BÖLÜM XV

KÜRESELLEŞMENİN TÜRK DEVLET MUHASEBESİNE ETKİLERİ VE BÜTÜNLEŞİK KAMU MALİ YÖNETİMİ BİLİŞİM SİSTEMİ

Şafak AĞDENİZ[1]

Dürdane KÜÇÜKAYCAN2

1. GİRİŞ

Küreselleşme günümüzde en çok tartışılan kavramlardan birisidir. 21. yüzyılda yaşanan enformasyon (bilgi) devrimi, finans devrimi, ulus üstü değerin ve kurumların varlığı, dünyada farklılaşan ulusal ve yerel öncelikler, bireysel ve ulusal güvenliğin yeni anlamlar kazanması, yerelleşmenin artan önemi ve serbest piyasa ekonomisinin işlerliğinin artması küreselleşmenin etkisiyle meydana gelen sonuçlardan bazıları olarak kabul edilmektedir. Tüm bu sonuçların yanı sıra küreselleşmenin etkisiyle devletten beklentiyle beraber devlet anlayışında da önem arz eden bazı değişiklikler meydana gelmiştir. İlk olarak devletin ekonomik rolü yeniden şekillenmeye başlamıştır. Küreselleşmenin hem iktisadi hem de toplumsal hayatta meydana getirdiği değişim devletin üstendiği işlevleri (görevleri) değiştirmiştir. Yeni ekonomik düzenin temel unsurları gereğince devletin ekonomik kalkınmayı, gelişmeyi ve gelirin adil bölüşümü sağlayacak destekleyici düzenlemeleri yaptıktan sonra ekonominin işleyişini piyasaya bırakması gerekmiştir.

Küreselleşme, devletin ekonomik rolünü yeniden şekillendirerek yeni bir devlet yönetim anlayışını da ortaya koymuştur. Yeni devlet anlayışında, devletin müdahaleci olma işlevi yerine, düzenleyici ve denetleyici olma işlevi daha

[1] Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman ABD, agdeniz@ogu.edu.tr, ORCID ID: /0000-0003-0373-4694

[2] Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Bütçe ve Mali Planlama ABD, durdane@ogu.edu.tr, ORCID ID: / 0000-0001-5515-2616

fazla ön plana çıkmıştır. Devlete verilen işlevler ve ulus devlet anlayışında yaşanan değişimle birlikte müdahaleci ve fonksiyonel bir devlet anlayışı yerine; uluslararası entegrasyonunu ivme sağlayacak politikalar hem yürürlüğe koyan hem de uygulayan bir devlet anlayışına geçilmesi zorunlu bir hale gelmiştir. Uluslararası sermayenin ülkeye girişini önleyecek yüksek oranlı vergilerin yerini daha düşük oranlı vergiler almıştır. Azalan vergi geliri kamu gelirlerinin de azalmasına neden olmuştur.

Devletin topluma sunduğu hizmetin en önemli kaynağını toplumdan topladığı vergiler meydana getirmektedir. Toplanan bu vergilerin nereye ve nasıl harcandığının hesabının verilmesi kamu mali yönetimi için her dönem önem arz etmiştir. Günümüzde de kamu mali yönetiminde hem mali disiplin hem de mali kurallar ön planda tutulmaya başlanmıştır. Kamu bütçesinde gelir ve gider kalemleri itibariyle sınırlı (küçük) devlet modeli çizilmektedir. Devletin kaynaklarını etkin ve etkili bir şekilde kullandığını topluma açıklaması hem şeffaflık ve hem de hesap verebilirlik açısından gerekmektedir. Bu kapsamda devlet muhasebesi devletin kullandığı mali kaynakları ve bunların kullanım yerini kaydeden bir bilim dalı olarak devletin elindeki önemli araçlardan birisidir.

Devletlerin gelişmişlik düzeyinin yükselmesi ve küreselleşme ile birlikte tüm bu gelişmeler devlet muhasebesinden beklentileri değiştirmiştir. Bu nedenle küreselleşmeyle beraber devlet muhasebesinde değişiklikler meydana gelmiştir. Bu çalışmanın amacı Türkiye'de devlet muhasebesi alanında küreselleşme ve teknolojik gelişmelerle beraber yaşanan değişimi ele almaktır. Bu kapsamda 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) önemli bir yasal düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü devlet muhasebesi alanında yaşanan dönüşüm, bu Kanuna dayanmaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile devlet muhasebe standartları devlet muhasebesi alanındaki önemli değişimlerden ikisidir. Ayrıca yine bu Kanuna dayanan ve 2017 yılında uygulanmaya başlanan Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Eylem Planı ile yeni devlet muhasebe sistemine geçiş yapılmıştır. Dijitalleşme yolunda önemli bir adım olması bakımından Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi (BKMYBS), günümüzde devlet hizmetlerinin sağlıklı, kesintisiz bir şekilde devam ettirebilmesini olanak sağlayan bir alt yapıdır. Özellikle salgın gibi kriz dönemlerinde bu sistem sayesinde devlet işlerinin aksamadan devam ettiği görülmüştür.

Çalışmanın birinci bölümünde, devlet muhasebesi kavramı ile Türkiye'de devlet muhasebesine ilişkin genel duruma ve küreselleşmenin muhasebe uygulamaları üzerindeki etkilerine yer verilmiştir. İkinci bölümde Türkiye'de kamu muhasebesi alanında yaşanan gelişmeler ile 5018 sayılı Kanun ve bu Kanun kapsamında yaşanan değişimler ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise BKMYBS anlatılmıştır.

2. DEVLET MUHASEBESİ

Muhasebe, mali nitelikteki ve parayla ifade edilebilen bilgilerin, ilgili kaynaklardan toplanması, doğruluklarının tespit edilmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve menfaat sahiplerine raporlar halinde sunulması süreci olarak tanımlanabilir. Muhasebenin bu tanımından yola çıkarak, devlet muhasebesi, devletin ekonomik sonuçlar doğuran finansal nitelikli işlemlerini tespit eden, kaydeden ve ilgili gruplara raporlayan bilgi sistemi olarak tanımlanabilir (Karaarslan, 2005, s. 1).

Devlet muhasebesinin amaçları, bir devlet muhasebe sisteminin tam kapasitesini oluşturmada öncelik sırasını belirtmek için "temel", "orta düzey" ve "gelişmiş" olarak belirlenebilir (Chan, 2003, s. 14). Bu amaçlar aşağıdaki Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1: *Devlet Muhasebesinin Amaçları*

Devlet Muhasebesinin Temel Amacı	Usulsüzlük ve suistimallerin tespit edilmesi, önlenmesi suretiyle kamu hazinesinin korunması.
Devlet Muhasebesinin Orta Düzey Amacı	Sağlam bir finansal yönetim için altyapı sağlanması.
Devlet Muhasebesinin Gelişmiş Amacı	Devletin kamusal hesap verebilirliğinin sağlanması.

Kaynak: Chan (2003, s.14)'den yararlanılarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Devlet muhasebesi, devletin temel kamu hizmetlerini vatandaşlardan topladığı vergilerle karşılayan ve topluma karşı bu kaynakların kullanımında hesap verebilirliği, saydamlığı ve şeffaflığı sağlayan önemli bir araçtır (Öz, 2008, s. 6; Karaaslan, 2014, s. 7). Kamu mali istatistikleri ile ilgilenen kişiler, toplum, uluslararası kuruluşlar gibi menfaat sahiplerinin, alacakları kararları doğru bir şekilde alabilmeleri için hazırlanan bu mali raporlardaki bilgiler önem arz etmektedir. Dolayısıyla bu bilgilerin tam, güvenilir, zamanında olması ve gerçeği yansıtması oldukça önemlidir. Ayrıca, seçimle gelip toplum adına iş gören kişilerin de denetlenebilmesi ve icraatlarına güvenilebilmesi açısından kamu muhasebesinin sağlıklı bir şekilde tutulması ve izlenmesi büyük önem arz etmektedir.

Devlet muhasebesinin güvenilir ve gerçek bilgi sağlayabilmesi için muhasebe uygulamalarında zaman içinde değişiklikler yapılmıştır. Örnek olarak kayıt tutmada uygulanan yöntemleri verebiliriz. Kayıt tutma yöntemi olarak,

bir uçta nakit esaslı diğer uçta ise tam tahakkuk esaslı olmak üzere farklı yöntemler vardır (Allen ve Tommasi, 2001, s. 291). Devlet muhasebe sisteminde kayıt tutmada kullanılan yöntemler aşağıdaki Tablo 2'de gösterilmiştir.

***Tablo 2**: Muhasebe Kayıt Tutma Yöntemleri*

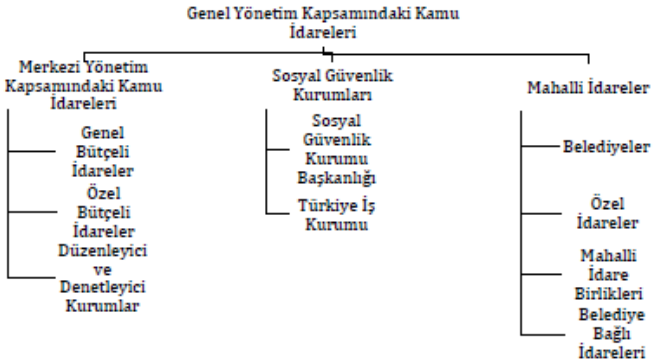
• Nakit Esaslı	• Giderler ve gelirler tahsilatın yapıldığı zaman kayıt altına alınır.
• Uyarlanmış Nakit Esası	• Bütçe yılında taahhüt edilen nakit tahsilatlar ve ödemeler kayıt altına alınır ve yıl sonundan sonra belirli bir döneme kadar raporlanır.
• Uyarlanmış Tahakkuk Esası	• Tahakkuk esaslı muhasebe kullanılır, ancak belirli varlık sınıfları (örn. Sabit varlıklar) veya borçlar muhasebeleştirilmez.
• Tahakkuk Esası	• Nakit işlemlerin ne zaman gerçekleştiğine bakılmaksızın, işlemler ve ekonomik olaylar, meydana geldiklerinde kaydedilir ve raporlanır.

Kaynak: PWC, 2015, s. 19.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) muhasebe alanında uluslararası çalışmalar yapan bir kuruluştur. IFAC'ın bugün itibariyle kamu sektörüne hizmet veren dalı Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Komitesidir (International Public Sector Accounting Standards Board-IPSASB). IPSASB tarafından kamu kuruluşları için hazırlanan muhasebe standartları hem nakit hem de tahakkuk esaslı muhasebe kayıt yöntemlerine uygundur (Kartalcı, 2019, s. 268). Türkiye'de devlet muhasebe kayıtları tahakkuk esasına göre tutulmakta ve muhasebe sistemi olarak da IFAC-IPSAS uygulanmaktadır.

Türkiye'de devlet muhasebesi, Genel Yönetim Kapsamındaki İdarelerde uygulanmaktadır. Genel Yönetim Kapsamındaki İdareler'in 5018 sayılı Kanuna göre sınıflandırılması Şekil 1'de verilmiştir.

Şekil 1: *Türkiye'de Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareler*



Kaynak: 5018 sayılı Kanunun 3. maddesine dayanarak oluşturulmuştur.

Şekil 1'de gösterilen bu kamu idareleri, muhasebe işlemlerinde Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirlenen çerçeve hesap planını kullanmaktadırlar. Yönetmelikte yer alan ana hesap grupları aşağıdaki Tablo 3'te verilmiştir.

Tablo 3: *Devlet Muhasebe Sisteminde Yer Alan Hesap Grupları*

• 1 Dönen Varlıklar
• 2. Duran Varlıklar
• 3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
• 4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
• 5. Özkaynaklar
• 6. Faaliyet Giderleri
• 7. Maliyet Hesapları
• 8. Bütçe Hesapları
• 9. Nazım Hesaplar

Kaynak: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinden yararlanılarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

2.1. Küreselleşme ve Devlet Muhasebesi

Küreselleşme çok yönlü ve birden fazla unsuru içeren bir kavramdır. Bu durum küreselleşmenin birçok disiplin tarafından sıklıkla kullanılan bir kavram olmasına neden olmaktadır. Çok fazla kullanılan bir kavram olmasına rağmen

literatürde küreselleşme üzerinde uzlaşılmış ne ortak bir tanım ne de hangi tarihte başladığına yönelik bir fikir vardır. Fakat en genel ifadeyle küreselleşme, endüstriyel ve teknolojik gelişmelerin neticesi sonucunda toplumsal ilişkilerin kültürel, siyasal ve ekonomik açıdan dünya çapında yaygınlaşması olarak ifade edilmektedir (Gheld vd. 1999, s. 15; Al-Rodhan ve Stoudmann, 2006, s. 3; Figge ve Martens, 2014, s. 875). Ekonomik, sosyal, kültürel ve siyasal olmak üzere birçok içeriği barındıran küreselleşme kavramı, ülke ve toplumlar açısından yeni anlayış ve yapılanmaları da beraberinde getirmektedir.

Günümüzde dünya hızlı ve sürekli bir değişim yaşamaktadır. Bu yaşanan değişim ile toplumsal dönüşümler oluşmuş ve toplumlar hem küresel hem de bölgesel düzeyde gelişme eğilimlerine yönelmiştir. Bu yönelim içinde ortaya çıkan küreselleşme olgusunun, özellikle teknolojik gelişmelerin etkisiyle beraber 1980'li yıllardan sonra hızlı bir şekilde tüm dünya ülkelerinde etkisi görülmeye başlanmıştır. Bu kapsamda ortaya çıkan kavramlardan biri de yeni ekonomi[3] olmuş ve bu kavram küreselleşmenin yer aldığı süreçte hızla gelişimini sürdürmüştür (Ener ve Demircan, 2006: 203). Yeni ekonomi kavramı olarak adlandırılan ve uzun dönemde de sürmesi beklenen bu süreçte; ülkelerarası ekonomik, politik her türlü sınırın aşılarak geleneksel kapalı ekonomiler hızlı bir şekilde dışa açık ekonomiler haline gelmeye başlamıştır. Finansal piyasalarda sermaye hareketleri hızlanmıştır. Bu durum yatırımcılar için daha şeffaf bir finansal raporlama yapılmasını gerektirmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Board-IASB)[4] 2009 yılında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS)'nı yayımlamıştır (Güneş, Durmuş ve Solak, 2012, s. 63). IFRS, menfaat sahiplerinin uluslararası düzeyde halka açık şirket mali tablolarının karşılaştırılabilirliğini sağlayan önemli bir düzenlemedir. 2017 yılı itibariyle dünya genelinde 150 ülke tarafından kabul görmüştür (www.kgk.gov.tr). Dünyanın tek bir pazar haline dönüşmesi olarak başlayan küreselleşme sürecinde, tıpkı şirketler gibi devletlerin de ortak bir dili konuşması adına devlet muhasebesi alanında benzer girişimler yaşanmıştır. Özellikle 1980'li yılların başlarında kamu mali yönetiminde etkinliği sağlamak, topluma hesap verme sorumluluğunu yerine getirmek ve mali raporlar sunarak bilgiyi şeffaf hale getirmenin en önemli saç ayağını kamu muhasebesi meydana getirmektedir.

[3] Bazı yazarlar yeni ekonomi kavramı yerine tekonomi, e-ekonomi veya dijital ekonomi kavramlarının kullanılmasını önermektedirler. Fakat, yeni ekonomi kavramının kullanımı artık dünyanın genelinde yaygınlaşarak kabul görmektedir (Bayraç, 2003, s. 43).

[4] IASB Londra'da yerleşik bağımsız bir standart belirleme kuruluşudur.

Hızla değişen ve gelişen teknolojik değişimler dijitalleşmeyi de hızlandırmıştır. Dijitalleşme, nesillerden eğitim sistemine, üretim biçimlerinden ürünlere gibi birçok alanı derinden dönüştürmektedir. Bu dönüşüme uyum sağlayabilmek ise önemli bir sürdürülebilirlik aracı olmuştur. Günümüzde az gelişmiş ülkelerden gelişen ülkelere kadar tüm Dünyayı etkisi altına alan pandemiden (salgından), dijitalleşmeyi başarabilen kişi, kurum ve kuruluşların daha az etkilendiği görülmüştür. Devlet muhasebesinin de daha etkin ve etkili bir şekilde icra edilebilmesi için Türkiye'de de dijital altyapı oluşturma çalışmaları başlatılmış ve halen devam etmektedir.

3. TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBESİ ALANINDA YAŞANAN GELİŞMELER

Kamu yöneticilerinin yönetim aracı olması açısından devlet muhasebesinin tarih boyunca yaşadığı gelişimi ile ülkelerin siyasi ve ekonomik gelişmişlik düzeyleri arasında sıkı bir ilişki vardır (Öz, 2008, s. 4). Temsili demokrasilerde, Hükümet kendisinden istenen bilgi taleplerine daha duyarlı olmayı zorunlu kılmaktadır (Chan, 2006, s. 2). Bu kapsamda Türkiye'de uygulanan devlet muhasebesinde, yaşanan gelişmelere bağlı olarak ve kamu muhasebesinden paydaşların beklentileri göz önüne alınarak yasal düzenlemeler yapılmıştır. Türkiye'de devlet muhasebesini şekillendirmiş iki temel Kanun vardır. Bunlar:

- 1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu (Muhasebei Umumiye Kanunu) (1927),
- 5018 sayılı KMYKK (2003).

İlgili bu Kanunlar devlet muhasebesi alanındaki ana düzenlemelerdir. Bu Kanunlara bağlı olarak ayrıca birçok düzenleme yapılmış ve uygulanmıştır. Türkiye'de, 5018 Sayılı Kanunun çıkarılmasına kadarki süreçte devlet muhasebesi alanında gerçekleştirilen reform çalışmalarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Karaarslan, 2005, s. 3):

- Genel ve katma bütçeli idareler için tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçmeyi amaçlayan ve 1995 yılında başlayan Kamu Mali Yönetim Projesi çalışmaları,
- Döner sermayeli işletmelere yönelik hazırlanan ve yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği,
- Saymanlıklarda gerçekleşen muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında takip edilmesi ve muhasebe sonuçlarının birleştirilmesi amacıyla say2000i projesinin uygulamaya başlanması,
- Kamu idarelerinde ortak standartlar ile oluşturulmuş tahakkuk esaslı muhasebe sistemi için Muhasebat Genel Müdürlüğü içinde bir çalışma grubunun oluşturulması,

• 2002 yılı itibariyle analitik bütçe sınıflandırması ve tahakkuk bazlı devlet muhasebesi uygulamalarının pilot uygulaması,

• 19.11.2003 tarihinde genel yönetim kapsamı içine giren kamu idareleri için muhasebe ve raporlama standartları ile çerçeve hesap planı içeren "Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği" nin yayımlanması,

• Çerçeve hesap planı ile uygun bir şekilde, 20.02.2004 tarihinde, merkezi yönetim kapsamında yer alan idareler için tam tahakkuk esası ile uyumlu Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği" nin yayımlanması.

Türk kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin esası ile çerçevesini belirleyen ve bu sistemin Anayasası olarak bilinen 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu, 1927 yılında çıkarılmıştır. Ancak 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'na, çağdaş mali yönetim anlayışı, hem gelişen hem de değişen mali yönetim gereksinimlerini karşılamada yetersiz kaldığı, bütüncül bir mali yönetim ve bütçe yapısı oluşturmadığı ve tüm kamu kurumlarını kapsamadığı yönünde eleştiriler yapılmıştır. Dünya ile beraber Türkiye'de de yaşanan söz konusu bu değişimler ve dönüşümler karşısında mevcut mali yönetim sisteminin çağdaş yaklaşımlardan uzak olduğu kabul edilmiştir (Candan, 2006, s. 2). 11.10.1995 tarihinde Maliye Bakanlığı ile Dünya Bankası Grubu (World Bank Group-WBG), arasında Kamu Mali Yönetim Projesi kapsamında Harcama Yönetimi Sistemini çözümlemeye yönelik bir proje anlaşması imzalanmıştır (Saraç, 2005, s. 123-124). Bu anlaşmaya yönelik çalışmalar yapılmıştır[5].

Türkiye'de kamu sektörü alanında reform düşüncesi 14 Nisan 2001 tarihinde uygulanmaya başlanan "Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı" ile birlikte, ciddi anlamda gündeme gelmiştir. 18 Ocak 2002 tarihinde Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund-IMF)'na verilen "Niyet Mektubu"nda da kamu sektörü reformuyla ilgili maddelere yer verilmiş ve kamu sektörü reformunun kısa sürede tamamlanacağı KMYKK'nun çıkartılacağı belirtilmiştir. IMF İcra Direktörleri Kurulu tarafından 6.gözden geçirmeyi onaylamak için bu Kanun tasarısının yasalaştırılmasını şart koşması üzerine hazırlanan tasarı, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) 10.12.2003 tarihinde 5018 sayılı KMYKK kabul edilmiştir (Söyler, 2006: 284-285). Ülkemizde kamu mali yönetiminin yeniden şekillenmesi uluslararası kuruluşların (IMF ve WBG) güdümünde olmakla beraber mevcut yapıdaki eksiklikleri gidermesi açısından kamu mali yönetimine önemli katkılar sağlamıştır.

[5] Örneğin, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu oluşturulmuştur.

Yeni kamu mali yönetim sisteminin üç önemli sacayağını; kamu bütçesinde, muhasebesinde ve denetiminde kullanılan teknikler ve süreçler oluşturmaktadır (Söyler, 2006: 285). Türk kamu malî yönetim sistemini uluslararası standartlara göre yapılandıran 5018 sayılı Kanun 2006 yılından itibaren bütün maddeleriyle birlikte yürürlüğe girmiş ve halen kullanılmaktadır. 5018 sayılı Kanun ülkemizin devlet muhasebesini şekillendiren ana düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Devlet muhasebesi alanında yapılan birçok yeni uygulama ilgili Kanuna dayanarak ortaya çıkmıştır.

Yaşanan teknolojik gelişmeler ve dijital dönüşüm devlet muhasebesi uygulamalarını da şekillendirmiştir. Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde uygulamaya konulan dört bilişim sistemi bulunmaktadır. Bunlar:

- Kamu Harcama ve Muhasebe Bilgi Sistemi (KBS)
- Döner Sermaye Mal yönetim Sistemi (DMİS)
- Bütünleşik Kamu Mali Yönetimi Bilişim Sistemi Projesi
- Karar Destek Sistemi (KDS)

KBS, kamu personel harcamaları yönetim sistemi ve taşınır kayıt yönetim sisteminden oluşmaktadır. DMİS, hem genel hem de özel bütçeli idarelere bağlı olarak faaliyet gösteren döner sermayeli işletmelerin muhasebe hizmetlerinin yürütüldüğü sistemdir. KDS ise kamu mali yönetimi ile ilgili mali ve mali olmayan tüm raporların ilgililere zamanında ulaştırılmasını sağlayan bir sistemdir. BKMYBS Projesi kapsamında ise Yeni Devlet Muhasebesi Bilişim Sistemi ve Yeni Harcama Yönetim Sistemi kullanılmaya başlanmıştır.

3.1. 5018 Sayılı KMYKK

Cumhuriyetin kuruluşundan bu yana kamu muhasebesinde pek çok değişiklik yapılmıştır. 5018 Sayılı KMYKK, bugünkü kamu muhasebesi reformunun başlangıç noktası olmuştur. 5018 Sayılı Kanun, kamu muhasebesinde yapılan en önemli reformdur. 5018 sayılı Kanun 2003 yılında kabul edilmiş ve 2006 yılında yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanunun 1. Maddesinde Kanunun amacı;

"Kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemek" olarak ifade edilmektedir.

5018 sayılı Kanunun amacında ve kapsamında belirtilen bazı kavramlar ile küreselleşmenin etkisiyle dönüşen kamu maliyesi yönetimi ilkeleri paralellik arz etmektedir. Bu ilkeler şu şekilde sıralanmaktadır (Kömürcüler, 2011, s. 137):

- Kamuya ait kaynakların etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik esas alınarak kullanılması,
- Hesap verebilirliğin yerine getirilmesi,
- Mali saydamlığın sağlanmasıdır.

Yukarıda ifade edilen yönetim ilkelerinin kamuda uygulanabilirliği için kamu kaynaklarının nereye ve nasıl harcandığının hesabının verilmesi açısından tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Şeffaflığın ve hesap verebilirliğin sağlanması için devlet muhasebesi devletin kullandığı mali kaynakları ve bunların kullanım yerini kaydeden devletin elindeki önemli araçlardan birisidir.

Günümüzde Türkiye'de kamu muhasebesi alanında yapılan düzenlemelerin hukuki dayanağını 5018 sayılı Kanun oluşturmaktadır. İlgili Kanunda, muhasebe sistemi (49. Maddede), muhasebe hizmeti (61. Maddede) ve muhasebe yetkilisi (62. Maddede) gibi muhasebe ile ilgili tanımlamalar yapılmıştır.

5018 sayılı Kanunun, Kamu Hesapları bölümü içerisinde yer alan 49. Maddesine göre muhasebe sisteminin; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını ve mali raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasını sağlamak üzere kurulması ve yürütülmesi hükme bağlanmıştır. Ayrıca, kamu hesaplarının, kamu idarelerine ait gelir, gider ve varlıkları ile mali sonuç ortaya çıkaran ve öz kaynağın değişmesine neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, tüm paydaşlara gerekli sunulması öngörülmüştür. Kanunda da ifade edildiği üzere muhasebe sistemi, bütçenin hazırlanmasından ve bütçenin kesin hesabının TBMM'de kabul edilmesine kadarki sürecinin tamamında yer alarak kamu hesaplarının tutulmasını sağlayan önemli bir sistem olduğunu söyleyebiliriz.

İlgili Kanunun 61. maddesinde muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve para ile ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleri olarak ifade edilmiştir. Bu maddeye göre kamu idarelerinde muhasebe hizmetini yürütenler de muhasebe yetkilisi olarak adlandırılmıştır. Muhasebe yetkilisi, muhasebe hizmetlerinin yapılarak muhasebe kayıtlarının tutulması, kamu idareleri için gereken bilgi ve raporların üretilmesinden sorumludur. Aynı Kanunun 62. maddesinde ise muhasebe yetkilisinin nitelikleri açıklanmaktadır. Muhasebe yetkilisinin niteliklerine Kanun metninde yer verilmiş olması bu görevin önemini de işaret etmektedir (Ağdeniz, 2018, s. 19).

Söz konusu Kanun ile devlet muhasebesi alanında genel olarak aşağıdaki düzenlemelerin gerçekleştirildiği görülmektedir:

- Genel yönetim kapsamındaki tüm idareleri kapsayan yeni uygulama ile tüm bu idarelerdeki farklı uygulamalara son verilmiş ve tekdüzelik sağlanmaya çalışılmıştır.
- Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiştir.
- Devlet muhasebe standartları yayımlanmıştır.
- Mali raporlar düzenlenmiştir.
- Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Politika Belgesi ve Eylem Planı uygulamaya konulmuştur.

3.2. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

Muhasebe kayıtlarının tutulmasında izlenen yöntem, sunulan bilginin kalitesini etkilemektedir. Muhasebe bilgi sistemi tarafından sunulan bilginin ilgililere açık, tam, güvenilir ve zamanında olabilmesi için çeşitli yöntemler geliştirilmiş ve uygulanmıştır. Bu yöntemlerden birisi de tahakkuk esaslı muhasebe sistemidir. Yürürlüğe giren tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde işlemlerin nakit olarak yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın doğdukları anda kayıt altına alınması söz konusudur.

Tahakkuk esaslı muhasebe, işletmelerin varlık ve borçlarının tam kayıtlarını tutmasını gerektirir (IFAC, 2011, s. 13). Tam tahakkuk esası, nakdin ne zaman ödendiğine veya alındığına bakılmaksızın, işlemleri ve olayları meydana geldiklerinde muhasebeleştirir. Gelirler, tahsil edilsin veya edilmesin yıl içinde vadesi düşen tutarları yansıtır. Giderler, o dönemde ödenmiş olsun ya da olmasın, yıl içinde tüketilen mal ve hizmetlerin miktarını yansıtır (Allen ve Tommasi, 2001, s. 292).

Hesap verebilirliğin arttırılması, kamu sektörünün mali durumunun tespit edilmesi ve raporlama çalışmalarının geliştirilmesi gibi temel amaçlar tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin ortaya çıkışında rol oynayan önemli faktörlerdir. Bunların yanısıra, vergi ödeyenlerin cari harcamaları finanse ederek kendilerine bırakılan varlıkların üzerine sağladıkları fayda kadar katkı yaparak nesiller arası eşitliğin sağlanması da önemli etkenlerdendir (Çetinkaya, 2004, s. 89).

Tahakkuk esasına göre hazırlanan mali raporlar menfaat sahiplerine aşağıda sıralanan faydaları sağlar (IFAC, 2011, s. 12):

- Kuruluşun kontrol ettiği tüm kaynaklar için hesap verebilirliği ve bu kaynakların dağıtımını değerlendirmek,
- Kuruluşun finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını değerlendirmek,
- Kuruluşa kaynak sağlama veya kuruluş ile iş yapma konusunda karar alabilme,

- Bir kuruluşun faaliyetlerini nasıl finanse ettiğini ve nakit gereksinimlerini nasıl karşıladığını gösterir,
- Kullanıcıların, bir kuruluşun faaliyetlerini finanse etme ve yükümlülüklerini ve taahhütlerini yerine getirme konusundaki devam eden kabiliyetini değerlendirmesine olanak tanır,
- Bir kuruluşun mali durumunu ve mali durumundaki değişiklikleri gösterir,
- Bir kuruluşa kaynaklarının başarılı bir şekilde yönetildiğini gösterme fırsatı sağlar,
- Hizmet maliyetleri, verimliliği ve başarıları açısından bir kuruluşun performansının değerlendirilmesinde faydalıdır.

Özellikle 1990'lı yıllarda kamu reformunu gerçekleştirmeye başlayan ve ekonomik açıdan gelişmiş olan ülkeler, ortak bir devlet muhasebe sistemi oluşturarak kullanıcılara ve yöneticilere daha detaylı bilgi sağlayan nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş yapmışlardır (Aydın ve Akdoğan, 2019, s. 2). IFAC ve OECD tarafından hazırlanan raporda, OECD ülkeleri tarafından tahakkuk esaslı muhasebenin kullanımının arttığı vurgulanmaktadır. Raporda, 34 OECD ülkesinden 25'inin (%73) kamu maliyesi yönetimi için tahakkuk esaslı muhasebeyi benimsediği belirtilmektedir (The Accountant, 2017).

Türkiye'de tahakkuk esaslı muhasebe sistemine, 5018 sayılı Kanun ile geçiş yapılmıştır. Muhasebe kayıtlarının tutulmasına ilişkin genel kurallara 5018 sayılı Kanunun 50. ve 51. maddelerinde yer verilmiştir. İlgili Kanun maddelerinde bir ekonomik değer oluşturulduğunda, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, değişime konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmesi esası getirilmiştir. Ayrıca, bütün mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve yapılan tüm muhasebe kayıtlarının belgeye dayanması zorunlu hale gelmiştir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, 5018 sayılı Kanun amaçları arasında yer alan kamu mali yönetiminde hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması açısından önem arz etmektedir.

Devlet muhasebesinde kamu gelirleri ve giderleri gerçekleştiği mali yılın hesaplarında gösterilmekte böylece muhasebe kayıtlarının tutulmasında tahakkuk esası uygulanmaktadır. Öte yandan, bütçe gelirlerinin tahsil edildiği, bütçe giderlerinin ise ödendiği yılda muhasebeleştirilmesi yöntemi benimsenerek bütçe hesaplarına ait kayıtların tutulmasında ise nakit esası uygulanmaktadır. Devlet muhasebesi kayıtlarında tahakkuk esaslı esas alınarak tüm mali işlemler tahakkuk ettiği anda muhasebeleştirilirken, devlet bütçesinin nakit esaslı muhasebe sistemine göre tutulmaktadır. Bu iki farklı kayıt yöntemine göre uygulamaların gerçekleşmesi bir çelişki gibi düşünülse de tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilen ve o yılın bütçesini ilgilendiren ekonomik olayların ayrıca

nakit esasına göre kaydedilmesinin ana nedeni bütçe gerçekleşmelerini tespit edebilmektir. Çünkü devlet bütçesi ilgili mali yıl için harcama ve gelirleri tahmin etmeye yönelik bir tasarruftur. Devlet bütçesinde nakit esaslı kayıt sisteminin kullanımı sayesinde faaliyet sonuçları ve bütçe gerçekleşmeleri ile sonuçlarının birlikte izlenebilme imkânı sağlanmaktadır. Bu sayede devlet bütçesi karar vericiler için yardımcı bir araç haline gelir.

3.3. Devlet Muhasebe Standartları

Küreselleşmenin ülke uygulamalarına en büyük etkilerinden birisi de ortak bir küresel dilin oluşması için çalışmaların yapılmasıdır. Bu kapsamda muhasebe kavramları, uygulamaları ve kayıtlarında tekdüzelik sağlanması amacıyla Avrupa Birliği (AB), Birleşmiş Milletler (BM) gibi uluslararası kuruluşlar tarafından çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan bu düzenlemelere Tablo 4'te yer verilmiştir.

Tablo 4: *Devlet Muhasebesi Alanında Yapılan Düzenlemeler*

SNA 93	System of National Accounts (Ulusal Hesaplar Sistemi)	AB, IMF, OECD, DB, BM
ESA 95	European System of Accounts (Avrupa Hesap Sistemi)	EUROSTAT (Avrupa Birliği İstatistik Ofisi)
GFSM 2001	Government Finance Statistics Manual (Devlet Mali İstatistikler El Kitabı)	IMF
IFAC-IPSAS	International Public Sector Accounting Standards- International Federation of Accountants (Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)	IFAC-IPSAS

Kaynak: Çetinkaya, (2004, s. 92) ve Kartalcı (2019, s. 266)'dan yararlanarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda yer alan mali standart sistemleri, dünyada en çok bilinen ve uygulama alanı olanlardır. Standartlar farklı isimlere sahip olduğu için birbirinden farklı gibi gözükseler de bu standartların özellikle son dönemlerde oluşturulan yeni uyarlamaları eski uyarlamaları da güncellemiş ve diğer standart sistemleriyle ilişki kurarak, farklılıkları gideren bir yapıya kavuşmuştur (Kartalcı, 2019, s. 261).

IPSASB tarafından kamu sektörü için yayımlanan IPSAS'lar Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına dayanmaktadır. Devletler tarafından

IPSAS'lerin benimsenmesi, dünya çapındaki kamu sektörü içerisindeki kuruluşları tarafından raporlanan mali bilgilerin kalitesini ve de karşılaştırılabilirliğini arttıracaktır (IFAC, 2019, s. 1).

5018 sayılı Kanunun 49. maddesiyle devlet muhasebesine getirilen yeniliklerden biri Hazine ve Maliye Bakanlığı içinde Devlet Muhasebe Standartları Kurulu'nun (DMSK) kurulmasıdır. 5018 sayılı Kanun, devlet muhasebesi tahakkuk esasına göre uluslararası muhasebe standartlarına uygun ve yeknesak muhasebe sistemine uygun olarak iş-ticaretinin yapılmasını öngörmektedir. Bu bağlamda, 5018 sayılı Kanunun 49. Maddesi uyarınca kurulan Devlet Muhasebe Standartları Kurulu, Türkiye'de Uluslararası Devlet Muhasebe Standartlarını (IPSAS) yayımlamak ve düzenlemek için yetkilendirilmiştir.

DMSK tarafından Eylül 2020 tarihi itibariyle yayımlanan 30 adet Devlet Muhasebe Standardı bulunmaktadır. Bu standartlar aşağıdaki Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 5: *Devlet Muhasebe Standartları*

Yayımlanma Tarihi	Standardın Adı	Yayımlanma Tarihi	Standardın Adı
22.08.2008	DMS 1. Mali Tabloların Sunulması (IPSAS 1)	27.08.2010	DMS 17. Maddi Duran Varlıklar (IPSAS 17)
05.04.2008	DMS 2. Nakit Akış Tabloları (IPSAS 2)	16.05.2012	DMS 18. Bölümsel Raporlama (IPSAS 18)
01.07.2008	DMS 3. Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar (IPSAS 3)	10.02.2011	DMS 19. Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşulu Varlıklar (IPSAS 19)
06.12.2008	DMS 4. Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkiler (IPSAS 4)	06.06.2013	DMS 20. İlişkili Taraf Açıklamaları (IPSAS 20)
08.02.2009	DMS 5. Borçlanma Maliyetleri (IPSAS 5)	10.02.2011	DMS 21. Nakit Üretmeyen Varlıklarda

			Değer Düşüklüğü (IPSAS 21)
10.07.2009	DMS 6. Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar (IPSAS 6)	24.11.2011	DMS 22. Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması (IPSAS 22)
05.03.2010	DMS 7. İştiraklerdeki Yatırımlar (IPSAS 7)	26.06.2015	DMS 23. Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler (IPSAS 23)
05.03.2010	DMS 8. Ortak Girişimlerdeki Paylar (IPSAS 8)	26.06.2015	DMS 24. Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu (IPSAS 24)
19.06.2010	DMS 9. Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler (IPSAS 9)	12.10.2017	DMS 26. Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü (IPSAS 26)
06.06.2013	DMS 10. Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama (IPSAS 10)	20.12.2017	DMS 27. Tarım (IPSAS 27)
10.10.2012	DMS 11. İnşaat Sözleşmeleri (IPSAS 11)	24.12.2016	DMS 28. Mali Araçlar: Sunum (IPSAS 28)
19.06.2010	DMS 12. Stoklar (IPSAS 12)	24.12.2016	DMS 29. Mali Araçlar, Muhasebeleştirmede Ölçme (IPSAS 29)
19.06.2010	DMS 13. Kiralamalar (IPSAS 13)	24.12.2016	DMS 30. Mali Araçlar: Açıklamalar (IPSAS 30)
27.08.2010	DMS 14. Raporlama Tarihindeki Sonraki Olaylar (IPSAS 14)	20.04.2011	DMS 31. Maddi Olmayan Duran Varlıklar (IPSAS 31)

27.08.2010	DMS 16.Yatırım Amaçlı Varlıklar (IPSAS 16)	07.05.2014	DMS 32. Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri (IPSAS 32)

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020.

Tablo 5'te verilen devlet muhasebe standartlarına ek olarak, "Kamu Kurum ve Kuruluşları Tarafından Yapılan Genel Amaçlı Mali Raporlamanın Kavramsal Çerçevesi" için taslak metin çalışmaları Devlet Muhasebe Standartları Kurulunda devam etmektedir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020). Ayrıca DMS 34 Bireysel Mali Tablolar, DMS 35 Konsolide Mali Tablolar, DMS 36 İştirakler ve Ortak Girişimlerdeki Yatırımlar, DMS 37 Ortak Anlaşmalar ve DMS 38 Diğer Kuruluşlardaki Paylara İlişkin Açıklamalar standartlarına ilişkin hazırlanan taslak metinler gözden geçirilmiştir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020: 16).

3.4. Düzenlenecek Finansal Raporlar

5018 sayılı Kanunun 49. ve 50. maddelerine göre, 2005 yılında Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği yayımlanmıştır. Genel yönetim kapsamında yer alan kamu idareleri için yönetmeliğin amacı aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

- Kamu idarelerinin, yapacakları hesap ve kayıtlarda saydamlığın, hesap verilebilirliğin ve tekdüzeliğin oluşturulması,
- Kayıt dışı işlemlerin önlenerek faaliyetlerin gerçek durumlarına uygun bir biçimde muhasebeleştirilmesi,
- Hazırlanacak mali tabloların zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve uluslararası standartlara uygun olarak ve tüm ilgililerin ihtiyaç duyduğu bilgiyi sağlayabilecek olması,
- Mali tabloların, kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, denetim ve hesap verebilirlik süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanması,
- Mali tabloların yayımlanarak mali istatistiklerin hazırlanması,
- Mali tabloların yayımlanmasına ilişkin usul ve standartların oluşturulmasıdır.

Yukarıda belirtilen amaçlar doğrultusunda Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre her muhasebe veya raporlama dönemi itibariyle hazırlanacak olan raporlar Tablo 6'da belirtilmiştir;

Tablo 6: *Hazırlanacak Raporlar*

Mizan cetveli	Giderlerin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu
Bilanço	Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
Faaliyet Sonuçları Tablosu	Giderlerin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu
Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu	Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
Nakit Akım Tablosu	Bütçe Giderlerinin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu
Mali Varlık ve Yükümlülükler Değişim Tablosu	Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu
İç Borç Değişim Tablosu	Bütçe Giderlerinin Finansal Sınıflandırılması Tablosu
Dış Borç Değişim Tablosu	Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu	Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu
Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu	

Kaynak: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinden yararlanarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Devlet muhasebe sisteminde hazırlanan bu mali raporlar ve Kesin Hesap Kanunu ile kamusal kararların alınması, hesap vermenin gerçekleştirilmesi ve kamusal mali kontroller gerçekleşmektedir (Kartalcı, 2019, s. 270).

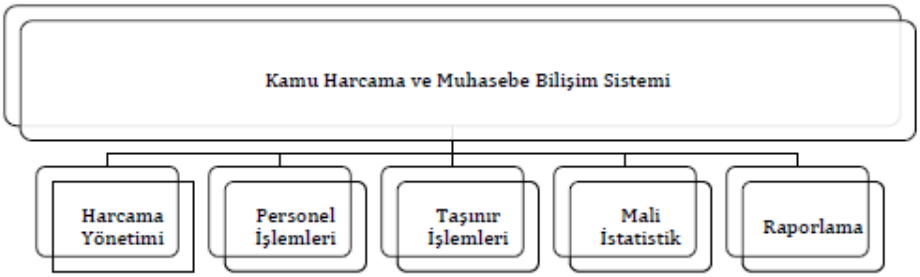
3.5. Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi

Devlet muhasebe hesaplarının günü gününe izlenebilmesi için başlatılmış olan say2000i projesi, Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi (KBS)'ne entegre edilmiştir. KBS Projesi, Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından yürütülmektedir.

KBS projesi ile harcama ve muhasebe birimleri tarafından gerçekleştirilen mali nitelikteki işlemler otomasyon uygulamaları içinde toplanmıştır. Böylece harcama birimleri ile muhasebe birimleri arasındaki bilgi akışının ve elektronik ortamda, güvenli ve hızlı gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir. Söz konusu

proje, say2000i sisteminin fonksiyonlarıyla birlikte birçok farklı uygulama geliştirerek Kamu Mali Yönetimi'ne katkı sağlamayı öngörmektedir (www.kbs.gov.tr). Aşağıdaki Şekil 2'de KBS sisteminin fonksiyonlarına yer verilmiştir.

Şekil 2: *KBS Sistemi Fonksiyonları*



Kaynak: www.kbs.gov.tr

KBS kullanımı ile aşağıda sıralanan faydaların sağlanması beklenmektedir (www.kbs.gov.tr):

- Harcama ve muhasebe birimleri arasında gerçekleşen veri aktarımında kâğıt kullanımının azaltılması,
- Harcama sürecinde kullanılan ve elektronik ortama taşınabilen, denetime uygun bir şekilde takip ve bakımı yapılabilen belgelerde uygulama bütünlüğünün sağlanması.
- Bütçe aşamasından başlayarak, harcama sürecinin tüm aşamalarının izlenerek yönetilebilir ve denetlenebilir bir yapının kurulması.

KBS kapsamında; Devlet muhasebesi yanı sıra, kamuda çalışan memurların maaş hesapları da tutularak her ay düzenli olarak e-bordro sistemi üzerinden ilgililere sunulmaktadır. KBS sistemi ile kamu hesaplarına ilişkin bilgilerin tam, doğru ve zamanında alınabilmesi BKMYBS'nin tüm modüllerinin hayata geçirilmesi ile sağlanacaktır. Dolayısıyla, günümüz ihtiyaçlarına cevap verecek bütünleşik sistemlerin oluşturulmasında say2000i sisteminin kullanımı ve KBS projesi ile devam eden dijital dönüşüm çalışmalarının son ayağını BKMYBS oluşturmaktadır.

4. BÜTÜNLEŞİK KAMU MALİ YÖNETİMİ BİLİŞİM SİSTEMİ

5018 sayılı Kanun 3. maddesinde kamu mali yönetimi; kamu kaynaklarının önceden belirlenmiş standartlara uygun bir şekilde etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak olan yasal ve yönetsel sistem ve süreçler olarak ifade edilmiştir. Kamu mali yönetimi; kalkınma planları ile programlarda yer alan politika ve hedeflerle uyumlu bir şekilde, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılmasını, hesap verme sorumluluğunun ve

malî saydamlığı oluşturmak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ile işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanması ve uygulanması, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenleyen bir sistemdir (URL 1). Durmaz (2010, s. 97), kamu mali yönetimini; kamu politikalarının planlanması ve hazırlanması, nihai kararın verilmesi, uygulanması, izlenmesi, kontrolü ile değerlendirilmesi döngüsünde yer alan "bütçeleme- muhasebeleştirme-denetim" döngüsünün yürütülmesi ve kontrol edilmesi şeklinde tanımlamıştır. Tanımlarda da ifade edildiği üzere muhasebe işlemleri, kamu mali sistemini oluşturan (bütçeleme-muhasebeleştirme-denetim) döngü içerisindeki önemli sacayaklarından birisidir.

5018 sayılı Kanunun, tam anlamıyla 2006 yılından itibaren kamu kurumlarında kullanılmaya başlanmasıyla birlikte, her bir kuruma mali saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlamak amacıyla mali yönetim sistemi içerisinde sorumluluklar verilmiştir. Kanunun öngördüğü mali sistemde yer alan raporların ve bütçe hesaplarının hazırlanmasına ilişkin fonksiyonel süreçlerde bilgi işlem teknolojilerinin de gelişmesinin etkisiyle kamu kurumları yeni yazılımlar ve otomasyon sistemleri kullanmaya başlamıştır. Her bir kamu kurumunun farklı bir sistemi kullanması, ulusal seviyede hedeflenmiş plan ve programlar arasındaki eşgüdümün sağlanmasını engellemiştir. Kamu mali sistemi içerinde bütüncül bir yapının oluşturulması için devlet bütçesinin hazırlanmasından ve bütçenin kesin hesabının TBMM'de kabul edilmesine kadarki süreçte bütünleşik bir bilişim sistemin altyapısının kurulmasına yönelik adımlar atılmıştır.

4.1. Entegre Finansal Yönetim Bilgi Sistemleri

Bilişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeyle birlikte özellikle gelişmiş ülkeler kamu mali yönetimi ile ilgili faaliyetlerini dijital ortama taşıma eğilimlerini artırmıştır. Bu faaliyetlerin en yaygın olanları arasında, kamu kurumları genelinde bütçe uygulamasının ve muhasebe işlemlerinin temel yönlerinin dijitalleştirilmesine olanak sağlayan Entegre Finansal Yönetim Bilgi Sistemleri (Integrated Financial Management Information System-IFMIS) kurma girişimleri yer almaktadır (Uçma Uysal ve Aldemir, 2018, s. 507). IFMIS, ilgili bakanlıkların ve diğer harcama kurumlarının mali yönetimi için tam entegre bir sistemin yardımıyla bütçenin hazırlanması, bütçenin uygulaması ve muhasebe dahil olmak üzere kamu harcama yönetimi süreçlerinin dijitalleştirilmesi olarak ifade edilmektedir (Diamond ve Khemani, 2006, s. 99).

IFMIS'den beklenen faydalar aşağıda sıralanmıştır (Diamond ve Khemani, 2006, s. 98):

- Şeffaflığın ve hesap verebilirliğin sağlanması: Devlete ait mali işlemlerin dijital olarak kaydı ve işlenmesi, güvenilir mali verilere hızlı ve verimli

erişim sağlar. Bu durum, devletin kamuoyuna ve diğer dış kurumlara karşı daha fazla şeffaflık ve hesap verebilirliğini destekler.

- Mali kontrolün güçlendirilmesi: IFMIS, mali kontrolleri güçlendirerek taahhütlerin ve harcamaların sürekli olarak tam ve güncel şekilde kayıt altında olmasını sağlar. Bir taahhütte bulunulduktan sonra, sistem işlemin tüm aşamalarını bütçe açıklamaları, taahhüt, satın alma, ödeme talebi, banka hesap özetlerinin mutabakatı ve muhasebeleştirilmesini takip edebilmelidir. Böylece bütçe uygulaması kapsamlı bir şekilde izlenebilir.
- Devlet mali yönetiminin verimliliğini ve etkililiğini geliştirmek: IFMIS, devlet mali yönetiminin iyileştirilmiş etkinliği ve etkililiğini geliştirmek için gerekli bilgileri sağlar. Genel olarak, mevcut ve geçmiş performansa ilişkin kapsamlı finansal bilgilerin artan kullanılabilirliği, bütçe kontrolüne ve gelişmiş ekonomik tahmin, planlama ve bütçelemeye yardımcı olur.

1980'li yıllardan itibaren kamu sektörünün sınırları, finansmanı ve yönetim metotları, yönetişim yapıları, sorumlulukları, denetim ve hesap verme kavramları önemli ölçüde değişmiştir (Guthrie, 1998, s. 6-7). Muhasebe sistemleri, değişen kamu sektörünün taleplerine uygun bir şekilde uyarlanmıştır (Broadbent ve Guthrie, 2008, s. 151-152) Türkiye'de de bu değişime uygun sistemler oluşturulmuştur.

4.2. Bütünleşik Kamu Mali Yönetimi Bilişim Sistemi

İçinde bulunduğumuz çağın en büyük gereksinimlerinden biri bütünleşik sistemlerdir. Birbiri ile uyum içinde çalışan ve birbirini destekleyen sistemler ile daha etkin ve verimli bir çalışma ortaya konulmaktadır. Bütünleşik sistemleri hayata geçirmek ve uygulamak ise teknolojik açıdan yaşanan gelişmeler itibariyle gerçekleştirilebilmektedir.

Yaşanan hızlı teknolojik gelişmeler neticesinde Türkiye'de de e-dönüşüm çalışmaları hızlanmıştır. Dünyada uygulanan IFMIS örnekleri incelenerek kamu mali yönetimimizde düzenlemelere gidilmiştir. 5018 Sayılı KMYKK'nun Ek-4. Maddesinin verdiği yetki ile 16 Mayıs 2017 tarihli, 30068 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Politika Belgesi ve Eylem Planı genelgesi ile devlet muhasebesinde yeni bir süreç başlamıştır. 26 Haziran 2018 tarihli, 30460 Sayılı Resmî Gazete'de ise Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Uygulama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik yayımlanarak projenin uygulama usulleri hakkında açıklamalar yapılmıştır. İlgili yönetmeliğin amacı 1. maddesinde verilmiştir.

"10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yer alan işlemlerin elektronik ortamda ve bütünleşik bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla; ilgili mevzuatında tutulması ya da düzenlenmesi öngörülen defter, kayıt, belge ve benzeri içeriklerin elektronik ortamda

oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesi ile mezkur Kanun kapsamındaki süreçlere yönelik bilişim sistemleri arasındaki birlikte işlerlik standartlarının ve güvenlik politikalarının belirlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemektir."

BKMYBS, kamu mali yönetimi ile ilgili işlevsel süreçleri destekleyen, birbirleri ile etkileşimli bir şekilde çalışan ve gerektiği zamanlarda ilgili paydaşlara raporlama yapan ve bilgi sağlayan yazılımların oluşturduğu bütünleşmiş sistemlerin tamamıdır (BKMYBS, 2017, s. 14).

2017/7 sayılı Başbakanlık Genelgesi ile yürürlüğe giren BKMYBS Projesi'nin temel amacı, otomasyon sistemleri, elektronik belgeler, elektronik imzalar, otomatik muhasebe gibi yeni teknolojik kolaylıklar sağlamaktır. BKMYBS, Bütçe kanunu hazırlıklarının başlatılmasından Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde kesin hesap açılmasına ve mali yönetim sistemimiz için entegre süreç odaklı bir bilgi sistemi altyapısının oluşturulmasına kadar mali işlemlerle ilgili süreçlerde kullanılır (BKMYBS, 2017, s. 2).

Mali yönetim bilişim sistemleri olarak da adlandırılan BKMYBS temelde iki bölümde incelenmektedir. Bu bölümler (BKMYBS, 2017, s. 18):

- Merkezi otomasyon sistemleri: Bu sistemler, merkezi düzenleyici ve yönlendirici idareler (Hazine ve Maliye Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı vd.) tarafından geliştirilmiş ve mali yönetim sisteminin temelinde yer almaktadır. KBS ve e-Bütçe, merkezi otomasyon sistemleri uygulamalarından olup, söz konusu uygulamalar kapsamında merkezi yönetim bütçesinin hazırlanarak uygulanması, muhasebe kayıtlarının tutulması ile kesin hesabın hazırlanması süreçleri yer almaktadır.

- Kurumsal otomasyon sistemleri: Harcama yapan kamu idarelerince yürütülen hizmetler için geliştirilmiş olan söz konusu idareye ait mali yönetim süreçlerini içeren sistemlerdir.

Muhasebe ve finansal raporlama, BKMYS işlevsel süreçlerinden biridir. BKMYS, iki bölüm altında incelenmiştir. Bu bölümler, aşağıdaki Tablo 7'de görüldüğü gibi çekirdek (temel) sistemler ve diğer sistemlerdir.

Tablo 7: *BKMYS Sistemleri*

BKMYS	
Temel Sistemler	Diğer Sistemler
Bütçe uygulama	Kamu personel yönetimi
Nakit yönetimi	Gelir
Muhasebe	Tedarik
Mali raporlama	Varlık yönetimi
Maliyet yönetimi	İhale
Fon yönetimi	Performans
	Yönetim bilgisi

Kaynak: BKMYS (2017, s. 15)'den yararlanılarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Söz konusu sistemin oluşturulmasında çekirdek işlevler öncelikli olarak ele alınmaktadır (BKMYS, 2017, s. 15). Bu kapsamda, Yeni Devlet Muhasebe Bilişim Sistemi ve Yeni Harcama Yönetim Sistemi, Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Projesinin ilk adımıdır.

4.3. Yeni Devlet Muhasebe Bilişim Sistemi ve Yeni Harcama Yönetim Sistemi

5018 sayılı Kanunun Ek-4. maddesinde, Kanunda yer alan tüm iş ve işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilebilmesine ilişkin yetki verilmesiyle 16 Mayıs 2017 tarih 30068 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Genelge ile Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim ilan edilerek devlet muhasebesinde yeni bir süreç başlatılmıştır. Proje kapsamında yürütülecek çalışmaların izah edildiği "Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Uygulama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" ise 26 Haziran 2018 tarihli 30460 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilgi Sistemi Projesinin ilk adımı; "Yeni Devlet Muhasebe Bilgi Sistemi" ve "Yeni Harcama Yönetim Sistemi" temel işlevleri itibarıyla kullanıma hazır hale getirilmiş ve 2019 yılı sonu itibarıyla Merkezi Yönetim kapsamındaki 222 kamu idaresinde uygulamaya alınmıştır (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020). Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Uygulama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te merkezi sistemler içinde yer alan muhasebe yönetim sistemi 16. maddede aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

"Kamu idarelerine ait mali işlemlerin yürütüldüğü ve bu süreçlerde kullanılması zorunlu belgelerin e-belge ve e-imza altyapısına uygun olarak elektronik ortamda oluşturulduğu, kaydedildiği, raporlandığı, iletildiği, muhafaza ve ibraz edildiği sistemdir."

Kamu kurumlarında uygulanmaya 2018 yılında başlanan yeni devlet muhasebe sisteminde beş önemli kriter bulunmaktadır (Akçay, 2017, s. 164, Yıldırım, 2020, s. 3):

- Günümüz uygulamalarındaki mali yönetim anlayışına uygun olması,
- Kurum bazlı muhasebe kayıtları nedeniyle her kuruma ait ayrı bir yevmiye defteri olması,
- Bütünleşik ihtiyaçları karşılayabilen, kâğıt kullanımının olmaması ve tekrar eden kayıtların önlendiği bir yapıya sahip olması,
- Kurumsal dönüşümü desteklemesi,
- Güncel yöntem ve teknolojilerin sık olarak kullanılması.

Aşağıdaki Tablo 8'de eski ve yeni devlet muhasebe sistemi karşılaştırmalı olarak verilmektedir.

Tablo 8: *Eski ve Yeni Devlet Muhasebe Sistemi*

Say 2000i	Yeni Devlet Muhasebe Bilişim Sistemi
Muhasebe birimi muhasebesi	Kurum muhasebesi Birden fazla hesap planı yönetimi
Muhasebe kayıt formu	Süreç bazlı muhasebe
Kâğıda dayalı işlem adımlar	Elektronik belge kurgusu, e-Tedarik, e-Fatura, e-Tahsilat gibi uygulamalara hazırlık
Tek katmanlı mimari	Mikro servis tasarımı
Geleneksel veri alışveriş yöntemleri	Gelişmiş entegrasyon olanakları
Desktop+Thinclient	PC+mobil

Kaynak: Yıldırım, 2020, s. 5.

Yeni Devlet Muhasebe Bilgi Sistemi kapsamında yürütülen bazı faaliyetler aşağıda verilmiştir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2019, s. 58-59, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020, s. 37):

- Kamu Elektronik Ödeme Sistemi yenilenmiş ve Yeni Devlet Muhasebe Bilgi Sistemine uyarlanmıştır.
- Yeni Devlet Muhasebe Bilgi Sisteminde yönetim esaslı muhasebe kayıtları oluşturma yöntemine geçiş yapılmıştır.
- Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminin getirdiği idari yapıya uyum sağlamak amacıyla yeni Muhasebe Birimleri oluşturulmuştur.
- Harcama birimlerinin sistemde tekil olmasını sağlamak için yeni Vergi Kimlik Numarası verilmiştir.
- Taşınır Kayıt Yönetim Sisteminin Yeni Harcama Yönetim Sistemi ve Yeni Devlet Muhasebe Bilgi Sistemlerine uyumu tamamlanmıştır.
- Döner Sermaye Mali Yönetim Sisteminin, Yeni Devlet Muhasebe Bilgi Sistemi ile entegrasyonu tamamlanmıştır.
- Elektronik belge çalışmalarına başlanılmıştır. e-Belge çalışmaları kapsamında "Harcama Talimatı Onay Belgesi" ile "Ödeme Emri Belgesi", "e-Teminat Mektubu", "Tahakkuk Belgesi" ve "Varlık İşlem Fişi" yapısal elektronik belge formatına dönüştürülmüştür.

SONUÇ

Küreselleşme devlet anlayışında önemli değişikliklere neden olmuş ve devletin ekonomik rolü yeniden şekillenmiştir. Küreselleşmenin iktisadi ve toplumsal hayatta meydana getirdiği değişim devletin üstendiği işlevleri değiştirmiştir. Bu değişim süreci içerisinde kamu mali yönetiminde yeni yönetim anlayışı gündeme gelmiştir. Yeni kamu yönetimi olarak isimlendirilen süreç; mali saydamlık, hesap verilebilirlik ve yönetişim gibi kavramlar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Küreselleşmeyle bilgi, teknoloji ve sermaye yanında kamu mali yönetimlerindeki bu yeni kavramlar ülkeler arasında transfer olmuştur.

Kamu mali yönetimi, küreselleşme ve teknolojik gelişmelerin etkisiyle yeniden şekillenmiştir. Ülkemiz de bu süreçten etkilenerek kamu mali yönetiminde yeniden yapılandırma çalışmaları yapılmıştır. Çalışmanın amacı küreselleşme ve teknolojik gelişmeler kapsamında Türkiye'de devlet muhasebesinde yapılan uygulamaların açıklanmasıdır. Dünyadaki uygulamalara paralel olarak Türkiye'de 5018 Sayılı Kanun, hesap verebilirliği ve şeffaflığı ön planda tutan mali yönetim uygulamalarının ana dayanağı olmuştur.

Küreselleşmeyle birlikte, bütçesinde gelir ve gider kalemleri itibariyle sınırlandırılmış devlet bütçesine sahip olmakla birlikte etkin bir devlet anlayışının oluşması için kamu mali yönetimimizde hem mali disiplinin ile mali saydamlığın sağlanması hem de kaynakların verimli, ekonomik ve etkili kullanımının sağlaması için yeni düzenlemeler yapılmıştır. 5018 sayılı KMYKK'na dayanarak devlet muhasebesinde tahakkuk esaslı kayıt tutma yöntemine geçil-

miş, kamuya sunulacak mali raporlar düzenlenmiş ve uluslararası düzenlemelere dayanan devlet muhasebe standartları yayımlanmıştır. Ayrıca tüm dünyada itici bir güç haline gelen dijitalleşme eğilimi ile Türkiye'de e-devlet olma yolunda adımlar atılmıştır. Devlet muhasebesi alanında BKMYBS projesi kapsamında, "Yeni Devlet Muhasebe Bilgi Sistemi" ve "Yeni Harcama Yönetim Sistemi" kamu idarelerinde uygulanmaya başlanmıştır. Bu yeni sistemler belirli sorunları görünür kılmakla beraber sorunlar için çözümler üreterek hedeflenen sonuçlara ulaşılmasına yardımcı olması bakımından önem arz etmektedir. Ayrıca muhasebe sistemleri genel yönetimin tüm alt sektörlerini kapsayarak istatistiksel raporların üretilmesi için gerekli bilgileri üretmelidir.

Devlet muhasebesi alanında içinde bulunduğumuz dijital çağın ve küreselleşmenin gereksinimlerini sağlamaya yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Bu alanda yapılan ve diğer tüm çalışmaların ana dayanağını teşkil eden düzenleme 5018 Sayılı KMYKK'dur. Uluslararası düzenlemelere paralel olarak Türk kamu mali yönetiminde bu Kanun ile birlikte bütçe hakkının sağlanabilmesi adına kamuda hesap verebilirlik ve mali saydamlık ilkelerinin gerçekleşebilmesi için devlet muhasebesi alanında yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler ile mali tablolar ile istatistiklerin tam, güvenilir ve gerçekçi olmasını sağlamıştır.

KAYNAKÇA

Ağdeniz, Ş. (2018). Kamu mali yönetimi harcama sürecindeki görevliler, muhasebe hizmeti ve iç denetim. Mali Kılavuz, 20(81), 7-24.

Akçay, S. (2017). The efforts to effect the role of government accounting in public financial administration and transition to new accounting state accounting. International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies, 3(3), 163-176.

Allen, R. ve Tommasi, D. (2001). Managing public expenditure, a reference book for transition countries, OECD, SIGMA. Erişim adresi: http://www.sigmaweb.org/publicationsdocuments/35066562.pdf.

Al-Rodhan, N. R. F. ve Stoudmann, G. (2006). Definitions of globalization: A comprehensive overview and a proposed definition. Erişim adresi: http://www.wh.agh.edu.pl/other/materialy/678_2015_04_21_22_04_13_Definitions%20of%20Globalization_A%20Comprehensive%20Overview%20and%20a%20Proposed%20Definition.pdf

Aydın, O. ve Akdoğan, N. (2019). Standardization process in public accounting along with new public reform. Accounting and Auditing Review, 58(3), 1-24.

Bayraç, H.N. (2003). Yeni ekonomi'nin toplumsal ekonomik ve teknolojik boyutları, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 4(1), 41-62.

BKMYBS. (2017). Bütünleşik kamu mali yönetim bilişim sistemi politika belgesi ve eylem planı, Erişim adresi: http://www.gsb.gov.tr/public/edit/files/strateji/ ButunlesikKamuMaliYonetimBilisimSistemi.pdf.

Broadbent, J. ve Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of 'contextual' accounting research. Accounting Auditing and Accountability Journal, 21(2), 129–69.

Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Uygulama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (2018). Resmî Gazete. Yayım Tarihi: 26.06. 2018. Sayısı: 30460.

Candan, E. (2006). Eski ve yeni kamu mali yönetim sisteminin mukayeseli olarak değerlendirilmesi ve 5018 sayılı kanun ile öngörülen esaslar ve getirilen yenilikler. Vergi Dünyası, 295, 2006.

Chan, J. L. (2003). Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards, Public Money & Management, 23(1), 13-20.

Chan J. L. (2006). IPSAS and government accounting reform in developing countries. In: Lande E and Scheid J-C (eds) Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity. Paris: Expert Comptable Media, 31–42.

Çetinkaya, Ö. (2004). Devlet muhasebesi alanındaki gelişmeler ve Türkiye'de yapılan çalışmaların değerlendirilmesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları (ss. 84-98), 46. Seri, journals.istanbul.edu.tr.

Diamond, C. ve Khemani, P. (2006) Introducing financial management information systems in developing countries. OECD Journal on Budgeting, 5(3), 97-132.

Durmaz, C. (2010). Yeni kamu yönetimi anlayışında faaliyet (performans) raporları. Dış Denetim Dergisi, 96-104.

Ener, M. ve Demircan, E. (2006). Küreselleşme sürecinde yeni devlet anlayışı ve Türkiye. Yönetim Bilimleri Dergisi, 4 (2), 197-218.

Figge, L. ve Martens, P. (2014). Globalisation Continues: The Maastricht Globalisation Index Revisited and Updated. Globalizations, 7731(April), 1–19.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (2005). Resmî Gazete. Yayım Tarihi: 8.06. 2005. Sayısı: 25839.

Gheld, D., Mcg Rew A., Goldblatt D. ve Perraton, J. (1999). Global Transformations: Politics, Economics and Culture. Stanford University Press, Stanford.

Gökten, P.O. (2016). Government accounting applications in Turkey: from past to future. Journal of International Scientific Publications, 10, 245-252.

Guthrie, J. (1998). Application of accrual accounting in the Australian Public Sector: rhetoric or reality? Financial Accountability and Management, 14(1), 3–19.

Güneş, R., Durmuş, A. ve Solak, B. (2012). Küreselleşmenin muhasebe uygulamalarına etkisi. Akademik Yaklaşımlar Dergisi, 3(2), 57-66.

IFAC. (2019). Handbook of international public sector accounting pronouncements. International Federation of Accountants, Volume I, USA.

IFAC. (2011). Transition to the accrual basis of accounting: guidance for public sector entities. International Federation of Accountants, Third Edition, USA.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003). Resmî Gazete. Yayım Tarihi: 24.12.2003. Sayısı: 25326.

Karaarslan, E. (2005). Devlet muhasebesi olgusu ve ülkemizde devlet muhasebesi standartları. Ankara:TÜRMOB Yayınları, Sirküler Rapor Serisi Seri No: 2005 – 11.

Karaaslan, E. (2014). Devlet muhasebesi. Ankara: Bekad Yayınları.

Kartalcı, K. (2019). Türkiye'de devlet muhasebesi reformunda güncel gelişmeler. Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 29(1), 261-276.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Erişim adresi: www.kgk.gov.tr.

Kömürcüler, E. (2011). 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu'nda küreselleşmenin izleri. Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 29(1), 127-151.

Öz, A.E. (2008). Kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması kapsamında tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin karşılaştırmalı olarak analizi (Maliye Uzmanlığı Yeterlilik Tezi).

PWC. (2015). Towards a new era in government accounting and reporting. PwC Global Survey on Accounting and Reporting by Central Governments, 2nd Edition.

Saraç, O. (2005). Kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu ile yapılan düzenlemelerin değerlendirmesi. Maliye Dergisi, 148, 122-163.

Söyler, İ. (2006). Kamu mali yönetim sisteminin bütçe teknik ve süreçlerindeki değişiklikler ve yenilikler açısından değerlendirilmesi. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitü Dergisi, 16, 283-300.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. (2020). Erişim adresi: www.kbs.gov.tr.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2019). Muhasebat ve mali kontrol genel müdürlüğü 2018 faaliyet raporu.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2020). Muhasebat ve mali kontrol genel müdürlüğü 2019 faaliyet raporu.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2020). Erişim adresi: www.hmb.gov.tr.

The Accountant. (2020). More OECD countries have adopted accrual accounting however ıpsas adoption remains low. Erişim adresi: http://www.theaccountant-online.com/news/more-oecd-countries-have-adopted-accrual-accounting-however-ipsas-adoption-remains-low-5816617.

Uçma Uysal, T. ve Aldemir, C. (2018). Dijital kamu mali yönetim sistemi ve blockzincir teknolojisi. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 11(3), 505-522.

URL 1 (2020). Ergen, C. (2020). Kamu mali yönetimi, Erişim adresi: www.idarehukuku.net.

Yıldırım, A. (2019). Yeni devlet muhasebesi bilişim sistemi. Erişim adresi: https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/07/10659yeni-devlet-muhasebesi-bilisim-sistemi-arif-yildirimpdf.pdf.