



Article Info/Makale Bilgisi

✓Received/Geliş: 04.12.2017 ✓Accepted/Kabul: 19.12.2017

DOI: 10.30794/pausbed.414969

Araştırma Makalesi/ Research Article

IRAK VE TÜRKİYE DEVLET MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNDE KULLANILAN HESAP PLANLARININ KARŞILAŞTIRILMASI*

Durmuş ACAR** Serpil SENAL *** Thkra Sabar HUSSEIN****

Özet

Son yıllardaki gelişmeler, kamu sektörünün verdiği hizmetin kalitesinin artırılması için bu kurumların muhasebe bilgi sistemlerinin yeniden yapılandırılması gereğini ortaya koymaktadır. Çünkü sadece bütçe gelir ve giderlerini kayda alan bir sistem artık kurumun performansı ile ilgili veriler sunamamaktadır. Bu nedenle birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de devlet muhasebe süreci ile ilgili son yıllarda birçok düzenleme yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeler ile birlikte kamu kurumlarının nakit gelir ve giderlerini kayda almaktan ziyade kurumun kaynakları ne kadar etkin kullandığı ile ilgili bilgiler de üretmektedir. Bu kapsamda çalışmada, Türkiye ve Irak devlet muhasebe sistemi tanıtılmış ve her iki sistemin kamu kurumları muhasebe sistemi arasındaki benzerliklerin ve farklılıkların kullanılan hesap planları yardımıyla ortaya konulması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelime: *Muhasebe Bilgi Sistemi, Devlet Muhasebesi, Hesap Planı.*

COMPARISON OF ACCOUNT PLANS USED IN IRAQ AND TURKEY GOVERNMENT ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM

Abstract

Recent developments have showed that the accountancy information systems of public sector should be reconstructed in order to improve the quality of the service that public institutions provide. It is brought into agenda that a system which only records the budget incomes and expenses cannot present data about the public performance. Thus in recent years many regulations have been made about the government accountancy process in many other countries as well as in our country. Along with those regulations government accountancy system not only just records cash income and expenses but also produces information on how effectively the institution used its sources rather than. In this context Turkish and Iraqi governmental accountancy, process is explained (introduced) with the help of accountancy information system and differences and similarities between two systems are tried to be revealed with the help of accounts chart used.

Keyword: *Accounting Information Systems, Government Accounting, Accounts Plan.*

*Bu makale Thkra SABAR HUSSEIN'in yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

**Prof. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ISPARTA.
e-posta: durmusacar@sdu.edu.tr

***Doç. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ISPARTA.
e-posta: serduz@mynet.com

****Yüksek Lisans, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ISPARTA.
e-posta: Zikra.husam@Gmail.com

1. GİRİŞ

Son yıllarda rekabetin artması ile birlikte doğru finansal bilgi birçok taraf için önemli hale gelmiştir. Özellikle karar alma sürecinde bilginin doğruluğu ve güvenilirliği işletmeler ve yatırımcılar açısından vazgeçilmez bir unsur olmuştur. Bununla birlikte işletmelerin performanslarının değerlendirilebilmesi için de doğru ve güvenilir finansal bilgiye olan ihtiyaç artmıştır. Bu bağlamda, muhasebe bilgi sistemi, ihtiyaç duyulan doğru ve güvenilir finansal bilginin üretilmesinde tarafların en büyük destekçisidir. Muhasebe bilgi sistemi, ürettiği bilgi ile bir taraftan işletmelerin performanslarının değerlendirilmesine yardımcı olmakta diğer taraftan ise, işletme kaynaklarının ne kadar etkin ve verimli kullanıldığını ortaya koymaktadır. Söz konusu süreç sadece özel sektör işletmeleri için değil, kamu sektöründe yer alan kurumlar için de geçerlidir. Muhasebe bilgi sistemi kamu sektöründe yer alan kurumlarda da belli kararların alınması, kurumların performanslarının değerlendirilmesi ve kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığı ile ilgili verileri üretmeyi amaçlamaktadır.

Ülkemizde kamu sektöründe muhasebe bilgi sistemi incelendiğinde özel sektörden biraz daha farklı bir yapının söz konusu olduğu görülmektedir. Bu sistemde önceliğin bütçe gelir ve giderlerinin kayda alınması olduğu, performans değerlendirmesinin ikinci önceliğe sahip olduğu düşünülmektedir. Son yıllarda yapılan düzenlemelerle devlet muhasebe sürecinde bir takım iyileştirmeler yapılmış ancak halen istenilen düzeye getirilememiştir. Bu kapsamda, çalışmanın birinci bölümünde öncelikle muhasebe bilgi sistemi üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde ise devlet muhasebe sistemi, hem Türkiye hem Irak devleti kapsamında tanıtılmıştır. Son bölüm olan üçüncü bölümde ise, Türkiye devlet muhasebe sürecinde kullanılan hesap planı ile Irak devlet muhasebe sürecinde kullanılan hesap planları karşılaştırılarak iki sistem arasındaki benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda öncelikle bilanço hesapları karşılaştırılmış daha sonra gelir tablosu ve bütçe hesaplarına yer verilmiştir. Bilanço hesaplarının genellikle benzerlik göstermesine rağmen gelir ve gider hesaplarında büyük farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Özellikle faaliyet sonucu hesaplarının Irak devlet muhasebe sürecinde hiç kullanılmadığı anlaşılmıştır. Bununla birlikte Türkiye’de kullanılan bütçe hesaplarının da Irak’ta hiç kullanılmadığı görülmüştür.

2. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ VE DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ

Muhasebe, finansal tabloları kullanıcıları ve işletme yönetimine karar alma sürecinde yardımcı olması ve işletmenin finansal pozisyonunu göstermesi amacıyla finansal raporların hazırlanması ve finansal işlemlerin kaydedilmesini sağlayan süreçleri kapsamaktadır. Bu bağlamda muhasebe, işletmenin mali nitelikteki işlemlerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanması süreci olarak tanımlanmaktadır (Shim ve Siegel, 1999: 1).

Muhasebe bilgi sistemi, iktisadi birimin içinden ve dışından kaynaklanan mali bilgileri toplama, kontrol etme, sonrasında bu bilgileri inceleyerek iktisadi birimin içinde ve dışındaki kullanıcılara yararlı mali bilgiye çevirmesini sağlayan yönetim bilgi sisteminin temel ve önemli unsuru olarak tanımlanmaktadır (Hüseyin, 2014: 47). Muhasebe bilgi sisteminin amacı, işletme ve işletme çevresi içindeki bilgilerin akışını yönetmek ve organize etmek, işletme ile ilgili bütün bu bilgilerin toplanmasını, özetlenmesini sağlayıp, kullanıcılar ve yöneticilerin ihtiyaçlarını karşılayacak bilgilere çevirmektedir (Bira, 2009: 10).

Besyoni, muhasebe bilgi sisteminin, formal bir bilgi sistemi olarak verilerin toplanmasını, incelenmesini ve depolamasını sağladığını ifade etmektedir (Besyoni, 2014: 47).

Finansal raporlama, bir iktisadi birimden diğer birimlere bilgileri iletme işlemidir. Bu raporlar muhasebe bilgi sisteminin alt sistemiyle üretilen verilere dayanan mali bilgileri içermektedir. Ayrıca bütçe ve faaliyet raporları programların performans bilgilerini de kapsamaktadır (IFACPSC, Study 1, 1991:2). Devlet muhasebe bilgi sisteminin amacı ise, bazen sadece ihtiyaca göre bilgi sağlamak olarak algılanmakta, karar vericiler tarafından kullanılmamaktadır. Bu durumda muhasebe bilgi sisteminin asıl amaçlarından olan “karar alıcılara bilgi sağlamak” amacı yerine getirilmemektedir (Abburrahim, 1988: 56). Dünya Bankası’nın yaptığı bir çalışmaya göre, kamu denetim sistemi uygulayan birçok ülkede muhasebe verileri, kurumun performansını analiz etmek için değil, müdürleri kontrol etme aracı olarak kullanılmaktadır. Çalışmada ayrıca, devlet birimlerinde muhasebe bilgi sisteminin, yönetiminin ihtiyaçlarını karşılamaktan ziyade, kuruma destek veren tarafların ihtiyaçlarını karşılamakta olduğu sonucuna varılmıştır (Brimkand, 1995: 246).

Devlet muhasebe bilgisinin kullanıcılarını tayin etmek için Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (İNTOSAI) 1982 yılında 165 örgüt üyesini kapsayan bir anket düzenlemiştir. 1986 yılında ise, ABD ve Kanada İnceleme Ofisleri

bir çalışma yapmış ve devlet muhasebe bilgi sistemi kullanıcıları, kullanım amaçları aşağıdaki gibi özetlenmiştir (INTOSAI, 1999: 10-12).

Tablo 1: Devlet muhasebe bilgi sistemi kullanıcıları ve amaçları

Kullanıcılar	Kullanma Amacı
Yasama organı	Gelecekte mevzuat yapımına uygun bilgiler elde etmek, ekonomideki olası gelişmelerden haberdar olmak ve bütçenin nasıl yürürlüğe gireceğinden emin olmak için.
Vatandaşlar	Seçimlerde hükümet performansı ile ilgili görüş oluşturmak için, kişisel finansman kararları verebilmek için
Medya	Sosyal ve ekonomik duruma ilgili hükümet faaliyetinin etkisini açıklamak, hükümetin yaptığı işlerin söz verdikleriyle karşılaştırmak için, hükümetin önündeki var olan seçenekleri göstermek için.
Politika Analistleri	Hükümetin önündeki açık politikaları ve bu politikaların, gelir dağılımı, sosyal ve ekonomik koşullara etkisini bildirmek için.
Ekonomistler	Kısa ve uzun vadeli ihtiyaçları, analiz etmek, ekonomik tahminler yapmak için.
Yürütme Organları	Ekonomide gelişmeleri, gelir, gider, ve borçlardaki değişiklikleri takip etmek için.

(Kaynak: Es, Z. H., El-Sindi, A., 2010:135)

Kamu kurumlarının ve özel sektör işletmelerinin muhasebe sürecinde genel olarak kayıt tutma işlemlerinin ilkeleri aynıdır. Her iki sistemde de ortak amaç, denetim için elverişli bir kayıt düzenini ve hesap sonuçlarını ortaya koyabilmektir. Her iki sistem de, harcamaların kayıtlara doğru olarak geçip geçmediğini, böylece kaynak kullanımının amaçlar doğrultusunda yapılıp yapılmadığını göstermeyi amaçlar. Ancak, devlet muhasebesinde öncelik yasalara ve mevzuata uygunluktur. Devlet muhasebesi gelir ve giderlerin hesaplanmasına ve sonuçların denetimini sağlayan bir muhasebe planına öncelik verir. Sektördeki etkinlik ve verimlilik ikinci planda kalır. İşletmelerde muhasebe sistemleri büyük ölçüde üretim maliyetlerinin belirlenmesi ön plandadır (Ataç vd., 2004:145). Ancak devlet, sosyal ve ekonomik hayatın içinde bir aktör durumunda olduğundan ticari işletmeler gibi devletin de ekonomi üzerindeki ağırlığının sistematik olarak tespiti önem arz etmektedir. Bu bağlamda, devlet muhasebesinin görevi devletin ekonomik hayat üzerinde doğrudan etkileri kayıt altına almak ve sonuçları raporlamak olmalıdır. Böylece devleti idare edenlerin hesap verilebilirliği sorgulanabilecektir (Güler ve Gülççek, 2010: 58). Devlet muhasebesini, genel muhasebe mantığı çerçevesinde tanımlayacak olursak; devletin para ile ifade edilebilen ve tamamen veya kısmen mali nitelikteki bütün faaliyetlerinin, varlıklarının ve yükümlülüklerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, yorumlanması ve ilgili kişi ve kurumlara raporlanması olarak ifade edilebilir (İspir, 2011: 9).

2.1 Dünyada Devlet Muhasebe Sisteminde Yaşanan Gelişmeler

Tarihsel süreç boyunca muhasebe sistemlerinin gelişmesine paralel olarak devlet muhasebesi sistemleri de gelişme göstermiştir. Zamanla devletin yürüttüğü faaliyetlerinin izlenmesi için kullanılan muhasebe sistemleri ihtiyaçlara cevap veremez hale gelmiş ve her defasında yeni bir muhasebe sistemi geliştirilmiştir. Her muhasebe sisteminde olduğu gibi devlet muhasebesinde de sistemden beklenen faydalar ve varılmak istenilen hedefler, devlet muhasebe sistemlerinin gelişmesine yol açmıştır (Yar, 2009: 38). Dünyada devlet muhasebe süreci ile ilgili yapılan düzenlemelerin başında; Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA), Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001 (GFSM), Avrupa Hesap Sistemi 1995(ESA 95), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Muhasebe Komitesi (IFAC-IPSAS) gelmektedir (https://tezcansite.files.wordpress.com/.../devlet-muhasebesi-hakkinda-prof_-dr_-nalan, 29.11.2017).

Devlet muhasebesi, ilk zamanlar devletin faaliyet alanının dar olması sebebi ile sadece bütçede yer alan gelir ve giderleri izlemiş, devletin borç ve alacakları ile mal varlığını kapsam dışı bırakmıştır. Zamanla devlet faaliyetlerinin alanı genişlemiş, buna bağlı olarak da devlet muhasebesi, bütçe ile belirlenmiş gelir ve giderler ile birlikte devletin borç ve alacakları ile mal varlığını izleyen bir muhasebe sistemi haline gelmiştir. Devlet muhasebe sistemlerine dayanak oluşturan görüşleri, klasik ve çağdaş olmak üzere iki başlık altında toplamak mümkündür (Serçemeli, 2010: 9). Tarihsel gelişim süreci içerisinde muhasebe sistemleri; Kameral muhasebe

sistemi, Schneider muhasebe sistemi, Constante muhasebe sistemi ve Logismografi muhasebe sistemi şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bu sistemlerden Kameral muhasebe sistemi ile Schneider muhasebe sistemi klasik görüş çerçevesinde, Constante muhasebe sistemi ile Logismografi muhasebe sistemi ise çağdaş görüş çerçevesinde şekillenmiştir (Pehlivan, 2010: 35).

2.1.Devlet Muhasebe Sisteminde Klasik Görüş

Klasik görüşe göre, devlet muhasebesinin görevi, devletin gelir ve giderlerinin bütçeye uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin kontrolünü sağlamaktır. Bu açıdan klasik devlet muhasebesini “bütçe muhasebesi” olarak ifade etmek mümkündür. Klasik devlet muhasebesinde sadece gelir ve giderler izlenmekte, devletin borç ve alacakları ile malvarlığı kapsam dışında bırakılmaktadır (Karaarslan, 2005: 5_6).

Klasik görüş iddiasını destekleyen sistemler, Kameral Muhasebe Sistemi ve Schneider Muhasebe Sistemi olmuştur.

Kameral muhasebe sistemi ilk defa 1768 yılında Avusturya’da uygulanmıştır. Kameral Muhasebe Sistemi, bütçede yer alan gelir-gider tahminleri ile bütçe uygulama sonuçlarının özel cetvel ve sütunlarda gösterilmesinden ibaret olan bir sistemdir. Bu sistemde sadece nakit akımlarını izlemek mümkündür. Devletin alacak ve borçları ile malvarlığı hareketleri sistemin kapsamı dışındadır (Pehlivan, 2010: 35).

Schneider Muhasebe Sistemi, Kameral Muhasebe Sistemi’nin gelişmiş bir versiyonudur. Bu sistemde, nakit hareketleri ve bütçe işlemlerinin yanında mahsup işlemlerine ve bütçe dışı alacak ve borç hesaplarına da yer verilmektedir. Ayrıca bu sistemde Kameral Sistem’de tutulan kasa defteri yoktur. Yevmiye defterinin de ilk olarak bu sistemde kullanıldığı görülmektedir. Yevmiye defteri, gelir yevmiye defteri ve gider yevmiye defteri olarak ikiye ayrılmaktadır. Sistemde ayrıca defter-i kebir ve gelir-gider ayrıntı defteri tutulmaktadır (Karaarslan, 2004: 39).

2.1.1. Devlet Muhasebe Sisteminde Çağdaş Görüş

Çağdaş görüşe göre, devlet muhasebesi bütçede yer alan gelir ve giderlerin yanında devlet malvarlıklarını tespit edip izlemekle de yükümlüdür. Devlet muhasebesini sadece bütçe kontrolünü sağlayan bir araç olarak değerlendirmemek gerekir. Devletin yürüttüğü faaliyetler dolayısıyla borçlu ve alacaklı olması yanında malvarlığına sahip olması da doğaldır. Ancak bütçe işlemleriyle malvarlığının muhasebesine ilişkin işlemlerin niteliği birbirinden farklıdır. Örneğin devletin bir gayrimenkul satın alması bütçe açısından bir gider, devlet malvarlığı bakımından bir harcama değil, faydası uzun dönemde tükenecek bir varlık niteliğindedir (Karaarslan, 2005: 7). Devlet muhasebesinde çağdaş görüşü destekleyen sistemler, Constante Muhasebe Sistemi ve Logismografi Muhasebe Sistemi’dir.

Constante Muhasebe Sistemi’nde bütçe hesapları yanında mal varlığı hesaplarına da yer verilmektedir. Sistem, bütçede yer alan gelir ve giderleri tahakkuk aşamasında kaydetme ilkesine göre kurulmuştur. Bütün işlemler çift taraflı kayıt yöntemine göre kayıt edilmektedir. Mal varlığındaki artış ve azalışları izlemek mümkündür (Pehlivan, 2010: 37). Logismografi Muhasebe Sistemi’nde de Constante Muhasebe Sistemi’nde olduğu gibi bütçe hesapları ve malvarlığı hesapları bir arada görülmektedir. Bu sistemde devlet malvarlığının bir sahibi, bir de malvarlığının idarecisi olduğu anlayışından hareketle, mal sahibi (devlet) hesabı ile görevli (devlet memurları) hesabı olmak üzere iki hesap tutulur. Logismografi muhasebe sisteminde tutulan defterler şunlardır (Karaarslan, 2005: 12):

- Muhasebe _emas1,
- Yevmiye defteri,
- Defter-i kebir.

2.2.Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemi

Devlet muhasebe sistemleri uzun yıllar, bütçelerle verilen ödenekleri, bunlardan yapılan harcamaları, harcamaların finansmanı için toplanan gelirleri ve ihtiyaç duyulan diğer bazı bilgileri kapsayan, esas olarak da gelirlerin tahsil edildiğinde, harcamaların ödendiğinde kaydı anlamına gelen nakit esasına göre tutulmuştur. Ancak, bütçe merkezli bu kayıt yöntemi zamanla kamu yönetiminin ihtiyaçlarını karşılayamaz hale gelmiş ve devlet muhasebesi alanında birtakım yeni arayışların içine girilmiştir. Nitekim son zamanlarda, devletin sahip olduğu maddi duran varlıkların da dahil edilmesi ile birlikte gelecekte ortaya çıkacak bütün mali işlemlerin

muhasebeleştirildiği tahakkuk esaslı kayıt sistemine geçildiği görülmektedir (Öz, 2008:12).

2.2.1. Nakit Esasına Dayalı Kayıt Yöntemi

Nakit esaslı devlet muhasebesi, bir mali yıl içinde veya muhasebe döneminde, nakit akımlarından doğan işlemleri kaydeder. Bu anlamda muhasebe mali işlemlerin ve olayların nakit alındığında veya ödendiğinde muhasebeleştirilmesidir. Nakit esaslı muhasebe, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığı ile ilgilenmez. Böyle bir muhasebe sisteminde mali raporlar, asıl olarak bütçe gelir tahminlerini ve gider tahminlerini, nakit girişlerini, nakit çıkışlarını, açılış ve kapanış nakit varlıklarını raporlar. Devletin sahip olduğu, özellikle maddi duran varlıkları, tahakkuk etmiş gelir ve giderleri, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamaları, devlet borçları ile diğer yükümlülükleri, taahhüt ve garantiler ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişimlerini kaydetmez ve raporlamaz. Nakit esaslı muhasebe sistemi, kapsadığı işlemlerin basit olması nedeniyle anlaşılması ve yönetilmesi kolay bir muhasebe sistemidir (Yar, 2009: 46).

2.2.2.Uyarlanmış Nakit Esasına Göre Kayıt Yöntemi

Bu muhasebe sisteminde işlemler nakit esasında olduğu gibi muhasebeleştirilir. Mali işlemler ilgili oldukları ve sonuçlarının alındığı dönemlere bakılmaksızın nakit olarak tahsil edildikleri veya ödendikleri zaman kaydedilir. Bu sistemde, nakit esasında olduğu gibi, özellikle maddi duran varlıklar, yükümlülükler, taahhüt ve garantiler ve borç yönetimine ilişkin işlemler muhasebe dışındadır. Uyarlanmış nakit esasını nakit esasından ayıran en önemli özellik; muhasebe işlemlerinin mali yılın son günü akşamı itibarıyla kapatılmayıp belli bir süre, (genellikle bir ay) önceki mali yıla ilişkin işlemlerin kaydı için açık tutulmasıdır. Bu ilave dönem içinde, bir önceki döneme ilişkin işlemler, özellikle bütçe giderlerine ilişkin faturalar kabul edilir ve muhasebe kayıtları yapılır. Uyarlanmış nakit esasının tek faydası mali işlemlerin ait oldukları mali yılın muhasebe kayıtlarına dahil edilmesi ve ilgili dönemde raporlanmasıdır (Karaarslan,2012:3).

2.2.3.Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Göre Kayıt Yöntemi

Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi esas olarak tam tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinin özelliklerini taşır. Uyarlanmış tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, bir ekonomik değer yaratıldığında, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilir. Değişik uyarlanmış tahakkuk esasları uygulamaları olmasına karşın uyarlanmış tahakkuk esasının tam tahakkuk esasından en önemli farkı muhasebe işlemlerinin kapsamıdır. Bu esasta arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar, ormanlar, anıtlar gibi maddi duran varlıklara ilişkin işlemler muhasebe sistemine dahil edilmez ve raporlanmaz. Dolayısı ile maddi duran varlıkların tespiti amortisman ayrılması ve yeniden değerlemeye tabi tutulması gibi işlemler muhasebe dışında kaldığından tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile karşılaştırıldığında anlaşılması, uygulanması ve yönetilmesi daha kolaydır. Nakit esaslı ile karşılaştırıldığında ise, eksik bilgi üretmez, ekonomik işlemleri nakit akımlarına bağlı olmaksızın ortaya çıktığında kaydeder (İspir, 2011: 12).

2.2.4. Tahakkuk Esasına Göre Kayıt Yöntemi

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, mali işlemler nakit giriş ve çıkışlarına göre değil, gerçekleşip gerçekleşmediklerine göre muhasebeleştirilir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, bir giderin kayıt altına alınması için nakit çıkışına, yani ödenmesine bakılmaz. Tahakkuk ettiği zaman muhasebeleştirilir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, bir gelirin kayıt altına alınması için de nakit girişine, yani tahsil edilmesine bakılmaz; tahakkuk ettiği zaman muhasebeleştirilir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, mali işlemlerin bu şekilde kayıt altına alınması, muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramı ile tam uyumludur (Kırlı, 2013:262). Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemine göre üretilen mali raporlar, gelirleri, giderleri (amortisman dahil), varlıkları (mali ve mali olmayan varlıkları), yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içerir. Tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe, amortisman giderleri dahil, program maliyetlerinin tamamını hesaplar ve raporlar. Bu yönü ile devlet kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanımını kullanılmadığını ya da diğer bir ifade ile devlet yöneticilerinin performanslarının ölçümünde ve mali hesap verilebilirliğin sağlanmasında sağlam bir alt yapı oluşturur (Karaarslan, 2007:8).

3. TÜRKİYE'DE VE IRAK'TA DEVLET MUHASEBE SİSTEMİ

Ortadoğu muhasebe kültürü, dünya muhasebe tarihinde önemli bir yere sahiptir. İslamiyet ile birlikte Arap ve Fars kültürleri çerçevesinde Ortadoğu'da bir muhasebe kültürü oluşmaya başlamış ve Türkler Anadolu'ya

geldikten sonra bu kültürü benimsemişlerdir. Ancak Anadolu muhasebe süreci daha sonraki süreçte batı kültüründen de etkilenmiştir. Ortadoğu ülkeleri daha çok Arap ve Fars kültürünün etkisinde kalmıştır (Güvemli, Toraman, 2017:1-11).

Türkiye muhasebe süreci Anadolu muhasebe kültürünü, Irak ise Ortadoğudan aldığı muhasebe kültürünü devam ettirmiştir.

Türkiye’de 2003 yılında genel yönetime dahil kamu idareleri için muhasebe ve raporlama standartlarını ve çerçeve hesap planını ortaya koyan “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” ve 2004 yılında çerçeve hesap planına uygun olarak, merkezi yönetim içinde yer alan genel ve katma bütçeli idareler için, tam tahakkuk esasına dayalı “Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” yayımlanmıştır. 2004 yılında Türk Kamu Mali Yönetim Sistemi’ni, 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” çıkarılmıştır. Kanun, 10 Aralık 2003 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi’nde kabul edilmiş ve bütün hükümleri ile 1 Ocak 2006 tarihinde uygulamaya başlanmıştır. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 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 (İspir, 2011: 18).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, devlet muhasebesi alanında da düzenlemeler yapmış; bazı köklü değişiklikler getirmiştir. Buna göre, yeni devlet muhasebesi sisteminde bütçesel gelir ve giderler eskiden olduğu gibi nakit esasına göre kaydedilirken; kamu gelir ve giderleri devletin varlık ve yükümlülüklerini, faaliyet sonuçlarını, faaliyet sonuçlarının varlık ve yükümlülükler üzerindeki etkisini, sistem içinde meydana gelen nakdin kaynaklarını ve kullanım yerlerini gösterecek biçimde (tahakkuk ettirildikleri dönemde) tahakkuk esasına göre kaydedilmeye başlanmıştır (Öz, 2008:3). Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile nakit esasına dayalı bütçe sisteminin uyumlaştırılması ve tahakkuk esasında muhasebe raporları ve nakit esasında bütçe raporları üretilebilmesi için “yansıtma tekniği” kullanılmıştır. Böylece bütçe kanunlarının gelir ve gider kabul ettiği işlemler bütçe geliri ve bütçe gideri hesaplarına kaydedilmekte ve yansıtma hesapları kullanılarak; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir ve gider kabul edilen işlemler gelir ve gider hesaplarına yansıtılmaktadır. Gelir ve gider olarak kabul edilmeyen işlemler ise ilgili varlık veya yükümlülük hesaplarına yansıtılmaktadır (home.anadolu.edu.tr/~nsaglam/devlet.pdf).

5018 Sayılı “KMYKK” ile şeffaflığın ve hesap verebilirliğin güçlendirilmesi, mali disiplinin ve bütçe uygulamalarında etkinliğin sağlanması, hedef-sonuç odaklı bir mali yönetim anlayışının benimsenmesi ve kaynak tahsisi sürecinde etkinliğin sağlanması amaçlanmıştır. Kanunla ayrıca iç kontrol ortamının tesisi hedeflenmiştir (Ergen, 2016: 99).

Irak’ta devlet muhasebesinin amacı; devletin denetimini kolaylaştırmak, devlet faaliyetleriyle ilgili mali ve iktisadi sonuçları belirleyen gerekli verileri sunmak, iktisadi kalkınma planına hizmet sunmak ve iktisadi analizler için veri hazırlamaktır (rmtair/files/2010/02/Government_accounting.doc). Söz konusu amaçları yerine getirmesi için devlet muhasebe sürecinin bir takım özelliklere sahip olması beklenmektedir. Buna göre devlet muhasebe süreci genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, yönetmelik ve kurallara göre finansal raporlar çıkarmaya olanak sağlayacak şekilde organize edilmelidir.

Irak Devlet Muhasebesi’nde gelir ve giderler karşılaştırılmaz. Çünkü devlet idari birimi gelirlerini doğrudan doğruya harcamaz, devlet bütçesine devreder. Bu sürecin sonucu olarak da eğer birimde bir açık varsa, genel döviz rezervinden ya da borçlanma yoluna gidilerek kapatılmasına çalışılır. Eğer bir varlık artışı varsa devletin genel rezervine devredilir. Söz konusu süreçte gelir ve giderler karşılaştırılarak kâr hesaplaması yapılmamasına rağmen gelir ve gider hesapları ayrı ayrı sınıflandırılmıştır. Buradaki amaç, devletin çeşitli faaliyetleriyle ilgili net bir tablo sergilemek, etkin bir şekilde devlet performansı üzerinde değerlendirme yapabilmek ve tüm devlet birimleri üzerinden gelen gelir ve gider hesaplarının toplamı yardımıyla genel bir değerlendirme yapmaktır (doc faculty.ksu.edu.sa/.../Documents/... %20zet).

Irak'ta özel sektör tarafından hazırlanan bilanço, işletmelerin varlık ve kaynak yapısını göstermeyi amaçlamaktadır. Devlet muhasebe sisteminde bilanço, sağlanan nakit varlıkları ve bu varlıklarla ilgili olarak katlanılan nakit yükümlülükleri açıklar. Sistemde duran varlıklar da kaydedilmektedir. Maliyet bedeliyle kaydedilen duran varlıklar tarihi maliyet ile değerlendirilir. Eğer maliyet değerini belirlemede güçlük yaşıyorsa bu durumda maliyet tahmin edilebilir. Hibe veya bağış için devlet birimine verilen duran varlıklar rayiç değer esas alınarak tahmin edilmektedir (doc faculty.ksu.edu.sa/.../Documents/... %20zet). Irak devlet muhasebe sürecinin Türkiye'deki devlet muhasebe süreci ile benzerlikleri bulunmaktadır. Buna göre, Türkiye'de olduğu gibi Irak Devlet Muhasebe Sistemi'nde de tahakkuk sistemine geçiş yapıldığı görülmektedir. Bunun yanında nakit esasının belli alanlarda kullanımının devam ettiği tespit edilmiştir. Türkiye'dekinin aksine nakit esaslı sisteminden tahakkuk esasına geçiş için 8 kodlu hesaplar yerine 9 kodlu bütçe hesaplarının tercih edildiği görülmektedir. Nakit esaslı; gelir ve giderlerde uygulanan temel esastır. Tahakkuk tarihini göze almadan, mali yılda fiilen ödenen giderler veya tahsil edilen gelirler kayda alınmaktadır. Buna göre, çeşitli kaynaklardan gelen bir varlık veya hizmet satışı karşılığında ya da vergi, resim vb. diğer kaynaklardan elde edilen nakit veya nakit benzeri değerler gelir olarak kaydedilir. Irak Maliye Bakanlığı 2003 yılından sonra petrol satış mekanizması ile ilgili sebeplerden dolayı ham petrol satış gelirlerinin nakit esasına göre kaydedilmesi yaklaşımında bulunmuştur. Örneğin nakit esaslı yöntemine göre, ham petrol gelirlerinin tamamı gelir hesaplarına alınır. Ancak Kuveyt Ülkesi ile yapılan anlaşma gereği ham petrol gelirlerinin bir kısmı Kuveyt'e ödendiği için söz konusu kısım gider olarak kaydedilir. Kalan kısım ise Irak Kalkınma Bankası hesabına aktarılmaktadır. (Irak'ta Muhasebe ve Mali Kılavuz, 2013:18www.d-raqabam. iq/pages_ar/system_gov_ar.aspx).

Tahakkuk esaslı uygulamalarının gereği olarak, Irak Devlet Muhasebe Sistemi'nde gelirler ve giderler ortaya çıktığı dönemde kayda alınmaktadır. Örneğin, bir daireye elektrik tüketimi karşılığında 2015 yılı şubat ayında 1000 dinar tutarında bir elektrik faturası geldiği varsayılmaktadır. Ancak faturanın 2015 şubat ayında değil gelecek yılın şubat ayında ödenmesi durumunda, ödeme 2016 şubat ayında yapılmasına rağmen, 2015 şubat ayında harcama olarak kaydedilir (Irak'ta Muhasebe ve Mali Kılavuz, 2013:18, www.d-raqabam. iq/pages_ar/system_gov_ar.aspx).

Irak Devlet Muhasebe Süreci'nde, yevmiye defteri kullanılmadığı görülmektedir. Bunun yerine birimin muhasebe sürecini sadece büyük defterler üzerinden takip ettiği ve dönem sonunda finansal raporlara aktardığı tespit edilmiştir. Ayrıca Türkiye Devlet Muhasebe Süreci'nde olduğu gibi Irak devlet muhasebe sürecinde de bilanço denklemine;

Varlıklar = Yükümlülükler + Özkaynaklar veya Varlıklar – Yükümlülükler = Özkaynaklar şeklinde ifade edildiği görülmektedir. Öz kaynak grubu varlıklar ile yabancı kaynak toplamı arasındaki farkı göstermektedir. Çalışmanın bundan sonraki bölümünde Irak Devlet Muhasebe Süreci'nde kullanılan hesap planında yer alan hesaplar ile Türkiye'de devlet muhasebesi sürecinde kullanılan hesaplar karşılaştırılmıştır. Bu kapsamda iki ülkeye ait hesap planları arasındaki benzerliklerin ve farklılıkların ortaya konulması amaçlanmıştır.

4. TÜRKİYE VE İRAK'TA DEVLET MUHASEBE SİSTEMİNDE KULLANILAN HESAP PLANLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmada Irak'ta 2013 yılında yapılan son değişiklikten sonra kamu kurumlarında kullanılmaya başlanan hesap planı ile Türkiye'de devlet muhasebe sürecinde kullanılan hesap planı incelenmiştir. Çalışma kapsamında ülkelerde kullanılan hesap planları, bilanço hesapları ve gelir tablosu hesapları olarak iki başlık altında sınıflandırılarak karşılaştırılmıştır. Bu kapsamda Tablo 2'de bilanço ve gelir tablosu hesap grupları karşılıklı olarak verilmiştir.

Tablo 2: Devlet muhasebe sisteminde kullanılan bilanço ve gelir tablosu hesap kodları

Hesap Grupları	Türkiye'de Sınıflandırma	Irak'ta Sınıflandırma
Gelirler	6	1
Giderler	6-7	2
Varlıklar	1-2	3
Yükümlülükler	3-4	4

Tablo 2'de yer alan hesap grupları dışında hem Türkiye'de hem de Irak'ta, kamu idarelerinin bütçe gelir ve bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve bütçe uygulama sonuçlarının üretilmesi için bütçe hesapları kullanılmaktadır.

Türkiye’de bütçe hesapları ana hesap grubu, bütçe gelir hesapları, bütçe gider hesapları ve bütçe uygulama sonuçları hesap grupları şeklinde bölümlenir. Bütçe gelir hesap grubu, nakden veya mahsuben tahsil edilen bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak kullanılması için kullanılır. Bütçe gelirleri, bu hesap grubu içinde açılacak bütçe gelirleri hesabına kaydedilir ve yansıtma hesabı kullanılarak ilgili faaliyet hesabı ya da bilanço hesabına yansıtılır. Bütçe gider hesap grubu, nakden veya mahsuben yapılan her türlü bütçe giderinin, ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi için kullanılır. Genel bütçe kapsamındaki idarelerin bütçe gideri ödemeleri bu grup içinde açılacak bütçe giderleri, ödeneğine mahsup edilecek harcamalar, bütçeden mahsup edilecek ödemeler ve geçen yıl bütçe mahsupları hesaplarına kaydedilir ve gider yansıtma hesabı kullanılarak giderler hesabı veya bilanço hesaplarına yansıtılır (Sipahi vd, 2007:235).

Tahakkuk esasına geçilmeden önceki süreçte bütçe giderleri hesabına kayıt yapılabilmesi için ödeneğin bulunması, ödeneğe dayalı iş, mal ya da hizmetin belirli usul ve esaslarla alınmış olması, ödeme emri belgesinin düzenlenerek yetkililerce imzalanmış olması gerekiyordu. Özellikle bir taahhüde dayanmayan su, elektrik, doğalgaz, mahkeme giderleri, bilirkişi giderleri gibi unsurlar ödeneğin yetmemesi nedeniyle ödeme emrine bağlanamamakta ve bu borç kayıt altına alınamamaktaydı. Bu soruna çözüm getirmek ve nakit planlamasına yardımcı olmak amacıyla 13 2005 yılında 5018 Sayılı Yasa’nın 34. maddesinde yapılan bir değişiklik ile “bütçeleş- tirilmiş borçlar” kavramı yasaya dâhil edilmiştir (Tümer, Demirtaş, 2017:74).

Tablo 3 Türkiye’de Gelir ve Gider Hesapları

Bütçe Gelir Hesap Grupları	Bütçe Gider Hesap Grupları
800 Bütçe Gelirleri Hesabı	830 Bütçe Giderleri Hesabı
805 Gelir Yansıtma Hesabı	831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı
810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade ler Hesabı	833 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı
	834 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı
	835 Gider Yansıtma Hesabı

Kaynak:(Dağ, 2016:235)

5018 sayılı Kanununun 51’inci maddesinin 1’inci fıkrasına göre kamu gelirleri, tahakkuk ettirildikleri yılın hesaplarında gösterilir. 2’nci fıkrasına göre ise, kamu gelirleri tahsil edildikleri yılın bütçesinde gelir kaydedilir. Buna göre, gelir hangi yılda tahakkuk etmişse, tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın o yılın faaliyet hesaplarına (600- Gelirler Hesabı) gelir kaydedilecek, tahakkuk etmiş olan gelir hangi yılda tahsil edilmişse veya hangi yılda tahsil edilecekse, tahakkuk ettiği yıla bakılmaksızın tahsil edildiği yılın bütçesine gelir kaydedilecektir (5018 Sayılı Kanun, md.51). Irak’ta ise aynı süreçte Türkiye’deki 8 bütçe gelir ve gider hesaplarının yerine 9 numaralı hesap kodu kullanılmaktadır. Bununla birlikte söz konusu kayıta yer alan 6 numaralı gelir hesapları yerine Irak’ta 1 ile başlayan gelir hesapları kullanılmaktadır. Türkiye’de bilançoda yer alan 1 ile başlayan dönen varlık hesapları yerine Irak’ta 3 numaralı varlık hesapları kullanılmaktadır. Türkiye’deki muhasebe sürecinde varlıklar dönen varlık ve duran varlık ayırımına tabi tutulmasına rağmen Irakta bu ayırımın olmadığı görülmektedir. Bu bağlamda tüm varlık hesaplarının 3 ile kodlandığı tespit edilmiştir.

4.1 Bilanço Hesaplarının Karşılaştırılması

Belirli bir tarihte işletmenin varlıklarını ve bu varlıkların karşılandığı kaynakları gösteren finansal tabloya bilanço denilmektedir. Bu kapsamda bilanço, varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklardan oluşmaktadır. (www.d-raqaba-m.iq/pages_ar/system_gov_ar.aspx (Irak’ta Muhasebe ve mali Kılavuzu, 2013). Bilanço ve ile ilgili tanımlamaya bakıldığında her iki ülkede de farklılık olmadığı görülmektedir. Farklılığın Tablo 4’de görüldüğü üzere kullanılan hesap kodları ile ilgili olduğu anlaşılmaktadır. Bu bağlamda çalışmada bilanço hesapları varlık hesapları ve kaynak hesapları olmak üzere iki başlık altında incelenmiştir.

Tablo 4: Irak devlet muhasebe sürecinde varlık hesap grupları

Irak'ta Varlık Hesap Grup Kodları	Irak'ta Varlık Hesap Grup Kod İsimleri
31	Hazır Değerler
32	Avans Hesapları
33	Diğer Alacak Hesapları
34	Alacaklar
35	Yatırımlar
36	Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
39	Borçlu Düzenli Hesapları

Tablo 4'de görüldüğü üzere, Türkiye'de kullanılan bilanço varlık hesapları dönen varlık hesapları ve duran varlık hesapları olarak sınıflandırılmasına rağmen Irak'ta böyle bir ayrımın yapılmadığı görülmektedir. Türkiye'de ise bu şekilde bir bilançonun kullanımı Türkiye Muhasebe Standartlarından TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı ile mümkün hale gelmektedir. Buna göre; Bir kuruluş, likidite temeline dayalı sunumun daha güvenilir ve yararlı bilgi sağladığı durumlar hariç, dönen ve duran varlıklarını ve kısa ve uzun vadeli yükümlülüklerini 57- 67. paragraflar uyarınca bilançoda ayrı ayrı sınıflandırarak sunacaktır. 52. Hangi sunum yöntemi kullanılırsa kullanılsın ; (a) bilanço tarihinden itibaren on iki ay içinde; ve (b) bilanço tarihinden itibaren on iki ayı aşan sürede ödenmesi ve tahsili beklenen tutarları birlikte içeren her varlık ve borç kalemi için kuruluş, on iki aydan uzun vadede gerçekleşmesi beklenen tahsilat ve ödeme tutarlarını açıklayacaktır. Eğer kuruluş açıkça belirlenebilen bir faaliyet döngüsü içinde mal ve hizmet arzında bulunuyorsa, uzun ve kısa vadeli varlıkların ve borçların, işletme sermayesi olarak sürekli dönen net varlıklar ve işletmenin uzun vadeli faaliyetlerinde kullanılanlar olarak bilançoda ayrıca sınıflandırılması, yararlı bilgi sağlar. Aynı zamanda böyle bir sınıflama, cari faaliyet döneminde tahakkuk etmesi beklenen varlıkları ve aynı dönem içinde ödenecek olan borçları açıkça gösterir. Bazı kuruluşlar, örneğin mali kuruluşlar, açıkça belirlenebilen bir faaliyet döngüsü içinde mal ve hizmet sunumunda bulunmadıkları için, varlıkların ve borçların kısa ve uzun vadeli olarak sunulması yerine, likiditeye göre artan veya azalan sırada sunulması daha güvenilir ve tutarlı bilgi sağlar (TMS 1, m. 51-55).

Irak'ta özel sektör işletmelerinin kullandığı muhasebe sürecinde varlık hesaplarında dönen varlık ve duran varlık ayrımının yapıldığı görülmektedir. Bu kapsamda bilanço hesapları duran varlık ve dönen varlık olarak iki'ye ayrılmıştır. Ayrıca özel sektör için hazırlanan muhasebe sürecinde Uluslararası finansal raporlama ve muhasebe standartlarına geçiş olduğu görülmektedir.

Irak'ta kuruma ait maddi duran varlıklar veya stoklar bir birimden başka bir kuruma gönderilirse veya hediye edilirse söz konusu varlık yukarıda belirtilen 394 maddi duran varlık hesabı veya 395 stok hesabından yabancı kaynak grubu altında bulunan 494 maddi duran varlık karşılığı veya 495 stok karşılığı hesabına aktarılır. Türkiye devlet muhasebe sürecinde ise söz konusu hesaplar yer almamaktadır.

Tablo 5: Türkiye devlet muhasebe sürecinde varlık hesap grupları

Türkiye’de Dönen Varlık Hesap Grup Kodları	Türkiye’de Dönen Varlık Hesap Grup Kod İsimleri	Türkiye’de Duran Varlık Hesap Grup Kodları	Türkiye’de Duran Varlık Hesap Grup İsimleri
10	Hazır Değerler	21	Menkul Kıymet Ve Varlıklar
11	Menkul Kıymetler ve Varlıklar	22	Faaliyet Alacakları
12	Faaliyet Alacaklar	23	Kurum Alacakları
13	Kurum Alacakları	24	Mali Duran Varlıklar
14	Diğer Alacaklar	25	Maddi Duran Varlıklar
15	Stoklar	26	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
16	Ön Ödemeler (Avans Hesapları)	28	Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
18	Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	29	Diğer Duran Varlıklar
19	Diğer Dönen Varlıklar		

Tablo 5’de görüldüğü üzere her iki ülkenin kullandığı varlık hesap kodları ile ilgili benzerliklerin yanında farklılıkların da olduğu görülmektedir. En büyük farklılığın ise stok ve maddi duran varlıkların kaydedilmesi için Irak devlet muhasebe sürecinde kullanılan 39 hesaplarla ilgili olduğu görülmektedir. Türkiye muhasebe sürecinde, nakit esaslı muhasebe sisteminde maddi duran varlıklar muhasebe sürecinde takip edilmemektedir. Ancak tahakkuk esaslı muhasebe sürecinde elde edilen maddi duran varlıklar, maliyet bedeli ile kayda alınır. Muhasebe birimleri, hizmet sunduğu birimlere ait maddi duran varlıkları kurumlar itibarıyla kaydederler (Sipahi, 2007: 200). Ancak Tablo 4’de görüldüğü üzere duran varlıklar hesabı 39 düzenleyici hesaplar grubu altında yer almaktadır.

Tablo 6. Devlet muhasebe sürecinde yabancı kaynak hesap grupları

Türkiye’de Yabancı Kaynak Hesap Grup Kodları	Türkiye’de Yabancı Kaynak Hesap Grup Kod İsimleri	Irak’ta Yabancı Kaynak Hesap Grup Kodları	Irak’ta Yabancı Kaynak Hesap Grup Kod İsimleri
30	Kısa Vadeli İç Mali Borçlar	41	Ödenecek Nakit Hesaplar
31	Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar	42	Alınan Avans Hesapları
32	Faaliyet Borçları	43	Diğer Borçlu Hesapları
33	Emanet Yabancı Kaynaklar	44	Krediler
34	Alınan Avanslar	46	Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
35	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	47	Cari Hesaplar
36	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	48	Sonuç Hesapları
37	Borç ve Gider Karşılıkları	49	Borçlu Düzenli Hesapları

Tablo 6’da görüldüğü üzere, yabancı kaynakların sınıflandırmasında varlık gruplarında olduğu gibi Irak Devlet Muhasebe Süreci’nde kullanılan hesap planında kısa vadeli yabancı kaynak ve uzun vadeli yabancı kaynak ayrımının yapılmadığı görülmektedir.

Tablo 7: Türkiye öz kaynak hesapları

Türkiye’de Öz Kaynak Hesap Grup Kodları	Türkiye’de Özkaynak Hesap Grup Kod İsimleri
50	Net Değer
51	Değer Hareketleri
52	Yeniden Değerleme Farkları
54	Yedekler
57	Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları
58	Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları
59	Dönen Faaliyet Sonuçları

Türkiye’de 59, Irak’ta 48 numaralı gruplar sonuç hesapları olarak adlandırılmaktadır. Buna göre bu hesaplar, faaliyet döneminde ortaya çıkan faaliyet sonucunun izlenmesi için Bilançoda öz kaynak grubu altında yer almaktadır.

Türkiye’de gelir ve gider hesaplarının bakiyeleri dönem sonunda 690 Faaliyet sonuçları hesabında toplanır. Net tutar eğer olumluysa bilanço hesabı olan 590 dönem olumlu faaliyet hesabına aktarılır. 690 Numaralı hesapta toplanan net tutar eğer olumsuz ise 591 dönem olumsuz faaliyet sonucu hesabına aktarılır. Irakta ise gelir tablosunda yer alan tüm gelir hesapları dönem sonunda bilançoda yer alan 48 sonuç hesabının alacağına, gider hesaplarının bakiyeleri ise 48 sonuç hesabının borcuna aktarılmaktadır.

4.2. Gelir Tablosu Hesaplarının Karşılaştırılması

Türkiye’de faaliyet hesapları olarak isimlendirilen bu ana hesap grubu, kamu idarelerinin faaliyet dönemine ilişkin olarak tahakkuk eden her türlü gelir ve giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve faaliyet sonuçlarının üretilmesi için kullanılır (Sipahi, 2007:217).

Tablo 9: Irak ve Türkiye devlet muhasebesinde kullanılan gelir tablosu hesapları

Türkiye’de Gelir Hesap Gruplarının Kodları	Türkiye’de Gelir Hesap Gruplarının Kod İsimleri	Irak’ta Gelir Hesap Gruplarının Kodları	Irak’ta Gelir Hesap Gruplarının Kod İsimleri
60	Gelir hesapları	11	Petrol gelirleri ve maden serveti
61	İndirim, iade ve iskonto hesapları	12	Gelirler üzerinde vergiler
69	Faaliyet sonuçları	13	Üretim ve mal vergileri

Her iki ülke ile ilgili olarak gelir hesapları karşılaştırıldığında Irak devlet muhasebe sürecinde faaliyet sonuç hesaplarının yer almadığı dikkat çekmektedir. Türkiye’de ise faaliyet gelirleri ve faaliyet giderleri arasındaki farklar faaliyet sonuç hesaplarında takip edilmektedir.

Tablo 10: Irak ve Türkiye’de gider hesapları

Türkiye’de Gider Hesap Gruplarının Kodları	Türkiye’de Gider Hesap Gruplarının Kod İsimleri	Irak’ta Gider Hesap Gruplarının Kodları	Irak’ta Gider Hesap Gruplarının Kod İsimleri
63	Gider hesapları	21	Cari giderler
69	Faaliyet sonuçları	22	Yatırım giderler

İki ülkenin faaliyet hesapları ile ilgili diğer bir farklılık ise gelir ve gider hesaplarının isimleriyle ilgilidir. Irak devlet muhasebe sürecinde petrol gelirlerinin büyük bir yere sahip olduğu görülmektedir. Türkiye’de gelirleri takip etmek için 60 nolu hesap grubu kullanılırken, Irak’ta 1 kodu tamamen gelirler grubuna ayrılmıştır.

5. SONUÇ

Son yıllarda görülmektedir ki ülke ekonomisinin gelişmesi özel sektörle birlikte kamu sektöründe de kaynakların etkin ve verimli kullanılmasından geçmektedir. Bu nedenle hem Türkiye’de hem de Irak’ta ülke ekonomisini güçlendirmek için özel sektörün kullandığı muhasebe sürecinin yanında kamu sektörünün kullandığı muhasebe sürecinde de bir takım değişiklikler yapılmaktadır. Söz konusu süreçte amaç kamu kurumlarının da performans değerlendirmesini yapabilmektir. Bu açıdan bakıldığında Türkiye’de özellikle 5018 Sayılı Kanunla birlikte kamu kurumlarının muhasebe sürecinde birçok düzenleme yapıldığı görülmektedir. Özellikle Türkiye’de devlet muhasebe sürecinde nakit esaslı muhasebe sistemi ile birlikte tahakkuk esasına geçiş devrim niteliğinde bir gelişme olmuştur. Böylece kamu sektöründe muhasebe sürecinin kapsamı sadece kurumun nakit gelir ve giderlerini takip etmenin ötesine geçmiştir. Bu gelişmelerin bir kısmının Irak devlet muhasebe sürecinde de yaşandığı görülmektedir. Örneğin Irak devlet muhasebe sürecinde de tahakkuk esaslı kayıt sistemine geçişin olduğu gözlemlenmiştir. Her iki ülkenin kullandığı hesap planları incelendiğinde ise benzerlikler ile birlikte farklılıkların da olduğu görülmektedir. Muhasebe Standartlarının her iki ülkede de kullanımının yaygınlaşması ile birlikte söz konusu farklılıkların azalacağı düşünülmektedir.

Irak hesap planı incelendiğinde muhasebe sürecinin daha çok gelir ve giderleri birbirinden bağımsız bir şekilde kayda almayı amaçladığı görülmektedir. Sistem gelir ve gider hesaplarının karşılaştırılması ve kurumun performansının tespit edilmesine pek imkan tanımamaktadır. Çünkü gelir tablosu hesapları içerisinde sadece gelir ve gider hesaplarına yer verilmiş faaliyet sonuç hesaplarına yer verilmemiştir. Bununla birlikte, maddi duran varlıklar ve stoklar bilançoda varlık grubu altında takip edilmesine rağmen yükümlüklerin altında bu grup için açılmış karşılık hesapları yer almaktadır. Karşılık hesaplarının Irak’ta varlıklar elden çıkarıldığında kullanıldığı tespit edilmiştir. Bunun yanında gelir ve giderlerin takibi için yeterince hesap açılmasına rağmen bilanço hesaplarının oldukça zayıf kaldığı görülmektedir. Bu durum Irak’ta kamu kurumlarının sahip olduğu varlıkları kayda almamasından kaynaklanmaktadır. Özel sektörün Irak’ta zayıf olmasının devlet muhasebe sürecini de etkilediği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Abdurrahim, S., M. (1988). "Gelişmekte Olan Ülkelerin Devlet Sektöründe Muhasebe Bilgilerinin Etkili Bir Sistemin Kurma Ana Boyutları", **Ekonomik A'fak Dergisi**.
- Ahmed, H., Ali, H. (2014). **Düşünce Çerçevesiyle Uygulama Sistemlerinin Muhasebe Bilgi Sistemleri**, Yayın Evi: Eddaru-1 Camiyye, İskenderiye.
- Ataç, E., Coşkun, G., Moğol, T. (2004). **Bütçe**, Anadolu Üniversitesi Yayını, No: 1587, Eskişehir.
- Besyon, H. A. M. (1988). **Yönetim Muhasebesi**, Musul Üniversitesi Yayınları, Musul.
- Bira, N. K. (2009). "Yüksek Öğretim ve Bilimsel Araştırma Bakanlığında Muhasebe Sisteminin Yeterlilik –Etkinlik-Değerlendirilmesi ve Temsilcilik Kurumuyla Kültürel İlişkilerinin Hedeflerini Gerçekleştirmek", Yüksek Lisans Tezi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, Bağdat Üniversitesi, Irak.
- Brımkan, A. (1995). **Etkin Devlet Muhasebesi**, (Çev: H. Abdulrahman Bahs), İdari Araştırmalar Merkezi, Kamu Yönetimi Enstitüsü, Riyad.
- Güler, M., Gülçiçek, M. (2010). "Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Tarihi Süreci", **Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi**, Sayı:1.
- Güvemli, O., Toraman, C., Güvemli, B. (2017). Osmanlı İmparatorluğunda Devlet Muhasebesi, Miki Maatbaçlık, Ankara.
- Dağ, Ö.,(2016). **Devlet Muhasebesi**, Seçkin Yayıncılık, 5.baskı.
- Ergen, Z. (2016). "Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Muhasebe-i Umumiye Kanunundan 5018 Sayılı Kanuna Bütçe ve Harcama Usullerinde Dönüşüm", **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt:8, No:1.
- IFACpsc Study 1. (1991). **Financial Reporting by National Governments**, Issued by the International Federation of Accountants, New York, March.
- INTOSAI, (1999). **Accounting Standards Framework**, Issued by CAS, U.S.GAD, Washington, D.C, U.S.A.
- İspir, U. (2011) "Türkiye'de Devlet Muhasebesi Standartları İle Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi", **Yüksek Lisans Tezi**, Ankara.
- Karaarslan, E. (2004). "Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 54, Temmuz-Eylül.
- Karaarslan, E. (2005). **Devlet Muhasebesi Olgusu Ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları**, Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörü, TÜRMÖB Yayınları, 276, Ankara.
- Karaarslan E. (2007). **Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Soru Ve Cevaplarıyla Devlet Muhasebesi**, Mitaged Yayınları, Ankara.
- Kırlı, M. (2013). "Belediyelerde Tahakkuk Esasına Dayalı Muhasebe Uygulamaları", Celal Bayar Üniversitesi, Ahmetli Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:11, Sayı:2, Ağustos.
- Öz, A. E. (2008). "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi", **Maliye Uzmanlığı Yeterlilik Tezi**, Ankara.
- Pehlivan N. (2010). "Devlet Muhasebe Sistemi Ve Katma Bütçeli Kuruluşlarda Taşınır Mal Yönetmeliği Uygulaması", **Yüksek Lisans Tezi**, Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Çorum.
- Shim, J. K., Siegel, J. G. (1999). **Theory and Problems of Financial Accounting 2.b.**, New York: McGraw-Hill Companies Inc.
- Sekka, Z., H., Allah el-Sindi A. M. (2010). "Hükümet Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Etkinliği", İktisadi ve İdari Bilimler Tikrit Dergisi, Cilt 6, Sayı, (17).
- Serçemeli, M. (2010) "Devlet Muhasebesi Kavramı, Türkiye'deki İşleyişi Erzurum Defterdarlığı Narman Malmüdürlüğü'nde Bir Uygulama", **Yüksek Lisans Tezi**, Erzurum.
- Sipahi, B., Yanık, S. (2007). **Devlet Muhasebesi**, Nobel Yayın Evi, 1 Basım, Ocak.
- Tümer, Ö., Demirbaş, T. (2017). "Devlet Muhasebesinde Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabına İlişkin Bir Değerlendirme", **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt:15, Sayı:30.
- Yar, C., E. (2009). "Türk Devlet Muhasebe Sisteminin Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırılması", Atılım Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi**, Ankara.
- Ziyat Haşim Es Sakka ve Ali Mal Allah El-Sindi, Devlet Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkinliği, Tikrit Dergisi, Cilt 6, Sayı. (17), 2010, s.135

Karaarslan E., “Kamu Muhasebesinde Taşlar Yerinden Oynadı”, www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/33.2.pdf (15.04.2016)
home.anadolu.edu.tr/~nsaglam/devlet.pdf (21.02.2016)
rmotair/files/2010/02/Government_accounting. Doc (17.09.2015)
doc faculty.ksu.edu.sa/.../Documents/... %20özet (28.05.2015)
https://tezcansite.files.wordpress.com/.../devlet-muhasebesi-hakkinda-prof_-dr_-nalan (28.11.2017).
5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, madde.51.
TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, madde. 51-55