe genelde merkezi idarenin bütçesi olarak bilinmektedir. Özel kesimlerin yaptıkları bütçe devletin yapmış olduğu bütçeye devlet bütçesi denilmektedir. Devlet bütçesi kamu bütçesi olarak görülmektedir. Bütçenin genel amacı büyük işlemlerin gelecek yıllarda yapacakları planlamalarda plan hedeflerde ulaşmanın göstergelerini oluşturmasıdır (Mutluer ve diğ., 2016: 321-322).

Türkiye’de 2003’te 5018 sayılı KMYKK’nın 2’nci maddesinde merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır. Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu kanun hükümlerine tabidir.

Devletlerin kamusal görev olarak yerine getirmesi gerektiği sorumlulukların finans işlemleri bütçe ile sağlanır. Günümüzde mali açıdan büyük boyutlu işlemleri kamu hizmeti olarak sunmak gereklidir. Bu hizmetlerin sunumu gelir gider dengesi yanında hangi dönemlerde nasıl bir finans ile çözülmesi gerektiğini belirtir (Kavas, 2014: 48).

5018 sayılı KMYKK’nın 3’üncü maddesinde yer alan tanımlar bölümünde “Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulamasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konuları belgeyi” bütçe olarak tanımlamaktadır.

Türkiye’de klasik bütçe ilkeleri 10 tanedir. Bunları sıralamak gerekirse; “genellik ilkesi”, “birlik ilkesi”, “açıklık ve mali saydamlık ilkesi”, “doğruluk ilkesi”, “önceden izin alma ilkesi” “yıllık olma ilkesi”, “giderlerin önceliği ilkesi”, “tasarruf ilkesi”, “giderlerde tahsis ilkesi”, “denklik ilkesi” olarak sayılabilir. Bu ilkelere ilişkin açıklamalar aşağıda verilmiştir.

2.3.1 Genellik İlkesi

Genellik ilkesi maliyede gelir ve giderlerin tam kayıt altında gösterilmesi esasını teşkil eder. Genellik ilkesi; hazır olandan gelir ve gider toplamıdır. Toplam gelirlerin; nereden, nasıl, ne zaman tahsil edildiğini gösterdiği gibi giderlerin

nereden ne kadar ne zaman harcama kalemi olarak açığa çıktığında göstermektedir. Genellik ilkesi; (i) gayri safi usul ve (ii) âdemi tahsis usulü olarak iki grupta sınıflandırılarak gelir-gider sınıflandırılması yapılmaktadır.

Gayri safi usulde gelir ve gider doğrudan bildirilir gelirlerin arkasına giderler gizlenmeden direk olarak sistemde görülmektedir. Tüm gelir ve giderler bütçede gösterilir. Bu gelirler ve giderler brüt tutarlardır. Bu tutarlar belirli bir gidere tahsis edilmemesidir. Devletin bütünlük oluşturması sonucu bütçe birliği mali denetim sağlama, mali denetim kurumların kendi gelir ve gider kullanmaya engel olma tahsis edilen kurum bütçesi dışına çıkmayı ortadan kaldırma şeklinde açıklanabilir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2019: 41-45).

Âdemi tahsis usulünde devletin gelir ve giderleri havuza toplanır. Diğer bir deyişle ademi-tahsis prensibinde belirli gelirin, önceden belirli masraflara tahsisi imkanını ortadan kaldırması yani bütün gelirin hep birden bütün masraflara karşılık tutulması suretiyle, Devletin birden fazla bütçesi olmamasını gerektirmektedir (Feyzioğlu, 2012). Kullanım alanları sınırlı olarak açığa çıkmaktadır. Hizmeti yerine getirenler yetki ve sorumlulukları üzerlerine almışlardır. Bu da hizmetlerin kalitesini artırmaktadır (Altuğ, 2004: 31-32; Bülbül, 2014: 46-49; Mutluer ve diğ., 2016: 331-333).

Genellik ilkesi gereği gelir ve giderlerin eksiksiz olarak bütçede gösterilmesi safi bütçenin oluşmasını sağlar. Kamu gelirlerinin birlikte bulunması, toplanması, bütçenin istenildiği zaman diğer giderlere yönlendirilmesi hareket kabiliyetini ortaya çıkarır. Bu durum Âdemi tahsis ilkesinin gereğidir. Bu ilkede bazı istisnai durumlar söz konusudur. Şartlı verilen bütçe gelirleri, bağışlar ve cezalar genellik ilkesi kapsamı dışındadır. Devletin gelir ve giderleri açık olmalı ve birbirini arkasına saklanmamalıdır. Bu gayri safi yöntem için gereklidir. Gelir ve gideri düşerek saf olarak kayıt altına almak yerine gelir ve gideri açık bir şekilde bütçede belirtmek gereklidir (Pehlivan, 2014: 37).

Özetlemek gerekirse bu ilkenin temel prensipleri 3 başlık altında toplanabilir. Bunlar; “(i) kamu gelir-giderlerinin eksiksiz olarak bütçede gösterilmesi, (ii) kamu gelir-giderlerinin gayrisafi tutarlarının bütçe yer alması, (iii) belli gelirlerin belli giderlere önceden ayrılmaması” şeklinde özetlenebilir (Pehlivan, 2014: 37-39).

Türkiye’de gelir-giderler için genellik ilkesi katı bir şekilde uygulanmaktadır. Örneğin; birimler arasında nakledilen eşya ve gereçler

karşılığında ortada bir bedel olmamasına rağmen ilgili eşya ve gerecin tutarı ve alan birim kayıt altına alınarak sanki ödeme yapılmış gibi gerekli hesaplardan düşülürken karşılığında bütçeye gelir olarak kaydedilir (Altuğ, 2004: 33)

2.3.2 Birlik İlkesi

Merkezi kamu kesimi hizmet sağlayanların bütçelerindeki gelir giderlerinin tek elde bir bütçe ile toplanması yasama organlarının onayından geçmesi birlik ilkesi esasını teşkil eder. Birlik ilkesi kamu kesiminin gelir giderlerini görme imkânı sağlar. Bu aynı zamanda belge toplama, inceleme, denetleme ve uygulama imkânı verir. Genellik ilkesi ile aynı olmasına rağmen birlik ilkesinde bütçe dışında gelir-gider olmaması gerekmektedir. Birlik ilkesinde amaç; gelir ve giderlerin tek elde toplanması ve oradan gerekli tahsisler yapılmasıdır (Altuğ, 2004: 33; Edizdoğan ve Çetinkaya, 2019: 45).

Birlik ilkesi devletin kamu gelirleri ve harcamaların yasama organlarının denetimine açık olması ülkenin kalkınma planları ve programlarında bilgi olarak gösterilebilmesini ifade etmesidir (Pehlivan, 2014: 39-40; Mutluer ve diğ., 2016: 335).

Klasik maliye görüşünün egemen olduğu dönemlerde birlik ilkesi savunulmuştur. Çünkü o dönemlerde devlet faaliyetlerinin sınırlı oluşu nedeniyle devlet gelirleri de sınırlıydı. Bu nedenle de kamu gelir-giderlerinin hacim olarak dar tutulması anlayışı hakimdi. Tüm bu nedenlerden dolayı klasik maliye görüşünün savunulduğu zamanlarda bütçede birlik ilkesi ısrarla savunulmaktaydı. Fakat devlet faaliyetlerinin genişlemesi, gelir-giderlerin çeşitlenmesi beraberinde bu görüşü zayıflatmıştır. Türkiye’de 5018 sayılı Kanunu’nda birlik ilkesinin gereği olarak bütün Devlet bütçesi, “genel yönetim bütçesi” başlığı altında düzenlenmiş ve böylece bu ilkeye uyulmuştur. Fakat KİT bütçeleri, bütçe dışı fonlar ve döner sermaye işletmeleri bütçeleriyle birlik ilkesine istisnalar getirilmiştir (Pehlivan, 2014: 40).

5018 sayılı KMYKK’da yer alan *Hazine Birliği* başlığı altındaki Madde 6’da, “*Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider, tahsilat, ödeme, nakit planlaması ve borç yönetimi Hazine birliğini sağlayacak şekilde yürütülür. ...*” ifadesi ile birlik ilkesi kamu mali yönetiminde tesis edilmeye çalışılmıştır (Bülbül, 2014: 50).

2.3.3 Açıklık ve Mali Saydamlık İlkesi

Mali yıl bütçesinde meclis üyeleri ve halkın yapılacak harcamaların hangi işlere ne kadar gider ayrıldığını kullanma şekline inceleme imkânı verecek şekilde düzenleme yapılmasını sağlar. Bu yapılan işlemlerin eleştiriye açık olması denetimi de yerine getirir. *Açıklık (anlaşılır olma) ilkesinin* gerçeklik kazanması; bütçede genellik, birlik, anlaşılabilir olma ve doğruluk ilkesi ile sağlanır. Açıklık ilkesi Resmî Gazete’de bütçenin yayınlanması ile gerçekleşir. Demokratik parlamenter sistemlerde bireylerin bütçe hakkının ne şekilde ve ne miktarda kullanılacağını açıkça görme hakkına sahiptir (Altuğ, 2004: 29-30; Bülbül, 2014: 50).

Açıklık (anlaşılır olma) ilkesi günümüzde mali saydamlık olarak son şeklini almıştır. Mali saydamlık hükümetlerin mali piyasadaki işlemlerinin kamunu karşılaştırma yapma ve güvenilir bilgiyi sunma olarak görülmektedir. Mali saydamlığın sağlanmasından kamu idareleri sorumludur. Gerekli düzenlemelerin sonucunu hazine ve maliye bakanlığınca izlenir. Mali saydamlıkta açıklık ilkesine istisnai bir durum olan Cumhurbaşkanlığı harcama yetkisidir. Bu *örtülü ödenek* adı altında 5018 sayılı KMYKK’nın 24’üncü maddesinde belirtilmiş genel bütçenin %0,5’ni geçmeyecek şekilde oluşturulmuştur. Cumhurbaşkanı’nın kullanma yetkisine bırakılmış açıklık ilkesine onama aşaması oluşturmakta ancak kullanım yerleri kapalı bırakılmış hesapların açılma ve kapanma yetkisi esaslara göre yapılmaktadır (Altuğ, 2004: 29; Edizdoğan ve Çetinkaya, 2019: 52-56; Pehlivan, 2014: 41).

Bütçe hazırlayanların bütçenin açık ve anlaşılır bir şekilde oluşturması kanunun hesap verebilirlik kamu gücünü elinde bulunduranlar kamu kaynaklarının ekonomik, etkili ve verimli bir şekilde kullanmalarının sağlanması, art niyetli kullanımların engellenmesi, raporlanması ve kanun önünde saydam ve hesap verebilirlik sağlamaktadır (Bülbül, 2014: 51; Mutluer ve diğ., 2016: 342-343).

5018 sayılı KMYKK’da yer alan *Mali Saydamlık* başlığı altındaki Madde 7’de, “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla; a) Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması, b) Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması, c) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere

belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması, d) Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması, zorunludur.” ifadesi ile mali saydamlık ilkesi kamu mali yönetiminde tesis edilmeye çalışılmıştır (Bülbül, 2014: 51; Pehlivan, 2014: 42).

2.3.4 Doğruluk ilkesi

Bütçenin hazırlanması gelir olarak tahsilini gerektirir. Giderin uygun şekilde kullanılmasını sağlamalıdır. Doğruluk ilkesi kendi içinde iki kısma ayrılabilir. Bunlar; (i) objektif doğruluk ilkesi ve (ii) sübjektif doğruluk ilkesi” olarak tanımlanabilir. *Objektif doğruluk ilkesi* bütçenin doğru bir hazırlanması ile mümkündür. Kamuda görev yapanların yapılan bütçeye kendilerinin inanmaları gerekir. Gelir gider arasında oluşan açık farkı tahminlere göre ödenek tahsis ile oluşturulmalıdır. Bütçenin ekonomik dengelere göre gelir-gider tahmini göz önüne alınarak gerçekleşir (Altuğ, 2004: 30; Edizdoğan ve Çetinkaya, 2019: 56). Açık olan bütçede gelir ve gider arasında fark meydana gelmişse ödenekler arasında gelir yükseltmek ve ödeneğin devamını sağlamak gereklidir (Edizdoğan ve Çetinkaya: 2019: 56). Kamu finansmanının sağlanması amacıyla oluşturulan bütçe kişilerden alınan vergilerle sağlanmaktadır. Bu toplumda oluşan beklentilerde dürüst, samimi ve gerçekçi olmalıdır ki karşılık bulabilir ve bunun için gerekli görülen girişimler yapılır. Vergilerin bu boyutuyla yük olmadığı kanısı oluşur (ekodialog.com). Diğer bir deyişle bütçeye ilişkin gelir-gider tahminlerinin gerçekten doğru olması *sübjektif doğruluk ilkesi* veya *samimiyet ilkesi* olarak adlandırılır (Pehlivan, 2014: 43).

Çağdaş muhasebe sisteminin ilkesi 5018 sayılı KMYKK’nın 13’üncü maddesi birinci fıkrasında “*Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk, saydamlık esas alınır*” ifadesi bulunmaktadır (Mutluer ve diğ., 2016: 344). Doğruluk ilkesi esasında bütçenin rasyonel bir şekilde hazırlanarak bütçe tahminlerinin gerçekleri yansıtacak şekilde oluşturulmasını içermektedir. Buradaki gerçekleri yansıtmadan kastedilen durum; bütçe hazırlanırken “ne çok iyimser ne de çok kötümser bir tavır” alınarak yapılacak çalışma kastedilmektedir. Kamunun ihtiyaçlar yönüyle sınırsız, gelir yönüyle sınırlı olduğu gerçeği her zaman göz önünde tutularak hareket edilmelidir (Bülbül, 2014: 51-52).

Bütçe ile ilgili gelir-gider tahminleri yapılırken ekonomik şartlardaki bekleyişlerin de dikkate alınması gerekir. Zira konjonktürel diğer bir deyişle dönemsel ekonomik dalgalanmalar dikkate alınmalıdır. Buradan hareketle geleceğe ilişkin beklentilerde aşırı iyimser veya kötümser bakış açılarından kaçınılmalıdır. Önemli olan husus olabildiğince isabetli tahminlerde bulunmaktır (Pehlivan, 2014: 43).

2.3.5 Önceden İzin Alma İlkesi

İktisadi ve mali işlerde mali yıla girmeden parlamento tarafından bütçenin onaylanması ve kanunlaşması gerekir. Gelecek yıl içerisinde toplanacak gelir ve yapılacak harcamalar için ön izin gerekir. Mali yükümlülükler için kullanma yetkisi egemenlik hakkıdır. Parlamento’da onaylanan bütçenin idare tarafından kullanılması esastır. 5018 sayılı KMYKK’nın 13/i maddesinde “*Bütçeler ait olduğu yıl başlamadan önce TBMM ve yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz*” denmektedir. Ön izin harcama yapma yetkisi verir bütçeyi aşan harcama yetkisini idare kullanamaz harcamayı yapma yetkilisi zorlanamaz. Yeni yıla girmeden bütçe onaylanmazsa “Geçici bütçe” yapma zorunluluğu ortaya çıkar esas bütçe onaylanınca uygulamaya devam edilir. Bütçe ödenek üstü harcamalarda tamamlayıcı ödenek çıkarılarak tamamlanır (Bülbül, 2014: 52; Edizdoğan ve Çetinkaya, 2019: 57-58).

Bütçede yapılması gereken değişiklik mutlaka yasama organının kontrol ve onayını gerektirir (Pehlivan, 2014: 45). Türkiye bütçesinde mali yılbaşı öncesi yıl girmeden onaylanan bütçe kabul edilir yıl içerisinde olağan üstü durumlarda ilave (tamamlayıcı) bütçe ile sonlandırılır. Önceden izin alma ilkesinin istisnaları vardır. Bunlar; “savaş ödeneği ve tamamlayıcı ödenek” olarak ifade edilebilir (Altuğ, 2004: 30).

2.3.6 Yıllık Olma İlkesi

Kamu bütçesinin yıllık olması ilkesi bir takvim yıl içerisinde oluşan gelir-gider öngörmekte tahmini bütçe içerisinde oluşan harcamaların ödeneklerin ayrılması, kullanılmasını sağladığı gibi ödeneklerin diğer bütçe yılı dışında kullanılmasına imkân verir (Bülbül, 2014: 52; kamufinans.com; Pehlivan, 2014: 47).

5018 sayılı KMYKK’nın 3’üncü maddesinin f fıkrasında “*Bütçe: Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları*

gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgeyi” bütçe dönemi ve yıllık olma ilkesini ifade ettiği belirtilmektedir.

5018 sayılı KMYKK’nın 13’üncü maddenin d fıkrasında *“Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir.”* Oluşan bütçe sonucuna göre bir sonraki dönemde oluşacak gelir ve giderleri kapsayacak iki dönem bütçesi oluşturulur.

5018 sayılı KMYKK’nın 15’inci maddesinin ikinci fıkrasında ise *“...Merkezi yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, mali yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak ve kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümler yer alır...”* bu kanun maddesi bütçe uygulamalarının oluşma şekli ve sınırlarını kapsamaktadır.

Bütçenin yıllık olma ilkesinin istisnaları da söz konusudur. Bu istisnalar arasında; *“yatırım bütçeleri, uzun süreli kira sözleşmeleri, geçici bütçe, özel ödenekler”* sayılabilir (Altuğ, 2004: 30).

2.3.7 Giderlerin Önceliği İlkesi

Bütçenin gelirler ve giderlerden oluşur. Bütçede öncelikle zorunlu oluşan giderler önceden tahmini tutarı belirlenerek giderler öncelik alınarak gelirlerden giderlere öncelik sırasına göre karşılık ayrılır (muhasabedersleri.com).

Genel bütçede, mahalli idarelerin bütçelerinin aksine giderler gelirlerden önce yazılmaktadır. Bu ilke gereğince bütçe kanununun birinci maddesi genel bütçeye dahil idarelerin mali yıl içinde yapacakları toplam giderleri göstermektedir. Dolayısıyla giderler gelirlerden önce yazılmalıdır (cag.edu.tr).

Buradaki amaç öncelikle devlet bütçesinde zorunlu olan giderleri belirleyerek ona göre gelirleri artırmak veya çeşitlendirmek yoluyla zorunlu giderlerin karşılanması için kaynakların optimum şekilde kullanılmasını sağlamaktır.

2.3.8 Tasarruf ilkesi

Bütçenin hazırlanma, uygulanmasında yönetimin verimlilik artışı sağlama fayda maliyet analizi yaparak maliyet sonucu oluşan etkinlik oluşturmayı amaçlar

Türkiye bütçe sisteminde “Performans Esaslı Bütçe Sistemi” olarak ortaya çıkmıştır. “Program Tabanlı Performans Bütçe Sistemi” gelişmesini tamamlayarak kullanılması güncellenmiştir (Edizdoğan ve Çetinkaya: 2019: 65).

Devletin işleyişinde kamu kesiminin veriminin en üst seviyede oluşması giderlerin azaltılması esas alınmaktadır (Altuğ, 2004: 31). Kamu kurum ve kuruluşları önceden ihtiyaç aciliyetine göre sınıflandırma yapmak şekliyle bütçe hazırlama usulünü uygularlar. Amaç en az harcama ile en fazla işin gerçekleştirmesini sağlamaktır (Pehlivan, 2014: 47-48).

2.3.9 Giderlerde Tahsis İlkesi

Hazırlana bütçede ödeneğin ne için kullanılacağı niteliği belirtir ve bu nitelikte harcama iznini oluşturur. Bu harcamanın miktarını sınırlı tutma amacı ise nicelikte belirtilir harcama sınırlıdır. Bu ödeneğin bir bütçe yıl içerisinde kullanma zamanı yönünden ayrımı mali yıl ile sınırlıdır (Altuğ, 2021: 40).

Gelirler bütçe girdikten sonra zaman, nitelik ve nicelik olarak giderlere göre sınıflandırılırlar bu sınıflamadan itibaren bütçeyi aşmayacak şekilde kullanma sunulur, olağan üstü durumlarda bütçeye ilaveler yapılabilmekte bütçe ilavesi ile bütçe tamamlanmaktadır. Milli savunmada olağan üstü durumlarda bütçe açık bırakılır (Altuğ, 2004: 31).

Giderlerde tahsis (ayrım) ilkesinin bütçede karşılığı şu şekilde gerçekleşir. Bu ilkeye göre bütçedeki giderler üç şekilde ayrıma tabi tutulur (Altuğ, 2004: 31; Bülbül, 2014: 56-57; Pehlivan, 2014: 46-47):

- (i) *Nitelik/amaç yönünden ayrım,*
- (ii) *Nicelik/miktar yönünden ayrım,*
- (iii) *Süre/zaman yönünden ayrım.*

Nitelik/amaç yönünden ayrım

Bütçede belirli hizmetlerin yapılması için ayrılmış ödenekler sadece o hizmetlerin yapılması için kullanılabilir. Benzer nitelikli hizmetler, bölümler içinde toplanarak bölüm itibarıyla görüşülüp onaylanır.

Nicelik/miktar yönünden ayrım

Bütçe kanunu ile verilen ödenekten fazla harcama yapılamaz. Ayrıca bütçede yer almayan bir hizmet için de harcama yapılamaz. Ancak tertibi bütçede bulunan, hizmetin görülmesinde eğer ödenek yetmez ise ek ödenek istenerek veya ödeneği artan başka bir bölümden aktarma yapılarak ihtiyaç duyulan ödenek

sağlanır. Bazı özel durumlarda yani ödenek üstü durumlarda örneğin savaş ödeneği ile ödenek üstü harcama yapılabilir. Bu gibi durumlarda yıl sonunda yasama, tamamlayıcı ödenek vermektedir.

Süre/zaman yönünden ayırım

Bütçe ödeneklerinden yapılması düşünülen giderler, o bütçenin ait olduğu mali yıl esas alınarak yapılır. Böylelikle gelecek bir mali yıl ödeneği de önceden sarf edilemez. Diğer bir ifadeyle yıllar arasında ödenek aktarımı söz konusu değildir. Çünkü bütçe yetkisi 1 yıl için verilmektedir. Fakat geçici bütçeler bunun istisnasını oluşturur.

2.3.10 Denklik İlkesi

Bütçede denklik (tevzin) ilkesi ile bütçede yer alan giderlerle gelirlerin denk olması amaçlanmaktadır. Denklik ilkesi ile ilgili olarak iki farklı görüş söz konusudur. Klasiklere göre mutlak bir gelir-gider dengeliği/eşitliği aranırken modern görüşte bütçe dengesi yerine ekonomik denge ön plana çıkartılmaktadır. Ayrıca dengeliğin; yıl başında istenebileceği gibi yıl sonunda da istenebilmektedir (Altuğ, 2004: 31; Bülbül, 2014: 52).

5018 sayılı KMYKK’da yer alan Bütçe ilkeleri başlığı altındaki Madde 3’te, “Bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünde aşağıdaki ilkelere uyulur: h) Bütçelerde gelir ve gider dengeliğinin sağlanması esastır.” ifadesi ile denklik ilkesi kamu mali yönetiminde tesis edilmeye çalışılmıştır (Bülbül, 2014: 55; Pehlivan, 2014: 42).

Bütçedeki denklik ilkesi ile doğruluk ilkesi yakında ilişkilidir. Çünkü başlangıçta doğruluk ilkesinden hareketle tespit edilen rakamlar yıl içerisindeki uygulama sonunda birbirine denk gelmesi beklenir. Dolayısıyla daha önce de belirtildiği üzere bütçe belirlenirken hem objektif doğruluk ilkesi gereği hem de subjektif ilkesi gereği belirlenen bütçe bahsedilen doğruluk esaslarına uygun olarak belirlendiği takdirde bütçe de doğal olarak denklik sağlanmış olacaktır Pehlivan, 2014: 49).

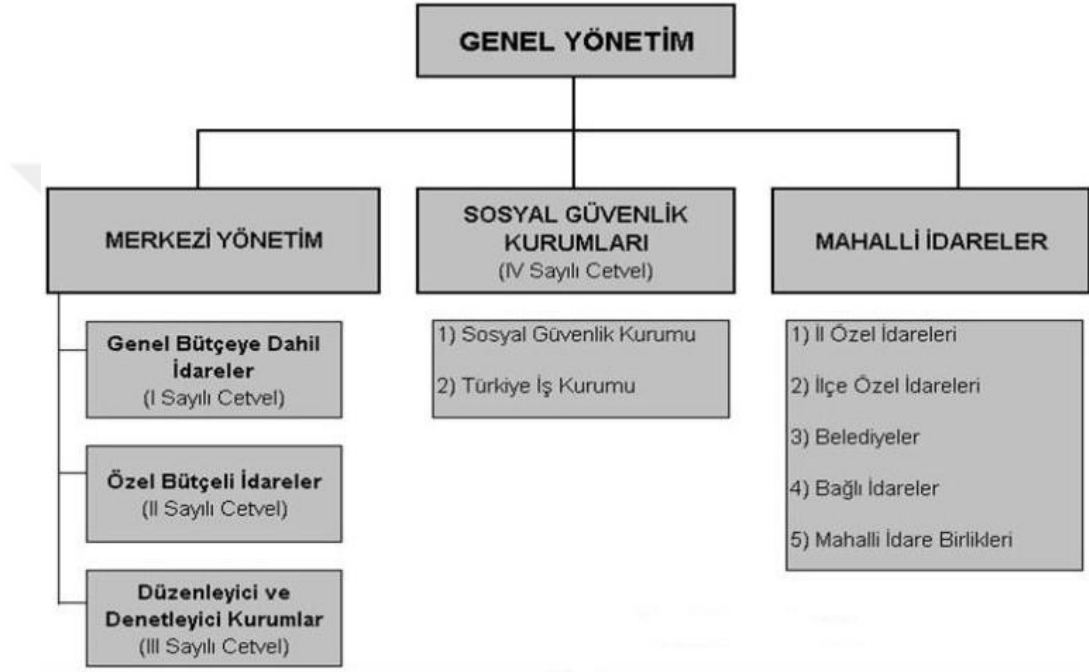
2.4 Devlet Bütçesinin Sınıflandırılması

5018 sayılı KMYKK uygulanmaya başlamadan önce bütçe sınıflandırması 1050 sayılı Kanuna göre yapılmaktaydı ve bütçe türleri ve sınıflandırması şu şekilde idi:

- (i) Genel bütçeler ve

- (ii) *Genel bütçe dışındaki bütçe uygulamaları (kamu bütçeleri, özel bütçeler, döner sermayeli bütçeler, özerk bütçeler, bütçe dışı fon uygulamaları).*

5018 sayılı KMYKK'nın 12'nci maddesinde bütçe türleri ve kapsamlarından söz edilmektedir. Buna göre, “genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; “*merkezî yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri*” olarak hazırlanır ve uygulanır. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz”.



Şekil 2.1.5018 sayılı KMYKK'ya göre bütçe türleri ve sınıflandırması

Şekil 2.1'de belirtilen bütçe çeşitlerine ilişkin bilgiler verilmiştir (Akçakanat, 2011: 35-37; Pehlivan, 2010: 22-24; Tosun ve Cebeci, 2006; Gülşen, 2006: 47):

- *Merkezî yönetim bütçesi*, bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur.
- *Genel bütçe*, Devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir.
- *Özel bütçe*, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenen ve bu Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.

- *Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi*, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir.
- *Sosyal güvenlik kurumu bütçesi*, sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulan ve bu Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.
- *Mahallî idare bütçesi*, mahallî idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir.

Türkiye devlet muhasebe sisteminde devlet bütçesinin sınıflandırması; “program sınıflandırması, kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma, finansman tipi sınıflandırma, ekonomik sınıflandırma” şeklinde yapılmıştır. Konuya ilişkin ayrıntılar aşağıda verilmiştir.

2.4.1 Program Sınıflandırması

Program sınıflandırması; “bütçe ve harcamaların, hükümet faaliyetlerinin tamamını kapsayacak şekilde oluşturulan program yapısına göre sınıflandırılması” olarak tanımlanmaktadır. Bu sınıflandırma kurumsal, ekonomik ve fonksiyonel sınıflandırma olmak üzere üç alt kategoriler oluşmakta ile birlikte kullanılmaktadır. Program sınıflandırması; politika öncelikleri ile kamu hizmetlerinin çıktı ve sonuçları arasında bağlantılar kurmak amacı, bütçe karar süreçlerini desteklemek ve bütçe kaynak tahsisinin harcama önceliklerine göre yapılmasını sağlamak için geliştirilmiştir. Söz konusu sınıflandırma program kapsamında sunulan hizmetler ve üretilen ürünlerin alt kategoriler şeklinde gruplandırılması şeklinde oluşturulmaktadır. Program sınıflandırması, bütçe kaynaklarının yönetimi açısından “Program-Alt Program-Faaliyet” şeklinde üç düzeyden oluşmaktadır (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020: 16-22).

- (i) Program: Türk Dil Kurumu Sözlüğü'nde “Programlar, kamu idarelerinin temel görev ve sorumlulukları esas alınarak kaynak tahsis edilen, birbiriyle uyumlu ve anlamlı şekilde bir araya getirilmiş faaliyetler grubudur. Programlar, program amacı ve alt program hedefleri aracılığıyla politika belirlenen hedeflerle bağlantı kurulan işlemdir. Kaynak tahsis ve harcama kararlarının odağında programlar yer almaktadır. Programlar; hükümetler tarafından belirlenen üst politikalar, stratejik plan ve performans programı ile kaynak tahsis kararları arasında bağ kurulmasını sağlayan temel belgelerdir” şeklinde tanımlanmaktadır.
- (ii) Alt Program: “Programın alt unsurlarını içerecek şekilde düzenlenir. Program kapsamındaki ürün ve hizmetlerin, nitelikleri itibarıyla alt gruplara ayrılmasını sağlar. Sınıflandırmanın ikinci düzeyi olan alt programlar, idarelere özgü hizmetleri göstermekte olup programlara göre daha özellikli bir alanı ifade etmektedir. İlke olarak yıllar itibarıyla devamlı nitelikte olması öngörülmekte olup oluşturulması ve değiştirilmesi açısından programlar gibi değerlendirilmesi gerekmektedir.”
- (iii) Faaliyet: “Kamu kaynağı kullanmak suretiyle belirli bir ürünün üretilmesi ya da hizmetin sunulması amacıyla, planlama aşamasından üretim ve hedef kitleye sunum aşamasına kadar gerçekleştirilen iş, işlem ve süreçler bütünüdür.”

Tablo 2.1’de Türkiye devlet muhasebe sistemindeki devlet bütçe sınıflandırma türlerinden olan program sınıflandırmaya ilişkin ayrıntıların yer aldığı tablo gösterilmektedir. Tablodan da anlaşılabacağı üzere kamu hizmetlerinin tamamını kapsayan faaliyetler sıralanmıştır. Söz konusu programlar dikkate alınarak devlet bütçesinde gerekli harcama kalemleri ayrılarak gerekli harcamalar yapıp daha sonra ilgili kayıtlar gözden geçirilerek muhasebeleştirme işlemleri gerçekleştirilebilmektedir.

Tablo 2.1. Program sınıflandırma

Program Listesi	
• Ailenin korunması ve güçlendirilmesi	• Ormanların ve doğanın korunması ile sürdürülebilir yönetimi
• Aktif ve sağlıklı yaşlanma	• Ortaöğretim
• Araştırma, geliştirme ve yenilik	• Ölçme, seçme ve yerleştirme
• Bağımlılıkla mücadele	• Sanat ve kültür ekonomisi
• Bilgi ve iletişim	• Sanayinin geliştirilmesi, üretim ve yatırımların desteklenmesi
• Bölgesel kalkınma	• Sınai mülkiyet hakları
• Cumhurbaşkanlığı	• Sosyal güvenlik
• Çocukların korunması ve gelişiminin sağlanması	• Sporun geliştirilmesi ve desteklenmesi
• Demiryolu ulaşımı	• Stratejik yönetim ve kaynak tahsisi
• Denizyolu ulaşımı	• Sürdürülebilir çevre ve iklim değişikliği
• Dış denetim ve hesap yargılaması	• Şehircilik ve risk odaklı bütünsel afet yönetimi
• Dış politika	• Şehit yakını ve gaziler
• Din hizmetleri ve yaygın din eğitimi	• Tabii kaynaklar
• Enerji arz güvenliği, verimliliği ve enerji piyasası	• Tapu ve kadastro
• Engellilerin toplumsal hayata katılımı ve özel eğitim	• Tarımsal arz güvenliği
• Finansal sistemin geliştirilmesi ve sigortacılık	• Tedavi edici sağlık
• Gençlik	• Temel eğitim
• Göç yönetimi	• Ticaretin düzenlenmesi, geliştirilmesi ve kolaylaştırılması
• Hayat boyu öğrenme	• Toplum güvenliği
• Hazine varlıklarının ve yükümlülüklerinin yönetimi	• Toprak ve su kaynaklarının kullanımı ve yönetimi
• Hukuk ve adalet	• Trafik güvenliği
• İnsan hakları	• Turizmin geliştirilmesi
• İstatistik	• Tüketicinin korunması, ürün ve hizmetlerin güvenliği ve standardizasyonu
• İstihdam	• Ulusal savunma ve güvenlik
• Kadının güçlenmesi	• Uluslararası eğitim iş birlikleri ve yurtdışı eğitim
• Kamu denetçiliği	• Uluslararası kalkınma işbirliği
• Kamu gelirleri yönetimi	• Uzay ve havacılık
• Karayolu ulaşımı	• Vatandaşlık ve sivil toplum
• Kayıt dışı ekonomiyle mücadele	• Yasama
• Kırsal kalkınma	• Yerel yönetimlerin güçlendirilmesi
• Kombine taşımacılık, lojistik ve tehlikeli mal taşımacılığı	• Yoksullukla mücadele ve sosyal yardımlaşma
• Koruyucu sağlık	• Yükseköğretim
• Meteoroloji	• Yönetim ve destek programı
• Milli kültür	• Program dışı giderler

Kaynak: Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020: 187-188

2.4.2 Kurumsal Sınıflandırma

“Kurumsal sınıflandırmada, yönetim yetkisi temel ölçüt olarak kabul edilmiştir. Kurumsal sınıflandırmayla siyasi ve idari sorumluluğun bütçede gösterilmesi hedeflenmektedir. Mevcut uygulamada dört düzeyli olan

sınıflandırma, iki düzeyli hale getirilerek sadeleştirilmektedir. Bu düzenlemeye göre kurumsal sınıflandırmanın ilk düzeyi 5018 sayılı KMYKK’ya ekli cetvellerde yer alan idareleri, ikinci düzeyi ise bu idarelerin hizmet birimlerini göstermektedir. Ayrıca daha önce genel bütçe kapsamındaki bakanlıklara bağlı idarelerin ilgili bakanlığın koduna bağlanması uygulamasından vazgeçilerek her idare için ilk düzeyde bağımsız bir kod belirlenmesi yöntemi tercih edilmiştir” (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020: 22-24).

Tablo 2.2. Kurumsal sınıflandırma-1

İdare	Kodu	İdare Adı
Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri	1	TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ
	2	CUMHURBAŞKANLIĞI
	3	ANAYASA MAHKEMESİ
	4	YARGITAY
	5	DANIŞTAY
	6	HAKİMLER VE SAVCILAR KURULU
	7	SAYIŞTAY
	8	ADALET BAKANLIĞI
	9	MİLLÎ SAVUNMA BAKANLIĞI
	10	İÇİŞLERİ BAKANLIĞI
	11	DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI
	12	HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI
	13	MİLLÎ EĞİTİM BAKANLIĞI
	14	SAĞLIK BAKANLIĞI
	15	ULAŞTIRMA VE ALTYAPI BAKANLIĞI
	16	AİLE, ÇALIŞMA VE SOSYAL HİZMETLER BAKANLIĞI
	17	ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI
	18	KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI
	19	SANAYİ VE TEKNOLOJİ BAKANLIĞI
	20	ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI
	21	TİCARET BAKANLIĞI
	22	GENÇLİK VE SPOR BAKANLIĞI
	23	TARIM VE ORMAN BAKANLIĞI
	24	MİLLÎ GÜVENLİK KURULU GENEL SEKRETERLİĞİ
	25	MİLLÎ İSTİHBARAT TEŞKİLATI BAŞKANLIĞI
	26	JANDARMA GENEL KOMUTANLIĞI
	27	SAHİL GÜVENLİK KOMUTANLIĞI
	28	EMNİYET GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
	29	DIYANET İŞLERİ BAŞKANLIĞI
	31	TÜRKİYE İSTATİSTİK KURUMU
	32	AFET VE ACİL DURUM YÖNETİMİ BAŞKANLIĞI
	33	GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
	34	TAPU VE KADASTRO GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
	35	METEOROLOJİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
	36	GÖÇ İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
	37	AVRUPA BİRLİĞİ BAŞKANLIĞI
	38	DEVLET ARŞİVLERİ BAŞKANLIĞI
	39	İLETİŞİM BAŞKANLIĞI
	40	MİLLÎ SARAYLAR İDARESİ BAŞKANLIĞI
	41	STRATEJİ VE BÜTÇE BAŞKANLIĞI

Kaynak: Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020: 237-238

Tablo 2.3. Kurumsal sınıflandırma-2

İdare	Kod	İdare Adı
Özel Bütçeli Diğer İdareler	42	ÖLÇME, SEÇME VE YERLEŞTİRME MERKEZİ BAŞKANLIĞI
	43	SAVUNMA SANAYİ BAŞKANLIĞI
	44	ATATÜRK KÜLTÜR, DİL VE TARİH YÜKSEK KURUMU
	45	ATATÜRK ARAŞTIRMA MERKEZİ
	46	ATATÜRK KÜLTÜR MERKEZİ
	47	TÜRK DİL KURUMU
	48	TÜRK TARİH KURUMU
	49	TÜRKİYE BİLİMSEL VE TEKNOLOJİK ARAŞTIRMA KURUMU
	50	TÜRKİYE BİLİMLER AKADEMİSİ
	51	KARAYOLLARI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
	52	DEVLET TİYATROLARI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
	53	DEVLET OPERA VE BALESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
	54	ORMAN GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
	55	VAKIFLAR GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
	56	TÜRKİYE HUDUT VE SAHİLLER SAĞLIK GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
	57	MADEN TETKİK VE ARAMA GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
	58	SİVİL HAVACILIK GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
	59	TÜRK AKREDİTASYON KURUMU
	60	TÜRK STANDARDLARI ENSTİTÜSÜ
	61	TÜRK PATENT VE MARKA KURUMU
	64	KÜÇÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞL. GELİŞ. VE DES. İDARESİ BAŞKANLIĞI
	65	TÜRK İŞİRLİĞİ VE KOORDİNASYON AJANSI BAŞKANLIĞI
	66	GAP BÖLGE KALKINMA İDARESİ
	67	ÖZELLEŞTİRME İDARESİ BAŞKANLIĞI
	68	KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU
	69	CEZA İNFAZ KURUMLARI İLE TUTUKTEVLERİ İŞ YURTLARI KURUMU
	70	MESLEKİ YETERLİLİK KURUMU BAŞKANLIĞI
	71	YURTDIŞI TÜRKLER VE AKRABA TOPLULUKLAR BAŞKANLIĞI
	72	TÜRKİYE YAZMA ESERLER KURUMU BAŞKANLIĞI
	73	DOĞU ANADOLU PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
	74	KONYA OVASI PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
	75	DOĞU KARADENİZ PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
	76	DEVLET SU İŞLERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
	77	TÜRKİYE SU ENSTİTÜSÜ
	78	TÜRKİYE İLAÇ VE TIBBİ CİHAZ KURUMU
	79	TÜRKİYE İNSAN HAKLARI VE EŞİTLİK KURUMU
	80	TÜRKİYE SAĞLIK ENSTİTÜLERİ BAŞKANLIĞI
	81	HELAL AKREDİTASYON KURUMU
	83	MADEN VE PETROL İŞLERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
	84	TÜRKİYE UZAY AJANSI
	85	KAPADOKYA ALAN BAŞKANLIĞI
	102	TÜRKİYE ADALET AKADEMİSİ
	104	TÜRKİYE ENERJİ, NÜKLEER VE MADEN ARAŞTIRMA KURUMU
İdare	Kod	İdare Adı
Yükseköğretim Kurumları	401	YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
	402-512	110 TANE ÜNİVERSİTESİ
	513	YÜKSEKÖĞRETİM KALİTE KURULU
	514-530	17 TANE ÜNİVERSİTESİ
İdare	Kod	İdare Adı
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	87	RADYO VE TELEVİZYON ÜST KURULU
	88	BİLGİ TEKNOLOJİLERİ VE İLETİŞİM KURUMU
	89	SERMAYE PİYASASI KURULU
	90	BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU
	91	ENERJİ PİYASASI DÜZENLEME KURUMU
	92	KAMU İHALE KURUMU
	93	REKABET KURUMU
	94	KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU
	95	KİŞİSEL VERİLERİ KORUMA KURUMU
	96	NÜKLEER DÜZENLEME KURUMU
	103	SİGORTACILIK VE ÖZEL EMEKLİLİK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU

Kaynak: Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020: 238-343

Tablo 2.2 ve Tablo 2.3'te Türkiye devlet muhasebe sistemindeki devlet bütçe sınıflandırma türlerinden kurumsal sınıflandırmaya ilişkin ayrıntıların yer aldığı tablolar yer almaktadır. Tablolardan anlaşılabacağı üzere kamu hizmetleri onları gerçekleştiren kurumlar bazında verilmiştir. Söz konusu kurumlar genel olarak;

- (i) *Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri,*
- (ii) *Özel Bütçeli Diğer İdareler,*
- (iii) *Yükseköğretim Kurumları,*
- (iv) *Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar*

şeklinde verilmiştir.

2.4.3 Fonksiyonel Sınıflandırma

Fonksiyonel sınıflandırma, Devlet faaliyetlerinin türünü göstermektedir. Devlet faaliyetlerinin ve bu faaliyetlere yönelik harcamaların izlenmesi ve uluslararası karşılaştırma imkânı elde edilmesi, fonksiyonel sınıflandırma ile mümkün olabilmektedir. “Fonksiyonel sınıflandırma, üç düzeyli bir kod grubundan oluşmaktadır. I. düzey, Devlet faaliyetlerini on ana fonksiyona ayırmaktadır. Ana fonksiyonlar, II. düzeyde alt fonksiyonlara bölünmektedir. III. düzey kodlar ise, nihai hizmetleri göstermektedir. Fonksiyonel sınıflandırma, kamu hizmetlerinin genel bir kategorisi olması nedeniyle program sınıflandırması ile benzer özellikler gösterebilmektedir. Ancak fonksiyonel sınıflandırma, program sınıflandırmasından aşağıda yer verilen hususlar açısından farklılaşmaktadır” (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020: 24).

Fonksiyonel sınıflandırma; “kaynak tahsisi amacıyla değil harcamaların sınıflandırılması amacıyla geliştirilmiştir, devlet tarafından yapılan işlerin türlerine odaklanmakta ve kamu hizmetlerinin genel kabul görmüş temel kategorilerini yansıtmaktadır, uluslararası sınıflandırma sistemlerinin bir parçası olan fonksiyonel sınıflandırma ülkeler arasında karşılaştırmaya imkân verebilmek için daha genel ve sabit bir yapıda kurgulanmış olup ülkeye özgü nitelikler barındırmamaktadır” (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020: 24). Program bütçe sisteminde, istatistiki veri üretme kabiliyetinin korunması ve geçmişe yönelik veri kaybının engellenmesi hususları dikkate alınarak fonksiyonel sınıflandırmanın ilk üç düzeyi korunmakla birlikte bütçe kanununda gösterilmeyecek, söz konusu sınıflandırma tertip

yapısından çıkarılarak bilgi sistemleri üzerinden izlenecektir. Bu çerçevede her bir faaliyet, fonksiyonel sınıflandırmanın üçüncü düzeyiyle eşleştirilmiştir.

Tablo 2.4. Fonksiyonel sınıflandırma

Kod	Fonksiyonel Ad	Kod	Fonksiyonel Ad
01	GENEL KAMU HİZMETLERİ	06	İSKAN ve TOPLUM REFAHI HİZMETLERİ
01.1	Yasama ve Yürütme Organları, Finansal ve Mali İşler, Dışişleri Hizmetleri	06.1	İskan İşleri ve Hizmetleri
01.2	Dış Ekonomik Yardım Hizmetleri	06.2	Toplum Refahı Hizmetleri
01.3	Genel Hizmetler	06.3	Su Temini İşleri ve Hizmetleri
01.4	Temel Araştırma Hizmetleri	06.4	Sokak ve Caddelerin Aydınlatılması Hizmetleri
01.5	Borç Yönetimi Hizmetleri	06.8	İskan ve Toplum Refahına İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
01.6	Genel Nitelikli Transferlere İlişkin Hizmetler	06.9	Sınıflandırmaya Girmeyen İskan ve Toplum Refahı Hizmetleri
01.8	Genel Kamu Hizmetlerine İlişkin Araştırma ve Geliştirme Giderleri	07	SAĞLIK HİZMETLERİ
01.9	Sınıflandırmaya Girmeyen Genel Kamu Hizmetleri	07.1	Tıbbi Ürünler, Cihaz ve Ekipmanlara İlişkin İşler ve Hizmetler
02	SAVUNMA HİZMETLERİ	07.2	Ayakta Yürütülen Tedavi Hizmetleri
02.1	Askeri Savunma Hizmetleri	07.3	Hastane İşleri ve Hizmetleri
02.2	Sivil Savunma Hizmetleri	07.4	Halk Sağlığı Hizmetleri
02.3	Dış Askeri Yardım Hizmetleri	07.8	Sağlık Hizmetlerine İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
02.8	Savunmaya İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri	07.9	Sınıflandırmaya Girmeyen Sağlık Hizmetleri
02.9	Sınıflandırmaya Girmeyen Savunma Hizmetleri	08	DİNLENME, KÜLTÜR ve DİN HİZMETLERİ
03	KAMU DÜZENİ ve GÜVENLİK HİZMETLERİ	08.1	Dinlenme ve Spor Hizmetleri
03.1	Güvenlik Hizmetleri	08.2	Kültür Hizmetleri
03.2	Yangından Korunma Hizmetleri	08.3	Yayın ve Yayımlar Hizmetleri
03.3	Mahkeme Hizmetleri	08.4	Din Hizmetleri
03.4	Cezaevi İdaresi Hizmetleri	08.8	Dinlenme Kültür ve Din Hizmetlerine İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmet
03.8	Kamu Düzeni ve Güvenliğe İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri	08.9	Sınıflandırmaya Girmeyen Dinlenme, Kültür ve Din Hizmetleri
03.9	Sınıflandırmaya Girmeyen Kamu Düzeni ve Güvenlik Hizmetleri	09	EĞİTİM HİZMETLERİ
04	EKONOMİK İŞLER ve HİZMETLER	09.1	Okul Öncesi Eğitim ve İlköğretim Hizmetleri
04.1	Genel Ekonomik İşler ve Hizmetler	09.2	Ortaöğretim Hizmetleri
04.2	Tarım, Ormancılık, Balıkçılık ve Avcılık Hizmetleri	09.3	Ortaöğretim Sonrası Mesleki Eğitim Hizmetleri
04.3	Yakıt ve Enerji Hizmetleri	09.4	Yükseköğretim Hizmetleri
04.4	Madencilik, İmalat ve İnşaat Hizmetleri	09.5	Seviyeye Göre Sınıflandırılmayan Eğitim Hizmetleri
04.5	Ulaştırma Hizmetleri	09.6	Eğitime Yardımcı Hizmetler
04.6	İletişim Hizmetleri	09.8	Eğitime İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
04.7	Diğer Endüstriler	09.9	Sınıflandırmaya Girmeyen Eğitim Hizmetleri
04.8	Ekonomik Faaliyetlere İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri	10	SOSYAL GÜVENLİK ve SOSYAL YARDIM HİZMETLERİ
04.9	Sınıflandırmaya Girmeyen Ekonomik İşler ve Hizmetler	10.1	Hastalık ve Malullük Yardım Hizmetleri
05	ÇEVRE KORUMA HİZMETLERİ	10.2	Yaşlılık Yardımı Hizmetleri
05.1	Atık Yönetimi Hizmetleri	10.3	Dul ve Yetim Aylığı Hizmetleri
05.2	Atık Su Yönetimi Hizmetleri	10.4	Aile ve Çocuk Yardımı Hizmetleri
05.3	Kirliliğin Azaltılması Hizmetleri	10.5	İşsizlik Yardımı Hizmetleri
05.4	Doğal Ortamın ve Bio Çeşitliliğin Korunması	10.6	İskan Yardımı Hizmetleri
05.8	Çevre Korumaya İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetler	10.7	Sosyal Güvenliği Bulunmayanlara Sağlanan Hizmetler
05.9	Sınıflandırmaya Girmeyen Çevre Koruma Hizmetleri	10.8	Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardımlara İlişkin Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri
		10.9	Sınıflandırmaya Girmeyen Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetleri

Kaynak: Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020: 231-236

Tablo 2.4’te Türkiye devlet muhasebe sistemindeki devlet bütçe sınıflandırma türlerinden fonksiyonel sınıflandırmaya ilişkin ayrıntıların gösterildiği tablo yer almaktadır. Tablodan anlaşılağı üzere kamu hizmetleri fonksiyonel durumlarına göre verilmiştir. Söz konusu fonksiyonlar birinci düzeyde şunlardır:

- (i) *Genel kamu hizmetleri,*
- (ii) *İskan ve toplum refahı hizmetleri,*
- (iii) *Sağlık hizmetleri,*
- (iv) *Savunma hizmetleri,*
- (v) *Dinlenme, kültür ve din hizmetleri,*
- (vi) *Kamu düzeni ve güvenlik hizmetleri,*
- (vii) *Eğitim hizmetleri,*
- (viii) *Ekonomik işler ve hizmetler,*
- (ix) *Sosyal güvenlik ve sosyal yardım hizmetleri,*
- (x) *Çevre koruma hizmetleri.*

2.4.4 Finansman Tipi Sınıflandırma

Finansman tipi sınıflandırma, “yapılan harcamaların hangi kaynaktan finanse edildiğini” göstermektedir. Bu sınıflandırma tipinin belirlenmesinde ödemenin nereye yapıldığı hususu önem taşımamaktadır. Finansman tipi sınıflandırma aynı zamanda “dış proje kredileri, özel ödenekler ile şartlı bağış ve yardımların da takibine imkân vermekte” olup özellikle mali mevzuatımız gereği ayrı tertiplerde izlenmesi gereken ödeneklerin takibine de olanak sağlamaktadır. “Hâlihazırda uygulanmakta olan ve harcamaların kaynağını gösteren finansman tipi sınıflandırma tek düzeyli ve tek haneli bir yapıdadır. Ancak fonksiyonel sınıflandırmanın tertip düzeyinden çıkarılması nedeniyle anılan sınıflandırmanın dördüncü düzeyinde takip edilen ve niteliği gereği harcamanın kaynağını gösteren kodların finansman tipi sınıflandırma kodlarına dahil edilmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Ayrıca ilerleyen dönemlerde bütçe sınıflandırmasının merkezi yönetim kapsamı dışında yer alan kaynakların takibi ve izlenmesi sırasında da kullanılması planlanmakta olup bu nedenle söz konusu kaynaklara ilişkin ilave kodlar eklenmiştir.” Açıklanan nedenlerle finansman tipi sınıflandırmanın iki haneye çıkarılması yoluna gidilmiştir. Bu kapsamda niteliği gereği harcamanın kaynağını gösteren üniversite öz gelirlerinden yapılan harcamalar ile ilerleyen dönemlerde

bütçe sınıflandırmasını kullanması öngörülen özel hesap, fon ve döner sermaye kaynaklarının sınıflandırmaya dâhil edilmesi sağlanmıştır. Ayrıca idareler tarafından Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarına aktararak kullanılan kaynaklar da bir sonraki yıla devretme özelliği dikkate alınarak finansman tipi sınıflandırmanın bir düzeyi haline getirilmiştir (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020: 25).

Tablo 2.5. Finansman tipi sınıflandırma

Kod	İdare Adı
1	Genel Bütçeli İdareler
2	Özel Bütçeli İdareler
3	Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar
4	Sosyal Güvenlik Kurumları
5	Mahalli İdareler
6	Özel Ödenekler
7	Dış Proje Kredileri
8	Şartlı Bağış ve Yardımlar
9	Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıkları
10	Döner Sermayeler
11	Fonlar
12	Özel Hesaplar
13	Yükseköğretim Öz Gelirleri

Kaynak: Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020: 244

Tablo 2.5’te Türkiye devlet muhasebe sistemindeki devlet bütçe sınıflandırma türlerinden finansman tipi sınıflandırmaya ilişkin ayrıntılar verilmiştir. Tablodan anlaşılabacağı üzere kamu hizmetleri gerçekleştirilirken hangi finansman kaynaklarının kullanıldığına ilişkin bilgiler verilmiştir. Söz konusu tabloda kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde 13 ayrı finansman tipinin yer aldığı görülmektedir.

2.4.5 Ekonomik Sınıflandırma

Ekonomik sınıflandırmayla Devletin, görev ve fonksiyonlarını yerine getirirken yürüttüğü faaliyetlerin milli ekonomiye, piyasalara ve gelir dağılımına etkilerinin planlanması, izlenmesi ve değerlendirilmesi hedeflenmektedir. Ekonomik sınıflandırma üç bölümden oluşmaktadır (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020: 25-33):

- (i) *Gelirlerin sınıflandırılması,*
- (ii) *Giderlerin sınıflandırılması (harcama ve borç verme),*

(iii) *Finansmanın (gelir-gider farkı) sınıflandırılması.*

- *Gelirlerin sınıflandırılması:* Gelirler, karşılıklı veya karşılıksız olarak herhangi bir mali hakka dayanmaksızın yapılan tahsilatlardır.
- *Giderlerin (harcama ve borç verme) sınıflandırılması:* Harcamaların ekonomik sınıflandırmasında, harcamanın cari veya sermaye, karşılıklı veya karşılıksız, karşılıklı ise hangi mallar ve hizmetler karşılığında, karşılıksız ise yerleşiklerle veya yerleşik olmayanlarla bağlantısı, harcamaların Devlet içi veya Devlet dışı kesimlere, teşebbüslere veya bunun dışındaki sektörlerle yapılması gibi özellikler dikkate alınır. Devletin kamu borçlarının anapara geri ödemeleri, finansman kısmında; kamusal amaçlarla verilen borçlar ise, borç verme bölümünde sınıflandırılacaktır.
- *Finansmanın (gelir-gider farkı) sınıflandırılması:* Bütçe gelirleri ile giderleri arasındaki açığın hangi kaynaklardan, hangi şartlarla finanse edildiğini gösterir. Aynı şekilde bütçe gelirleri ile giderleri arasında bir fazlalığın söz konusu olması halinde de bu fazlalığın nasıl değerlendirildiği hususu, finansman sınıflandırması kapsamına girer.

Program sınıflandırmasının organizasyon yapısına dahil edilmesiyle değiştirilen kodlama bölümlerinden biri de giderin ekonomik sınıflandırmasıdır. Bu değişikliğin temel nedenlerinden biri, hazine yardımları gibi fonksiyonel sınıflandırmanın dördüncü düzeyinde izlenen kalemlerin ekonomik sınıflama kullanılarak takip edilmesinin öngörülmesidir. Söz konusu değişikliğin yapılmasının bir diğer nedeni, yasalaşma düzeyinin altında ödenek kontrolüne tabi tutulması planlanan kalemler için düzenlemeye ihtiyaç duyulmasıdır. Gelir ve giderlerin sınıflandırılmasında ve borç vermede karşılıklı veya karşılıksız, cari veya sermaye ayrımı önceliklidir. Karşılıksız işlemler, yasa gereği mal veya hizmet karşılığında karşılıksız yapılan burs ödemeleri veya vergi gelirleri gibi tahsilat ve ödemeleri içerir (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020: 33).

Tablo 2.6. Gider esaslı ekonomik sınıflandırma

Kod	Ekonomik Ad
01	Personel giderleri
02	Sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi giderleri
03	Mal ve hizmet alım giderleri
04	Faiz giderleri
05	Cari transferler
06	Sermaye giderleri
07	Sermaye transferleri
08	Borç verme
09	Yedek ödenekler

Kaynak: Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020: 245-297

Tablo 2.7. Gelir esaslı ekonomik sınıflandırma

Kod	Ekonomik Ad
01	Vergi gelirleri
02	Sosyal güvenlik gelirleri
03	Teşebbüs ve mülkiyet gelirleri
04	Alınan bağış ve yardımlar ile özel gelirler
05	Diğer gelirler
06	Sermaye gelirleri
08	Alacaklardan tahsilat
09	<u>Red</u> ve iadeler (-)

Kaynak: Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020: 298-328

Tablo 2.6 ve Tablo 2.7’de Türkiye devlet muhasebe sistemindeki devlet bütçe sınıflandırma türlerinden ekonomik sınıflandırma ile ilgili olarak gider esaslı ve gelir esaslı olmak üzere ekonomik sınıflandırma türleri gösterilmektedir. Devletin yapacağı kamu hizmetleri için gerekli olan giderler ve gelirler kalemler halinde verilmiştir.

2.5 Türkiye’de Bütçe Sistemleri

Devletin üstlendiği bu ekonomik ve mali fonksiyonlarda, bütçe ve bütçeleme sistemlerinin daha çok önem kazanmasına neden olmuştur. Devlet faaliyet alanlarının sürekli olarak genişlemesi ve gelirlerinde bu gelişmelere ayak uyduramaması kamu kaynakları üzerindeki denetimin arttırılması ve mevcut kaynakların daha verimli ve etkin kullanılması zorunluluğunu yaratmıştır. Geliştirilen çağdaş bütçeleme sistemleri ile bütçe, kamu yönetiminde verimliliği ve etkinliğin sağlanması amacıyla geliştirilen bir yönetim aracı olmaya başlamıştır.

Bütçe sistemleri sosyal hedefler ve amaçlar arasında seçim yapma araçlarıdır. Bütçe sistemlerinde çok sayıda katılımcı ve bu katılımcıların sürekli etkileşim içerisinde olduğu çeşitli yöntemler araştırılmaktadır. Çünkü bütçelemenin amacı; kısıt olan kaynakları belirlenen ekonomik ve sosyal hedeflere ulaştırmak, kamunun hedeflerini ve taleplerini gerçekleştirmek üzere dağıtmaktır. Bütçe sürecini etkileyen temel unsur; söz konusu ülkenin bütçe sistemidir (Esenkar, 2006: 19).

Her ülkenin kendi bütçe sistemi vardır. Bu bütçe sistemleri arasındaki temel farklılıklar, bütçe kapsamındaki kurumlar, sosyal güvenlik kurumları, mali kültür, servet ve devlet borçları gibi faktörlerden kaynaklanmaktadır. Bunların dışında tek ve çok yıllık bütçeleme, bütçenin oylanması ve parlamenter sistem bütçe sürecini etkileyen diğer unsurlardır (Tosun, 2002).

2.5.1 Geleneksel Bütçe Sistemi

Geleneksel bütçe, tasarrufa dayalı olarak kamuya aktarılan kaynakların kullanılabilmesi için kontrolü ön plana çıkarmaktadır. Denetim, genel olarak yasama organı tarafından yürütme organına verilen ilk ödeneklerin aşılmaması, ödeneklerin yasal düzenlemelere uygun olarak kullanılması, ödeneklerin belirlenen harcama kalemleri üzerinde harcanması ve diğer harcama kalemlerine harcanmamasına odaklanır. Bu açıdan geleneksel bütçe sistemi, kamu harcamalarının miktar ve kompozisyonunun yasama organının onayladığı şekilde yani parasal olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini izlemeyi amaçlamaktadır (Batırel, 1996: 40; Pehlivan, 2010: 12; Esenkar, 2006: 20-22).

2.5.2 Performans Bütçe Sistemi

Performans bütçe; “çalışma programlarına ve hizmetlere ağırlık veren, özel fonksiyonların gerektirdiği üretim faktörlerini tam ve doğru şekilde yansıtan ve faaliyetlerin başarılabilmesi için örgütsel sorumlulukları belirleyen” bütçe türü olup şu özellikleri taşır (Kalmış, 1995: 50; Pehlivan, 2010: 13; Esenkar, 2006: 22-25):

- Faaliyetler belirli programlar olarak formüle edilir. Her faaliyet için farklı çözümler ve her bir çözüm yönteminin karşılayacağı zaman ve maliyetler belirlenir. Ödeneklerde yapılacak faaliyetlere paralel olarak bir bölünme yapılmaya çalışılır.
- Performans bütçesi, harcama programlarını ölçülebilir veya sayılabilir birimlere indirme eğilimindedir. Uygulamalar iş kriterlerine göre

planlanır ve bu kriterler sayısal olarak ve yapılan işin niteliğine göre belirlenir.

- Performans bütçesi, sisteme uygun bir maliyet muhasebesi sistemi ile anlam kazanır. Çünkü muhasebe sistemi ile birlikte yöneticilere uygulamaların maliyetleri ve finansal sonuçları hakkında bilgi verilmelidir. Aynı şekilde her sorumlu birime tahsis edilen fonların kontrol edilmesini de mümkün kılmaktadır.

2.5.3 Program Bütçesi Sistemi

Program bütçe performansı, bütçe anlayışından daha geniş bir tekniktir. Performans bütçesi yaklaşımında mevcut ödeneklerle en yüksek çıktı elde edilmeye çalışılırken, program bütçesi yaklaşımında toplumun tercihleri veri olarak kabul edilmekte ve bu tercihler arasından en faydalı kombinasyonun seçilmesi amaçlanmaktadır (Bulutoğlu, 2004: 180). Program, bütçe sistemindeki farklı tercihler arasından en çok fayda sağlayanı seçilerek uygulanmaktadır. Başka bir deyişle, program bütçesi, belirli hedeflere ulaşmak için halkın tercihleri arasında sıralama yapmaktadır. Bu sıralama programlar, alt programlar ve faaliyetler/projeler bazında yapılmaktadır (Tügen, 2009: 81; Pehlivan, 2010: 13; Esenkar, 2006: 25).

2.5.4 Sıfır Tabanlı Bütçe Sistemi

1964'te ABD'de ortaya çıkan bu bütçe teorisine göre, her yıl bütçe işlemleri kendi bünyesinde değerlendirilir ve geçmiş yılların politikalarına çok az dikkat edilir veya hiç dikkat edilmez. Sıfır tabanlı bütçeleme, artımlı bütçelemenin tam tersidir. Sıfır esaslı bütçeleme sisteminde bütçe çalışmaları sırasında son döneme ait kamu harcama ve gelirlerinin bilinmesi faydalı olmakla birlikte ihmal edilmesi de mümkündür. Bu bütçeleme sistemi, diğer bütçeleme teknikleri gibi; kaynakların verimli kullanılmasını ve bu hizmetin tahsis edilmesini amaçlayan çağdaş bütçeleme sistemine sunulan her hizmetin en düşük maliyetle elde etmek için en etkin yöntemin ne olduğunun ortaya konulması ve belirlenmesi gerekmektedir (Dönmez, 2005: 528; Pehlivan, 2010: 14; Esenkar, 2006: 34-35).

2.6 Kamu Bütçesi Hazırlama Aşamaları

Merkezî yönetim bütçe kanunu, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren kanundur. Merkezi yönetim bütçesi, 5018 sayılı

KMYKK'ya ekli; “*genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareleri, düzenleyici ve denetleyici kurumları*” kapsamaktadır. Merkezî yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, malî yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak hükümler yer almaktadır. Cumhurbaşkanlığı, merkezî yönetim bütçe kanun teklifini hazırlar ve bu amaçla ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonu sağlar. Türkiye’de bütçe hazırlık süreci makro politikaları ve temel ekonomik büyüklükleri gösteren Orta Vadeli Program’ın (OVP), Resmî Gazete’de yayımlanmasıyla başlamaktadır. Merkezî yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, Cumhurbaşkanı tarafından en geç Eylül ayının ilk haftası sonuna kadar kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminlerini, bütçe dengesi ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren orta vadeli programın Resmî Gazete’de yayımlanması ile başlar. Süreç, kamu idarelerinin bütçe hazırlık belgeleri ve makro politika belgeleri kapsamında bütçe ve yatırım tekliflerini hazırlayarak yetkili makamlara sunmaları ile devam etmektedir. Sürecin son aşamasında ise Cumhurbaşkanı tarafından merkezi yönetim bütçe kanun teklifi TBMM’ye sunulmaktadır. Kamu bütçesi hazırlama aşamaları:

- (i) *Makro düzeyde ekonomik ve mali çerçevenin oluşturulması,*
- (ii) *Bütçe hazırlık sürecinde kullanılan belgelerin hazırlanması,*
- (iii) *Kamu idarelerinin bütçe tekliflerini hazırlaması ve yetkili makamlara sunulması,*
- (iv) *Merkezi yönetim bütçe kanun teklifinin TBMM’ye sunulması ve görüşülmesi*

aşamalarından oluşmaktadır (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020: 7-10).

2.6.1 Makro Düzeyde Ekonomik ve Mali Çerçevenin Oluşturulması

“Strateji ve Bütçe Başkanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca müştereken hazırlanan, *Orta Vadeli Program (OVP)*; makroekonomik çerçevenin oluşturulması için kullanılan temel politika belgesidir. Merkezî yönetim bütçesinin hazırlanma süreci; Cumhurbaşkanı tarafından kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde onaylanan OVP’nin Resmî Gazete’de yayımlanması ile başlamaktadır. (Değişik dördüncü fıkra: 2/7/2018-KHK-703/213 md.) Bu doğrultuda, kamu idarelerinin bütçe tekliflerini ve yatırım programını hazırlama sürecini yönlendirmek üzere; Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi Cumhurbaşkanlığı tarafından hazırlanarak en geç Eylül ayının onbeşine kadar Resmî Gazete’de yayımlanır. Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Programı Hazırlama Rehberi, bütçe tekliflerinin hazırlanmasına esas olmak üzere, kamu idarelerince uyulması gereken genel ilkeleri, nesnel ve ölçülebilir standartları, hesaplama yöntemlerini, bunlara ilişkin olarak kullanılacak cetvel ve tablo örneklerini ve diğer bilgileri içerir.

Bütçe sürecini başlatan OVP, stratejik amaçlar temelinde kamu politikaları ve uygulamalarını şekillendirmektedir. Kamu ve özel kesim için öngörülebilirliği artıran OVP dinamik bir yapı arz etmektedir. Üç yıllık bir bakış açısıyla hazırlanan program, yıllık uygulama sonuçları ve dönemsel gelişmeler dikkate alınarak her yıl güncellenmektedir” (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020: 7).

2.6.2 Bütçe Hazırlık Sürecinde Kullanılan Belgelerin Hazırlanması

“Kamu idarelerinin bütçe tekliflerini ve yatırım programı hazırlama sürecini yönlendirmek üzere; “*Bütçe Çağrısı ve Eki*”, “*Bütçe Hazırlama Rehberi*”, “*Yatırım Genelgesi ve Eki*”, “*Yatırım Programı Hazırlama Rehberi*” Cumhurbaşkanlığı (Strateji ve Bütçe Başkanlığı) tarafından hazırlanarak en geç Eylül ayının on beşine kadar Resmî Gazete’de yayımlanmaktadır. Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Programı Hazırlama Rehberi, bütçe tekliflerinin hazırlanmasına esas olmak üzere kamu idarelerince uyulması gereken genel ilkeleri, nesnel ve ölçülebilir standartları, hesaplama yöntemlerini, bunlara ilişkin olarak kullanılacak

cetvel ve tablo örnekleri ile diğer bilgileri içermektedir” (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020: 8).

2.6.3 Kamu İdarelerinin Bütçe Tekliflerini Hazırlaması ve Yetkili Makamlara Sunulması

“Kamu idareleri, merkez ve merkez dışı birimlerinin ödenek taleplerini dikkate alarak gider tekliflerini hazırlamaktadır. Genel bütçe gelir teklifi Cumhurbaşkanlığı tarafından, diğer bütçelerin gelir teklifleri ise ilgili idarelerce hazırlanmaktadır. Gider ve gelir tekliflerinin, ekonomik ve malî analiz yapılmasına imkân verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde, Cumhurbaşkanlığı tarafından uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanması esastır. Kamu idareleri, stratejik planları ile bütçe hazırlama rehberinde yer alan esaslar çerçevesinde, bütçe gelir ve gider tekliflerini gerekçeli olarak hazırlamakta ve yetkilileri tarafından imzalanmış olarak en geç Eylül ayı sonuna kadar Cumhurbaşkanlığına göndermektedir. Cumhurbaşkanlığına sunulan bütçe teklifleri; kalkınma planına, orta vadeli programa, orta vadeli mali plan ile ilgili mevzuata ve bütçe hazırlıklarına esas teknik ilke, esas ve usullere uygunlukları açısından incelenmektedir. 5018 sayılı KMYKK’nın 17’nci maddesi uyarınca, gerekli görülen durumlarda kamu idarelerinin yetkilileriyle gider ve gelir teklifleri hakkında görüşmeler yapılmaktadır. TBMM, Sayıştay ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar 5018 sayılı KMYKK’nın 18’inci maddesi uyarınca bütçelerini Eylül ayı sonuna kadar doğrudan TBMM’ye ve bir örneğini de Cumhurbaşkanlığına göndermektedir” (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020: 9).

2.6.4 Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Teklifinin TBMM’ye Sunulması ve Görüşülmesi

Cumhurbaşkanlığınca hazırlanan merkezi yönetim bütçe kanun teklifi Anayasanın 161’inci maddesi ve 5018 sayılı KMYKK’nın 18’inci maddesi uyarınca mali yılbaşından en az yetmiş beş gün önce (17 Ekim) Cumhurbaşkanı tarafından TBMM’ye sunulmaktadır. 5018 sayılı KMYKK’ya göre merkezi yönetim bütçe kanun teklifine TBMM’de görüşülmesi esnasında dikkate alınmak üzere bazı belgelerin eklenmesi öngörülmektedir. Bu belgeler;

- Orta vadeli mali planı da içeren bütçe gerekçesi,
- Yıllık ekonomik rapor,

- Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli,
- Kamu borç yönetimi raporu,
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleştirmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri,
- Mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe tahminleri,
- Merkezi yönetim kapsamında olmayıp merkezi yönetim bütçesinden yardım alan kamu idareleri ile diğer kurum ve kuruluşların listesidir.

“Cumhurbaşkanının merkezi yönetim bütçe kanun teklifini TBMM’ye sunmasının ardından teklifin TBMM’de görüşülme süreci başlamaktadır. Bu süreç, 17 Ekim’i takip eden elli beş gün içerisinde Plan ve Bütçe Komisyonunda ve sonraki yirmi gün içerisinde ise Genel Kurulda olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır. Plan ve Bütçe Komisyonunda bütçe teklifi ve teklifle birlikte sunulan belgeler, görüşülür, oylanır ve Genel Kurula gönderilir. Bu süreçte Plan ve Bütçe Komisyonu üyelerince gider artırıcı veya gelir azaltıcı öneriler yapılabilmektedir. Komisyon tarafından kabul edilen ve Genel Kurula sunulan bütçe teklifinin görüşülmesi hususu da Anayasanın 161’inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile milletvekillerinin kamu idare bütçeleri hakkındaki düşüncelerini, her bütçenin tümü üzerindeki görüşmeler sırasında açıklaması gerektiği vurgulanarak kamu idare bütçeleri ile değişiklik önergelerinin, üzerine ayrıca görüşme yapılmadan okunarak oylanacağı ifade edilmektedir. Ayrıca Plan ve Bütçe Komisyonundaki görüşmelerden farklı olarak Genel Kurulda milletvekilleri gider artırıcı veya gelir azaltıcı önerilerde bulunamamaktadır. 5018 sayılı KMYKK’nın 19’uncu maddesine göre; TBMM, merkezi yönetim bütçe kanun teklifinin metnini maddeler, gider ve gelir cetvellerini kamu idareleri itibarıyla görüşür ve oylar. Kabul edilen merkezi yönetim bütçe kanunu mali yılbaşından önce Resmi Gazete’de yayımlanır” (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020: 10).

“Merkezî yönetim bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde ise geçici bütçe kanunu çıkarılır. Geçici bütçe ödenekleri, bir önceki yıl bütçe başlangıç ödeneklerinin belirli bir oranı esas alınarak belirlenir. Geçici bütçe kanununun da çıkarılamaması durumunda, yeni bütçe kanunu kabul edilinceye kadar bir önceki yılın bütçesi yeniden değerlendirme oranına göre artırılarak uygulanır. Cari yıl bütçesinin yürürlüğe girmesiyle geçici bütçe veya yeniden değerlendirme

oranına göre artırılarak belirlenen bütçe uygulaması sona erer ve o tarihe kadar yapılan harcamalar ve girişilen yüklenmeler ile tahsil olunan gelirler cari yıl bütçesine dâhil edilir. OVP'nin idarelerin ihtiyaçları dikkate alınmak suretiyle hazırlanması ve bütçe sürecinde etkinliğin sağlanması amacıyla bütçe hazırlık çalışmalarına Haziran-Temmuz aylarında başlanmaktadır” (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2020: 10).

2.7 Devlet Muhasebe Sistemi ile Genel Bütçe Arasındaki İlişki

Devlet muhasebesi, kamu kurum ve kuruluşları ile doğrudan veya dolaylı ilişkisi olan kişilere iletmek amacıyla finansal bilgileri üreten bir bilgi sistemidir. Bu nedenle devlet muhasebesinin konusu, ilgili kamu kuruluşunun faaliyetleri sonucunda meydana gelen finansal işlem ve olaylardır. Bu işlem ve olaylar devletin ekonomik değerlerinde ve kaynaklarında değişikliklere neden olur. Devlet muhasebe sisteminin ürettiği bilgiler, kamu mali yönetimi uygulamaları ve performansı hakkında bilgi verirken, kamu yönetimine kendi performansını görme ve değerlendirme olanağı sağlar (Kalmış, 1995: 233). Devlet muhasebesi sisteminde muhasebe verileri kamu kurum ve kuruluşları için önemlidir (Pehlivan, 2010: 24).

Bütçe yapabilmek için verilere, verilerin ortaya çıkması için bütçe adı verilen bir belgeye ihtiyaç vardır. İşlerin gerçekleşmesini sağlayacak olan bütçedir. Bütçeden bahsedebilmek için olaylarla ilgili verilerin gerçekleştikten sonra saklanması ve bu tarihsel verilerden yararlanılarak bütçenin oluşturulması gerekecektir. Sonuç olarak, muhasebe bütçeyi, bütçe ise muhasebeyi oluşturur. Devlet, muhasebesinden ve raporlarından aldığı verilerle bütçesini oluşturur. Bu açıdan bütçe muhasebesine uyum da son derece önemlidir. Devlet muhasebesi ile bütçe arasında hesaplama ve kodlama açısından uyum yoksa muhasebeden istenen veriler elde edilemez ve bütçe hazırlanamaz (Çetinkaya ve Yıldırım, 2006: 116-117). Bütçe oluşturmak için muhasebe verilerine ihtiyaç vardır. Bu iki kavramı birbirinden bağımsız düşünmek mümkün değildir (Pehlivan, 2010: 25).

Hükümetlerin ulusal ekonomideki rolünün küçük olduğu zamanlarda, ekonominin yönetimi için bilgi ihtiyacı oldukça basitti. Nakit bazlı olarak adlandırılacak muhasebe sistemleri o günün ihtiyaçlarını karşılamaya yetiyordu. Günün koşullarında nakit esaslı muhasebe sistemi, ödenekler, giderler, gelirler ve devlet borçları hakkında politika amaçları, ödeneklerin kullanımı ve

yasal yükümlölük denetimi için yeterli bilgi sağlayabilir. Ancak söz konusu sistem günün ihtiyaçlarını karşılayamaz hale geldi. Bu açıdan özel sektör muhasebe sistemlerine benzer sistemlerin uygulanması gerekli hale gelmiştir. Nitekim 1050 sayılı Kanun ile uygulamaya konulan 5018 sayılı KMYKK, bütçe muhasebe sisteminde önemli değişiklikler getirmiştir (Mutluer vd., 2006: 24-25). Nakit bazlı muhasebe sistemi sadece bütçe odaklı bir sistem olduğu için gerçek muhasebe verilerini yansıtmamaktadır. Tüm gelir-giderler yeni kanun çerçevesinde kayıt altına alınarak doğru ve güvenilir bilgiler üretilmeye başlandı (Pehlivan, 2010: 25-26).

Devlet bütçesi ile devlet muhasebesi arasındaki en iyi ilişkiyi kurmak amacıyla 1995 yılında Kamu Mali Yönetimi Projesi kapsamında Türk bütçe sistemi ve devlet muhasebesinde çalışmalar başlatılmıştır. GFS'ye dayalı sınıflandırma modeli 1998'de IMF uzmanları ile birlikte hazırlanan bu modelin daha sonra ESA95 standardı ile geliştirilen yeni kodlama yapısı muhasebe sistemi ile ilişkilendirilmiştir. Bütçe sistemi olarak Performans Esaslı Bütçe sistemine geçiş yapılmıştır. Performans bütçe sistemi ve analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanan genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri, muhasebe yönetmeliğinde yer alan hesap kodlarına göre yürütölmeye başlanmıştır. Reform çalışmaları sayesinde daha etkin bir sistem oluşturulması hedeflenmektedir (Pehlivan, 2010: 25-26).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. IRAK DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ

Irak muhasebe sisteminde; temel kavramlar, muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartları konusunda reformlar yapılmış, muhasebe bilgilerinin üretim sürecinde veri toplama işleminden, bilginin üretilmesi hatta kullanılması aşamasına kadar pek çok kriter ve ölçüler belirlenmiştir. 2011’de Irak Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (IMUDES) tarafından muhasebe sisteminde Uluslararası Muhasebe Standartlarının talebine uygun olarak çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Standartların gelişim süreci Irak açısından incelendiğinde, Irak’ta standart hazırlama konusunda karmaşanın sona erdirilebilmesi için Irak’ta Muhasebe Standartları Kurulu ve tüm işletmeleri kapsayacak biçimde Irak Muhasebe Standartları’nın yayımlanması hedeflenmiştir. Irak’ta muhasebe standartları ile ilgili yapılan çalışmalar devlet öncülüğünde gerçekleştirilmektedir. Bu çalışmalar yapılırken ekonomik ve siyasi anlamda ilişkilerin yoğun olduğu ülkelerin yasaları ve uygulamaları örnek alınmaktadır (Al-Zubaidi, 2017: 21-22).

Irak’ta devlet muhasebesinin amacı; devletin denetimini kolaylaştırmak, devlet faaliyetlerinin mali ve ekonomik sonuçlarını belirleyen gerekli verileri sağlamak, ekonomik kalkınma planına hizmet etmek ve ekonomik analiz için veri hazırlamaktır. Devlet muhasebesi sürecinin bu amaçları yerine getirebilmesi için bazı özelliklere sahip olması beklenmektedir. Buna göre, devlet muhasebesi süreci, mali raporların genel kabul görmüş muhasebe ilke, düzenleme ve kurallarına uygun olarak düzenlenmesine izin verecek şekilde düzenlenmelidir. Irak devlet muhasebesinde gelir ve giderler arasında bir ilişki vardır. Gelir ve gider kıyaslanarak bütçede denge sağlanması için çaba gösterilir. Devlet idari birimi, gelirlerini doğrudan harcamadığı için devlet bütçesine aktarır. Bu işlem sonucunda birimde açık varsa genel döviz rezervi kullanılarak veya borçlanarak kapatılmaya çalışılır. Varlıklarda bir artış olursa, devletin genel rezervine aktarılır. Süreçte gelir-gider karşılaştırılarak kar hesaplaması yapılmasa da gelir ve gider hesapları ayrı ayrı sınıflandırılır. Buradaki amaç, devletin çeşitli faaliyetlerinin net bir resmini sunmak, devletin performansını etkin bir şekilde değerlendirebilmek ve

tüm devlet birimlerinden gelir ve gider hesaplarının toplamı yardımıyla genel bir değerlendirme yapabilmektir (Hussein, 2016: 45-46).

Irak'ta Devlet kurumlarının mali ve idari bölünmelerin faaliyetlerinin yapısına göre kullanacakları muhasebe sistemi belirlenmektedir. Devlet kurumları, ekonomik faaliyetlerine, çalışma yöntemlerine ve hedeflerine göre üçe ayırmaktadır (Hussein, 2016: 47):

- (i) *Hükümet merkezi birimleri*; bu birimler genel bütçeden destek almaktadır. Birimlerin amacı kâr elde etmek değildir. Devletin verdiği destek kapsamında hizmet sunmaktır. Örneğin; devlet hastaneleri vb. gibi.
- (ii) *Kamu sektör birimleri*; bu birimlerin amacı kâr elde etmektir. Birimlerin bütçesi ayrıdır, ona göre hareket etmektedirler. Devletin bütçesine dahil değildirler. Örneğin; ticaret, sanayi, ulaştırma, tarım ve konut sektöründeki kamu şirketleri vb. gibi.
- (iii) *Bankalar ve sigorta şirketleri*; hizmet sunmaktadırlar. Amaçları kâr elde etmektir. Ayrı bütçeye sahiptirler. Bu birimler için kendilerine özel bir muhasebe sistemi tasarlanmıştır. Bu sistem bankalar ve sigorta standartlaştırılmış muhasebe sistemi olarak adlandırılmıştır. Bu şirketler özel bankalar ve sigorta şirketleri ile aynı muhasebe sistemini kullanmaktadırlar. Ancak Irak'ta faaliyet gösteren banka ve sigorta şirketlerinin çok büyük bir kısmının devlet kontrolünde olduğu görülmektedir.

3.1 Irak Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemleri

Irak devlet muhasebesi kayıt yöntemleri dört alt başlık altında ele alınmıştır:

- (i) *Nakit esaslı,*
- (ii) *Tahakkuk esaslı,*
- (iii) *Düzeltilmiş nakit esaslı,*
- (iv) *Taahhüt esaslı.*

3.1.1 Nakit Esaslı

Irak muhasebe sisteminde nakit esaslı muhasebesinin odak noktası vade tarihine bakılmadan nakit giriş veya çıkışında, muhasebe kayıt işleminin yapılması ve hesap hareketlerinin izlenmesidir. Hesap faaliyetlerinin muhasebeleştirildiği bu esasta gelir ve giderin ölçüm nakit bakiyesi ve değişiklikleri gösterilir. Dönem sonunda nakit bakiyesi ve mali raporların yılsonunda görülmesini, geçmiş

yıllarında dönem sonu işlemlerini izleme imkânı verir (Al- Mashhadani ve diğ., 2017: 315).

2004 tarihli 95 Sayılı Mali İdare ve Kamu Borçları Kanunu'nda atıfta bulunulan harcama ve gelirler için devlet muhasebesi sisteminde uygulanan esas, mali yılın, ne olursa olsun fiilen elde edilen gelir ve giderleri içermesidir. Devlet birimlerinde uygulanan bu esasın avantajları aşağıda sıralanmıştır:

- Yargısal değerlendirmelerde dengelerinin bulunması ve kontrol için uygun bir araç haline gelmesini sağlar.
- Hesapların netliği, bütçeleri onaylama aşamasında ve yürütme otoritesinin hesap verebilirliği için pratiklik sağlar.
- Uygulamada basitlik sağlar.
- Mali Denetim Dairesi'nin istenilen sürede gerekliliklere uygun mizan ve mali tablolar hazırlamasını sağlar.

Nakit esaslı devlet muhasebesinde denetim kaybolur. Çünkü Devletin kamu hazinesinden gelen nakit akışları sınırlandırılarak, mali yıl boyunca yasaların ve mali talimatların uygulanma kapsamı gösterilmez. Ayrıca nakit esasına uyulduğu için mal ve hizmetlerin maliyetinin hesaplanmasına da izin verilmez (Al-Awaad, 2019: 44-45).

Mali yılın sonunda; kesin hesabın ölçülmesine yönelik hesaplama, mali yıl boyunca kamu hazine fonunda meydana gelen nakit ödemelerin ve nakit girişlerin hareketini yansıtacak, birimden doğan hak ve yükümlülükler ile kısıtlayıcı ayarlamalar yapma zorunluluğu olmayacaktır. Mali yılsonunda bu hak ve yükümlülükler ile bu esasın uygulanmasında; mali yılın sonunda harcanmayan bütçede kalan fonların geri kalanı iptal edilir ve bu durum gelirler için de geçerlidir. Bunlardan, vadesi gelen mali yılın bitiminden sonra olanları, tahsilatın yapıldığı yılın hesabına eklenecek ve muhasebe girişleri yalnızca mali yıl içinde yer alacaktır (Gilo ve diğ., 2019: 250).

Tüm gelirler, nakit esasına göre alınan paralar olması ve petrol satış mekanizmasına ilişkin teknik nedenlerle ve Dijital Telekomünikasyon Altyapı Fonu (Digital Telecommunication Infrastructure Fund, DFI), 2003 yılı sonrası gelirlerin alıcısı konumunda olması esas alınarak hesaplanmaktadır. Ham petrol satış gelirleri DFI'dan alınan beyanlar ve Merkez Bankası'ndan alınan gelir tutarlarının hesaba yatırıldığını teyit eden kredi notları esas alınarak Muhasebe

Müdürlüğü/Nakit Yönetimi kayıtlarına göre petrol gelirleri kaydedilmektedir (Al-Awaad, 2019: 45).

3.1.2 Tahakkuk Esaslı

Muhasebe gerçekleşen tüm gider ve gelirleri kaydeder. Irak'ta mali yıl içerisinde alınmayan gelirler hakkında özel uygulamalar söz konusudur. Her yıl vadesi gelenler, gelir olarak kaydedilir. Mali durumun doğru bir şekilde gösterilmesi amacı ile iade edilen maaşlar, ithalat, sözleşmeler gibi hak temelinin uygulandığı harcamalar, tahakkuk eden harcamalar olarak kayıt altına alınmaktadır.

Yatırım Planı Talimatlarında ve Yıllık Bütçe Yasalarında aşağıda belirtilen nedenlerden dolayı tahakkuk esaslı kayıt yöntemi kabul edilmemiştir.

- Hesapları birden fazla mali yıl boyunca açık tutmanın devlet muhasebesi işlerinde kafa karışıklığına yol açması ve sonraki yıllar için kamu bütçelerinin hazırlanmasına yardımcı olacak doğru bilgilerin elde edilmesini zorlaştırması,
- Devlet muhasebesi sistemi, maliyet ve getiri kavramıyla devamını haklı göstermeyen karmaşık bir sistem olması,
- Yetkili muhasebeci ihtiyacına ek olarak uygulamada zorlu ortaya çıkması,
- Yüksek uygulama maliyetli ortaya çıkarması,
- Parasal temele göre daha az objektif ve gerçekçi olması nedeniyle sonuçlar üzerinde manipüle etme veya etkileme fırsatı vermesi, maliyetlerin muhasebe dönemlerine dağıtımının kişisel ve yargısal değerlendirmelere tabi olması.

Belirtilen kusurlara rağmen temel olumlu yanı, tahakkuk esasının devlet birimlerinde gelişmiş maliyet muhasebesi sistemlerinin uygulanmasına yardımcı olmasıdır. Bu bir faaliyet veya hizmet biriminin maliyetini belirlemede ve programdan yararlanmada programın hazırlanmasına yardımcı olmaktadır (Al-Awaad, 2019: 43-44).

3.1.3 Düzeltilmiş Nakit Esaslı

Irak'taki devlet muhasebe sistemi uygulamalarının çoğu nakit esasına dayalıdır, tahakkuk esasının bazı kalemlere uygulanmasıyla ilgili bazı istisnalar vardır ve düzeltilmiş nakit esası (karma esasa) (modified cash basis) olarak adlandırılır ve karşılaştırma felsefesine dayanır. Nakit akışlarının zamanlanması

tamamen izole edilerek elde edilen faydalara sahip harcamalar esasına dayanmaktadır. Tahakkuk esasının kullanımındaki bazı istisnalara, değiştirilmiş nakit esası denilmektedir (Al-Awaad, 2019: 46).

3.1.4 Taahhüt Esaslı

Bu esasa göre hesap dönemi, sözleşmenin imzalandığı veya yükümlülüğe girildiği tarihten itibaren gider gerçekleşmemiş ve muhasebeleştirilmiş olmasına rağmen sözleşmenin yapıldığı sözleşmelerin tutarı ile ücretlendirilir. Yıl sonunda bütçede ödeneğin iptal edilmemesi ve miktarın bir sonraki yıl ihtiyaç ve taahhüdün varlığı ile ödenememesi için yıla ait Federal Bütçe Talimatının 4/b maddesi 2016 yılında belirtilmiştir. 15.12.2016 tarihinden sonra herhangi bir sözleşme yükümlülüğüne girilmemesi dikkate alınarak, bir sonraki yıl için bütçesinde ödenekleri bulunan sürekli projeler hariç tutulmuştur.

3.2 95 Sayılı Mali İdare ve Kamu Borçları Kanunu

2004 tarih 95 sayılı Mali İdare ve Kamu Borçları Kanunun, Koalisyon Geçici Makamı tarafından 1940 tarihli 28 sayılı Genel Muhasebe İlkeleri Kanunu'nu yürürlükten kaldırmak, federal bütçenin geliştirilmesi onaylanması ile uygulanma usullerini düzenlemek için çıkarılmıştır. Irak iç kontrol, muhasebe ve dış denetim görevlerinin tanımlanması, Kamu Borç Kanununda hükümet kredileri konularını düzenlemeyi sağladı. Bu kanunda bütçe ile ilgili yeni olan ise valiliklerin ve bunlara bağlı tüm hükümet birimlerinin bütçesini il meclislerinin belirlemesi, kanunun 2010 mali yılına kadar uygulanmaması ve birimlerin kendi bütçelerini göndermeye devam etmeleridir. Bakanlıklarına idari bütçeler ve bütçeyi onaylama kısmı Bölgesel yönetimden, yasanın Kürdistan Bölgesi için onaylandığı tarihten itibaren uygulanmaktadır (Al-Awaad, 2019: 62).

Kamu borcu, elde edilmesi beklenen kaynaklar üzerinden harcama tahminlerinin artırılması sonucunda, bütçe tasarısının hazırlanması döneminde devlet genel bütçesinde oluşabilecek açığı dolduracak kamu gelir kaynaklarından biridir. Doğal kaynaklar, kamu hazinesinin kamu şirketlerinin gelirlerinden aldığı pay, sübvansiyonlar, ücretler, vergiler, para ihracı kamu borcunu, merkezi federal hükümet, yerel, bölgesel ve belediye yetkilileri gibi kamu kurumlarının yükümlülükleri olarak tanımlandı. Hükümet, kamu veya yarı kamu kurumları tarafından sahip olunan varlıkları kontrol etmektedir (Al-Awaad, 2019: 62).

Pek çok ülkede yıl içerisinde, özellikle ani ekonomik krizlerde hükümetleri endişelendiren; hükümetin yükümlülüklerini vade tarihinde ödeyemeyeceği korkulan bir sorundur. Yerel sürecin değeri ve ekonomisinin bozulması gibi kamu borcunun orta ve uzun vadedeki etkisi birçok ülke kamu borcu riskleriyle karşı karşıyadır. Çünkü bu riskler (Al-Awaad, 2019: 63):

- *Piyasa riski*: Kamu borcunun maliyetini etkileyen faiz oranları, döviz kurları ve emtia fiyatlarındaki değişikliklerle ilgili risklerdir.
- *Borcun yenilenme riski*: Kamu borç yönetiminin borcu yenileyememesi veya devlet borcunun maliyetindeki alışılmadık derecede büyük artış veya her ikisini birden gösterme olasılığıdır.
- *Kredi riski*: Borçluların veya diğer finansal varlıkların borçlarını yerine getirmemesi veya karşı tarafın yükümlülüklerini yerine getirememesiyle oluşan risktir.
- *Yerleşim riski*: Borçlunun temerrüt dışında herhangi bir nedenle borçlu olduğu kredileri ödeyememesi karşılığında hükümetin uğrayabileceği zararlardır.
- *Operasyonel risk*: Uygulamanın tüm aşamalarında işlem hatalarında bunların kısıtlanmasında veya iç kontrol sisteminin zayıflığında veya hukuki riskleri, gizlilik eksikliği, doğal afetler ve devletin ekonomik faaliyetini etkileyen savaşlar nedeniyle ortaya çıkan risktir.

3.3 Devlet Genel Bütçesi Kavramı ve İlkeleri

Bütçe kavramı, son yıllarda ülkelerin tanık olduğu gelişmeye ve oynadıkları ekonomik role göre gelişti, çünkü bütçe sonraki yıl hükümetin ürettiği programın bir yansıması haline geldi. Bütçe, toplumun ekonomik ve sosyal sistemlerine devlet müdahalesini açıklayan ve bunu haklı nedenlere dayandıran ekonomik (hazine) düşünceye uymaya dayanır (Al-Awaad, 2019: 58).

Irak'taki genel bütçe, 1940 tarihli ve 28 sayılı Muhasebe Esasları Kanunu ile 2'nci maddesinde iptal edilen (bir mali yıla ait gelir ve gider tahminlerini içeren tablolar, Bütçe Kanunu) 2004 tarihli 95 sayılı Mali Yönetim Kanununa gelince, bütçe, Bölüm 1, Madde 4'te (yıllık gelirler, harcamalar, transferler ve devlete yapılan aynı işlemlere dayalı bir mali program) olarak tanımlanmıştır. Aynı bölümün 17'nci maddesine gelince, federal bütçe, hükümet tarafından onaylanan toplam yıllık gelir ve ithalat tahmini olarak tanımlanır. Burada, Maliye

Bakanlığınca hazırlanan ve ardından Bakanlar Kurulunda görüşülmek üzere hazırlanan bütçe taslağı kavramı ile nihayet yasama makamı tarafından onaylanarak uygulanabilir hale gelen bütçe kavramı arasında bir ayrım yapılmalıdır. Genelde yıla ait hükümet programının yansımaları olarak görülmektedir. Bütçe toplumun ekonomik ve sosyal sistemini oluşturur (Al-Awaad, 2019: 59).

Bütçe, 1940 tarihli ve 28 sayılı Muhasebe Esasları Kanununda, 2'nci maddenin 1'inci fıkrasında değiştirildiği gibi Bütçe Kanununda belirtilen bir mali yıl için devletin gelir ve giderlerinin tahmin edilmesini içeren cetveller olarak tanımlanmıştır (Genel Muhasebe Temelleri Kanunu). Koalisyon Geçici Otoritesi tarafından çıkarılan 2004 tarihli 95 sayılı Mali İdare ve Kamu Borçları Kanunu'nun 2'nci bölümünün 4'üncü fıkrasında bütçenin tanımı; *“yıllık gelir, gider ve transferlerin değerlendirilmesine dayalı bir mali program, devlete yapılan tür anlaşmalar”* şeklindedir (95 Sayılı Mali İdare ve Kamu Borçları Kanunu).

Devletin genel bütçesini işletmelerden ayıran çeşitli özellikler vardır. Bunlar;

- Ekonomik ve sosyal sistemin doğasını, hükümetin refah ve ekonomik büyümeyi sağlamak için izlediği politikaları yansıtan siyasi bir eylemdir.
- Devletin ekonomik ve sosyal kalkınma planının bir parçası, analitik ve ayrıntılı bir programdır.
- Geçmiş deneyimleri özetleyen, mevcut durumu ifade eden, gelecekteki beklentileri somutlaştıran bir plandır.
- Belirli bir süre için dengeli bir gider ve gelir tahminidir.
- Yürütme, planlama ve izleme aracıdır.

Devletin genel bütçesi; planlama, izleme, sosyal, politik ve diğerleri dâhil olmak üzere eyalet düzeyinde bir dizi hedefe ulaşmayı amaçlamaktadır. Bu amaçlar şu şekilde özetlenebilir (Al-Awaad, 2019: 59-60):

(i) *Planlama hedefleri:* Bütçe; “önümüzdeki dönemde hükümet birimleri için harcama tahmini yapma”, “gelirleri ve çeşitli finansman kaynaklarını tahmin etme”, “yıllık program bütçesi ile ekonomik ve sosyal kalkınma planları arasında bağlantı ve koordinasyon sağlama”, “hükümet aygıtının birimleri arasında koordinasyon ve uzlaşma yapma”, “bütçeyi uygulamak için bir program oluşturma” aracılığıyla planlama ve karar verme süreçlerine yardımcı olmayı amaçlamaktadır.

(ii) *Kontrol hedefleri:* Bütçe; “programın ve hükümet faaliyetlerinin gerçek performansının ölçülmesi”, “takip eden hükümet programları ve faaliyetleri ile gerçek gelirleri ve harcamaları yıllık bütçede tahmin edilenlerle karşılaştırarak, farkı analiz ederek ve düzeltici eylemler önererek performansı değerlendirme”, “devlet birimlerinin sahip olduğu varlıkları kontrol etme ve koruma”, “hükümet birimlerinin hükümet harcamalarını rasyonelleştirme taahhüdünün kapsamının izlenmesi”, “tüm mali ve idari yasalara, talimatlara ve hükümet kurallarına uygunluğu doğrulama” aracılığıyla uygulama süreçleri üzerinde daha etkili kontrol sağlamayı amaçlamaktadır.

(iii) *Davranışsal hedefler:* Bütçe; “girişimciliğin yeniliğin yayılmasını teşvik etmek”, “birey ve birimin hedefleri arasında, yani özel çıkar ile kamu yararı arasında uyumluluğun sağlanması”, “üst ve astlar arasında karşılıklı güvenin artması”, “ödül ve ceza için adil bir temel sağlamak” aracılığıyla eyaletin hükümet aygıtındaki işçilerin davranış ve tutumlarını etkilemeyi amaçlamaktadır.

(iv) *Ekonomik hedefler:* Bütçe; bütçe dengesi ilkesinden ayrılması gerekse bile ekonomik dengeyi sağlamayı amaçlamaktadır. Ulusal ekonominin tam istihdam düzeyinde dengesini sağlamak için bir araç olarak kamu maliyesi, bütçe açığı ve fazlasının kullanımında temsil edilen deflasyonist eğilimleri ortadan kaldırmak veya azaltmak için ekonomik aktiviteyi satın alma gücüyle desteklemek için yapılmaktadır.

(v) *Sosyal hedefler:* Bütçe, doğrudan vergiler uygulayarak daha sonra gelirlerini sosyal güvenlik sübvansiyonları veya gerekli tüketim mallarına destek gibi yoksul sınıfların alındığı bazı harcamaları finanse etmeye yönlendirerek ulusal geliri yeniden dağıtmanın bir aracı haline getirmek, örneğin; ücretsiz eğitim, sağlık hizmetleri vb. gibi.

(vi) *Siyasi hedefler:* Bütçe, devletin halkın refahı alanındaki hedefleri ve eğilimleri hakkında bilgi edinebileceği veya yararsız faaliyetlere doğrudan harcama yapabileceği bütçe tablolarında yer alan rakamlar aracılığıyla devlet politikasının bir ifadesidir. Bütçeyi onaylamanın niteliği, devletin, vatandaşların ihtiyaçlarını karşılayan bir bütçeyi onaylamak amacıyla Temsilciler Meclisi’nde tartışarak yönetişimi yönetmede demokratik yöntemi ne ölçüde izlediğini ortaya koymaktadır.

Mali İdare ve Borç Kanunu’nun 4’üncü bölümü, devletin genel bütçe harcamalarını cari bütçe ve sermaye (yatırım) bütçesine ayırmıştır:

(i) *Cari bütçesi*; maaş, ücret ve diğer tahsislerin ödenmesi için bütçede tahmin edilen tüm yıllık harcamalar, mal, hizmet ve cari transfer harcamaları, emekli maaşları ve nakit olarak ödenen veya ayni olarak düzenlenen sosyal güvenlik giderleri dâhil faiz ve ayni transferler,

(ii) *Yatırım bütçesi*; nakit veya ayni olarak ödenen sabit kıymetler, envantere maddi olmayan varlıklar, finansal varlıklar ve sermaye transferlerinin satın alınması için tasarlanmıştır (Al-Awaad, 2019: 61).

Planlama bütçesi, proje işinin niteliği, faaliyetinin boyutu ne olursa olsun, belirli bir gelecek dönem için herhangi bir projedeki çeşitli faaliyetler için, mülkiyetin geri dönüşü ayni ve mali parasal bir denge sağlamak için belirli bir çerçeve içinde çalışan bir araçtır. Planlama bütçelerinin iki amacı vardır:

(i) Hedefleri tanımlayarak ve bu hedeflerin dayandığı borçlanmaları belirterek planlama ve politika oluşturma, hedeflere ulaşmak için gerekli araçları belirleme, alternatifler arasında ayırım yapma, mevcut yetenekler ve istenen hedefler arasında koordinasyon, bilimsel kullanarak performans kalıpları veya oranları yöntemler, geçmiş deneyimlerden mevcut teknik işlemlerden kaynaklanan hataların oluşturulması,

(ii) Planın gerçekte elde edilenlerle karşılaştırılarak kontrol edilmesi, planlanan ile gerçekleşen arasındaki sapmaların gösterilmesi, bu sapmalara neden olan problemlerin analiz edilmesi, plandan önemli sapmalar olduğunda derhal yönetimin değerlendirmesini yönlendirerek gerekli düzeltici adımları atması, bir yandan önemli bütçe arasındaki ve her biri arasındaki nihai hesap, bilanço ve planlama bütçesinden gelen farkları açıklığa kavuşturmak gerektiğidir (Al-Awaad, 2019: 65-66).

Tablo 3.1 ile Tablo 3.2’de genel bütçenin kapanış hesabı ve bilanço ile planlama bütçesi arasındaki farklar gösterilmiştir. Genel bütçe özü itibariyle diğer bütçe türlerinden farklılık arz eden birçok yöne sahiptir.

Tablo 3.1. Genel bütçe, kapanış hesabı ve bilanço arasındaki fark

Farkın Konusu	Devlet Kamu Bütçesi	Devletin Nihai Hesabı	Genel Mizan
Hedef	Önümüzdeki dönem için iş planı	Geçmiş bir mali yılın başarılarını görüntüleyin	Şirketin mali durumunu görüntüleyin
Zaman süreci	Sonraki mali yıl	Geçmiş bir mali yıl	Belirli tarih
Unsurlar	Gelirler ve giderler	Gelirler ve giderler	Varlıklar, borçlar ve öz sermaye
Boyutlar	Politik, ekonomik, sosyal, davranışsal	Politik, ekonomik, sosyal, davranışsal	Ekonomik gerçekler
Verinin mahiyeti	Takdiri	Fiili	Fiili
Kapsayıcılık	Yönetim cihazının tüm birimlerini içerdiği için daha kapsamlı	Yönetim cihazının tüm birimlerini içerdiği için daha kapsamlı	Belirli bir ekonomik birim içerdiğinden daha az kapsamlı

Kaynak: Al-Awaad, 2019: 66**Tablo 3.2.** Genel bütçe ile planlama bütçesi arasındaki fark

Farkın konusu	Devlet bütçesi	Planlama bütçesi
Ölçme ve başlangıç noktası	Önce harcamaları tahmin edin ve ardından yeterli kaynakları bulun	Beklenen geliri ve ardından bunu başarmak için gereken masrafları tahmin etmek
Boyutlar ve önemli noktalar	Ülke düzeyinde ekonomik, sosyal ve davranışsal politika	Birim düzeyinde ekonomik, finansal ve operasyonel
Kapsayıcılık	Tüm eyalet birimlerini içerdiği için daha kapsamlı	Tek bir ekonomik birim içerdiğinden daha fazla kapsamlı
Esneklik	Kanunlar ve yönetmelikler nedeniyle daha az esnek	Hazırlanması, onaylanması, uygulanması ve kontrolünde büyük esneklik ile karakterizedir
Paylaşım	Çalışanların en az etkili ve pozitif sayılarla katılımı	Çalışanların sayılarla katılımı daha etkili ve olumludur
Aktivite düzeyi	Bir seviye için hazırlanır	Birden çok seviyeye hazırlanır
Bütçe dönemi	Mali yıl	Uzun vadeli bütçe, kısa vadeli bütçe, yıllık bütçe, aylık bütçe gibi farklı zaman aşamalarını kapsar

Kaynak: Al-Awaad, 2019: 67

Irak devlet genel bütçesinin ilkeleri yedi tane olup bunlar; “genellik ilkesi”, “ademi tahsis ilkesi”, “birlik ilkesi”, “açıklık ve şeffaflık ilkesi”, “yıllık olma

ilkesi”, “taahhüt ilkesi”, “denklik ilkesi” olarak sayılabilir. Bu ilkelere ilişkin açıklamalar aşağıda verilmiştir.

3.3.1 Genellik İlkesi

Tüm gelirler ve harcamalar genel bütçeye dâhildir. Gelirler ile giderler arasında mahsuplaşma yapılmasına izin verilmez. Aynı zamanda faaliyetin tüm yönlerini içerir; hizmet, ekonomik vb. gibi (Al-Awaad, 2019: 67).

3.3.2 Âdemi Tahsis İlkesi

Devlet, tüm harcamalarını tüm gelirleriyle karşıladığından ve bazı gelirlerin tahsis edilmediğinden, belirli bir gelir türünün, belirli bir harcama türündeki gelirlerinin harcamasına tahsis edilmemesidir. Üniversite harçlarının geliri üniversitede özel giderleri karşılamak için veya yol yapımı ve bakımı için piyasa lisansı ücretleriyle ilgili gibi belirli gider türlerini kapsar (Al-Awaad, 2019: 68).

3.3.3 Birlik İlkesi

Devletin tüm gelir ve giderlerini tek bir belgeye dâhil etmektir. Başka bir deyişle;

- (i) Giderleri ve gelirleri gösteren belge birimi,
- (ii) Bütçede detay kolay ve homojendir (Al-Awaad, 2019: 68).

3.3.4 Açıklık ve Şeffaflık İlkesi

Genel bütçenin çeşitli medya organlarında yayınlanması ve kamuoyuna açık olması içindir. Şeffaflık ilkesi, bütçe bilgilerinin uluslararası kabul görmüş standartlara uygun olarak yayınlanmasını, analizi kolaylaştıracak ona olan güveni artıracak şekilde sunulmasını gerektirir (Al-Awaad, 2019: 68).

3.3.5 Yıllık Olma İlkesi

Yıllık olma ilkesi aynı zamanda yıllık bir kural olarak da adlandırılır. Bütçede bahsedilen her şeyin, Irak’ta olduğu gibi, 1 Ocak’tan 31 Aralık’a kadar, başlangıcı ve sonu için bir yıl içinde uygulanması gerektiği anlamına gelir. Mali yılın başlangıcına bağlı olması zorunlu değildir, daha ziyade bu, devletin mali faaliyetinin gereklerine göre belirlenir. Bu nedenle, işlevler her biri için mali yılın başında ve sonunda ve Hicri veya Miladi takvim gibi takvimde farklılık gösterir (Al-Awaad, 2019: 67).

3.3.6 Taahhüt İlkesi

Muhasebe kılavuzunun, bütçe sekmelerinin, tahsis edilen ödeneklerin, mali talimatların ve ilgili kanunların sözleşmelerine sembollerine şekil ve konu olarak uygunluğu anlamına gelir (Al-Awaad, 2019: 68).

3.3.7 Denklik İlkesi

Bu ilke, toplam kamu gelirlerinin toplam kamu harcamalarına eşit olduğu ve buna dayalı olarak bütçenin denge kuralını yerine getirmediği anlamına gelir. Kamu harcamalarına gelince, genel bütçede bir fazlayı temsil etmesidir (Al-Awaad, 2019: 68).

3.4 Devlet Genel Bütçesinin Sınıflandırılması

Irak devlet muhasebe sisteminde devlet genel bütçesinin sınıflandırması; “*idari sınıflandırma, nitel sınıflandırma, işlevsel sınıflandırma, ekonomik sınıflandırma*” şeklinde yapılmıştır. Konuya ilişkin ayrıntılar aşağıda verilmiştir.

3.4.1 İdari Sınıflandırma

Bu sınıflandırmaya göre, devletin harcamaları, hizmet sunumunu üstlenen hükümet idari birimlerine göre bölünmüştür. Her bakanlık, belirli bir harcamayla ilişkilendirilemeyen bazı harcamaların varlığını dikkate alarak, kamu bakanlığında kendi ödeneklerini tahsis etmektedir. Yönetim birimi, bunun yerine kimin sorumlu olduğunu bildirmeyi engelleyen programlar, harcamalar, sübvansiyonlar, krediler veya döviz bozdurma biçimlerini alır. Veriler aşağıdan yukarıya ya da tam tersi şekilde toplanır, yani harcamalar bakanlıklar düzeyinde bölünür bakanlıklar, masrafları sağlamaktan sorumlu yürütme birimleri olarak hükümet birimlerine bölünen organlara veya müdürlüklere ayrılır. Bu sınıflandırma, hükümet faaliyetlerinin verimliliğini etkililiğini ölçmeye yardımcı olmaz, aksine, hükümet birimi tarafından sağlanan hizmet veya mallara dayalı bütçe tahminlerinin hazırlanmasına yardımcı olur (Al-Awaad, 2019: 69).

3.4.2 Nitel Sınıflandırma

Bu sınıflandırmaya göre, bakanlıkların her bir harcama türüne niteliğine göre ne kadar harcadığı bu temelde her bakanlığın harcamaları bölümlere ayrılarak, her bölüm 2013 devlet hesapları yapısına göre beş kademede incelenmiştir. GFS ve Tablo 3.3’te bütçenin niteliksel bölümünü göstermektedir (Al-Awaad, 2019: 69).

Tablo 3.3. Bütçenin nitel sınıflandırılması

Açıklama	Kodlama							Maliye Bakanlığı GFS Kodları
	Bakanlık	Bölüm	1. seviye	2.seviye	3.seviye	4.seviye	5.seviye	
Yüksek Öğr. ve Bilim. Araş. Bak.	24							
Giderler		2						2
Personel tazminat		2	01					21
Maaşlar ve ücretler		2	01	01				211
Nakit maaşlar ve ücretler		2	01	01	01			2111
Temel maaşlar ve ücretler		2	01	01	01	01		
Maaşlar		2	01	01	01	01	01	
Mensuplar mükâfatı		2	01	01	01	01	02	
Emekliler ücretleri		2	01	01	01	01	03	
Ders ücretleri		2	01	01	01	01	04	
Sınavlar ücreti		2	01	01	01	01	05	
Komiteler ücreti		2	01	01	01	01	06	
Eğitim için Görevli İzinli		2	01	01	01	01	07	
Tahsisler		2	01	01	01	02		
Risk tahsisleri		2	01	01	01	02	01	
Ek işler		2	01	01	01	02	02	

Kaynak: Al-Awaad, 2019: 70

Bu sınıflandırmanın faydaları; “bütçe hazırlama ve uygulama kolaylığı, her bir gider türünde meydana gelen değişiklikleri birkaç yıl boyunca karşılaştırarak izleme inceleme yeteneği, son teslim tarihlerinin tahsis edildiği amaçlarla fonların kullanımı üzerinde kontrol hükümleri ve bütçede tahsis edilen ödeneklerin aşılması” olarak sayılabilir. (Al-Awaad, 2019: 70).

3.4.3 İşlevsel Sınıflandırma

Eyalet hükümet sistemi, yürüttüğü faaliyetlere göre ana ve yan işlevler olarak bölünmüştür. Devlet işleri ana işlere bölünmüş, ardından her ana iş alt birime bölünmüştür. Tablo 3.4’te, ana işler için 2013 hesap yapısı kodlamasına göre Irak Cumhuriyeti için işlevsel kodlamayı göstermektedir (Al-Awaad, 2019: 70).

Tablo 3.4. Bütçenin işlevsel sınıflandırılması

İşlev / Fonksiyon	Kodlama	Maliye Bakanlığı GFS Kodları
Parlamento	01	70111
Başkanlık	02	70111
Bakanlar kurulu	03	70111
Dışişleri Bakanlığı	04	70113
Maliye Bakanlığı	05	70112
İçişleri Bakanlığı	06	70310
Çalışma ve Sosyal İşler Bakanlığı	08	70412
Sağlık Bakanlığı	09	70760
Savunma Bakanlığı	10	70210
Adalet Bakanlığı	11	70360
Milli Eğitim Bakanlığı	12	70980
Gençlik ve Spor Bakanlığı	13	70860
Ticaret Bakanlığı	14	70411
Kültür Bakanlığı	15	70820
Ulaştırma Bakanlığı	16	70450
Belediyeler ve Bayındırlık Bakanlığı	17	70620
İnşaat ve İskân Bakanlığı	18	70610
Tarım Bakanlığı	19	70421
Su Kaynakları Bakanlığı	20	70474
Petrol Bakanlığı	21	70432
Planlama Bakanlığı	22	70132
Sanayi ve Maden Bakanlığı	23	70441
Yüksek Öğretim ve Bilimsel Araştırma Bakanlığı	24	70941
Elektrik Bakanlığı	29	70435
Bilim ve Teknoloji Bakanlığı	30	70150
İletişim Bakanlığı	31	70460
Çevre Bakanlığı	32	70560
Göçmenlik ve Barındırma Bakanlığı	33	71070
İnsan Hakları Bakanlığı	35	70330
Kürdistan Bölgesi	40	70111
Mali Denetim	41	70111
Vakıf ve Diyanet İşleri Başkanlığı	42	70840
Diğer Daire Bakanlıkla İlişki Olmayan Daireler İllerdeki Yerel Konseyler İllerdeki Kamu ve Yerel Yönetimler Bağımsız Yüksek Seçim Komisyonu Yargıtay Ceza Mahkemesi	43	
Yüksek Yargı Konseyi	45	70330

Kaynak: Al-Awaad, 2019: 71-72

Tablo 3.5. Bütçenin fonksiyonel sınıflandırması

Meslek	Kodlama				Maliye Bakanlığı Kullanımları için Fonksiyonel Kodlama (GFS)
	Bakanlık	Bölüm	Sorumluluk Merkezi	Site kodu	
Bakanlar Meclisi / Bakanlar Kurulu	03				
Kabine Sekreterliği	03	01			
Kabine Sekreterliği	03	01	001	0100	70111
Başbakanlık Ofisi	03	02			
Başbakanlık Ofisi	03	02	001	0100	70111
Milli Güvenlik Kurulu	03	03			
Milli Güvenlik Kurulu	03	03	001	0100	70111
Bütünlük Komisyonu	03	04			
Bütünlük Komisyonu	03	04	001	0100	70111
Radyoaktif Maddelerin Kontrolü Irak Komisyonu	03	05			
Radyoaktif Maddelerin Kontrolü Irak Komisyonu	03	05	001	0100	70111

Kaynak: Al-Awaad, 2019: 73

Bu sınıflandırmanın faydaları (Al-Awaad, 2019: 73):

- Bu işlerin her birine yapılan harcamaların büyüklüğünü belirleme devletin her birine verdiği göreceli önemi karşılaştırma imkânı sağlar,
- Birkaç yıl boyunca farklı işlere yapılan harcamalardaki değişiklikleri izleme ve inceleme yeteneği sağlar,
- Bütçede program bütçesi performans gibi modern sistemleri uygulama imkânı sağlar.

3.4.4 Ekonomik Sınıflandırma

Giderler, Tablo 3.6’da gösterildiği gibi ekonomik sınıflandırmaya göre cari giderler, sermaye harcamaları, çeşitli giderler ve transfer ödemeleri olarak sınıflandırılmıştır (Al-Awaad, 2019: 73). Tablo 3.6’da bütçenin ekonomik sınıflandırmasında yer alan özellikler verilmektedir.

Tablo 3.6. Bütçenin ekonomik sınıflandırması

Açıklama	Kodlama							Maliye Bakanlığı GFS Kodları
	Bakanlık	Bölüm	1. Seviye	2. Seviye	3. Seviye	4. Seviye	5. Seviye	
Yüksek Öğr. ve Bilim. Araş. Bak.	24							
Cari giderler		2						2
Personel Maaşları / Tazminatlar		2	01					21
Mal ve Hizmetler		2	02					22
Faydalar		2	04					24
Sübvansiyonlar		2	05					25
Hibeleri		2	06					26
Sosyal Yardımlar		2	07					27
Diğer Giderler		2	08					28
Sistemik Varlıklar		98						
Sistemik Yükümlülükler		99						

Kaynak: Al-Awaad, 2019: 74

Bu sınıflandırma, harcamaların ekonomik etkisine, devletin yapısal yapısının gelecekteki refah ve ilerlemenin temeli olduğu için devletin sermaye oluşuma atfettiği görece önemin bir açıklamasını gerçekleştirir. Bütçe kalemlerinin tahmin edilmesinde kullanılan yöntem, planlama, yönetim ve kontrol için bir araç olarak etkinliğinin kapsamını yansıttığı için bunlardan beklenen faydanın belirleyici faktörlerinden biridir (Al-Awaad, 2019: 74).

Devlet bütçesi alanında ister işlevleri düzeyinde ister sınıflandırma düzeyinde olsun, meydana gelen gelişmelerin, esas olarak harcama tarafına odaklandığını belirtmekte fayda var. Gelirlere gelince, yıldan yıla nispeten sabit istikrarları nedeniyle devlet muhasebesi alanında bir sorun teşkil etmezler. Bütçenin bu konudaki rolü, yasa ve bankalara veya kamu hazinelerine arzını ifade eder. Bu hedefin basitliğine rağmen, konunun sürekli takibi ve iki toplayıcı üzerinde etkili bir kontrole ihtiyacı vardır (Al-Awaad, 2019: 75). Bu nedenle, devlet muhasebe sistemi, yetkili makamların gelir tahsilat süreçlerini takip etmesini ve kontrol etmesini sağlayan uygun bilgileri sağlamalıdır.

Gelirleri tahmin etme yöntemi, sondan bir önceki mali yılın fiili gelirleri ışığında otomatiktir. Önceki üç yılın ortalaması alındığından ortalamalar üzerinden yapılabilir, bu ortalama her gelir grubu için ayrı ayrı hesaplanır. Bu iki yöntem kapsamında, veriler bir sonraki yıl beklenen koşullar ışığında artır veya azaltarak değiştirilir.

Bu tür yöntemler, her bir hasılatın niteliğine, akışının zamanlamasına, tahsilat olasılığına, muhasebeleştirme noktasına vade sonunda veya tahsilat üzerine dayalı olmadıklarından öznel veriler sağlar. Bu nedenle, en iyi yöntem, doğrudan tahmin yöntemidir, çünkü gelir, bir sonraki mali yılda geçerli olması beklenen ekonomik, sosyal ve yasal koşullar ışığında her türe göre ayrı ayrı tahmin edilir. Aylık bazda tahminler oluşturmak önemlidir, böylece gerçek aylık verilerle karşılaştırılabilirler. Yıllık bazda tahminler oluşturmak, aylık raporları işe yaramaz hale getirir. Yetkili makamların tahsilat sürecindeki eksiklikleri veya etkinliği tespit etmesine imkân vermez. Gelirleri kontrol etmenin önemi, finansman giderlerinin kaynağı olarak ortaya çıkmakta ve yıl içinde tahsilat süreçlerindeki eksiklikler, gerekli nakit eksikliği nedeniyle işlerin tamamlanmasının aksamasına neden olabilmektedir (Al-Awaad, 2019: 75).

Gelir tahsilat sürecinin etkinliği yıl boyunca kredilere bağımlılığı azaltmaktadır. Gelir kaynaklarından gelen nakit akışının yıl boyunca düzenli yapılmadığı, harcama amaçlı nakit çıkışının ise düzenli bir şekilde gerçekleşecek şekilde kontrol edilebildiği bilinmektedir. Çoğu durumda, çevresel veya mevsimsel değişkenlere tabi olmaları nedeniyle gelir kaynaklarının kontrol edilmesi zordur. Çıkış (harcamalar) gelince, kontrol konusu olan, kanun metni tarafından kontrol edilebilen hususları içermektedir (Al-Awaad, 2019: 76).

3.5 Irak'ta Bütçe Sistemleri

Irak bütçeleme sistemleri arasında;

- (i) *Geleneksel bütçe,*
- (ii) *Programlar ve performans bütçesi,*
- (iii) *Planlama ve programlama bütçe sistemi,*
- (iv) *Sıfır tabanlı bütçe sistemi,*
- (v) *Sözleşme bütçesi yer almaktadır.*

Söz konusu bu bütçe sistemlerine ilişkin açıklamalar aşağıda verilmiştir.

3.5.1 Geleneksel Bütçe

Hazırlık ve uygulamada kolaylık, basitlikle karakterize edilen en eski bütçe türleridir. Geleneksel bütçe hazırlama yöntemi bu yöntemle değerlendirilir. Sonraki yıla ait ödenekler, önceki üç yılın ortalama harcamaları ışığında tahmin edilir. Bu ortalama artış veya azalışta hüküm sürmesi beklenen değişkenlere göre bir düzeltme yapılır. Gelecek yıl, iş hacminde bir artış veya fiyat seviyesinde bir

artış oluşur. Bu yöntem, bütçenin finansal ve yasal ile sınırlı olan geleneksel hedefleriyle ilişkilendirilmiştir. Bu yöntem pratikte en yaygın olanı olup bununla birlikte şu noktalarda birçok eleştiri içermektedir (Al-Awaad, 2019: 76-78):

- Mevcut bütçe rakamları için bir temel olarak önceki yılların bütçelerine güvenilmesi, bu bütçelerin doğruluğunu ifade eder. Böyle bir varsayım, pratik veya bilimsel olarak kabul edilebilir değildir. Geçerliliğine dair hiçbir kanıt yoktur, aksine, tahminlerdeki hataları bir yıldan diğerine aktarma olasılığı içerir.
- Bütçe tahminlerini geliştirirken, yöneticiler önceki yılların ortalamasına bir yüzde eklemeye isteklidirler ve daha sonra herhangi bir nesnel kritere başvurmazlar, ancak daha yüksek otoritenin azaltacağını göz önünde bulundurarak her zaman tahminleri artırmaya çalışırlar. Her iki durumda da artış yöneticiler tarafından yapılsın ya da eksiltme bilgi ile yapılır. Üst makam, süreç yargılayıcı şekilde yapılır.
- Harcamaların programlarla bağlantı kurulamaması, her programın maliyetinin ve faydasının analiz edilmesini ve dolayısıyla her program için alternatif programlar arasında alternatif çalışma yöntemleri arasında karşılaştırma yapılmasını sağlayan bilgilerin mevcudiyetini engeller.
- Bazı programları hariç tutmanın veya diğer bazı programların finansmanını azaltmanın ve uzmanlıklarını daha faydalı programlara dönüştürmenin etkisi hakkında bilgi mevcut değildir.
- Yöneticiler, bir sonraki yıl ödenek kesintisinden kaçınmak için harcanmamış kaynakları her yılın sonuna doğru uygunsuz, gereksiz bir şekilde harcamaya isteklidirler. Bu tür davranışlar savurganlığa ve kaynakların kötüye kullanılmasına yol açar.
- Planlama ve uygun kararları alma konusunda devlet idaresine yardımcı olmak ve desteklemek için yetersiz bilgi oluşmasına neden olur.

Gelişmekte olan ülkelerde en yaygın bütçe türlerinden biridir. Bu bütçenin odaklandığı en önemli şey, kamu harcamalarının kontrol edilerek, harcamanın planlanana göre ve her bir kaleme ayrılan ödenekler dâhilinde yapılması ve ödeme sürecinin neye göre yapıldığının kontrol edilmesidir. Mali zimmete para geçirmeyi azaltmak veya önlemek için kanun, yönetmelik ve talimatlarda belirtilmiştir.

Devlet, tüm gider ve gelir kalemleri için kapsamlı bir bütçe hazırladığından ve bu bölümler bölümlere ayrıldığından ve bu bölümlerin her bir bölümü kalemlere ayrıldığından ve her kalem için ödenek miktarları tahsis edildiğinden, bu bölümlerin büyüklüğünü belirleyen ödenek miktarları ayrılmaktadır. Bu türün, kamu parası üzerindeki gözetim rolüne ek olarak hazırlık kolaylığı ile karakterize olduğu açıktır, ancak ülkelerin ulaşmak istediği programlar ve hedefler üzerinde gözetim sağlamaz (Kamel, 2017: 28).

3.5.2 Program ve Performans Bütçesi

Geleneksel bütçedeki eksiklikler, karar verme ile ilgili idari, davranışsal, niceliksel, matematiksel ve istatistiksel bilimlerin gelişmesine ek olarak, devletin genel bütçesi için gelişmiş sistemlerin geliştirilmesine katkıda bulunmuştur. Bu da kullanım üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Devletin genel bütçesini kontrol ve planlama alanında hazırlamak için daha uygun araçların sağlanması gerekir. Hükümet birimlerinin performansının değerlendirilmesini sağlar (Hamad, Al-Bahar, 1990: 111).

ABD’de bu alanda yapılan çabalar sonucunda program ve performans dengeleme fikri ortaya çıkmıştır. Bütçeleme programları ve performans kavramlarının çoğu, geleneksel bütçede olduğu gibi faaliyetleri uygulama araçlarına değil, hükümet birimleri tarafından yürütülen faaliyetlere odaklanır. Ayrıca, hükümet birimlerindeki programlar ve genel devletin hedefleri, özellikle de yönlendirilmiş bir ekonomiye bağlı olan ülkelerde uygulanır. Bu devletin genel bütçesini bakanlıklar düzeyinde yardımcı kuruluş bütçelerine, ardından büyük programlara ve ardından tamamen veya kısmi programlara bölerek yapılır ve sonuç olarak program, performans birimlerine çevrilen bir faaliyetler grubuna bölünür.

Bütçe, kuruluşların ulaşması gereken ulusal hedefler ışığında uzun vadeli bir planın onaylandığı önceki ekonomik çalışmaların sonucudur. Bu bütçe tahminlerinin daha düşük idari seviyelerden başlayıp daha sonra daha yüksek idari seviyelere ilerlediğinden, geleneksel yöntemin aksine, bütçe tahminlerinin daha yüksek idari seviyelerden gelen verilerden türetildiği anlamına gelir (Al-Awaad, 2019: 78).

Programlama hedefleri, programın uygulanmasıyla ilgilenen idari seviyelerden bağımsız olarak, programlara değerlendirme, farklılaştırma ve karar verme için büyük bir odak noktası oluşturmaktadır. Bu yöntem, her program için girdiler (maliyetler) ve çıktılar (başarılar veya faydalar) arasında bağlantı kurma fırsatı sağlar. Bu sistemin kapsamlı olmasına rağmen, en önemlileri devlet kuruluşlarının büyüklüğü ve genişliği, yürüttüğü programların çokluğu ve çeşitliliği, bilgi sağlamak için gereken zaman ve çaba, ardından tahmin ve ölçümle ilgili sorunlar ve nicel olarak ifade etmenin zorluğu çoğu programın çıktısını oluşturur. Bu sistem, ilk kez uygulanan yeni programlara veya mevcut programların genişletilmesine odaklanır. Bu nedenle uygulanacak programlarla ilgili bütçe tahminlerinin hazırlanmasında hiçbir faydası bulunmamaktadır. Bu eleştirilere rağmen sistem, her hükümet kuruluşunun gerçekleştirdiği program ve faaliyetler temelinde bütçeyi oluşturmanın yanı sıra, planlama, yönetim ve kontrol işlevlerinin dikkatini çekmede veya ilişkilendirmede haklı olmuştur (Al-Awaad, 2019: 79).

Program ve performans bütçesi, işlere, programlara, faaliyetlere ve projelere bağlı olarak, tamamlanacak iş programlarının belirlenmesi ve faaliyetlerin performansının ölçülmesi, ABD’de (1949) ortaya çıktı. Bütçe, yerine getirilmesi gereken bir programa dönüştürülür. Her bakanlık kendi faaliyetlerine göre diğer bakanlıklarla birlikte katılabileceği programlar hazırlanır ve bu programlar bunların uygulanmasından sorumlu birimlerce veya bunların bir kısmının o Bakanlıkta uygulanmasından sorumlu birimler tarafından yürütülür. Sorumlu birim, bunlar, birkaç yıl sürebileceğinden, programın uygulanmasıyla ilişkili ardışık diziler, dönemlerde harcananlarla belirlenir. Bu bütçe, dönemler arasında daha iyi bir performans karşılaştırması elde etmek için cari harcamalar ve sermaye harcamaları arasında bir ayırım gerektirir. Bu nedenle program ve performans bütçesi hazırlanırken kullanılan muhasebe esasına dikkat edilmelidir. Program bütçesi onaylanmaya çalışılırken, her programın toplam maliyetinin yanı sıra maliyetinin de altı çizildiğinden, hedeflerine hizmet etmesi için muhasebe sisteminin yanı sıra bütçeye uygun mali kontrol sistemleri ve kesin hesapların da geliştirilmesi gerekir (Kamel 2017: 28).

3.5.3 Planlama ve Programlama Bütçesi

Ekonomik kaynakların alternatif harcamalarının maliyetini getirisini ölçmeyi ve devletin hükümet birimlerinde politikalar oluştururken, kararlar alırken

ve fonları yönetirken bilginin sürekli ve düzenli kullanımını teşvik etmeyi sağlayan, karar alma sürecine bilimsel bir yaklaşımdır. Bütçeleme, planlama ve programlama sistemi, devlet birimlerinin alt bütçelerinin ulusal hedeflerle bunların sadece kısa vadeyle sınırlandırılmasında bütçeleme programları ve performansındaki eksikliklerin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Karar almak için bir maliyet-fayda analizi yönteminin benimsenmesi dâhil olmak üzere, bu sistemin oluşturulmasına birçok faktör katkıda bulunmuştur (Al-Awaad, 2019: 80).

Bu sistem, üç ana faktör arasındaki bağlantıya ve entegrasyona bağlıdır:

- (i) *Ulaşılabacak hedefler (planlama),*
- (ii) *Hedeflere ulaşma yolları (programlar ve faaliyetler),*
- (iii) *Programları ve faaliyetleri finanse etmek için mevcut fonlar (bütçe).*

Bu sistemi ilk kullanan 1961’de ABD Savunma Bakanlığı oldu ve 1965’te ABD Başkanı Johnson tarafından tüm merkezi ve yerel yönetim sektörlerinde uygulandı. Bu sistem temel bileşenleri şunlardır (Al-Awaad, 2019: 81):

- *Hedeflerin oluşturulması:* Devletin politikaları için genel çerçeveyi tanımlayarak, ana ve yardımcı hedefleri belirleyerek, ülkedeki hükümet birimleri tarafından sağlanması gereken hizmet ve malları belirleyerek, çeşitli sektörler arasında koordinasyon ve entegrasyonu sağlamak.
- *Programların belirlenmesi ve değerlendirilmesi:* Her bir programa ayrılan faaliyetleri belirlemek, ardından alternatif programları değerlendirmek ardından mevcut ekonomik programın kullanımı yoluyla yüksek net sosyal katkı almaya hak kazanan en iyi alternatifi seçmek amacıyla alternatif programlar belirlenir analiz edilir. Kaynaklara son olarak programların zaman dilimlerinde uygulanması için zaman çizelgeleri hazırlanır.
- *Sorumlulukların tanımlanması:* Hükümet birimleri, sorumlu idari birimlere veya sorumluluk merkezlerine bölünmüş, her bir merkezin yetki alanı ve kontrolüne giren programlar faaliyetler olarak tanımlanmıştır.
- *Performans oranlarının ve göstergelerinin belirlenmesi:* Bu sistemin uygulanması amacıyla, devlet birimlerinin veya sorumluluk merkezlerinin performansını değerlendirmek ve programları faaliyetleri değerlendirmek için göstergeler oluşturulmalıdır. Her bir

programı veya etkinliği oluşturan performans birimlerinin, bunun zorluğuna rağmen incelenmesi, analizi, ancak bu sistemin hedeflerine ulaşmak için bu zorlukların aşılması gerekir.

- *İnsan kaynaklarının verimliliği*: Bütçe, planlama programlama sistemi, planlama, karar verme performans değerlendirme alanında yüksek deneyime sahip insan kaynaklarına ihtiyaç duyduğundan, uygulanması biraz karmaşıktır.

Bu sistem teorik düzeyde sağladığı avantajlara rağmen uygulamaya geçtikten sonra çeşitli eleştirilerle karşı karşıya kalmıştır. Bu sistemin en önemli eksiklikleri şunlardır (Al-Awaad, 2019: 82):

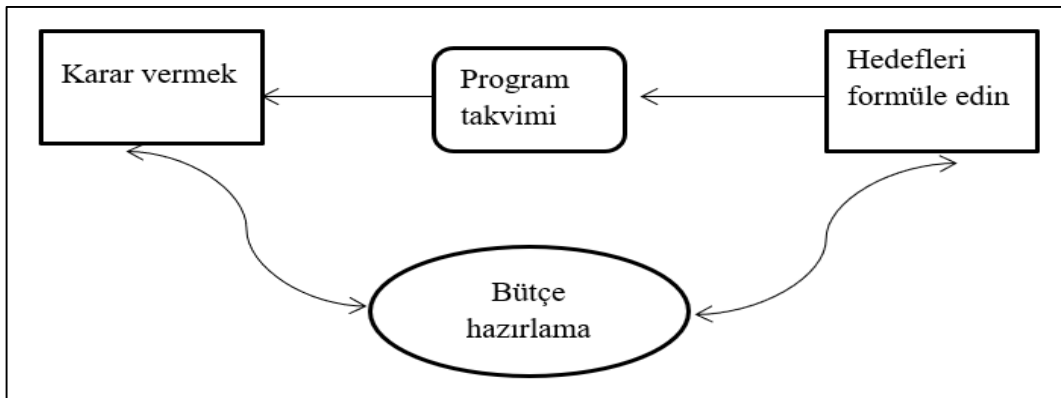
- Hedef belirleme ve onları formüle etme zorluğu,
- Bütçe yoluyla alınan birçok karara rağmen, pratik uygulama, planlama, programlama ve bütçeleme arasında bir ayrım olması bütçenin son aşama olarak görölmesi ile karakterize edilmesi,
- Daha dūřuk idari seviyelerde deđerlendirme yöntemlerinin net olmaması,
- Sistem, mevcut veya önceki programları ve faaliyetleri değerlendirmemesi bunun yerine yeni aktiviteleri değerlendirmekle sınırlı olması,
- Hükümet faaliyetlerinin tüm yönleri için uygun olmaması,
- Devlet programlarının ve faaliyetlerinin dolaylı etkilerini ölçmede zorluk oluşturmasıdır.

Bu türün uygulaması, planlı hedeflere ulaşılması ve planlı hedeflere ulaşmayı birbirine bağlamayı amaçladığından, hükümet programlarını genel devlet planına bağlama ihtiyacının bir sonucu olarak 1961’de ABD Savunma Bakanlığı’nda (Department of Defense, DOD) başlamıştır. Mevcut sosyal ve ekonomik koşullara göre çeşitli faaliyet ve programların uygulanması ile ilgili kredi tahsisi, belirli bir bakanlık veya devlet birimi için plan hazırlamak, bakanlığın birimlerin ana programlara ve daha sonra alt programlara bölünmesini, bu hedeflere ulaşmak için alternatif programların belirlenmesini, değerlendirilmesini ve maliyet ve getiri bazında karşılaştırılmasını içerir. Diğer ekonomik, sosyal ve güvenlik konuları sayısal olarak yıllık bütçeye çevrilmiştir. Bu tür bir bütçe, planlanan programların her birinin hedeflerine ne ölçüde ulaşıldığını değerlendirmek ve

program öğelerinin hedeflerine ulaşmadaki katkısını ve maliyetini belirlemek için kriterlerin veya göstergelerin hazırlanmasını gerektirir (Kamel 2017: 29).

3.5.4 Sıfır Tabanlı Bütçe

Sıfır bütçe, her yöneticinin bölümlerinin faaliyetlerini sıfırdan başlayarak, yani bu faaliyetler ilk kez uygulanıyormuş gibi yeniden değerlendirmesini gerektiren bir planlama ve kontrol aracıdır. Faaliyetin fizibilitesini ve uygunluğunu ve maliyetini belirlemek ve bunu başarmanın alternatif yöntemlerini incelemek. Böyle bir yöntem, eski programların yenileriyle eşit bir zeminde durmasını sağlar. Daha önce belirtilen bütçe sistemleri, sıfırdan tahmin etme yönteminin, bir sonraki yılın bütçesinin sayıları için başlangıç noktası olarak önceki birkaç yılın verilerini kullanan geleneksel tahmin yönteminden tamamen farklı olduğu anlamına gelir. Bu, uygulanmakta olan tüm programların onaylanmasını gerektirir, gerekli olup olmadıkları verimli bir şekilde uygulanıp uygulanmadıkları, bu bağlamda, bazıları yalnızca geçen yılın ödeneklerinde meydana gelen artışı haklı çıkarmak gelenekseldir bu da başlangıçta harcanan şeyin inceleme veya test yapılmadan kabul edilebilir olduğu anlamına gelir. Ancak her devlet kuruluşu tüm ödeneklerini haklı çıkarırsa, her yıl tüm programlar yeni gibi, önemli bir bolluk gerçekleştirecek. Sıfır toplamalı bütçe oluşturma yöntemi, planlama, programlama ve bütçeleme sistemiyle çelişmez, daha çok onu desteklemek için çalışır, aynı zamanda aynı ölçüm ve değerlendirme prosedürlerine, özellikle de maliyete dayanır. Her programın fayda analizi yapılır. Bu nedenle, sıfır temelinde bütçenin hazırlanması, Şekil 3.1’de gösterildiği gibi bir dizi adım içerir (Al-Awaad, 2019: 82).



Şekil 3.1. Bütçeyi Sıfır Esasına Göre Hazırlama Adımları

Sıfır bütçeye yönelik en önemli eleştiriler (Al-Awaad, 2019: 83):

- Uzun vadeli hedeflere ilgi eksikliği,

- Hedef belirlemede güçlük, çünkü hedefleri tanımlamak için hiçbir kriter bulunmamaktadır.
- Hedefin kişisel yargılara ve bunlardan sorumlu olanlar tarafından kazanılan deneyime güvenilmesi,
- Hedefleri karar gruplarına çevirmede zorluk oluşması,
- Karar gruplarının çokluğu aralarında koordinasyona veya birleşmeye yol açabilir. Sonuç olarak bunları gözden geçirmek ve değerlendirmek zordur.

Sıfır bütçe fikri 1971 yılında ABD Georgia eyaletinde ortaya çıktı. Devlet kurumları tarafından uygulanan tüm programlar ve projeler gözden geçirilir ve değerlendirilir. İdari yönetim, eski programlarını destekleyen çalışmaları ve gerekçeleri sanki onlarmış gibi sunar. Geleneksel bütçedeki gibi mali konularla sınırlı olmayıp, her bir programın ihtiyacını, önemini, maliyetlerini, harcama düzeylerini ve bunlardan beklenen getirileri gösteren belgeler, çalışmalar aracılığıyla tüm program bileşenlerini içerir. Bir sonraki mali yılın bütçesinde programın devamlılığının onaylanması, bunun için gerekli ödeneklerin ayrılmasına veya programın reddedilmesi ve mali ödenek sağlanamamasına karar verir (Kamel 2017: 29).

3.5.5 Sözleşme Bütçesi

Bu tür bir bütçeyi uygulamaya yönelik ilk girişim, 1996 yılında Yeni Zelanda Maliye Bakanlığı'nda, devletin genel bütçesini hükümet ile başka bir uygulayıcı kurum arasında anlaşmalar yapmak için bir sistem haline getirme girişimidir. Sözleşme bütçesi, müteahhitlere verilecek ihaleleri teklif ederek ve bütçe onaylanmadan önce bunları uygulamak üzere sözleşme yaparak devletin genel bütçesinin yatırım yönünü temsil eder. Bu bütçe türü maaş, ücret gibi işletme giderleri için onaylanamaz. Sözleşmeye dayalı bütçenin uygulanmasına gelince, hükümet programlarının faaliyetlere ve daha sonra projelere dönüştürülmesinde, daha sonra işlerinin özelliklerini, gerekli zamanlamayı ve bunların uygulanması için tahmini maliyeti, sözleşme makamları tarafından, yabancılar isterlerse temsil edilir. Her bütçe türünün avantajları ve dezavantajları olduğu ve bu türlerin hazırlanma yöntemi, ulaşmaya çalıştıkları hedefler, benimsedikleri muhasebe temelleri, benimsedikleri sınıflandırmalar açısından kendi aralarında farklılık gösterdiği açıktır (Kamel, 2017: 30).

3.6 Kamu Bütçesinin Hazırlanması ve Diğer Aşamalar

Irak Federal Hükümeti'nin kamu bütçesinin hazırlanması, uygulanması ve kontrolü çeşitli aşamalardan oluşur:

- (i) *Hazırlık aşaması,*
- (ii) *Onay-akreditasyon aşaması,*
- (iii) *Uygulama aşaması,*
- (iv) *Kontrol aşaması.*

3.6.1 Hazırlık Aşaması

Maliye Bakanlığı, maliye politikasının amaçlarını ve çalışmalarını açıklığa kavuşturmak ve bu hedeflerin nasıl olduğunu açıklamak kaydıyla, 95 Sayılı Mali İdare ve Kamu Borçları Kanunu'nda belirtilen esaslara göre gelecek yıl için tahmini bütçenin hazırlanmasına yönelik bir genelge ve talimat yayınlar. Bütçe kanununun hükümleri ve yıllık bütçeye yeni politikalar getirilirse bunun mali etkisinin boyutu varsa mali risklerle ilgilidir. Gelir ve gider bileşenlerini tahmin etmek için yürütme birimleri düzeyinde ve bakanlıklar, organlar ve kurumlar düzeyinde alt komiteler oluşturulur. Alt bütçeler daha sonra ilgili bakanlık tarafından toplanarak Maliye Bakanlığına gönderilmekte ve Maliye Bakanlığı bu bütçelerin teknik çalışmasını bakanlık temsilcileriyle istişare içinde yürütmekte ve gerekli ayarlamaları yapmaktadır. Bakanlar Kurulu bunu görüşüp onaylar ve yasama için Temsilciler Meclisine sunar.

3.6.2 Onay Aşaması

Her yıl 10 Kasım'da ve kabinenin bütçe taslağını onaylamasından sonra, Maliye Bakanı bütçe taslağını ve devletin siyasi, ekonomik ve sosyal hedefleriyle uyumluluğunu tartışmak için Temsilciler Meclisine sunar. Değişiklik yapılabilir, daha sonra yıllık bütçe kanunu onaylanır ve Başkanlık Konseyi'ne sunulur. Çeşitli bakanlıklar tarafından onaylanmak üzere Al-Waqa'i' Al-Iraqiya'da (Irak Resmî Gazetesi) yayımlanır. Maliye Bakanı her yıl, onaylananların kullanımında bir bakanlıkla ilişkili olmayan bakanlıkların ve dairelerin yetkilerini koordine etmek için gerekli kontrolleri açıklığa kavuşturmak için Irak Cumhuriyeti federal bütçesinin uygulanmasına yönelik talimatlar olarak adlandırılan yasanın uygulanmasını kolaylaştırmak için talimatlar yayınlar.

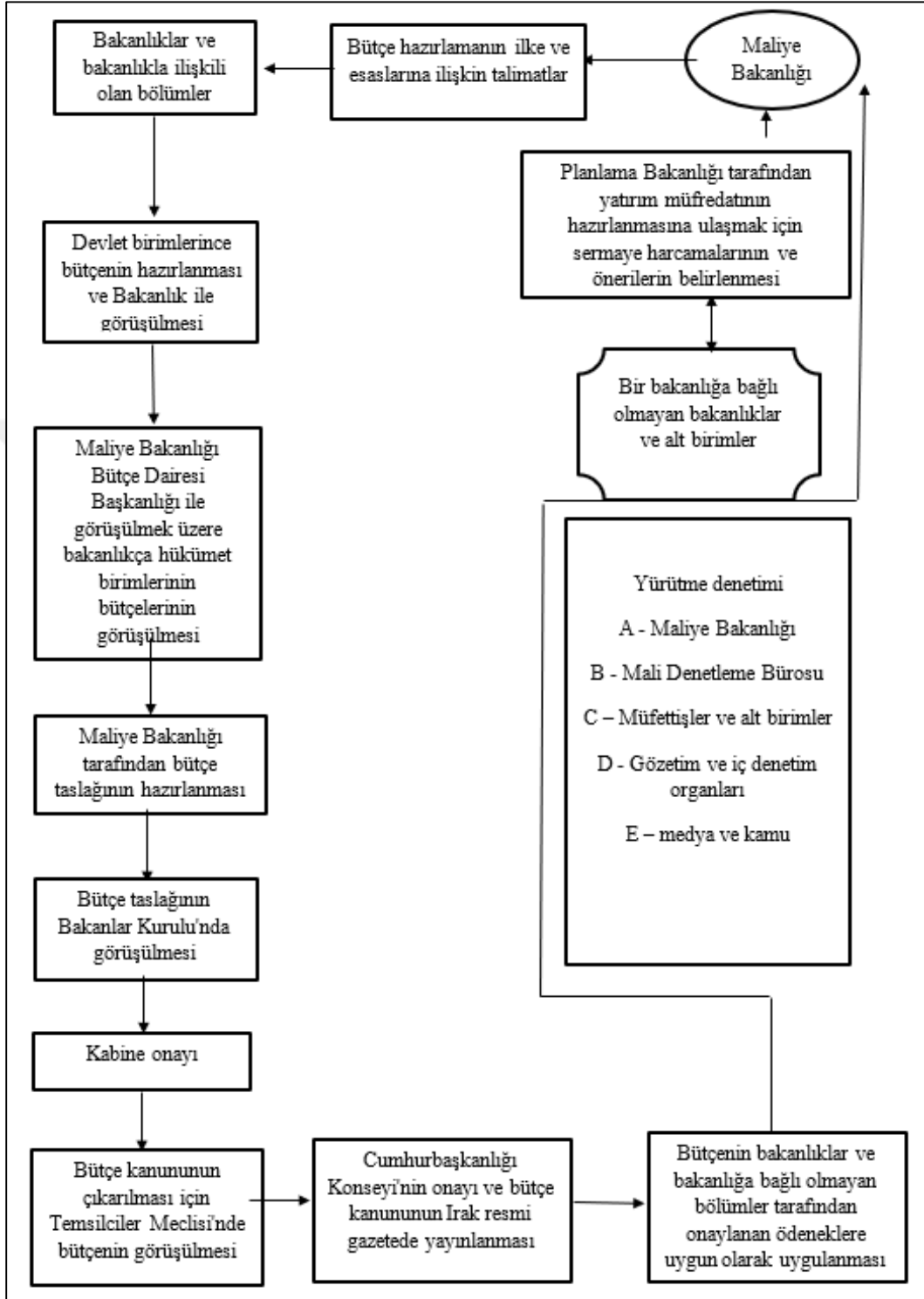
3.6.3 Uygulama Aşaması

Çeşitli daireler, bütçede tahsis edilen harcama ve gelirleri, bütçe uygulama talimatlarında verilen yetkilere göre uygular diğer bir deyişle harcar.

3.6.4 Kontrol Aşaması

Maliye Bakanlığı, devlet dairelerini bütçe kanununa ve buna ekli talimatlara ve Maliye Bakanlığı veya Planlama Bakanlığı tarafından verilen diğer talimatlara uyup uymadıkları izlenir. Kamu daireleri de önceki ve sonraki iç denetimlere tabidir. Farklı bölümlerdeki iç denetim organları aracılığıyla ödemeler ve yasallığı (yasalara ve talimatlara uygunluk derecesini) kontrol eden ve düzenli denetime ek olarak performansı değerlendiren dış denetimler (Mali Denetim Kurulu) de söz konusudur (Al-Awaad, 2019: 85).

Şekil 3.2’de Irak’taki genel bütçe hazırlık döngüsünü göstermektedir. Bütçenin hazırlanması bu döngüye göre hazırlanmaktadır.



Şekil 3.2. Irak'ta genel bütçe hazırlama aşamaları

Kaynak: Al-Awaad, 2019:86

Tahsis edilen fonlar teorisine dayanarak, hükümet birimleri, devletin genel bütçesinin bölümlerinde kendilerine ayrılan ödeneye göre harcama yapar. Bu tahsis; sonraki dönemde harcanmasına izin verilen ve eyaletin genel bütçesinde tahsis edilen tüm parasal tutarlar için geçerlidir anlamına gelir. Vadeli finansman ise yıl içinde hükümet birimlerinin cari hesaplarının onaylanan tahsislere göre Operasyonel ve sermaye harcamalarında kullanılmak üzere finanse edilmesi için merkez bankasından aktarılan gerçek nakit tutarlarıdır. Bütçe Kanununda aksi belirtilmedikçe yıllık bazı hükümet birimleri, belirli koşullar altında, özellikle bir tür harcama bitmek üzereyken ve mali yıl henüz sona ermemişse tahakkuk etmemiş tutarlar varsa ve ödeme tarihine kadar ertelenemiyorsa, daha fazla tahsis talep etmek zorunda kalabilir. Aksi durum, Mali Yönetim Kanunun 9'uncu bölümünün 9'uncu maddesine aykırıdır. Harcama birimlerine tahsis edilen fonların mali yılın 31 Aralık tarihine kadar kullanılmasını ve mali yılın bitiminden sonra elde edilen gelirlerin bir sonraki mali yıl bütçesine gelir olarak kaydedilmesini gerektirir (Al-Awaad, 2019: 87).

Bu durumu ele almak için, bu harcamaların vadesi gelen tutarların ödenmesi için gerekli ödeneklerin sağlanması gerekir ve bu, onaylanan tahsislerin belirli bir giderle azaltılması ve başka gider tahsislerine dönüştürülmesi anlamına gelen devir yöntemiyle yapılır, 95 Sayılı Mali İdare ve Kamu Borçları Kanunu'nun 9'uncu bölümünün 8'nci maddesi dikkate alınır. Söz konusu maddeye göre; Maliye Bakanı'nın 9/8 bölümü, sorumlu bakana veya bakanlara, ilgili kanunda belirtilen hükümlere göre, onaylanmış bütçe tahsislerini bir değişim biriminden diğerine, yıllık ve ek bütçe kanununda tahsis edilen miktarın %5'ine kadar yeniden tahsis etme yetkisi verir. Tahsisleri azaltılmış harcama birimi;

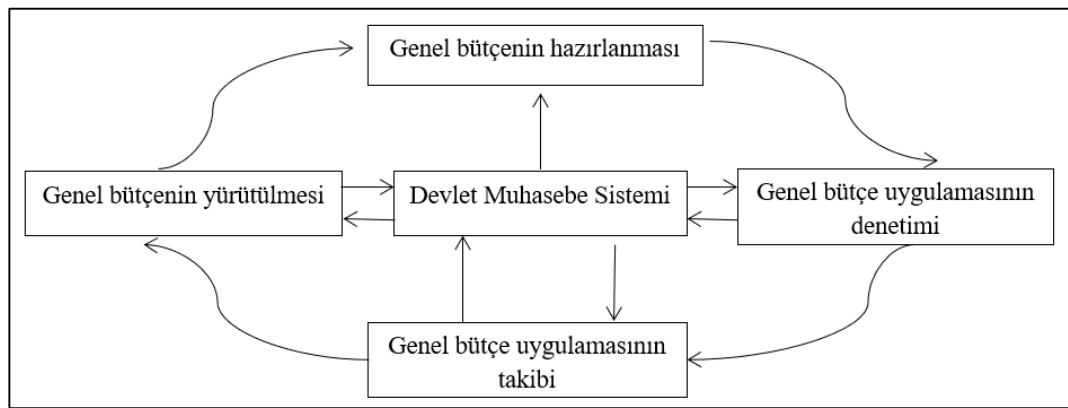
“(i) Fonlar, bir birim için cari harcamalar ile diğer sermaye harcamaları arasında veya bir birim ile diğer paragraflar için transfer harcamaları arasında, özellikle maaşlar, mallar ve hizmetler veya başka bir birimle ilgili sermaye harcamaları arasında yeniden tahsis edilemez.

(ii) Maliye Bakanının onayını aldıktan sonra, harcama birimi fonlarını yeniden tahsis edebilir. Başta maaşlar, mallar ve hizmetler olmak üzere sermaye harcamalarından cari harcamalara fon aktarılmaması koşuluyla, bütçeye tahsis edilen ödemeler ile toplam onaylanan fonların %5'ine kadar olan ödemeler arasında onaylanır. Maaşlardan veya cari harcamalardan sermaye harcamalarına %5 oranında aktarmaya, Maliye Bakanı tarafından onaylanması halinde izin verilir”

hükmüyle sınırlıdır.

3.7 Devlet Muhasebe Sistemi ile Genel Bütçe Arasındaki İlişki

Hiç şüphe yok ki, devlet muhasebesi sistemi, bütçe uygulamasının ana ve tek aracıdır. Muhasebe sistemi, bütçenin hazırlık, uygulama ve kontrole hazırlık için çeşitli aşamalarında dayandığı temeldir. Buna göre, genel bütçeyi uygulamaya koymadan bir devlet muhasebe sisteminin varlığını hayal etmek güçtür. Devletin muhasebe sistemi ile devletin genel bütçesi arasındaki ilişki, örtüşen ve eşzamanlı bir ilişki olarak nitelendirilir. Bütçe, çalışma programlarını ve bu programları bir sonraki mali dönemde uygulamak için gerekli gelir ve harcama tahminlerini içeren onaylanmış bir plandır. Devlet muhasebe sisteminin ana direğini temsil eder, çünkü ondan dallanan programlar ve faaliyetler, amaçları için bu programlar hakkında bilgi içeren raporlar ve listeler sağlamak amacıyla uğraştığı bu sistemin uygulama alanıdır. İdari ve mali alanlarda kullanımı içerir. Devlet muhasebesi sistemi, sistemin defter grubundaki hesapların açılmasında bütçe bölümlerine ve sembollerine dayanır ve bütçe muhasebesi kılavuzunda yer alan aynı analizi kullanır. Buna göre, defter grubundaki ilgili belgelerden muhasebe kayıtları sabitlenen fiili uygulama süreci, genel bütçe planının uygulanmasının fiili sonuçlarını ve kesin hesabı verir. Herhangi bir mali yıl için bütçe hazırlanmasına ilişkin kararların alınması, devlet muhasebe sisteminin gelir ve giderler için sağladığı bir önceki yılın fiili sonuçlarına bu sistemin sunduğu plan ve programların tamamlanmasına ilişkin göstergelere bağlıdır. Devletin genel bütçe döngüsü ve devlet muhasebe sistemiyle ilişkisidir (El-Mahaini ve Salloum, 2007: 88-89).



Şekil 3.3. Genel bütçe ile devlet muhasebe sistemi arasındaki ilişki

Kaynak: Al-Mashhadani ve diğ., 2017: 99.

Şekil 3.3'e ilişkin açıklamalar şöyledir (Al-Mashhadani ve diğ., 2017: 99-100):

Birinci aşama; genel bütçenin hazırlanması: Genel bütçenin hazırlanabilmesi için önceki yıllarda yapılan harcama ve gelirlerin miktarları hakkında fiili bilgilere ihtiyaç vardır. Bu tür bilgiler devlet muhasebesi tarafından sağlanmaktadır. Önceki yıllarda elde edilen kamu harcamalarının ve gelirlerinin miktarını devlet birimi tarafından kullanılan hesapların niteliğini gösteren mali raporlara erişmek için muhasebe döngüsünün yılsonu uygulanması yoluyla gerçekleşir.

İkinci aşama; genel bütçenin yürütülmesi: Herhangi bir devlet biriminde muhasebeci, gider ve kamu gelirlerine ilişkin girişlerin kayıt altına alınmasında muhasebe işini yaparken, genel bütçenin ekonomik ve niteliksel sınıflandırmasına göre alınan hesaplara bağlıdır. Onaylanan ödeneğin herhangi bir tutarın ödenmesinden veya herhangi bir tutarın alınmasından önce genel bütçede bulunması gerekmektedir.

Üçüncü aşama; genel bütçe uygulamasının takibi: Devlet muhasebesi, genel bütçenin uygulanmasını ve genel bütçede yer alan onaylanan ödeneklere bağlılık derecesini iki açıdan takip etmek için kullanılabilecek faydalı bilgiler sağlar. Birincisi, mali yılın geri kalan döneminde kullanılabilecekleri şekilde onaylanan tahsislerin kalan miktarlarının belirlenmesini içerir. İkincisi, onaylanan tahsislerden daha fazla ödeme yapılmamasının kontrolünü sağlar.

Dördüncü aşama; genel bütçe uygulamasının denetimi: Devlet muhasebesi, mali yıl boyunca elde edilen harcama tutarları ve gerçekleşen kamu gelirleri hakkında bilgi sağladığından, bu aşama, operasyonlarda verimliliği sağlamak ve genel bütçe ile ilgili tüm yasa ve talimatlara uyumu sağlamak için harcamaları sevk ve kontrol etmeyi amaçlar (biten mali yılın kesin hesaplarında yer alır). Genel bütçede karşılık gelen planlanan harcama ve gelirlerle karşılaştırılan, sapmaların çıkarılması, nedenlerinin araştırılması önümüzdeki yıl için genel bütçenin hazırlanmasında sapmalar çalışmasından yararlanılmaya çalışılmaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. TÜRKİYE İLE IRAK DEVLET MUHASEBE SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Devlet muhasebe sistemleri süreçlerinin ne kadar aynı yönde ilerlediğini veya başka bir deyişle farklı ülkelerdeki devlet muhasebe sistemlerinin ne derece yakınsadığını diğer bir deyişle aralarında ne derece uyum olduğu konusu daha önce de alan uzmanları tarafından çalışılmıştır ve çalışılmaya da devam edeceği düşünülmektedir. Söz konusu çalışmalar, özellikle bilginin serbest dolaşımının önemli olduğu Avrupa Birliği (AB) ülkelerinde özellikle daha yaygındır. Bu açıdan, Uluslararası Kamu Muhasebesi alanında yapılan ampirik araştırmaların, aslında incelenen ülkelerin muhasebe uygulamalarında pek çok farklılığın (heterojenliğin) mevcut olduğunu gösterdiği söylenebilir. Bu alanda devlet muhasebesini uluslararası bir perspektifte araştıran; Lüder (1992, 1993 ve 1994), Pina ve Torres (1996; 1999), Budaus ve Buchholts (1996) ile Vela ve Fuertes (2000) gibi yazarlar karşılaştırmalı çalışmaları katkıda bulunmuştur (Brusca ve Condor, 2002).

Bu bölümde Türkiye ve Irak devlet muhasebe sistemleri karşılaştırılmalı olarak ele alınacaktır. Söz konusu karşılaştırma;

- (i) *Benzer yanlar ve*
- (ii) *Farklı yanlar*

olmak üzere iki açıdan değerlendirilecektir.

Bahse konu değerlendirmeler de önceki iki bölümde yer alan alt başlıklarda dile getirilen hususlar çerçevesinde yapılacaktır.

4.1 Türkiye ile Irak Devlet Muhasebe Sistemlerinin Benzer Yanları

Türkiye ile Irak devlet muhasebe sistemlerinin benzer yanları karşılaştırılırken şu 7 husus dikkate alınmıştır:

- (i) *Kayıt yöntemleri,*
- (ii) *Kanuni dayanak,*
- (iii) *Genel bütçe kavramı ve ilkeleri,*
- (iv) *Bütçe sınıflandırması,*

- (v) *Bütçe sistemleri,*
- (vi) *Bütçe hazırlama aşamaları,*
- (vii) *Devlet muhasebe sistemi ile genel bütçe arasındaki ilişki.*

4.1.1 Kayıt Yöntemleri

Türkiye ve Irak devlet muhasebe sisteminde her ne kadar farklı kayıt yöntemleri benimsenmiş olsa da genel olarak iki tür kayıt sistemi ortaktır:

- (i) *Nakit esasına dayalı kayıt yöntemi ve*
- (ii) *Tahakkuk esasına dayalı kayıt yöntemidir.*

Her iki kayıt yöntemi de hem Türkiye’de hem de Irak’ta kullanılmaktadır.

Nakit esaslı muhasebe sisteminde hesaba nakit giriş veya nakit çıkışı gerçekleştiğinde muhasebe işleminin tamamlanıp tahsil edilmesi esas iken tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekilde dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmektedir.

4.1.2 Kanuni Dayanak

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

Türkiye’deki devlet muhasebe sisteminin şu anki yasal dayanağını, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” oluştururken Irak devlet muhasebe sisteminin mevcut yasal dayanağını, “95 Sayılı Mali İdare ve Kamu Borçları Kanunu” oluşturmaktadır.

Türkiye’de 2003 yılında yürürlüğe giren “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, 1927’den itibaren uygulanan ve “Mali Anayasa” olarak kabul edilen *1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun* yerini almıştır. Irak’ta 2004 yılında yürürlüğe giren “95 Sayılı Mali İdare ve Kamu Borçları Kanunu”, 1940’tan beri uygulanan *28 Sayılı Genel Muhasebe İlkeleri Kanunu’nun* yerini almıştır.

4.1.3 Genel Bütçe Kavramı ve İlkeleri

Hem Türkiye’de hem de Irak’ta genel bütçeye ilişkin tanımlarda ortak hususlara değinilerek; “zaman”, “gelir-gider” ve “belge/program” yönü ön plana çıkartıldığı söylenebilir.

Türkiye’de klasik bütçe ilkeleri 10 olup bunlar; “*genellik*”, “*birlik*”, “*açıklık ve mali saydamlık*”, “*doğruluk*”, “*önceden izin alma*” “*yıllık olma*”, “*giderlerin önceliği*”, “*tasarruf*”, “*giderlerde tahsis*”, “*denklik*” olarak sayılabilir. Irak devlet genel bütçesinin ilkeleri 7 tane olup bunlar; “*genellik*”, “*ademi tahsis*”, “*birlik*”, “*açıklık ve şeffaflık*”, “*yıllık olma*”, “*taahhüt*”, “*denklik*” olarak sayılabilir. Görüleceği üzere; “*genellik*”, “*birlik*”, “*açıklık ve mali saydamlık*”, “*yıllık olma*”, “*denklik*” ilkeleri ortaktır.

Genellik ilkesi; gelir ve giderlerin tam kayıt altında gösterilmesi esasına dayanmakta olup tüm gelir ve giderler genel bütçeye dâhildir. Bu ilkeye göre ayrıca gelirler ile giderler arasında mahsuplaşmaya izin verilmez, toplam gelirlerin nereden, nasıl ve ne zaman tahsil edildiğini gösterdiği gibi giderlerin de nereden ne kadar ne zaman harcama kalemi olarak açığa çıktığında gösterir.

Birlik ilkesi; bütçelerindeki gelir ve giderlerinin tek elde bir bütçe ile toplanması ve tüm gelir ve giderlerini tek bir belgeye dâhil edilmesi esasına dayanır. Birlik ilkesinde amaç gelir ve giderlerin tek elde toplanarak oradan gerekli tahsislerin yapılmasıdır.

Açıklık diğer bir deyişle *mali saydamlık (şeffaflık)* ilkesi; hem mali yıl bütçesinde meclis üyeleri ve halkın yapılacak harcamaların hangi işlere ne kadar gider ayrıldığını ve kullanma şekline inceleme imkânı verecek şekilde düzenleme yapılmasını sağlar hem de bilgilerinin uluslararası kabul görmüş standartlara uygun olarak yayınlanmasını analizi kolaylaştıracak ona olan güveni artıracak şekilde sunulmasını gerektirir.

Yıllık olma ilkesi; bir takvim yıl içerisinde oluşan gelir-gider öngörülerek tahmini bütçe içerisinde oluşan harcamaların ve ödeneklerin ayrılması ve de kullanılmasını sağlar. Ayrıca ödeneklerin diğer bütçe yılı dışında kullanılmasına da imkân verir. Bu ilke aynı zamanda yıllık bir kural olarak da adlandırılır. Bütçede bahsedilen her şeyin, 1 Ocak’tan 31 Aralık’a kadar, başlangıcı ve sonu için bir yıl içinde uygulanması gerektiği anlamına gelir. Mali yılın başlangıcına bağlı olması zorunlu değildir, daha ziyade bu, devletin mali faaliyetinin gereklerine göre belirlenir.

Denklik ilkesi; bütçede yer alan giderlerle gelirlerin denk olmasını amaçlar ayrıca doğruluk ilkesi ile de yakında ilişkilidir.

4.1.4 Bütçe Sınıflandırması

Türkiye’de devlet bütçesinin sınıflandırması beşe ayrılır:

- (i) *Program sınıflandırması,*
- (ii) *Kurumsal sınıflandırma,*
- (iii) *Fonksiyonel sınıflandırma,*
- (iv) *Finansman tipi sınıflandırma,*
- (v) *Ekonomik sınıflandırma.*

Irak’ta devlet bütçesinin sınıflandırılması dört kategoride ele alınabilir:

- (i) *İdari sınıflandırma,*
- (ii) *Nitel sınıflandırma,*
- (iii) *İşlevsel sınıflandırma,*
- (iv) *Ekonomik sınıflandırma.*

Dolayısıyla her iki ülkenin, Türkiye ve Irak devlet muhasebe sistemlerindeki, bütçe sınıflandırması yönüyle benzer yanları bulunmaktadır. Örneğin her iki ülkedeki devlet muhasebe sistemlerinde; *kurumsal veya idari sınıflandırma* ile yönetim yetkisi (idari düzey) temel alınarak kurumsal ve idari sorumluluğun ortaya konulması esas alınır, *fonksiyonel ve işlevsel sınıflandırma* ile devlet faaliyetleri esas alınarak harcamaların izlenmesi, uluslararası karşılaştırmaların yapılması böylelikle kamu hizmetlerinin göreceli karşılaştırmasının sağlanması, yıllar itibarıyla ilgili bütçe kalemindeki değişimlerin islenmesi esas alınır, *ekonomik sınıflandırma* ile kamunun görevlerini ve fonksiyonları gerçekleştirirken milli ekonomiye, piyasalara ve gelir dağılımına olan etkilerin planlanma, izlenme ve değerlendirilme görevini yerine getirilmesi esas alınır.

4.1.5 Bütçe Sistemleri

Türkiye ve Irak devlet muhasebe sistemleri, bütçe sistemleri açısından büyük oranda aynıdır. Türkiye devlet muhasebe sistemindeki bütçe sistemi ile Irak devlet muhasebe sistemindeki bütçe sistemi şu yönlerden birbirine benzemektedir:

- (i) *Geleneksel bütçe sistemi,*
- (ii) *Program (performans) bütçesi sistemi,*
- (iii) *Planlama ve programlama bütçesi sistemi,*
- (iv) *Sıfır tabanlı bütçe sistemi.*

Geleneksel bütçe sistemi ile kamu harcamalarının miktar ve bileşim açısından onaylandığı şekilde harcanıp harcanmadığını diğer bir deyişle parasal yönden denetlemesi amaçlanır, *program (performans) bütçesi* ile program ve hizmetlere ağırlık verilerek özel fonksiyonların gerektirdiği üretim faktörlerini tam-doğru şekilde yansıtan ve aynı zamanda faaliyetlerin başarısı için örgütsel sorumlulukları belirlenir; *planlama ve programlama bütçesi* ile ulaşılacak hedefler (planlama), hedeflere ulaşma yolları (programlar ve faaliyetler), programları ve faaliyetleri finanse etmek için mevcut fonlar (bütçe) arasındaki bağlantı ve entegrasyona odaklanır ayrıca toplumun tercihleri veri olarak kabul edilerek tercihler arasında en çok fayda sağlayan bileşimin seçilmesi amaçlanır, *sıfır tabanlı bütçe sistemi* ile her faaliyetin sıfırdan başlayarak yani ilk kez uygulanıyormuş gibi yeniden değerlendirmesini gerektiren bir planlama ve kontrol ile yapılması diğer bir deyişle her yılın bütçe işlemleri kendi bünyesi içinde değerlendirilerek geçmiş yılların politikalarına önem verilmemesi durumudur.

4.1.6 Bütçe Hazırlama Aşamaları

Türkiye ile Irak devlet muhasebe sistemlerindeki kamu bütçesinin hazırlık aşamasında benzer olan hususlar şunlardır:

- (i) *Bütçenin hazırlanmasına yönelik çeşitli belgelerin hazırlanarak ilgililere (yetkili birimlere/makamlara) sunulması,*
- (ii) *Bu belgeler doğrultusunda tahmini bütçenin hazırlanması,*
- (iii) *Söz konusu tüm tahmini bütçelerin birleştirilerek ve muhataplarıyla karşılıklı görüşülerek ortak bir karara (bütçe teklifine) varılması,*
- (iv) *Konsensüs sağlanan bütçe teklifi yasama organında görüşülüp son haline getirilerek onaylanması.*

4.1.7 Devlet Muhasebe Sistemi ile Genel Bütçe Arasındaki İlişki

Devlet bütçesi ve devlet muhasebesi arasındaki ilişkinin kurulması 1995'te "Kamu Mali Yönetim Projesi" kapsamındaki çalışmalarla başlatılmış, 1998'de IMF uzmanları ile hazırlanan Devlet Mali İstatistikleri (GFS)'ne dayalı sınıflandırma ve bu modelin daha sonra Avrupa Hesaplar Sistemi (ESA95) standardı ile geliştirilen yeni kodlama yapısı, devlet muhasebe sistemi ile ilişkilendirilmiştir. Bütçe sistemi olarak Performans Esaslı Bütçe sistemine geçiş çalışmaları yapılmış, performans bütçe sistemine ve analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanan genel yönetim

kapsamındaki idarelerin bütçeleri, muhasebe yönetmeliğindeki hesap kodlarıyla uyumlu hale getirilmeye başlanmıştır.

4.2 Türkiye ile Irak Devlet Muhasebe Sistemlerinin Farklı Yanları

Türkiye ile Irak devlet muhasebe sistemlerinin farklı yanları karşılaştırılırken şu hususlar dikkate alınmıştır; “*kayıt yöntemleri*”, “*kanuni dayanak*”, “*genel bütçe kavramı ve ilkeleri*”, “*devlet bütçesinin sınıflandırılması*”, “*bütçe sistemleri*”, “*kamu bütçesinin hazırlanma aşamaları*”, “*devlet muhasebe sistemi ile bütçe arasındaki ilişki*” şeklinde sıralanabilir.

4.2.1 Kayıt Yöntemleri

Türkiye’nin benimsediği devlet muhasebe sisteminde genel olarak iki tür kayıt yöntemi vardır:

- (i) *Nakit esasına dayalı kayıt yöntemi,*
- (ii) *Tahakkuk esasına dayalı kayıt yöntemi.*

Bununla birlikte nakit ve tahakkuk esaslı kayıt yöntemlerinin her ikisinde de “*uyarlanmış*” şekilde kullanılabilmeleri söz konusudur. Burada “*uyarlanmış*” olmadaki kasıt, ilgili kayıt sisteminin gelişmiş şekli olmasıdır.

Fakat Irak’ın benimsediği devlet muhasebe sistemindeki kayıt yöntemi genel olarak dörde ayrılır:

- (i) *Nakit esaslı kayıt yöntemi,*
- (ii) *Tahakkuk esaslı kayıt yöntemi,*
- (iii) *Düzeltilmiş nakit esaslı kayıt yöntemi,*
- (iv) *Taahhüt esaslıdır kayıt yöntemi.*

Her ne kadar ilk iki kayıt yöntemi benzer olsa da diğer iki yöntem kayıt yönünden farklılık arz etmektedir. Şöyle ki düzeltilmiş nakit esasına dayalı kayıt yönteminde; tahakkuk esasının bazı kalemlerine nakit esaslı kayıt yöntemi uygulanması sonucu “*düzeltilmiş nakit esaslı kayıt yöntemi*” ortaya çıkar.

4.2.2 Kanuni Dayanak

Türkiye’de 10.12.2003 tarihinde kabul edilen “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, 1.1.2006 tarihinden itibaren tüm hükümleriyle uygulanmaya başlamıştır. Yaklaşık iki yıllık süre zarfında çıkarılan çeşitli ikincil yasal düzenlemeler ile 5018 sayılı KMYKK tüm boyutlarıyla yürürlüğe konulmasının en önemli etkeni değişen ve gelişen devlet yapısıdır.

Irak'ta 2004 yılında yürürlüğe giren “95 Sayılı Mali İdare ve Kamu Borçları Kanunu”, 2010 mali yılına kadar uygulanmamıştır. Ayrıca Irak devlet muhasebe sisteminde valiliklerin ve bunlara bağlı tüm hükümet birimlerinin bütçesi il meclisleri tarafından belirlenmesi ve birimlerin kendi bütçelerini göndermeye devam etmeleri öne çıkan yenilikler arasındadır.

4.2.3 Genel Bütçe Kavramı ve İlkeleri

Türkiye’de 5018 sayılı KMYKK’da bütçe; “belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulamasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge” olarak tanımlanmıştır.

Irak’ta 95 sayılı Kanun’da bütçe; “yıllık gelirler, harcamalar, transferler ve devlete yapılan aynı işlemlere dayalı bir mali program” olarak tanımlanmış; ayrıca federal bütçe, “hükümet tarafından onaylanan toplam yıllık gelir ve ithalat tahmini” olarak tanımlanmıştır.

Dolayısıyla yönetim yapısı gereği Irak’ta “genel bütçe” ve “federal bütçe” olmak üzere iki bütçe söz konusudur.

Türkiye’de klasik bütçe ilkeleri 10 tane olup bunlar; “*genellik ilkesi*”, “*birlik ilkesi*”, “*açıklık ve mali saydamlık ilkesi*”, “*doğruluk ilkesi*”, “*önceden izin alma ilkesi*” “*yıllık olma ilkesi*”, “*giderlerin önceliği ilkesi*”, “*tasarruf ilkesi*”, “*giderlerde tahsis ilkesi*”, “*denklik ilkesi*” olarak sayılabilir. Irak devlet genel bütçesinin ilkeleri 7 tane olup bunlar; “*genellik ilkesi*”, “*ademi tahsis ilkesi*”, “*birlik ilkesi*”, “*açıklık ve şeffaflık ilkesi*”, “*yıllık olma ilkesi*”, “*taahhüt ilkesi*”, “*denklik ilkesi*” olarak sayılabilir. Görüleceği üzere Türkiye; “*doğruluk*”, “*önceden izin alma*” “*giderlerin önceliği*”, “*tasarruf*”, “*giderlerde tahsis*” ilkeleri yönüyle, Irak; “*ademi tahsis*”, “*taahhüt*” ilkeleri yönüyle farklıdır.

Türkiye devlet muhasebe sisteminin genel bütçe ilkelerinden *doğruluk ilkesi*; bütçenin doğru şekilde hazırlanması ve ekonomik dengelere göre gelir-gider tahmininin göz önüne alınmasının gerektirirken, *önceden izin alma ilkesi*; mali yükümlülüklerle ait kullanma yetkisi egemenlik hakkı olması sebebiyle gelecek yıl içerisinde toplanacak gelir ve yapılacak harcamalar için ön izin alınmasını gerektirirken, *giderlerin önceliği ilkesi*; öncelikle devlet bütçesinde zorunlu olan giderlerin belirlenerek ona göre gelirleri artırmak veya çeşitlendirmek yoluyla zorunlu giderlerin karşılanması için kaynakların optimum şekilde kullanılmasını gerektirirken, *tasarruf ilkesi*; devletin işleyişinde kamu kesiminin veriminin en üst

seviyede oluşmasında giderlerin azaltılması esas alınmakta olup en az harcama ile en fazla işin gerçekleştirilmesi amaçlanır, *giderlerde tahsis ilkesi*; gelirler bütçe girdikten sonra zaman, nitelik ve nicelik olarak giderlere göre sınıflandırılırlar ve bu sınıflamadan itibaren bütçeyi aşmayacak şekilde kullanma sunulur, olağanüstü durumlarda bütçeye ilaveler yapılabilir ve bütçe ilavesi ile bütçe tamamlanabilmektedir.

Irak devlet muhasebe sisteminin genel bütçe ilkelerinden *ademi tahsis ilkesi*; devletin tüm harcamalarını tüm gelirleriyle karşıladığı ve bazı gelirlerin tahsis edilmediği, belirli bir gelir türünün belirli bir harcama türüne tahsis edilmesi anlamına gelirken, *taahhüt ilkesi*; devlet bütçesinin hazırlanmasında kullanılan muhasebe kılavuzunun, bütçe sekmelerinin, tahsis edilen ödeneklerin, mali talimatların ve ilgili kanunların sözleşmeler şekil ve konu olarak uygunluğu anlamına, gelmektedir.

4.2.4 Bütçe Sınıflandırması

Türkiye devlet bütçesinin sınıflandırmasında yer alan; *program sınıflandırması* ile *finansman tipi sınıflandırma*, Irak devlet bütçesinin sınıflandırılmasında yer alan *nitel sınıflandırma* farklılık arz etmektedir.

Türkiye devlet bütçesinin sınıflandırmasında yer alan *finansman tipi sınıflandırma*; yapılan harcamaların finans kaynağının gösterilmesi ve harcamaların nereye yapıldığı esas alınır, *program sınıflandırma*; bütçe ve harcamaların devlet faaliyetlerinin hepsini kapsayacak şekilde oluşturulan programlara göre sınıflandırılmasını esas alırken Irak devlet bütçesinin sınıflandırılmasında yer *nitel sınıflandırma*; bakanlıkların her bir harcama türüne niteliğine göre ne kadar harcadığı esas alınır.

4.2.5 Bütçe Sistemleri

Türkiye ile Irak devlet muhasebe sistemleri, bütçe sistemleri açısından tek farklılaştığı nokta Irak devlet muhasebe sisteminde yer alan; “*Sözleşme Bütçesi*” kısmıdır. Sözleşme bütçesinde müteahhitlere verilecek ihaleler teklif edilir ve bütçe onaylanmadan önce sözleşme yapılarak devletin genel bütçesinin yatırım yönü belirlenmiş olur. Maaş, ücret gibi işletme giderlerinin onaylanmadığı bu bütçe türünde, sözleşmeye dayalı bütçenin uygulanmasında hükümet programlarının faaliyetlere ve projelere dönüştürülmesinde işlerinin özellikleri, gerekli zamanlama

ve uygulama için tahmini maliyeti sözleşme makamları tarafından ilgililere (projeyi gerçekleştirmek isteyenler) iletilir.

4.2.6 Bütçe Hazırlama Aşamaları

Türkiye’de kamu bütçesi hazırlanırken şu süreçlerinden geçilir:

- (i) *Makro düzeyde ekonomik ve mali çerçevenin oluşturulması,*
- (ii) *Bütçe hazırlık sürecinde kullanılan belgelerin hazırlanması,*
- (iii) *Kamu idarelerinin bütçe tekliflerini hazırlaması ve yetkili makamlara sunması,*
- (iv) *Merkezi yönetim bütçe kanun teklifinin TBMM’ye sunulması ve görüşülmesi.*

Makro düzeyde ekonomik ve mali çerçevenin oluşturulmasındaki temel belge olan “OVP; kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri kapsamaktadır. *Bütçe hazırlık sürecinde kullanılan belgeler;* “Bütçe Çağrısı ve Eki”, “Bütçe Hazırlama Rehberi”, “Yatırım Genelgesi ve Eki”, “Yatırım Programı Hazırlama Rehberi’nden” oluşur. *Kamu idarelerinin bütçe tekliflerini hazırlaması ve yetkili makamlara sunması;* genel bütçe gelir teklifi Cumhurbaşkanlığı tarafından, diğer bütçelerin gelir teklifleri ise ilgili idarelerce hazırlanır ve Cumhurbaşkanlığına sunulur. *Merkezi yönetim bütçe kanun teklifinin TBMM’ye sunulması ve görüşülmesi* aşamasında Cumhurbaşkanı merkezi yönetim bütçe kanun teklifini TBMM’ye sunar, önce TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda bütçe teklifi ve teklifle birlikte sunulan belgeler görüşülür, oylanır ve TBMM Genel Kurula gönderilir. Komisyon tarafından kabul edilen ve TBMM Genel Kurula sunulan bütçe teklifi görüşülür ve oylanır. Kabul edilen merkezi yönetim bütçe kanunu mali yılbaşından önce Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girer.

Irak Federal Hükümeti’nin kamu bütçesi aşamaları şunlardır:

- (i) *Hazırlık aşaması,*
- (ii) *Onay-akreditasyon aşaması,*
- (iii) *Uygulama aşaması,*
- (iv) *Kontrol aşamaları.*

Hazırlık aşamasında; Maliye Bakanlığı, maliye politikasının amaçlarını ve çalışmalarını açıklığa kavuşturmak ve hedeflerin neler olduğunu belirlemek için 95 Sayılı Mali İdare ve Kamu Borçları Kanunu’nda yer alan esaslara göre gelecek yıl

için tahmini bütçenin hazırlanmasına yönelik bir genelge ve talimat yayınlanır. Söz konusu genel ve talimatlarda; bütçe kanununun hükümleri ve yıllık bütçeye yeni politikaların neden olduğu mali riskler yer alır. Gelir ve gider bileşenlerini tahmin etmek için yürütme birimleri, bakanlıklar ve kurumlar düzeyinde alt komiteler oluşturulur. Alt bütçeler daha sonra ilgili bakanlık tarafından toplanarak Maliye Bakanlığına gönderilir ve Maliye Bakanlığı bu bütçelerin teknik çalışmasını bakanlık temsilcileriyle istişare ederek gerekli ayarlamaları yapar. *Onay-akreditasyon aşamasında*, Bakanlar Kurulu söz konusu bütçeyi görüşüp onaylayarak yasama için Temsilciler Meclisine sunar.

Uygulama aşamasında; çeşitli daireler, bütçede tahsis edilen harcama ve gelirleri, bütçe uygulama talimatlarında verilen yetkilere göre uygularken *kontrol aşamasında*; Maliye Bakanlığı, devlet dairelerini bütçe kanununa ve buna ekli talimatlara ve Maliye Bakanlığı veya Planlama Bakanlığı tarafından verilen diğer talimatlara uyup uymadıkları izlenir.

4.2.7 Devlet Muhasebe Sistemi ile Genel Bütçe Arasındaki İlişki

Devlet, bütçesini muhasebesinden aldığı ve raporladığı verilerle yapmakta olup bütçe-muhasebe uyumu önem arz eder. Devlet muhasebesi ile bütçe arasında hesap ve kodlama açısından uyum; muhasebeden istenilen verilerin alınmasını ve bütçenin hazırlanmasını sağlar.

Devlet muhasebesi sistemi, bütçe uygulamasının ana ve tek aracı olup muhasebe sistemi, bütçenin; hazırlık, uygulama ve kontrole hazırlık için çeşitli aşamalarında dayandığı temel sistemdir. Dolayısıyla genel bütçeyi uygulamaya koymadan bir devlet muhasebe sisteminin varlığı söz konusu değildir.

Devletin muhasebe sistemi ile devletin genel bütçesi arasındaki ilişki, örtüşen ve eşzamanlı bir ilişki olarak nitelendirilir. Bütçe, çalışma programlarını ve bu programları bir sonraki mali dönemde uygulamak için gerekli gelir ve harcama tahminlerini içeren onaylanmış bir plandır. Bütçe; devlet muhasebe sisteminin ana direğini temsil etmekte olup idari ve mali alanlarda kullanımını içerir. Herhangi bir mali yıl için bütçe hazırlanmasına ilişkin kararların alınması, devlet muhasebe sisteminin gelir ve giderler için sağladığı bir önceki yılın fiili sonuçlarına bu sistemin sunduğu plan ve programların tamamlanmasına ilişkin göstergelere bağlıdır. Devletin genel bütçe döngüsü devlet muhasebe sistemiyle iç içedir.

SONUÇ

Devletin sahip olduğu kaynakları halkın hizmetine sunarak kendinden beklenen görevlerini yerine getirmesine genel olarak kamu hizmeti denilmektedir. Söz konusu bu kamu hizmeti; eğitimden sağlığa, güvenlikten adalete, yatırımdan dış ticarete kadar çok geniş bir alanı kapsamaktadır.

Devletlerin yerine getirdiğı görev ve sorumluluklar zaman içerisinde artarak çeşitlilik kazanmaktadır. Söz konusu bu görev ve sorumlulukları yerine getirirken devlet, topladığı vergi ve benzeri parasal kaynaklar ile sahip olduğu taşınmaz değerlerin parasal karşılığında belirtilen geniş bir yelpazedeki kamu hizmetlerini yerine getirmektedir. Fakat her ne kadar devlet en üst otorite ve güç sahibi olsa da belli kurallara bağlıdır. Bu kurallar en başta anayasa olmak üzere kanunlar ve diğer yasal düzenlemeler olarak sıralanabilir.

Devletin gerçekleştirdiğı harcamalar daha önce belirlenen kurallar çerçevesinde yapılarak belli bir dönem sonra, genellikle bir yıl, denetime tabi tutulur. Hem yapılacak kamu hizmetlerin belirlenmesi hem de yapılan kamu hizmetlerinin denetimi için muhasebe kayıtlarının tutulması gerekmektedir. Bahse konu kayıtlar devlet muhasebe sistemiğ içerisinde kendine yer bulmaktadır.

Uluslararası standartlarda çıktı üretebilen bir muhasebe sistemi oluşturmak amacıyla yapılan çalışmalar her geçen gün artmaktadır. Bu durumun en büyük sebebi, devletin tüm mali işlem ve kaynaklarını kontrol ederek doğru ve güvenilir raporlar elde edilmesini temin etmek ve böylelikle devletin daha etkin karar vermesini sağlamaktır. Devlet muhasebe sistemleriyle ilgili her ne kadar uluslararası standartlara uygun kurallar benimsenmiş olsa da her devletin kendine özgü farklı bir muhasebe sistemi bulunmaktadır. Dolayısıyla hem Türkiye'nin hem de Irak'ın kendine özgü bir devlet muhasebe sisteminin olması ve ülkeler arasında devlet muhasebe sistemlerinde farklılıkların ortaya çıkması olağan bir durum olarak kabul edilebilir.

Irak, uluslararası arenada yeniden tanımlanarak yönetim yapısında meydana gelen değişiklik sonucu birçok konuda olduğu gibi devlet muhasebe sisteminde de uluslararası kıyaslamalara uygun ve denetime açık hale gelmek amaçlı politikalar izlemektedir. Ancak her ne kadar bu doğrultuda birçok yasal değişiklik yapılmış olsa da sürecin zaman alacağı bilinen bir gerçektir.

Bu çalışmada Türkiye ve Irak devlet muhasebe sistemlerinin benzeyen ve farklı yanları değerlendirilerek karşılaştırılmalı olarak ele alınmıştır. Söz konusu bu benzerlik ve farklılıklar; “*kayıt yöntemleri, kanuni dayanak, genel bütçe kavramı ve ilkeleri, bütçe sınıflandırması, bütçe sistemleri, bütçe hazırlama aşamaları, devlet muhasebe sistemi ile genel bütçe arasındaki ilişki*” olmak üzere yedi başlık altında karşılaştırılarak incelenmiştir.

Çalışma sonuçlarına göre, Türkiye ve Irak devlet muhasebe sistemleri karşılaştırıldığında;

Türkiye devlet muhasebe sistemi:

- (i) Benimsediği devlet muhasebe sistemi açısından Irak devlet muhasebe sistemi ile benzerlikler göstermektedir.
- (ii) Hukuki dayanak yönünden devlet muhasebe sistemini daha önce 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’na dayandırırken daha sonra 5018 sayılı KMYKK’ya dayandırmıştır. Dolayısıyla Türkiye’de hukuki dayanak yönünden devlet muhasebe sistemi kanuna dayanmaktadır.
- (iii) Türkiye geleneksel bütçe ilkeleri açısından Irak ile benzerlik arz etmektedir.
- (iv) Devlet bütçesinin sınıflandırması yönüyle Türkiye’de Analitik bütçe sınıflandırması kullanılmaktadır.
- (v) Türkiye’de bütçe kamu idareleri tarafından program bütçeye uygun olarak yürütülmektedir. Ayrıca kamu idareleri kamu harcamalarına yönelik kaynak gereksinimini, amaç, hedef ve performans göstergelerini içeren performans programlarını hazırlarlar.
- (vi) Türkiye’de kamu bütçesi hazırlanırken; “makro düzeyde ekonomik ve mali çerçevenin oluşturulması, bütçe hazırlık sürecinde kullanılan belgelerin hazırlanması, kamu idarelerinin bütçe tekliflerini hazırlaması ve yetkili makamlara sunması, merkezi yönetim bütçe kanun teklifinin TBMM’ye sunulması ve görüşülmesi” süreçlerinden geçilmektedir.
- (vii) Türk devlet muhasebesi 1995’te “Kamu Mali Yönetim Projesi” sonucu 1998’de GFS esasına dayalı sınıflandırma modeli ve daha sonra ESA95 standardı ile geliştirilen yeni kodlama yapısı muhasebe sistemi ile ilişkilendirilmiştir. Türkiye’nin gelişmişlik düzeyi, halkın hesap sorma yetkisinin kapsamı, uluslararası kurum ve kuruluşlar ile olan ilişkisi söz konusu muhasebe standartlarına uyma yükümlülüğü açısından farklılık arz etmektedir.

Irak devlet muhasebe sistemi:

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

yetkisinin kapsamı, uluslararası kurum ve kuruluşlar ile olan ilişkisi söz konusu muhasebe standartlarına uyma yükümlülüğü açısından farklılık arz etmektedir.

Türkiye ile Irak devlet muhasebe sistemleri arasında yapılan karşılaştırma sonucunda görüldüğü üzere Türkiye ve Irak devlet muhasebe sistemlerindeki benzerlikler ve farklılıkların kaynağı; *farklı tarihsel geçmişe sahip olmaları, her ne kadar birbirine yakın coğrafyalar olsa da farklı coğrafi konumlara sahip olmaları, uluslararası kurumlarla entegrasyon süreçleri, devlet yapılarındaki farklılıklar, halkların devlet ile olan ilişkileri, vb. faktörler* sayılabilir.

Toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılama gereği, kamu harcamalarını zorunlu kılmaktadır. Devletin kamu hizmetleri için yapacağı harcamalar kamu gelirlerinin bir organizasyon içinde dengelenmesi, bütçe kavramını ortaya çıkarmaktadır. Bütçenin uygulanması için gelir ve giderlerin düzenli dokümantasyonu ve gruplandırılması, uygulama sonuçlarının anlamlı ve faydalanılabılır biçimde rapor edilmesi ve bu işlemler nedeniyle birtakım belgeler düzenlenmesi, gerekli hesapların tutulması, kayıtların bir sistem içinde yürütülmesi ve bu sistemin işleyişine ilişkin birtakım kuralların tespit edilmesi “devlet muhasebesi” kavramı ile karşılık bulmaktadır. Siyasal rejimlerin farklılaşması ile devlet anlayışında önemli gelişmeler olmuş, devlet muhasebesindeki gelişmeler de devlet anlayışındaki gelişmelere uygun olarak gelişmiştir. Dünyadaki gelişmelere uygun olarak devlet faaliyetleri farklılaşmış ve klasik devlet anlayışı değişmeye başlamıştır. Bu değişim sürecinde ilk olarak devlet bütçesi kavramı ortaya çıkmış ve buna paralel olarak bütçe odaklı muhasebe anlayışı geliştirilmiştir.

Devlet muhasebesinin temel amacı, devletin ve diğer kamu kurumlarının bir mali yıla ilişkin faaliyet sonuçlarının bütçelenen gelir ve giderlere uygunluğunu kontrol etmektir. Ayrıca devlet muhasebesinin diğer amaçları arasında;

- (i) *Kamu kurum ve kuruluşlarının mali faaliyet sonuçlarının bütçe gelir ve gider uygulama sonuçlarıyla karşılaştırmak,*
- (ii) *Devletin mali faaliyetleri sonucunda sunduğu hizmetlerin maliyetini ortaya çıkarmak,*
- (iii) *Devletin varlık ve yükümlülüklerini doğru tespit etmek ve kamuoyuna sunmak,*

- (iv) *Kamu kurum ve kuruluşlarının bütçe veya diğer parasal faaliyetlerinin yürürlükteki kanun, yönetmelik ve diğer mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütüldüğü kontrol ortamını sağlamak,*
 - (v) *Gerçek ve tüzel kişilerden toplanan vergi ve benzeri fon kaynaklarının ilgili kanunlar çerçevesinde rasyonel, etkin ve hukuka uygun kullanımının tespitini sağlayarak mali şeffaflığa katkıda bulunmak,*
 - (vi) *Kamu yöneticilerinin doğru ve tutarlı kararlar almasına yardımcı olabilecek bir yönetim muhasebesi bilgi sisteminin kurulmasını sağlamak*
- sıralanabilir.

Devlet muhasebe sistemlerinin amaçlarının etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için;

- (i) *Devlet muhasebe sürecinin, mali raporların genel kabul görmüş muhasebe ilke, düzenleme ve kurallarına uygun olacak şekilde olması,*
- (ii) *Devlet muhasebesinde gelir ve gider kıyaslanarak bütçede denge sağlanması,*
- (iii) *Varlık artışlarının hazineye (genel rezervler) aktarılması,*
- (iv) *Bütçe sürecinde gelir ve gider hesaplarının ayrı ayrı sınıflandırılması, gereklidir.*

Sonuç olarak yapılan çalışma ile ulaşılan tespit ve önerileri özetlemek gerekirse;

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

- Irak devlet bütçesinde gelir kaynakları içerisinde gümrük gelirleri öncelikli hale getirilmelidir. Ayrıca vergi sisteminde saydamlık sağlanmalıdır. Gelirlerin artması için yatırımları artıracak teşvikler sağlanmalı ve yatırım kalemleri çoğaltılmalıdır. Söz konusu reformlar doğrultusunda da devlet muhasebe sistemi Türk devlet muhasebe sistemi örneği de dikkate alınarak yeniden dizayn edilmelidir.
- Türkiye ve Irak'ın yönetim yapısının ve gelir kaynaklarının farklı olması nedeniyle devlet muhasebe sistemleri farklılık göstermektedir. Ancak yeni bir yapılanmaya girişmiş olan Irak muhasebe sisteminin Türkiye tecrübesinden yararlanması yerinde olacaktır.
- Uluslararası kuruluşlar tarafından belirlenen devlet muhasebe sistemindeki standartlara uyulması Türkiye ve Irak'ın devlet muhasebe sistemini dünya ile entegre hale getirecek ve her iki ülke için de uluslararası kabul görmüş bir bütçe sisteminin oluşmasını sağlayacaktır.
- Türkiye ve Irak'ın devlet muhasebesi alanındaki uluslararası gelişmeleri takip ederek hayata geçirmesi, küresel dünyada yabancı yatırımların ülkeye çekilmesinde önemli rol oynayacaktır.
- Geliştirilen devlet muhasebe sistemleri Türkiye ve Irak'ın ticaret hacmini olumlu yönde etkileyecektir. Bu kapsamda Irak'ın vergi sisteminde değişiklikler yapılması gereklidir.

KAYNAKLAR

(Bu tez çalışmasında APA 6/İSNAD 2 atıf sistemi kullanılmıştır.)

- Acar, D., Senal, S. & Hussein, T. S. (2018). Irak ve Türkiye Devlet Muhasebe Bilgi Sisteminde Kullanılan Hesap Planlarının Karşılaştırılması. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (31), 315-328.
- Akçakanat, Ö. (2011). *Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma*. (Doktora Tezi). Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi.
- Akdeniz, G. (1948). *Devlet Muhasebesi*. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası
- Altuğ, F. (2004). *Kamu bütçesi*. Bursa: Ezgi Kitabevi
- Altuğ, F. (2021). Bütçe Teorisi ve Uygulaması. İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi.
Web:http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/maliye_ue/butceteorisiveuygulamas%C4%B1.pdf, 20.12.2021 tarihinde erişilmiştir.
- Arcagök, S., Yörük, B., Oral, E., & Korkmaz, U. (2004). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Öngörülen Düzenlemeler. *Bütçe Dünyası*, 18, 3-9.
- Aydın, O. (2018). *Devlet Muhasebe Standartlarının Çeşitli Ülkelerde Uygulanması ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi*. (Doktora Tezi). Ankara: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Al-Awaad, Asaad Muhammad Ali Wahab (2019). *Güncellenmiş GFS Sisteminin Uygulamaları Çerçevesinde Devlet Muhasebesinin Temelleri*. Irak Kerbela: Dar Al-Kutub kitabevi.
- Al-Mashhadani, Bushra Najm Abdullah, Yassin, Sena Ahmed ve İbrahim, Sahar Talal (2017). *Devlet Muhasebesi Kavramları Teorik ve Pratik Uygulamalar*. Bağdat Kitap Evi.
- Al-Zubaidi, A. A. K. (2017). *Irak ve Türkiye'deki Muhasebe Sisteminin Muhasebe Standartları Kapsamında Karşılaştırılması*. (Yüksek Lisans Tezi). Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Batirel, Ö. F. (1996). *Kamu Bütçesi*. 8. Basım İstanbul: M.Ü. Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları.
- Benito, B. ve Brusca, I. (2004). International classification of local government accounting systems. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 6(1), 57-80.
- Bozdoğan, T. (2007). *Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Kamu Sektöründe Finansal Raporlama ve Belediyelere Yönelik Bir Model Önerisi*. (Doktora Tezi). Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Brusca, I. ve Condor, V. (2002). Towards the harmonisation of local accounting systems in the international context. *Financial Accountability & Management*, 18(2), 129-162.
- Bulutoğlu, K. (2004). *Kamu Ekonomisine Giriş*. İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık.
- Bülbül, D. (2014). *Bütçe*. Ankara: Gazi Kitabevi

- Çetinkaya, Özhan (2004). Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. İstanbul Üniversitesi.
- Dişli, M. (2004). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (Açıklamalı Çözümlü)*. Ankara: MUK-DER Yayını.
- Dönmez, Ö. (2005). *Kavram-Teori ve Politikalar*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Duman, Ö. (2004). Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları. *Vergi Dünyası Dergisi*, 275.
- Edizdoğan, N. ve Çetinkaya, Ö. (2019). *Kamu Bütçesi*. Güncellenmiş 9. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- El-Mahaini, Muhammed Halid ve Salloum, Hassan Abdul Karim. (2007). Genel Bütçenin Uygulanması ve Devlet Muhasebe Sistemi İle İlişkisi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 65, 88-112.
- Esenkar, Y. (2006). *Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi ile Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminin Yapısı, Uygulanması ve Etkinliği: Maliye Bakanlığı Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Feyzioğlu, B. N. (2012). Bütçede Genellik (Umumiyet) Prensibi. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (9), 145-159
- Gazioğlu, P. (2007). *Nakit Esaslı ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Sistemlerinin Karşılaştırması ve Türkiye Uygulaması*. (Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gilo, Karima Abbas, Salloum, Hassan Abdul Karim ve Hashem, Hussam Hassan (2019). *Pratik Uygulamalarla Devlet Muhasebesinin Teorik ve Pratik Varlıkları*. Bağdat: Shafiq Basım Yayın Dağıtım.
- Giray, A. (1997). *Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi
- Görgün, E. (2011). *Türk Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Denetimi*. (Yüksek Lisans Tezi). Karaman: Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gülşen, H. (2006). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamı ve Mahalli İdarelere Etkisi Açısından Bir Değerlendirme. *Mali Hukuk Dergisi*, 121, 40-52.
- Gülşen, H. (2007). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi*. www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim/Diger/EgitimSlaytlari/HGulsen.ppt, (03.09.2007).
- Güvemli, O. (1995). *Muhasebe Tarihi*. Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayını, No:1, İstanbul.
- Hacıhasanoğlu, T. (2008). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi ve Türkiye Uygulaması*. (Doktora Tezi). Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Hamad, Ahmed Hani Al-BAHR. (1990). *Devlet Muhasebesinin Temelleri*. Kuveyt: Dar That Al-Salasil
- Hussein, T. S. H. (2016). *Irak ve Türkiye Devlet Muhasebe Bilgi Sisteminde Kullanılan Hesap Planlarının Karşılaştırılması*. (Yüksek Lisans Tezi). Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- İspir, C. (2020). *Kamu Mali Yönetiminde Muhasebenin Rolü: Yeni Devlet Muhasebe Bilişim ve Harcama Yönetim Sisteminin Etkinliği Üzerine Bir Alan Çalışması*. (Yükse Lisans Tezi). Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Kalmış, H. (1995). Kamuda Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi ve Türkiye’de Kamu Muhasebe Sisteminde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Dönüş Çalışmaları. (Ed.:) Nihat Falay, Mehmet Şahin ve Ahmet Kesik. *Kamu Maliyesine Yeni Bakış*, 233-245. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kamel, R. M. (2017). *Uluslararası Hükümet Muhasebe Standartlarının (IPSASs) ve Hükümet Mali İstatistikleri (GFSM) Kılavuzunun Benimsenmesinin Irak’ın Genel Bütçesine Etkisi*. (Yüksek Lisans Tezi). Irak: Bağdat Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.
- Kartalcı, K. (2019). Türkiye’de Devlet Muhasebesi Reformunda Güncel Gelişmeler. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 29(1), 261-276.
- Kavas, T. (2014). *Devlet Muhasebesinde Bütçenin Önemi ve Bütçe Hesaplarının İşleyişi*. (Yüksek Lisans Tezi). Kocaeli: Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaya, Y. (2019). *Devlet Muhasebe Standardı 24 (DMS 24): Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu ve Bir Uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Kerimoğlu, B. (2002). *Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları*. Mali Kılavuz Dergisi, 15(17), 87-101.
- Kıymık, H. (2009). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun Devlet Muhasebe Sistemine Getirdiği Değişiklikler: Süleyman Demirel Üniversitesi Örnek Uygulaması*. (Yüksek Lisans Tezi). Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kızılkaya, E. (2007). Yeni Devlet Muhasebesi Sistemi. *Mali Kılavuz Dergisi*. 35, 93-103
- Korkmaz, M., Güney, S. ve Dilbaz Alacahan, N. (2012). Türk Devlet Bütçe Giderlerinin Bir Uygulama ile İncelenmesi. *Uluslararası Hakemli Beşeri ve Akademik Bilimler Dergisi*, 1(1), 102-117.
- Mutluer, K., Erdoğan, Ö. ve Kesik, A. (2006). *Bütçe Hukuku*. İkinci Baskı. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları
- Mutluer, K., Erdoğan, Ö. ve Kesik, A. (2016). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*. 4. Baskı. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Öz, A. E. (2007). *Devlet Muhasebesi ile İlgili Yeni Yasal Düzenlemeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*. (Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öz, A. E. (2008). *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi*. (Maliye Uzmanlığı Yeterlilik Tezi). Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Pehlivan, N. (2010). *Devlet Muhasebe Sistemi ve Katma Bütçeli Kuruluşlarda Taşınır Mal Yönetmeliği Uygulaması* (Yüksek Lisans Tezi). Çorum: Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Pehlivan, O. (2014). *Devlet bütçesi*. Bursa: Ekin Basım Yayın
- Premchand, A. (1995). *Effective government accounting*. Washington, D.C.: International Monetary Fund.
- Salloum, Hassan Abdul Karim (2001). *Irak Cumhuriyeti Uygulamaları ile Devlet Muhasebesinin Teorik ve Pratik Kökenleri*. Ibn Al-Atheer Evi, Bağdat.
- Serçemeli, M. (2010). *Devlet Muhasebesi Kavramı, Türkiye’deki İşleyişi ve Erzurum Defterdarlığı, Narman Mal Müdürlüğü’nde Bir Uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Serttaş, C. (2015). *Yeni Devlet Muhasebe Sistemi ve Yerel Yönetimlerde Yeni Devlet Muhasebe Sistemine Geçiş*. (Yüksek Lisans Tezi). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Sevilengül, O. (2005). *Genel Muhasebe*. 12. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sipahi, B., Yanık, S. ve Topal, C. (2007). *Devlet Muhasebesi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım
- Sürmen, Y. (1996). Türkiye’de Devlet Muhasebesi ile Ticari Muhasebenin Karşılaştırılması ve Eleştirisi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 92(5), 93-105.
- Şahin, N. (1968). *Devlet Muhasebesi*. Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi. Ankara: Sevinç Matbaası.
- Taşdemir, E. (2007). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi ve Bütçeleme Üzerine Etkisi*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2020). *2021- 2023 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi*. Ankara: Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı.
- Tosun, E. (2002). Bütçe Süreci: Gelişmiş Ülke Örnekleri ve Türkiye Eleştirisi. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(13), 3-15
- Tosun, H. ve Cebeci, U. (2006). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: Açıklamalı ve Karşılatırmalı İkincil Mevzuat*. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını
- Tüğen, K. (2009). *Devlet Bütçesi*. İzmir: Başsaray Matbaası.
- Ural, O. S. (2008). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bir Örnek Uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yıldırım, Z. ve Çetinkaya, Ö. (2006). *Devlet Muhasebesi*. Geliştirilmiş 2. Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi
- Web: <https://www.cag.edu.tr>, 10.04.2022 tarihinde erişilmiştir.
- Web: <https://www.ekodialog.com>, 20.12.2021 tarihinde erişilmiştir.
- Web: <https://www.kamufinans.com>, 20.12.2021 tarihinde erişilmiştir.
- Web: <https://www.muhasebedersleri.com>, 20.12.2021 tarihinde erişilmiştir.