

DMS-1 Bağlamında Kamu Mali Yönetiminde Mali Tabloların Sunumu: Kavramsal Temeller ve Örnek Mali Tablolar

Presentation of Financial Statements in Public Financial Management within the Context of DMS-1: Conceptual Foundations and Sample Financial Statements

Necdet Sıtkı YAKUPÇEBİOĞLU^a Seçkin ARSLAN^b

^a Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Niğde, Türkiye. cebi79@hotmail.com

^b Kayseri Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi, Kayseri, Türkiye. seckinarslan@kayseri.edu.tr

ÖZET

Kamu sektörünün mali yönetimi ile mali disiplininin sağlanmasında mali tabloların; şeffaf, anlaşılır ve standartlara uygun bir şekilde sunulması gerekmektedir. Bu doğrultuda, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) esas alınarak hazırlanan Devlet Muhasebe Standartları (DMS), Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte uygulamaya geçirilmiş ve bu süreçte söz konusu standartlar 2008 yılından itibaren aşamalı bir şekilde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. DMS-1 “Mali Tabloların Sunulması Standardı”, kamu idarelerinin mali durumlarını, performanslarını ve nakit akışlarını; uluslararası standartlara uygun, karşılaştırılabilir ve anlaşılır bir şekilde raporlama yapmayı benimsemektedir. Bu çerçevede DMS-1; mali durum tablosu(bilanço), mali performans tablosu (faaliyet sonuçları tablosu), net varlıklar/öz kaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve bütçe ile gerçekleşen tutarları göstererek karşılaştırmalarından oluşan mali tablo setine ilişkin esasları düzenlemektedir. Bu çalışma, DMS-1’in kamu idarelerindeki uygulamalarını görmek amacıyla Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı’nun temel mali tabloları referans alınarak hazırlanmıştır. Söz konusu tablolar ile bu tablolarda yer alan bilgi ve açıklamaların, kamu sektörünün mali yönetiminde, hem hesap verilebilirliğin hem de öngörülebilirliğin sağlanmasında önemi büyüktür. Sonuç olarak DMS-1, sadece mali tabloların hazırlanması ve sunumu değil, aynı zamanda kamu kaynaklarının etkin ve güvenilir biçimde yönetilmesine yardımcı olabilecek stratejik bir araç olarak ifade edilebilir.

Anahtar Kelimeler: Devlet Muhasebesi, Mali Tabloların Sunumu, DMS-1

Gönderme Tarihi: 2 Ağustos 2025

Kabul Tarihi: 20 Eylül 2025

Makale Kategorisi: Araştırma Makalesi

ABSTRACT

In the public sector, the presentation of financial statements in a transparent, comprehensible, and standardized manner is essential for ensuring sound financial management and fiscal discipline. Accordingly, the Public Sector Accounting Standards (DMS), prepared on the basis of the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), were implemented in Turkey in conjunction with Law No. 5018 on Public Financial Management and Control, and these standards have been gradually enacted through their publication in the Official Gazette since 2008. DMS-1, “Presentation of Financial Statements Standard,” adopts the principle of reporting the financial position, performance, and cash flows of public administrations in a comparable and comprehensible manner consistent with international standards. Within this framework, DMS-1 regulates the requirements concerning a set of financial statements, including the statement of financial position (balance sheet), statement of financial performance (statement of results of operations), statement of changes in net assets/equity, cash flow statement, and the comparison of budgeted and actual amounts. This study has been prepared with the aim of examining the applications of DMS-1 in public administrations, taking the basic financial statements of the Ministry of Industry and Technology as a reference. The information and explanations contained in these statements are of great importance in ensuring both accountability and predictability in public sector financial management. In conclusion, DMS-1 can be regarded not only as a standard for the preparation and presentation of financial statements but also as a strategic instrument that contributes to the effective and reliable management of public resources.

Keywords: Public Sector Accounting, Financial Statement Presentation, DMS-1

Received: 2 August 2025

Accepted: 20 September 2025

Article Classification: Research Article

Bu çalışma Doç. Dr. Seçkin ARSLAN danışmanlığında, Necdet Sıtkı YAKUPÇEBİOĞLU tarafından hazırlanan “Türkiye’de Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Devlet Muhasebesi Standartları Uygulamaları” başlıklı doktora tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Önerilen Atf/Suggested Citation

Yakupçebioğlu, N.S., Arslan, S. (2025). DMS-1 Bağlamında Kamu Mali Yönetiminde Mali Tabloların Sunumu: Kavramsal Temeller ve Örnek Mali Tablolar, İşletme Akademisi Dergisi, 6 (3), 169-195.

1. GİRİŞ

Devlet muhasebesi, en temel anlamı ile devletin parasal nitelikli işlemlerinin muhasebeleştirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Devlet muhasebesi aracılığı ile devletin toplamış olduğu vergi ve diğer gelirleri ile devletin yapmış olduğu harcamaların muhasebe kayıtları tutulmaktadır. Böylece kamu kaynaklarının nelerden oluştuğu ve nerelere harcandığı hususunda da bilgiye sahip olunmaktadır. Çünkü kamu kaynaklarının etkin, verimli ve amacına uygun bir şekilde kullanılması esastır. Bu nedenle devlet muhasebesi, sadece parasal nitelikli işlemlerin kayıt altına alındığı bir muhasebe sistemi değil, aynı zamanda kamu mali yönetimindeki şeffaflığın, hesap verilebilirliğin ve mali disiplinin sağlanmasında kritik öneme sahiptir. Bununla birlikte devlet muhasebesi, hem devlet faaliyetlerinin yürütülmesinde hem de vatandaşların devletine olan güveni açısından kamu mali yönetiminin vazgeçilmez bir parçasını oluşturmaktadır.

Küresel ölçekte ortaya çıkan siyasi ve ekonomik gelişmeler, devletlerin yürüttüğü faaliyetleri doğrudan etkilemiş ve karar vericilerin ihtiyaç duyduğu mali verileri de çeşitlendirmiştir. Uluslararası siyasi ve ekonomik iş birlikleri ise mali verilerin karşılaştırılabilirliğini sağlayacak ortak bir raporlama dilinin kullanılmasını gerekli kılmış, bu durum da standartlaşmayı kaçınılmaz hale getirmiştir.

Türkiye’de devlet muhasebesi uygulamaları, özellikle Avrupa Birliği müktesebatına uyum süreci ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde, bu standartlaşmaya uyum sağlamak amacıyla önemli bir dönüşüm yaşamıştır. Bu dönüşümün temel yapı taşlarından biri, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) esas alınarak oluşturulan Devlet Muhasebe Standartlarının (DMS) uygulamaya geçirilmesidir. Böylelikle Türkiye’deki devlet muhasebesi uygulamaları da dünya da yaşanan gelişmelere kayıtsız kalmamıştır.

Bu çalışmanın amacı; kamu sektöründe mali tabloların sunumuna ilişkin olarak yayınlanan DMS-1: Mali Tabloların Sunumu Standardının teorik ve uygulamalı olarak incelenmesidir.

2. DMS-1’İN AMACI VE KAPSAMI

2022 yılında yayımlanarak uygulanmaya başlanan DMS-1; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gereği genel yönetim kapsamında sayılan kamu idareleri için IPSAS’lar çerçevesinde hazırlanan genel amaçlı mali tabloların, geçmiş dönemlere ait mali tabloların ve diğer kamu idarelerine ait mali tabloların karşılaştırılabilmesine imkân verecek bir biçimde sunulabilmesi için gerekli olan temel ilke ve esasları açıklamayı amaçlamaktadır. Bu çerçevede DMS-1, genel amaçlı mali tabloların sunumuyla ilgili temel hususları, mali tabloların yapısına ilişkin konuları ve tahakkuk esaslı muhasebe çerçevesinde hazırlanan mali tabloların içeriğine ilişkin gereklilikleri açıklamaktadır. Standartla belirlenen bu esasların konsolide ve bireysel mali tablo sunan tüm kamu idarelerinde aynı şekilde uygulanması gerekmektedir (DMS-1, 2022: 1-4).

DMS-1’e göre mali tabloların, kamu idaresinin mali durumu ile ve mali performanslarının önceden belirlenmiş kriterlere göre hazırlanıp sunulması esastır. Bu kapsamda, DMS-1’e göre genel amaçlı mali tabloların amacı; kaynak tahsisine ilişkin kararların alınması ve değerlendirilmesinde çok sayıda kullanıcı grubunu kapsayan, faydalı ve aynı zamanda kamu idaresinin mali durumu, performansı ve nakit akışları hakkındaki bilgiler üretmektedir. Özellikle kamu sektöründe genel amaçlı mali tablolar, aşağıda sunulan bilgilerle, kamu idarelerine tahsis edilen kaynaklar açısından hesap verilebilirliğe önemli ölçüde katkı sağlamaktadır. Bu çerçevede kamu mali tablolarının hazırlanma amaçları (DMS-1, 2022: 13);

- Mali kaynakların edinimi, dağılımı ve kullanımı,
- Faaliyetlerin finansmanı ve nakit ihtiyaçlarının nasıl karşılandığı,
- Faaliyetlerin finansman sorumluluğu ile taahhütlerin yerine getirebilme yetenekleri ve
- Mali durumlar ve bu husustaki değişiklikler hakkındaki faydalı bilgiler sağlamaktır.

Performansların; hizmet maliyetleri, verimlilik ve belirlenen hedeflere ulaşma düzeyi üzerinden değerlendirilmesi önem taşımaktadır. Bunun yanı sıra, genel amaçlı mali tablolar; faaliyetler yerine getirilmesi için gereken kaynaklar, bu faaliyetler sonucunda elde edilebilecek kaynaklar ile bunlara bağlı risk ve belirsizlik düzeylerinin öngörülmesine yönelik bilgi sunarak, geleceğe ilişkin karar süreçlerinde belirleyici bir rol üstlenmektedir. Ayrıca mali tablolar aracılığı ile kaynakların, yetkili merciler tarafından belirlenen mali sınırlar çerçevesinde mevzuata, bütçeye ve sözleşme yükümlülüklerine uygun şekilde elde edilip edilmediği ve kullanılıp kullanılmadığı da ortaya koyulabilmektedir (DMS-1, 2022: 14).

3. DMS-1'E GÖRE MALİ TABLOLARIN BÖLÜMLERİ

Mali tablolar, yukarıda ifade edilen amaçlara ulaşmak için kamu idaresinin varlıkları, yükümlülükleri, net varlıkları/özkaynakları ve bunlar açısından ortaya çıkan değişimi, gelirleri, giderleri ve nakit akışları hakkında bilgiler sunmalıdır (DMS-1, 2022: 15). DMS-1'e göre mali tablo seti (DMS-1, 2022: 19);

- Mali Durum Tablosu (Bilanço),
- Mali Performans Tablosu (Faaliyet Sonuçları Tablosu),
- Net Varlıklar/Özkaynaklar Değişim Tablosu,
- Nakit Akış Tablosu,
- Kamu idaresinin onaylanmış ve yayınlanmış bütçesi için bütçelenen ve gerçekleşen tutarların ayrı veya bir bütçe sütunu ile karşılaştırılarak gösterildiği bir mali tablodan,
- Önemli muhasebe politikaları ve diğer mali açıklamalara ilişkin dipnotlardan ve
- Önceki döneme ilişkin karşılaştırmalı bilgilerden oluşmaktadır.

DMS-1'e göre kamu idaresine ait mali tabloların, raporlama tarihindeki kaynakları ve yükümlülükleri ile raporlama tarihleri arasındaki kaynak akımları hakkında bilgi vermesi benimsenmiştir. Bu bilgiler, kamu idaresinin mal ve hizmet sunumunun devamlılığı ve hizmet sunumuna ilişkin yükümlülüklerini sürdürebilmesi açısından gelecekteki kaynak ihtiyacı düzeyinin değerlendirilmesinde yol göstericidir (DMS-1, 2022: 20). Standart, kamu idaresine ait mali tabloların, düzenlemelere uygun olarak hazırlanması ve belirlenen süreler içinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na iletilmesini zorunlu kılmıştır. Bununla birlikte Devletin konsolide mali tablolarının bir bütün olarak hazırlanmasının sorumluluğu ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'na aittir (DMS-1, 2022: 17-18).

Standartta, mali tablolara ilişkin olarak aşağıda belirtilen temel hususlar önem arz etmektedir (DMS-1, 2022: 24-48). Bunlar;

- Mali tabloların gerçeğe uygun sunum ve Devlet Muhasebe Standartları ile uyumu,
- Kamu idaresinin sürekliliği,
- Sunumun tutarlılığı,
- Önemlilik ve birleştirme,
- Netleştirme ile
- Karşılaştırmalı bilgilerin verilebilmesidir.

DMS-1 yalnızca mali tabloların hazırlanmasında dikkate alınmalı, yıllık rapor vb. dokümanlardaki bilgilere uygulanmamalıdır. Bununla birlikte her bir mali tablo ve dipnot net bir şekilde belirlenmeli, raporlama birimi, mali tabloların kapsamı, raporlama döneminin son bulunduğu tarih, mali tablo setinin hangi döneme ait olduğu, mali tablolarda kullanılan para birimi ile rakamlara ilişkin yuvarlama derecesi açık bir şekilde gösterilmelidir (DMS-1, 2022: 52-53). DMS-1'de belirtilen temel mali tablolar ile bu tablolara ilişkin özet bilgilere aşağıda yer verilmiştir.

3.1. Mali Durum Tablosu (Bilanço)

Kamu idarelerinde de tüm varlıklar ve yükümlülükler, likiditelerine göre dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülükler şeklinde ayrı sınıflar halinde raporlanmaktadır. Seçilen yöntemden bağımsız olarak, raporlama tarihinden sonraki 12 ay içinde ya da 12 aydan daha uzun bir sürede geri kazanılması veya ödenmesi beklenen her bir varlık ve yükümlülük kalemine ilişkin olarak, 12 aylık süreyi aşan tutarların ayrıca açıklanması gerekmektedir (DMS-1, 2022: 60-61).

Varlıkların paraya çevrilme süresi ile yükümlülüklerin ifa edilme tarihine ilişkin bilgiler, kamu idaresinin likiditesi ve ödeme gücünün değerlendirilmesi açısından önemlidir. Bu bağlamda, DMS-30 Mali Araçlar Standardı uyarınca mali varlık ve yükümlülüklerin vade tarihlerinin açıklanması zorunludur. Mali varlıklar ve yükümlülükler; ticari ve diğer alacaklar ile ticari ve diğer borçları kapsamaktadır. Parasal olmayan varlıklardan stokların öngörülen geri kazanım tarihleri ile karşılıklar gibi yükümlülüklerin yerine getirilme tarihlerinin açıklanması da, mali tablo kullanıcılarına önemli düzeyde fayda sağlamaktadır (DMS-1, 2022: 63-64).

DMS-1'e göre, varlıklar aşağıdaki dört kriterden herhangi birini karşılaması durumunda dönen varlık; aksi durumda ise duran varlık olarak sınıflandırılmaktadır (DMS-1, 2022: 65). Bunlar;

- Varlığın normal faaliyet döngüsü içerisinde paraya çevrilmesi, satılması veya tüketilmesinin öngörülmesi,
- Varlığın esasen ticari bir amaçla bulundurulması,
- Raporlama tarihinden sonraki 12 ay içerisinde nakde çevrilebilmesinin beklenmesi ya da
- DMS-2 Nakit Akış Tabloları Standardında da tanımlandığı üzere nakit veya nakit benzeri nitelik taşımasıdır.

DMS-1’de duran varlık kavramı; maddi, maddi olmayan ve uzun vadeli nitelikteki mali varlıkları da kapsayacak şekilde kullanılmaktadır (DMS-1, 2022: 66). Ayrıca, normal faaliyet döngüsü girdilerin veya kaynakların çıktıya dönüşüncüye kadar ki geçen süre olarak tanımlanmakta, sürenin belirlenemediği durumlarda ise bu süre 12 ay olarak kabul edilmektedir (DMS-1, 2022: 67). Varlık ve yükümlülüklerin sınıflandırılmasında ise aynı normal faaliyet döngüsü esas alınmaktadır (DMS-1, 2022: 69).

Yükümlülükler de yine aynı şekilde aşağıdaki dört kriterden herhangi birini karşılıyorsa kısa vadeli yükümlülük, aksi durumda ise uzun vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılır (DMS-1, 2022: 69). Bunlar;

- Yükümlülüğün normal faaliyet döngüsü içerisinde yerine getirilmesi,
- Yükümlülüğün esasen ticari bir amaç ile elde oluşması,
- Yükümlülüğün vadesinin raporlama tarihinden sonraki 12 ay içerisinde dolması,
- Yükümlülüğün yerine getirilmesinin raporlama tarihinden en az 12 ay sonraya ertelenmesini sağlayan koşulsuz bir hak yoksa bu tür yükümlülükler kısa vadeli yükümlülük olarak ifade edilir.

Ancak transfer ödemeleri ve çalışanlara yönelik bazı ödemeler gibi kısa vadeli nitelikteki belirli yükümlülükler, normal faaliyet döngüsü içinde kullanıldığından, vadesi raporlama tarihinden sonraki 12 ayı aşsa dahi kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılmaktadır. Bunların dışındaki kısa vadeli yükümlülükler ise normal faaliyet döngüsünün bir unsuru olmayan ve vadesi raporlama tarihinden sonraki 12 ay içinde dolacak veya esasen ticari amaçla bulundurulmuş yükümlülüklerdir. Kısa vadeli yükümlülüklere örnek olarak; DMS-28 Mali Araçlar Standardı kapsamında ticari amaçlı bazı mali yükümlülükler, bankadaki kredili mevduat hesapları, uzun vadeli mali yükümlülüklerin kısa vadeye karşılık gelen kısımları, ödenecek temettüleri/benzer dağıtımlar, gelir vergileri ve ticari olmayan diğer ödemeler verilebilir (DMS-1, 2022: 70-71). Diğer taraftan, aşağıdaki durumlarda dahi vadesi raporlama tarihinden sonraki 12 ay içinde dolacak mali yükümlülüklerin kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılması gerekmektedir (DMS-1, 2022: 72):

- Başlangıçta 12 aydan uzun bir vadede belirlenmiş olması ya da
- Uzun vadeli bir yeniden finansman sözleşmesinin ya da ödemeleri uzun vadeli olacak şekilde yeniden yapılandıran bir sözleşmenin, raporlama tarihinden sonra ve mali tabloların yayımı için onayından önce tamamlanması halinde mali yükümlülükler kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılır.

Kısa vadeli yükümlülükler arasında sınıflandırılmış krediler bakımından aşağıda ifade edilen olaylar raporlama tarihi ile mal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında gerçekleşirse, DMS-14 Raporlama Tarihinde Sonraki Olaylar Standardı uyarınca düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak açıklanması gerekmektedir (DMS-1, 2022: 76): Bunlara;

- Yeniden finansmanın uzun vadede sağlanması,
- Uzun vadeli bir kredi sözleşmesiyle ilgili bir ihlalin düzeltilmesi ile
- Borç verenin ihlalin düzeltilmesi için tanıdığı sürenin raporlama tarihinden en az 12 ay sonra dolacak olması hali bu duruma örnek gösterilebilir.

Mali durum tablosunda asgari olarak, Tablo 1’de gösterilen varlık, yükümlülük ve özkaynak unsurlarına ilişkin tutarları gösteren kalemlere yer verilmesi gerekmektedir (DMS-1, 2022: 77). Bunlar;

Tablo 1. Mali Durum Tablosu Örneği

MALİ DURUM TABLOSU	
VARLIKLAR	YÜKÜMLÜLÜKLER
Dönen Varlıklar Nakit ve nakit benzerleri Bedel karşılığı işlemlerden elde edilen alacaklar Bedel karşılığı olmayan işlemlerden elde edilen geri kazanılabilir tutarlar Stoklar	Kısa Vadeli Yükümlülükler Ödenecek vergi ve transferler Bedel karşılığı işlemler kapsamında ödenecekler Karşılıklar
Duran Varlıklar Maddi duran varlıklar Yatırım amaçlı varlıklar Maddi olmayan duran varlıklar Malî varlıklar Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırımlar	Uzun Vadeli Yükümlükler Malî yükümlülükler NET VARLIKLAR/ÖZKAYNAK Net varlıklar/özkaynakta sunulan kontrol gücü olmayan pay Kontrol eden kuruluşun sahiplerine düşen net varlıklar/özkaynak.

DMS-1, yukarıda belirtilen unsurların nitelik ve fonksiyon bakımından birbirinden yeterince farklı olması nedeniyle ayrı ayrı sunulmasını öngörmektedir. Bununla birlikte, mali tabloların sunumuna ilişkin belirli bir şekil veya sıralama düzenlemesi bulunmamaktadır. Gerektiğinde, mali bilgilerin daha anlaşılır olabilmesi amacıyla benzer kalemlerin birleştirilmesi, alt veya ek kalemlerin açılması ve ara toplamaların gösterilmesi mümkündür (DMS-1, 2022: 78-79). Ek kalemlerin ayrıca sunulup sunulmayacağına; varlıklarda nitelik, fonksiyon ve likidite, yükümlülüklerde ise tutar, nitelik ve vade yapısı dikkate alınarak karar verilmektedir. Özellikle varlık sınıflarında farklı ölçüm esaslarının bulunması, farklı niteliklerin varlığına işaret etmekte olup, bu durumda söz konusu sınıfların ayrı ayrı raporlanması zorunlu hale gelmektedir (DMS-1, 2022: 80-81).

3.2. Mali Performans Tablosu (Faaliyet Sonuçları Tablosu)

Diğer DMS'lerde aksi belirtilmediği sürece, diğer bir ifade ile normal şartlarda, bir döneme ait olumlu ya da olumsuz sonuçlar; mali tablolarda yer alan tüm gelir ve gider kalemlerinden oluşmaktadır. Bu sonuç, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerini de içermektedir. Ancak cari döneme ilişkin bazı kalemler bu sonucun dışında tutulabilir. Örneğin, DMS-3 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardında belirtilen hata ya da düzeltmeler ile muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkileri bu kapsama girmemektedir. Diğer DMS'ler ise, DMS-1'in gelir ve gider tanımlarını karşılamasına rağmen olumlu/olumsuz sonucun dışında bırakılan kalemleri ele almaktadır. Bu kalemlere örnek olarak; yeniden değerlendirme fazlalıkları, satışa hazır mali varlıkların yeniden ölçümü sonucunda ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ile yabancı ülkelerdeki faaliyetlerin mali tablolarının çevriminden kaynaklanan kazanç ya da kayıplar verilebilir (DMS-1, 2022: 89-91).

DMS-1'e göre mali performans tablosunda, asgari olarak döneme ait aşağıdaki tutarların gösterilmesi gerekmektedir (DMS-1, 2022: 92). Bunlar;

- Etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz geliri ile itfa edilmiş maliyetinden ölçülen mali varlıkların mali tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç ve kayıplar,
- Finansman maliyetleri,
- Değer düşüklüğünden kaynaklı kazanç/kaybın iptali dâhil olmak üzere mali araçlar standardı uyarınca belirlenmiş değer düşüklüğü kayıpları,
- Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler veya ortak girişimlerin olumlu/olumsuz fark tutarları,
- İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen bir mali varlığın yeniden sınıflandırılması sonucunda, gerçeğe uygun değer farkı fazla veya açığa yansıtılarak ölçülmeye başlanması durumunda, malî varlığın önceki itfa edilmiş maliyeti ile yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç/kayıplar,
- Gerçeğe uygun değer farkı net varlıklar/özkaynağa yansıtılarak ölçülen bir mali varlığın yeniden sınıflandırılması sonucunda, gerçeğe uygun değer farkı fazla veya açığa yansıtılarak ölçülmeye

başlanması durumunda, daha önce net varlıklar/özkaynağa yansıtılmış olan ve olumlu/olumsuz yeniden sınıflandırılan toplam kazanç veya kayıplar,

- Durdurulan faaliyetlere ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesi veya varlıkların elden çıkarılması ile malî tablolara yansıtılan vergi öncesi kazanç veya kayıplar ve
- Olumlu/olumsuz fark tutarlarıdır.

Ayrıca, mali performans tablosunda, dönem olumlu/olumsuz sonucunun kontrol gücü olmayan paylara ve kontrol eden kamu idaresinin pay sahiplerine düşen kısımları da açıklanmaktadır (DMS-1, 2022: 93).

Kamu idaresinin yürüttüğü çeşitli faaliyetler, işlemler ve diğer olayların etkileri, hizmet sunma kapasitesini farklı biçimlerde etkilemektedir. Bu nedenle, mali performans bölümlerine ilişkin yapılan açıklamalar; ulaşılan mali performansın anlaşılmasına katkı sağlamakta ve gelecekteki sonuçların tahmin edilmesine yardımcı olmaktadır. Bu açıklamaların yapılabilmesi için gerekirse ek kalemlere yer verilebileceği gibi kalemlerin sıralaması da değiştirilebilir. Gelir ve gider bölümlerine ilişkin açıklamalarda, önemlilik ilkesi ile bu kalemlerin nitelik ve fonksiyonları dikkate alınması gereken başlıca etkenlerdir. Başka bir DMS tarafından zorunlu tutulmadıkça veya izin verilmedikçe, gelir ve gider kalemleri birbirleriyle netleştirilmemelidir. Dolayısıyla, önemli gelir ve gider kalemlerinin nitelik ve tutarlarının mali tablolarda ayrı ayrı açıklanması gerekmektedir (DMS-1, 2022: 95-96).

Gelir ve gider kalemlerine ilişkin ayrı açıklama yapılmasını gerektirebilecek durumlar ise aşağıdaki özetlenmiştir (DMS-1, 2022: 97). Bunlar;

- Stokların net gerçekleşebilir değere veya maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarı/geri kazanılabilir hizmet tutarından uygun olana indirgenmesi ya da bunların iptali,
- Kamu idaresinin faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması ve yeniden yapılandırma maliyetlerine ilişkin karşılıkların iptali,
- Maddi duran varlıkların elden çıkarılması,
- Özelleştirme ya da başka yöntemlerle yatırımların elden çıkarılması,
- Durdurulan faaliyetler,
- Davaların sonuçlanması ve yasal uzlaşmalar ile
- Karşılıklara ilişkin diğer iptallerdir.

Giderler niteliklerine veya işlevlerine göre sınıflandırılmalı ve analiz edilerek mali tabloda sunulmalıdır. Analiz açısından gerçeğe uygun sunum ve daha yararlı bilgi sağlama amacına hizmet edecek bir sınıflama tercih edilir (DMS-1, 2022: 99-100). Analiz biçiminin ilki “giderlerin niteliği” yöntemidir. Giderler, niteliklerine göre amortismanlar, hammadde alımları, taşıma maliyetleri, çalışanlara sağlanan faydalar ve tanıtım maliyetleri gibi sınıflandırılır. Sınıflandırılan giderlerin kamu idaresi içerisinde farklı işlevlere dağıtılmasını gerektirmemesi, uygulama açısından önemli bir kolaylık sağlamaktadır. Tablo 2’de, giderlerin niteliğine göre yapılan sınıflandırmaya ilişkin bir örneğe yer verilmiştir (DMS-1, 2022: 101).

Tablo 2. Giderlerin Niteliklerine Göre Sınıflandırılması

Toplam Gelirler		XXX
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	(XXX)	
Sosyal Faydalar	(XXX)	
Amortisman ve Tükenme Payları	(XXX)	
Diğer Giderler	(XXX)	
Toplam Giderler		(XXX)
Fazla (Olumlu Sonuç)		XXX

İkincisi ise “giderlerin işlevi” yöntemidir. Bu yöntemde giderler, bağlı oldukları program veya amaca göre sınıflandırılmaktadır. İlk yönteme kıyasla kullanıcılara daha faydalı bilgiler sunabilse de, önemli ölçüde muhakeme gerektirmesi nedeniyle maliyetlerin işlevlere dağıtımında objektiflikten uzak sonuçlar doğurabilmektedir. Tablo 3’te ise giderlerin işlevlerine göre yapılan sınıflandırmaya ilişkin bir örneğe yer verilmiştir (DMS-1, 2022: 102).

Tablo 3. Giderlerin İşlevlerine Göre Sınıflandırılması

Toplam Gelirler		XXX
Sosyal Faydalar	(XXX)	
Sağlık Giderleri	(XXX)	
Eğitim Giderleri	(XXX)	
Diğer Giderler	(XXX)	
Toplam Giderler		(XXX)
Fazla (Olumlu Sonuç)		XXX

Kamu idareleri giderlerini işlevsel sınıflandırmaya tabi tuttuklarında; gelecekteki nakit akışlarının tahmininde kullanılacak amortisman ve tükenme payları, sosyal faydalar ve çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin giderler gibi kalemlere yönelik ek açıklamalar yapmaktadır. Yöntemler arasında yapılacak seçim; kamu idaresinin niteliği, yürürlükteki mevzuat ve geçmiş tecrübeler dikkate alınarak belirlenmektedir. Bununla birlikte standart; daha yararlı bilgi sunan ve gerçeğe uygun bir sunum sağlayan yöntemin tercih edilmesini zorunlu kılmaktadır.

Sonuç olarak, seçilen yöntemden bağımsız bir şekilde, yapılan sınıflandırmalar kamu idaresinin çıktılarına ilişkin doğrudan veya dolaylı olarak değişebilen maliyetler hakkında gösterge niteliğinde bilgiler sunmaktadır (DMS-1, 2022: 104-105).

Kamu idaresinin ortaklarına/sahiplerine temettü ya da benzer bir dağıtım yaptığı veya kamu idaresinin sermaye payı sahipliği söz konusu olduğunda, bunlara ilişkin tutarlar; faaliyet sonuçları tablosunda, net varlıklar/özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda açıklanmaktadır.

3.3. Net Varlıklar/Özkaynak Değişim Tablosu

Kamu idaresinin iki rapor dönemi arasında net varlıklar/özkaynağında gerçekleşen değişim, dönem içerisinde net varlıklardaki artışı ya da azalışını yansıtmaktadır (DMS-1, 2022: 109). Standart uyarınca net varlıklar/özkaynak değişim tablosunda aşağıdaki bilgilerin sunulması gerekmektedir (DMS-1, 2022: 107). Bunlar:

- İlgili döneme ait olumlu/olumsuz fark tutarları,
- Diğer DMS'lerin gerektirdiği haliyle doğrudan net varlıklar/özkaynakta mali tablolara yansıtılan, ilgili döneme ait her bir gelir ve gider kalemi ile bu kalemlerin toplam tutarları,
- Kontrol eden kamu idaresinin sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylara düşen toplam tutarları ayrı bir şekilde gösteren ilgili döneme ait toplam gelir ve giderler,
- Net varlıklar/özkaynağın her bir bölümü için ayrı olarak açıklanan, DMS-3 uyarınca malî tablolara yansıtılan muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkisi ve hataların düzeltilmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi bunlara ek olarak mali tabloda ya da dipnotlarında aşağıdaki bilgileri de sunmaktadır (DMS-1, 2022: 108): Bunlar;

- Pay sahiplerine yapılan dağıtımları ayrı bir şekilde göstermek kaydıyla sahiplik sıfatıyla hareket eden sahiplerle yapılan işlemlere ilişkin tutarlar,
- Dönem başı ve raporlama tarihi itibarıyla olumlu/olumsuz sonuç hesaplarının kümülatif bakiyesi ve dönem içerisindeki değişiklikler,
- Dönem başında ve dönem sonunda net varlıklar/özkaynak açısından her bir bölümünün defter değeri arasında mutabakat yer almalıdır.

Raporlama dönemi süresince net varlıklar/özkaynakta ortaya çıkan toplam değişim; pay sahiplerinin sahiplik sıfatıyla yapmış olduğu katkılar ile pay sahiplerine yapılan dağıtımlarla birlikte, döneme ilişkin olumlu/olumsuz sonucun toplam tutarı ile net varlıklar/özkaynakta değişim olarak mali tablolara doğrudan alınan diğer gelir ve giderleri yansıtmaktadır (DMS-1, 2022: 110).

Bir başka DMS'de aksi belirtilmedikçe DMS-1, raporlama dönemine ait tüm gelir ve giderlerin olumlu/olumsuz sonuç hesaplarına dâhil edilmesini zorunlu kılmaktadır. Fakat yeniden değerlendirme artış ve azalışları, bazı kur farkları diğer DMS'lerce mali tablolara doğrudan net varlıklar/özkaynakta değişimler

olarak yansıtılmaktadır. Bu nedenle DMS-1, bunlar da dâhil olmak üzere, kamu idaresinin toplam gelir/giderlerini net varlıklar/öz kaynak değişim tablosunda gösterilmesini zorunlu kılar (DMS-1, 2022: 112).

DMS-4, hataların düzeltilmesini teminen yeniden yapılan sunumların mümkün olduğu kadar geriye dönük olarak yapılmasını gerektirmektedir. Başka bir DMS ile başka bir net varlıklar/öz kaynak bileşenin geriye dönük olarak düzeltilmesi zorunlu tutulmamaşa geriye dönük düzeltmeler ve yeniden sunumlar, bir DMS'nin, kümülatif olumlu/olumsuz sonucunun bakiyesine ilişkin bir düzeltmedir. Bu düzeltmelerin, önceki her bir dönem için ve raporlama döneminin başında açıklanması gerekmektedir (DMS-1, 2022: 113).

Diğer DMS'ler, daha önce net varlıklar/öz kaynağa yansıtılan tutarların olumlu/olumsuz sonuç hesaplarında yeniden sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağını, eğer yine burada yeniden sınıflandırılacaksa, sınıflandırmanın ne zaman yapılacağını belirlemektedir. DMS-1, bu türden yeniden sınıflandırmaları, yeniden sınıflandırma düzeltmeleri olarak ifade eder. Böyle bir düzeltme olumlu/olumsuz sonuç hesaplarında sınıflandırıldığı dönemde, net varlıkların/öz kaynağın ilgili bileşenine dâhil edilir. Önceden net varlıklara/öz kaynağa yansıtılan tutarlar, cari veya önceki dönemlerdeki gerçekleşmemiş kazançlara ilişkin olabilir. Söz konusu kazançlar, gerçekleşmeleri durumunda olumlu/olumsuz sonuç hesaplarında yeniden sınıflandırıldıkları dönemde, net varlıklardan/öz kaynaktan indirilmelidir. Böylelikle bu kazançların, tabloya mükerrer girişleri de engellenmiş olur (DMS-1, 2022: 115).

3.4. Nakit Akış Tablosu

Nakit akış tablosunun sunumu ve ilgili açıklamalarına ilişkin hükümler DMS 2-Nakit Akış Tabloları Standardı ile belirlenmiştir. Mali tablo kullanıcıları açısından nakit akışlarına ilişkin bilgiler, kamu idaresinin nakit ve nakit benzerlerini üretme kabiliyeti ile bu nakit akışlarını kullanabilme ihtiyaçlarını değerlendirme noktasında en temel ögedir (DMS-1, 2022: 118).

3.5. Dipnotlar

Dipnotlar, DMS-1 uyarınca tabloların başka bir yerinde sunulmayan, bu tabloların anlaşılması bakımından faydalı ek bilgiler sağlayan açıklamalardır. Bununla birlikte dipnotlar, uygulanmakta olan belirli muhasebe politikaları hakkında da bilgiler verir. Sunumun, mümkün olduğu ölçüde sistematik bir temelde yapılması esastır. Söz konusu mali tablolarda yer alan her bir kaleme yönelik olarak dipnotlardaki tüm bilgilere çapraz referans verilir. Dipnotlar, normal şartlarda anlaşılabilirliğe ve karşılaştırılabilirliğe yardımcı olmayı amaçlayan aşağıdaki sıralamayla sunulmaktadır (DMS-1, 2022: 119-121). Bunlar;

- DMS'ler ile uyum beyanı,
- Uygulanmakta olan önemli muhasebe politikaları,
- Her bir tablonun ve kalemin sunum sırası çerçevesinde tablolarda sunulan kalemlere ilişkin destekleyici bilgiler ile
- Koşullu yükümlülükler ve mali tablolara yansıtılmamış, sözleşmeye bağlı taahhütler ile kamu idaresinin mali risk yönetimine ilişkin amaçları ve politikaları gibi mali olmayan açıklamalardan oluşur.

Dipnotlara ilişkin sistematik bir sunum yapısının mümkün olduğunca korunması esas olmakla birlikte bazı durumlarda, belirli kalemler açısından sıralamanın değiştirilmesi gerekebileceği gibi buna yönelik bir talep de söz konusu olabilir. Mali tabloların hazırlanmasına ilişkin esaslar ile belirli muhasebe politikalarına ilişkin dipnotların mali tabloların ayrı bir bölümü olarak sunulması da mümkündür (DMS-1, 2022: 122-123).

Kamu idaresinin, önemli muhasebe politikaları hakkında kamuoyuna açıklaması gereken bazı bilgiler bulunmaktadır. Bunlar, mali tabloların hazırlanmasında dikkate alınan ölçüm esasları ile mali tabloların anlaşılması bakımından uygulanan diğer muhasebe politikalarıdır. Zira mali tabloların hazırlanma esasları mali tablo analizini etkilediğinden tablolarda kullanılan ölçüm esaslarına ilişkin bilgilerin sunumu önemlidir. Eğer birden fazla ölçüm esasları kullanılmışsa her birinin hangi varlık ve yükümlülük sınıfına uygulandığının gösterilmesi yeterlidir (DMS-1, 2022: 124-125). DMS'lerin alternatif politikalara izin verdiği durumlarda uygulanması tercih edilen politikanın açıklanması kullanıcılar açısından fayda sağlayabilir. Örnek olarak yatırım amaçlı varlıkların maliyet bedeli ya da gerçeğe uygun değerden hangisi ile değerlendirildiğinin belirtilmesi gerekmektedir. Yine aynı şekilde bazı DMS'ler uyarınca da yönetim tarafından seçilen çeşitli yöntemlere ya da politikalara ilişkin açıklamaları zorunlu kılmaktadır. Örneğin; DMS-17 Maddi Duran Varlıklar Standardı uyarınca maddi duran varlıklar için kullanılan ölçüm esasları ile DMS-5 Borçlanma

Maliyetleri Standartları uyarınca özellikli varlığa ilişkin borçlanma maliyetinin mali tablolara gider mi yoksa varlık olarak mı yansıtıldığına açıklanması gerekmektedir (DMS-1, 2022: 125-126).

Kamu idaresinin muhasebe politikalarının uygulanması sürecinde, tahmini verilere ek olarak mali tablolara yansıtılan tutarları önemli ölçüde etkileme ihtimali olan konulara ilişkin açıklamaların da yapılması gerekmektedir. Örnek olarak DMS-16 Yatırım Amaçlı Varlıklar Standardı uyarınca taşınmazların sınıflandırılmasında zorluk çekiliyorsa, yatırım amaçlı taşınmazların sahibi tarafından kullanılan taşınmazlarla olağan iş akışı içinde satılmak amacıyla elde tutulan taşınmazları ayırtmak için kamu idaresi tarafından uygulanan kriterlerin açıklanması gösterilebilir (DMS-1, 2022: 130-131).

Kamu idaresine ait varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinde takip eden dönemde önemli bir düzeltmeyi gerektirebilecek büyük risk içeren geleceğe yönelik olarak yapılan varsayımlar ile raporlama zamanında tahminlerde ortaya çıkabilecek belirsizliklere ilişkin bilgiler de dipnotlarda açıklanmalıdır. Bunlar; kamu idaresi açısından öznel, zor ve karmaşık bir değerlendirmeyi gerektiren tahminler olup sayısı arttıkça varlık ve yükümlülüklerde önemli düzeltmelerin yapılması ihtiyacını doğurabilir. Bazı varlık ve yükümlülükle açısından raporlama tarihindeki defter değerlerinin belirlenmesi, gelecekteki belirsiz olayların bu varlık ve yükümlülükler üzerindeki etkilerinin tahminine ışık tutabilir. Dipnotlar, bu varlık ve yükümlülüklerle ilişkin nitelik ve raporlama tarihi itibarıyla defter değeri ayrıntılarını içermektedir (DMS-1, 2022: 132-134).

Kamu idaresi de bu nedenlerle gelecek ile ilgili yapacağı tahminlere ilişkin belirsizliğin ana kaynağına ilişkin değerlendirmelerini kullanıcılar tarafından anlaşılabilirliği için dipnotlarda paylaşmalıdır. Aşağıdaki açıklamalar bunlara örnek olarak gösterilebilir (DMS-1, 2022: 136).

- Varsayımın ya da diğer tahminlerdeki belirsizliklerin niteliği,
- Defter değerinin, bu değer hesaplanmasında esas alınan yöntemlere, varsayımlara ve tahminlere olan duyarlılığı ve bu duyarlılığın nedenleri,
- Belirsizliğin beklenen çözümü ve etkilenen varlık ve yükümlülüklerin defter değerinin takip eden dönemde makul ölçüde muhtemel sonuç aralığı,
- Belirsizliklerin ortadan kalkmaması halinde, bu varlık ve yükümlülüklerle ilgili geçmiş varsayımlarda yapılan değişikliklere ilişkin açıklamalardır.

Diğer DMS'ler de bazı ana varsayımların açıklanmasını zorunlu tutmuştur. Açıklanması zorunlu olan bu önemli varsayımlara örnek olarak; DMS-19 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar Standardı uyarınca belirli durumlarda, karşılık sınıflarını etkileyen gelecekteki olaylarla ilgili olanlar, DMS-30 Mali Araçlar Standardına göre mali tablolarda gerçeğe uygun değer üzerinden gösterilen mali varlıkların ve mali yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerinin tahmininde uygulananlar ve DMS-17'de yer verilen maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilen kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerinin tahmininde uygulanan yöntemler gösterilebilir (DMS-1, 2022: 140).

Kamu idaresi, bir özkaynak aracı olarak sınıflandırdığı ve satım seçeneği bulunan mali araçları için aşağıdaki bilgileri açıklamaktadır (DMS-1, 2022: 141):

- Net varlıklar/özkaynak olarak sınıflandırılmış olan tutara ilişkin özet sayısal veriler,
- Mali aracı elinde bulunduran tarafından geri satın alımı veya itfası talep edildiğinde, önceki dönemden itibaren ortaya çıkan değişiklikler de dâhil olmak üzere, kamu idaresinin mali araçları geri alma ya da itfa etme sorumluluğunun yönetimine ilişkin amaçları, politikaları ve süreçleri,
- Mali araçlar sınıfının itfasında veya geri satın alımında ortaya çıkması beklenen nakit çıkışları ve bunun nasıl belirlendiğidir.

Kamu idaresi, mali tabloların diğer bölümlerinde yer verilmemişse, kendisine ilişkin aşağıdaki bilgileri ayrıca açıklamakla yükümlüdür (DMS-1, 2022: 142):

- Adres, hukuki yapı ve faaliyetin sürdürüldüğü esas yer,
- Faaliyetin konusu ile esas faaliyetler hakkında bilgi,
- Faaliyetleri ile ilgili mevzuat,
- Uygulanabilir olması halinde kontrol eden kurum ve ekonomik kurumun nihai kontrol eden kurumu ile
- Belirli süreli kuruluşlarda sürenin uzunluğudur.

3.6. Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarları Gösteren Mali Tablolar ile Karşılaştırmalı Mali Tablolar

DMS-1'e göre tam bir mali tablo seti yukarıda ifade edilen beş tabloya ek olarak kamu idaresinin onaylanmış ve yayınlanmış bütçesi için bütçelenen ve gerçekleşen tutarların gösterildiği bir mali tablonun hazırlanması gerekmektedir.

Kamu mali yönetiminde bütçeleme süreci, idarelerin gelecek döneme ilişkin gelir ve gider tahminlerini belirlemelerine ve kaynakların etkin kullanımına yönelik bir yol haritası oluşturmalarına hizmet etmektedir. Ancak bütçede öngörülen veriler ile dönem sonunda gerçekleşen sonuçlar arasında farklılıklar oluşabilir. Bu farklılıkların düzenli olarak izlenmesi ve raporlanması, hem mali disiplinin sağlanması hem de hesap verebilirliğin artırılması açısından önemlidir. Gerçekleşen verilerin bütçe tahminleriyle karşılaştırılması, kamu idarelerinin mali performanslarını değerlendirmeye ve gelecekteki bütçe hazırlıklarında daha isabetli tahminler yapmalarına imkân tanımaktadır. Bu yönüyle bütçeleme ve gerçekleşen veriler arasındaki ilişki, mali saydamlığın güçlendirilmesi ve karar alma süreçlerinin rasyonelleştirilmesi açısından kritik bir araçtır. Bununla birlikte DMS-1'e göre mali tablolar karşılaştırılabilir bir biçimde en az yıllık olarak sunulmalıdır. Kamu idarelerinin, geçmiş dönemlere ait yukarıda ifade edilen bütün mali tablolarını karşılaştırmalı bilgileri de içerecek bir şekilde sunmaları gerekmektedir. Eğer kamu idaresinin raporlama tarihi değişmiş, bir yıllık süreden daha uzun/kısa bir dönem için yapılmış ise mali tabloların kapsadığı dönemle birlikte dönemin kapsamının neden değiştiği ve temel mali tablo setindeki karşılaştırmalı tutarların tam olarak karşılaştırılabilir olmadığı açıklanmalıdır (DMS-1, 2022: 56-58).

4. Devlet Muhasebe Mevzuatının DMS-1'ile Uyumlaştırılması

Türkiye'de uygulanan devlet muhasebesi sisteminin uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmesi için 2008 yılından itibaren 2025 yılına kadar muhtelif tarihlerde 32 adet standart hazırlanarak Resmî Gazete'de yayımlanmış ve yayımlandıkları tarih itibarıyla yürürlüğe konulmuştur. DMS-1 Mali Tabloların Sunulması Standardı da 2022 yılında yayımlanarak uygulanmaya başlanmıştır. Bu süreçte ise devlet muhasebesi uygulamalarına yön veren yönetmelikler ve alt düzeydeki diğer düzenlemelerin yayımlanan Devlet Muhasebe Standartlarıyla uyumlu hale getirilmesine yönelik ilk köklü değişiklik 2014 yılında yapılmıştır. 5018 sayılı Kanun uyarınca çerçeve yönetmelik niteliği taşıyan "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" 2014 yılında yapılan değişikliklerle birlikte DMS'lerle uyumlu hale getirilmiştir. 2014 yılından sonraki değişiklikler ise yayımlanan yeni standartlar kapsamında 2018 ve 2024 yıllarında gerçekleştirilmiştir.

DMS-1 ile IPSAS-1'de yer alan hükümler genel anlamda birbirleri ile uyumlu olmakla birlikte bazı hususlar arasında farklılıkların da olduğu ifade edilmektedir. Bunlardan en önemlisi iki düzenlemede belirtilen mali tablo setlerin uyumlu olmamasıdır. DMS-1'de kural esaslı bir yaklaşım benimserken, IPSAS-1'de tahminlere ve belirsizliklere yönelik olarak hükümlerin bulunması IPSAS-1'in ilke esaslı bir yaklaşım içerdiğini göstermektedir. Aynı zamanda DMS-1'de Türkiye'ye özgü bazı hüküm ve kavramlara da rastlanmıştır (Yanık ve Öztürk, 2018: 1027).

2014 yılında Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğindeki yapılan önemli bir değişiklik ise DMS-1'e uyumluluk açısından yapılan mali tablo ayrımı olmuştur. Yönetmelik mali tabloları, temel mali tablolar ile diğer mali tablolar olarak iki şekilde gruplandırılmıştır. Tablo 4'te de gösterildiği üzere, temel ve diğer mali tablolar ile DMS-1'de belirtilen mali tablo setinden ayrılmaktadır. Bununla birlikte, diğer mali tablolar Tablo 4'te de gösterildiği gibi bütçe odaklı olarak hazırlanan tablolardan oluşmaktadır. Yönetmelik zorunlu mali tabloları saymakla birlikte kamu idarelerine bu mali tabloların dışında mali tablo hazırlayabilmeleri için de yetki tanımıştır. Yönetmeliğe göre kamu idareleri yıllık temel mali tablolarını, izleyen yılın Nisan ayı sonuna kadar resmi internet sitelerinde yayımlamakla yükümlüdür. Söz konusu tablolardan aylık olarak hazırlananlar da kurumların resmi internet sitelerinde yayımlanmak zorundadır.

Tablo 4. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde Belirtilen Mali Tablolar

MALİ TABLOLAR	
Temel Mali Tablolar	Diğer Mali Tablolar
1- Bilanço	1- Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu
2- Faaliyet Sonuçları Tablosu	2- Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
3- Nakit Akış Tablosu	3- Giderlerin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu
4- Özkaynak Değişim Tablosu	4- Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
5- Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu	5- Bütçe Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
	6- Bütçe Giderlerinin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu
	7- Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu
	8- Bütçe Giderlerinin Faaliyet Sınıflandırılması Tablosu
	9- Bütçe Giderlerinin Finansal Sınıflandırılması Tablosu
	10- Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu
	11- Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu

2014 yılında yürürlükteki yönetmelikte sadece üç temel mali tablo öngörülürken 2018 yılında yapılan değişiklikle bu sayı beşe çıkmıştır. Temel mali tablo seti değiştirilmiş, “Öz Kaynak Değişim Tablosu” ile “Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu” temel mali tablolara eklenmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kamu idarelerinin internet ortamında yayımladıkları mali tablolarının bir rapor formatında sunulabilmesi için bir rehber hazırlanmış ve bu konuda eğitimler verilmiştir. Ayrıca Nakit Akış Tablosu” yeniden düzenlenmiş, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için tek bir “Nakit Akış Tablosu” hazırlanacağı ifade edilmiştir.

5. DMS-1 Uygulamaları: Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Örneği

DMS-1 ve DMS-1 hükümleriyle uyumlaştırılan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, kapsamına dâhil tüm kamu idarelerinin 313’üncü maddenin 1’inci fıkrasında temel mali tabloların hazırlanmasını ve kamuoyunun bilgisine sunulması gerektiğini hükme bağlamıştır. Fakat Türk İdare Hukuku açısından 5018 sayılı Kanun gereği genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri tek bir devlet tüzel kişiliğini temsil ettiğinden bu kurumların münferiden Nakit Akış Tablosu hazırlaması yerine, tüm genel bütçe için tek bir Nakit Akış Tablosu düzenlenmesi öngörülmüştür. Bu tablonun düzenlenmesi konusundaki görev ve yetki ise Hazine ve Maliye Bakanlığı’na aittir. Bu durum genel bütçeli idarelerin temel mali tablo setinde sayılan diğer tabloları düzenlemeleri açısından aranmamaktadır. Dolayısıyla, genel bütçeli idareler de Kanunun diğer cetvellerinde sayılan kamu idareleri gibi temel mali tablo setinde belirtilen tabloları düzenlemek zorundadır. Buna dayanak olan bir başka düzenleme ise yine Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin “Mali raporlama birimi” başlıklı 310’uncu maddesindeki hükümdür. Yapılan düzenleme ile kendi adına ekonomik varlık edinebilen, yükümlülük üstlenebilen ve diğer kamu idareleri ya da üçüncü kişilerle ekonomik ilişkilere girebilen tüm kamu idareleri birer kurumsal birim olarak tanımlanmıştır. Yönetmelik kapsamına giren her kurumsal birim ise mali raporlama birimi kabul edilmiştir. Buna ek olarak, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin her biri için ayrı ayrı mali raporlama yapılması zorunlu hale getirilmiştir.

Türkiye’deki devlet muhasebesi sisteminin bütçe işlemleri açısından nakit, diğer işlemler açısından tahakkuk esasını benimsemiş olması nedeniyle devlet muhasebesi yönetmelikleri DMS-1’e ek olarak kamu idarelerine temel mali tablo seti dışında bütçe odaklı ilave tablolar da düzenleme zorunluluğu getirmiş, bu tabloları ise “Diğer Mali Tablolar” olarak adlandırmıştır.

Bu çalışma kapsamında, DMS-1 ve DMS-1 hükümleriyle uyumlaştırılan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği düzenlemeleri uyarınca 5018 sayılı Kanuna göre hazırlanan Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına ait temel mali tablolar incelenmiştir.

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı’nın görev ve yetkileri 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 385 ile 409’uncu maddeleri arasında düzenlenmiş olup esas itibarıyla Ülkemizde sanayi ve teknolojiye yönelik politikaları belirleyen, bu alanlardaki faaliyetleri gerek kredi gerekse hibe yoluyla destekleyen, bağlı ve ilgili kuruluşları olan Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB), Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK), Türk Patent ve Marka Kurumu (TÜRKPATENT), Türk Standartları Enstitüsü (TSE), Türkiye Bilimler Akademisi (TÜBA), Türkiye Uzay

Ajansı (TUA), Güneydoğu Anadolu Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı (GAP BKİ), Doğu Anadolu Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı (DAP BKİ), Konya Ovası Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı (KOP BKİ) ve Doğu Karadeniz Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı (DOKAP BKİ) ile koordine ettiği 26 kalkınma ajansı sayesinde Ülkemizin geleceği için çok önemli faaliyetler yürütmektedir. Bakanlığın 2024 yılı temel mali tabloları mevzuat hükümleri kapsamında Bakanlığın internet sitesinde “İstatistikler/Temel Mali Tablolar” başlığı altında yayımlanmaktadır.

5.1. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı’nun 2024 Yılı Mali Durum Tablosu (Bilanço)

Bakanlığın 2024 yılı temel mali tabloları incelendiğinde, Tablo 5’te de görüldüğü gibi mali durum tablosu 2022, 2023 ve 2024 yıllarını içerecek şekilde karşılaştırmalı bir şekilde gösterilmiştir. Söz konusu dönemlerde ve 2024 yılındaki veriler incelendiğinde; I-Dönen Varlıklar ana hesap grubundaki 10-Hazır Değerler hesap grubuna ait bakiyenin bilanço büyüklüğü ile kıyaslanamayacak kadar düşük tutarlarda olduğu, II-Duran Varlıklar hesap sınıfında yer alan varlıkların önemli bir bölümünün kurum alacaklarından oluştuğu anlaşılmaktadır. Hazır değerler hesap grubuna ilişkin durum, Bakanlığın genel bütçeli bir idare olması nedeniyle “Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Ödeme ve Tahsilat İşlemlerinin Elektronik Ortamda Gerçekleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar”a tabi olmasıdır.

Dolayısıyla Bakanlık adına yapılan ve Hazine ve Maliye Bakanlığı’nun taşra teşkilatı konumundaki muhasebe birimlerinin banka tahsilat hesaplarına (Merkez Saymanlık Müdürlüğü için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB), defterdarlık muhasebe müdürlükleri ile mal müdürlükleri için de TCMB’nin muhabir bankası olan Ziraat Bankasına yatırılan tutarların gün sonlarında ve her halde yılsonunda Hazine’nin banka hesaplarına aktarılması zorunluluğudur.

Bilançonun II-Duran Varlıklar hesap sınıfındaki alacak tutarlarının ise Bakanlığın ilgili mevzuatı kapsamında organize sanayi bölgeleri ile sanayi sitelerinin alt yapı yatırımları için sanayi bölgesi ve sanayi sitesi tüzel kişiliklerine vermiş olduğu kredilerden kaynaklanmaktadır. Söz konusu krediler kullanılırken genel bütçeye gider, tahsil edildiğinde ise genel bütçeye gelir kaydedilmektedir.

Bilançonun pasifi tarafı incelendiğinde ise yükümlülüklerin büyük bir bölümünün Bakanlıkça yapılacak ödemeler için 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetimi Hakkında Kanun uyarınca nakit yönetiminden sorumlu olan Hazine ve Maliye Bakanlığı’ndan talep edilen tutarlardan yıl içinde karşılanamadığı için 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabında kalan tutarlardan kaynaklandığı görülmektedir. Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri 4749 sayılı Kanun’a göre borçlanma yetkisine haiz olamadıkları için bilançonun pasifinde bu türden yükümlükleri görebilmek de mümkün değildir.

Bilanço açısından göze çarpan bir başka önemli hesap da her ne kadar tutar itibariyle küçük olsa da 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabıdır. Normal şartlar altında dönen varlık olarak sınıflandırılan stokların uzun vadeli bir varlığa dönüşmesi mümkün görülmemekle birlikte tedbir amaçlı edinilen gelecek yıllar stokları ile kullanılmayacak durumda olarak satışı beklenen ilgili maddi duran varlıkları bu hesapta izlenmektedir.

Tablo 5. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı 2024 Yılı Bilançosu

AKTİF HESAPLAR			2022 YILI	2023 YILI	2024 YILI	PASİF HESAPLAR			2022 YILI	2023 YILI	2024 YILI
1		DÖNEN VARLIKLAR	611.652.116,05	541.293.293,10	692.837.508,29	3		KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	2.147.042.840,33	6.793.929.900,20	3.156.894.915,51
	10	HAZIR DEĞERLER	141.690.007,86	181.424.754,34	235.567.316,19		32	FAALİYET BORÇLARI	2.116.232.816,78	6.729.104.633,97	3.102.092.982,44
		100 KASA HESABI	71,50	2.390,21	205,00			320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	10.461.803,50	37.267.478,45	30.915.224,26
		102 BANKA HESABI	2.812.373,65	11.694.314,62	13.947.451,62			325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLERİ HESABI	2.105.771.013,28	6.691.837.155,52	3.071.177.758,18
		104 PROJE ÖZEL HESABI	138.877.562,71	169.728.049,51	221.619.659,57		33	EMANET YABANCI KAYNAKLAR	12.884.427,21	16.513.213,76	44.300.963,99
	12	FAALİYET ALACAKLARI	124.575,31	535.357,86	95.503.253,38			330 ALINAN DEP. VE TEMİNATLAR HES.	236.471,49	6.167.374,43	769.874,12
		120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HES.	95.934,42	506.716,97	95.474.969,49			333 EMANETLER HESABI	12.647.955,72	10.345.839,33	43.531.089,87
		121 GELİRLERDEN TAKİPLİ ALAC. HES.	1.875,00	1.875,00	1.875,00		36	ÖDENECEK DİĞER YÜK.	17.045.316,39	3.514.998,95	9.559.592,91
		126 VERİLEN DEP. VE TEMİNAT. HES.	26.765,89	26.765,89	26.408,89			361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HES.	1.298.369,28	1.232.884,35	4.085.521,98
	13	KURUM ALACAKLARI	428.189.843,81	281.188.134,29	133.999.199,44			362 FON.&DİĞ. KAMU İDR. ADI. YAP. TAH.	15.746.947,11	2.282.114,60	5.474.070,93
		132 KURUMCA VER. BORÇ. ALAC. HES.	428.189.843,81	281.188.134,29	133.999.199,44		37	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	880.279,95	44.795.306,52	939.629,17
		137 TAKİP. KURUM ALACAK. HES.	6.479.864,91	28.631.060,04	55.452.119,01			372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HES.	880.279,95	44.795.306,52	939.629,17
		138 TAKİP. KURUM ALACAK. KAR. HES.	-6.479.864,91	-28.631.060,04	-55.452.119,01		39	DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAY.	0,00	1.747,00	1.747,00

N. S. Yakupçebioğlu – S. Arslan 6/3 (2025) 169-196

	14	DİĞER ALACAKLAR	532.705,81	762.822,03	1.105.550,81			397	SAYIM FAZLALARI HESABI	0,00	1.747,00	1.747,00
	140	KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	532.705,81	762.822,03	1.105.550,81		4		UZUN VADELİ YABANCI KAY.	5.399.826,42	16.969.655,75	87.761.156,92
	15	STOKLAR	5.398.058,23	7.354.239,21	8.390.402,99			43	DİĞER BORÇLAR	0,00	9.316.219,56	31.498.608,64
	150	İLK MADDE VE MALZEME HESABI	5.398.058,23	7.353.899,23	8.390.063,01			430	ALINAN DEP. VE TEMİN. HES.	0,00	9.316.219,56	31.498.608,64
	157	DİĞER STOKLAR HESABI	0,00	339,98	339,98			47	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	5.399.826,42	7.653.436,19	56.262.548,28
	16	ÖN ÖDEMELER	35.607.161,47	69.755.105,91	217.834.789,78			472	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HES.	5.399.826,42	7.653.436,19	56.262.548,28
	162	BÜTÇE DIŞI AVANS VE KRED. HES.	35.607.161,47	69.755.105,91	217.834.789,78		5		ÖZ KAYNAKLAR	5.009.956.549,15	7.197.746.579,35	29.149.401.237,65
	18	GEL. AY. AİT GİD. VE GEL. TAH.	109.763,56	272.879,46	436.995,70			50	NET DEĞER	911.084.734,88	1.428.094.355,99	2.131.092.869,43
	180	GELECEK AYLARA AİT GİD. HES.	109.763,56	272.879,46	436.995,70			500	NET DEĞER HESABI	911.084.734,88	1.428.094.355,99	2.131.092.869,43
2		DURAN VARLIKLAR	6.550.747.099,85	13.467.352.842,20	31.701.219.801,79			51	DEĞER HAREKETLERİ	62.334.398.904,92	96.188.986.052,08	178.627.936.714,52
	22	FAALİYET ALACAKLARI	14.845,52	43.632,11	213.537,06			519	DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HES.	62.334.398.904,92	96.188.986.052,08	178.627.936.714,52
	226	VERİLEN DEP. VE TEMİN. HES.	14.845,52	43.632,11	213.537,06			57	GEÇ. YIL. OLUMLU FAAL. SONUÇ.	75.063.179,24	1.382.311.887,44	6.131.792.691,12
	23	KURUM ALACAKLARI	6.436.325.928,43	10.960.479.930,96	19.694.593.648,79			570	GEÇ. YIL. OLUMLU FAAL SONUÇ. HES.	75.063.179,24	1.382.311.887,44	6.131.792.691,12
	232	KUR. VER. BORÇ. ALAC. HES.	6.436.325.928,43	10.960.479.930,96	19.694.593.648,79			58	GEÇ. YIL. OLUMSUZ FAAL. SNÇ. HES.	-37.392.186.473,31	-51.173.762.180,21	-84.222.868.943,77
	24	MALİ DURAN VARLIKLAR	0,00	235.332.361,10	400.054.600,60			580	GEÇ. YIL. OLUMSUZ	-37.392.186.473,31	-51.173.762.180,21	-84.222.868.943,77

	29	DİĞER DURAN VARLIKLAR	0,00	0,00	620.514.511,71				
	294	ELD. ÇIK. STOK VE MAD. DUR. VAR.HS.	249.931,83	925.295,93	1.817.399,69				
	297	DİĞER ÇEŞ. DUR. VAR. HESABI	0,00	0,00	620.514.511,71				
	299	BİR. AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-249.931,83	-925.295,93	-1.817.399,69				
AKTİF TOPLAMI			7.162.399.215,90	14.008.646.135,30	32.394.057.310,08	PASİF TOPLAMI	7.162.399.215,90	14.008.646.135,30	32.394.057.310,08

5.2. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın 2024 Yılı Faaliyet Sonuçları Tablosu

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın 2024 yılı Faaliyet Sonuçları Tablo 6'da gösterildiği gibi üç yıllık karşılaştırmalı bir şekilde gösterilmiştir. Tablonun giderler kaleminin büyük bir bölümü yapılan bütçe giderlerinin varlıklarla ilişkilendirilemeyen kısmı ile ayrılan amortismanlar ve değerleme farklarından oluşmaktadır. Bu giderlerin önemli bir bölümünün transfer niteliğindeki harcamalardan kaynaklandığı görülmektedir. Cari ve sermaye transferi niteliğindeki bu giderlerin ise en büyük payı ilgili mevzuat uyarınca Bakanlık tarafından bağlı ve ilgili kuruluşlara yapılan hazine yardımı ödemeleri ile sanayi ve teknoloji alanındaki destek ve teşvik ödemelerinden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Tablonun gelir kısmına ilişkin tutarların esas toplamı ise tahsilinde bütçeye gelir kaydedilen gelirlerin faaliyet hesaplarına yansıyan kısmı ile değerleme işlemlerinden oluşmaktadır.

Tablo 6. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı 2024 Yılı Faaliyet Sonuçları Tablosu

Kod	Yard. Hes.	GİDERİN TÜRÜ	2022 YILI	2023 YILI	2024 YILI	Kod	Yard. Hes.	GELİRİN TÜRÜ	2022 YILI	2023 YILI	2024 YILI
630	00 00	GİDERLER HESABI	21.154.723.189,56	41.177.398.658,11	77.985.981.221,97	600	00 00	GELİRLER HESABI	237.012.069,18	550.929.786,39	2.042.389.401,36
630	01 00	Personel Giderleri	684.092.542,68	1.369.881.189,76	2.712.192.985,13	600	01 00	Vergi Gelirleri	39.647.958,85	164.462.949,96	499.095.943,19
630	01 01	Memurlar	592.209.992,56	1.192.033.135,57	2.406.051.267,39	600	01 01	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	28.917.163,43	78.777.018,18	216.729.621,86
630	01 02	Sözleşmeli Personel	50.956.854,62	57.209.806,95	99.064.886,11	600	01 03	Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	6.151.881,77	77.206.049,93	265.495.875,23
630	01 03	İşçiler	40.580.889,48	116.939.426,28	205.843.886,08	600	01 05	Damga Vergisi	4.577.732,65	8.479.881,85	16.870.446,10
630	01 04	Geçici Süreli Çalışanlar	344.806,02	3.603.643,69	871.306,73	600	01 06	Harçlar	1.181,00	0,00	0,00
630	01 05	Diğer Personel	0,00	95.177,27	361.638,82	600	03 00	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	17.355.930,08	31.995.629,33	48.436.968,25
630	02 00	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	105.455.901,03	191.252.719,79	330.490.343,55	600	03 01	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri	16.895.223,90	31.435.436,91	47.764.489,86
630	02 01	Memurlar	89.068.809,43	159.042.729,79	276.265.549,56	600	03 04	Kurumlar Hasılatı	0,02	0,00	55,10
630	02 02	Sözleşmeli Personel	7.709.221,70	7.839.540,84	12.025.262,04	600	03 06	Kira Gelirleri	460.694,16	560.192,42	672.423,29
630	02 03	İşçiler	8.671.942,67	24.167.024,26	42.189.139,92	600	03 09	Diğer Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	12,00	0,00	0,00
630	02 99	Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri Gecikme Cezası ve Zamları	5.927,23	203.424,90	10.392,03	600	04 00	Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	23.999.656,49	17.745.746,67	827.702.912,46
630	03 00	Mal ve Hizmet Alım Giderleri	125.550.879,65	184.274.303,64	335.964.025,71	600	04 01	Yurt Dışından Alınan Bağış ve Yardımlar	20.361.097,21	0,00	814.127.704,33
630	03 01	Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	927.363,18	3.074.653,00	7.211.805,75	600	04 03	Diğer İdarelerden Alınan Bağış ve Yardımlar	651.623,92	204.700,00	1.791.165,66

N. S. Yakupçebioğlu – S. Arslan 6/3 (2025) 169-196

630	03	02	Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	10.714.135,54	30.483.433,18	54.405.703,04	600	04	04	Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Yardım ve Bağışla	1.104.435,36	12.981.046,67	6.609.896,61
630	03	03	Yolluklar	15.400.467,15	27.270.899,86	40.291.739,20	600	04	05	Proje Yardımları	1.882.500,00	4.560.000,00	5.174.145,86
630	03	04	Görev Giderleri	929.867,57	8.965.550,25	14.664.066,62	600	05	00	Diğer Gelirler	104.521.116,50	218.749.731,33	454.994.375,47
630	03	05	Hizmet Alımları	68.972.161,18	92.953.378,59	203.176.173,97	600	05	01	Faiz Gelirleri	58.174.059,58	81.914.238,31	142.160.962,55
630	03	06	Temsil ve Tanıtma Giderleri	1.175.031,14	2.464.805,31	2.786.642,91	600	05	03	Para Cezaları	30.012.638,79	60.532.533,93	252.242.213,99
630	03	07	Menkul Mal, Gayrimaddi Hak Alım, Bakım ve Onarım	27.049.848,96	17.496.203,80	12.868.524,95	600	05	09	Diğer Çeşitli Gelirler	16.334.418,13	76.302.959,09	60.591.198,93
630	03	08	Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım Giderleri	330.995,83	330.297,38	542.570,49	600	11	00	Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri	50.434.462,48	117.614.893,05	211.577.544,01
630	03	09	Tedavi ve Cenaze Giderleri	51.009,10	1.235.082,27	16.798,78	600	11	01	Döviz Mevcudunun Değerlemesinden Oluşan Olumlu Kur Farkları	50.434.462,48	115.676.176,06	211.577.544,01
630	05	00	Cari Transferler	10.899.251.440,50	24.045.959.403,11	51.558.974.454,27	600	11	99	Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri	0,00	1.938.716,99	0,00
630	05	02	Hazine Yardımları	6.942.251.865,00	16.923.473.000,00	25.896.192.900,00	600	25	00	Kamu İdarelerinden Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan Varlıklardan Elde Edilen Gelirler	1.052.944,78	360.836,05	581.657,98
630	05	03	Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler	4.092.983,91	5.363.845,30	10.839.748,93	600	25	01	Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinden Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan Varlıklardan Elde Edilen Gelirler	957.776,78	359.786,05	550.815,66

630	05	04	Hanehalkı ve İşletmelere Yapılan Transferler	3.933.240.613,47	7.092.920.028,04	24.683.288.215,87	600	25	02	Özel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinden Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan Varlıklardan Elde Edilen Gelirler	77.350,00	1.050,00	30.842,32
630	05	06	Yurtdışına Yapılan Transferler	19.665.978,12	24.202.529,77	968.653.589,47	600	25	05	Mahalli İdarelerden Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan Varlıklardan Elde Edilen Gelirler	17.818,00	0,00	0,00
630	07	00	Sermaye Transferleri	9.238.574.044,48	14.997.512.882,67	22.181.065.022,61	GELİRLER TOPLAMI (B)				237.012.069,18	550.929.786,39	2.042.389.401,36
630	07	01	Kurum, İşletme ve Hane halkına Yapılan Sermaye Transferleri	1.896.196.197,48	2.736.560.034,67	3.941.268.315,61	Kod	Yard. Hes.	İNDİRİM, İADE VE İSKONTONUN TÜRÜ	2022 YILI	2023 YILI	2024 YILI	
630	07	02	Yurtdışı Sermaye Transferleri	45.000.000,00	30.000.000,00	45.000.000,00	610	00	00	İNDİRİM, İADE VE İSKONTOLAR HESABI	692.676,20	1.414.664,23	5.726.166,27
630	07	03	Hazine Yardımları	7.297.377.847,00	12.230.952.848,00	18.194.796.707,00	610	01	00	Vergi Gelirleri	163.591,48	156.398,97	147.529,34
630	11	00	Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri	19.722.884,82	39.281.236,45	196.384.457,39	610	01	01	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	147.771,02	155.382,12	95.608,30
630	11	01	Döviz Mevcudunun Değerlemesinden Oluşan Olumsuz Kur Farkları	19.638.412,02	39.105.330,33	195.567.334,12	610	01	03	Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	11.858,79	419,49	0,00
630	11	99	Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri	84.472,80	175.906,12	817.123,27	610	01	05	Damga Vergisi	3.094,67	597,36	51.921,04
630	13	00	Amortisman Giderleri	31.527.146,17	97.443.106,68	274.313.528,52	610	01	06	Harçlar	867,00	0,00	0,00

N. S. Yakupçebioğlu – S. Arslan 6/3 (2025) 169-196

630	13	01	Maddi Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	20.381.697,38	66.315.824,56	164.949.936,24	610	03	00	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	61.672,35	329.821,74	740.506,70
630	13	02	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	11.141.952,88	31.099.462,64	109.363.592,28	610	03	01	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri	52.894,69	326.800,33	730.473,00
630	13	03	Diğer Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	3.495,91	27.819,48	0,00	610	03	06	Kira Gelirleri	8.777,66	3.021,41	10.033,70
630	14	00	İlk Madde ve Malzeme Giderleri	6.149.551,17	9.647.073,71	12.484.262,95	610	04	00	Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	42.500,00	21.250,00	0,00
630	14	01	Kırtasiye Malzemeleri	2.687.973,75	4.721.197,13	5.649.058,68	610	04	05	Proje Yardımları	42.500,00	21.250,00	0,00
630	14	02	Beslenme/Gıda Amaçlı ve Mutfakta Kullanılan Tüketim Malzemeleri	100.951,50	153.357,30	33.355,09	610	05	00	Diğer Gelirler	424.912,37	907.193,52	4.838.130,23
630	14	03	Tıbbi ve Laboratuvar Sarf Malzemeleri	23.927,78	79.467,09	117.934,07	610	05	01	Faiz Gelirleri	42,63	3,13	0,00
630	14	04	Yakıtlar, Yakıt Katkıları ve Katkı Yağlar	335.751,31	110.950,26	150.451,48	610	05	03	Para Cezaları	393.689,90	841.833,68	4.734.442,10
630	14	05	Temizleme Ekipmanları	1.055.386,35	1.643.954,65	3.354.991,19	610	05	09	Diğer Çeşitli Gelirler	31.179,84	65.356,71	103.688,13
630	14	06	Giyecek, Mefruşat ve Tuhafiye Malzemeleri	410.181,00	387.080,07	157.546,93	İNDİRİM, İADE VE İSKONTO TOPLAMI (C)				692.676,20	1.414.664,23	5.726.166,27
630	14	07	Yiyecek	757,50	5.554,48	0,00	Kod	Yard. Hes.	ENFLASYON DÜZ. TÜRÜ	2022 YILI	2023 YILI	2024 YILI	
630	14	08	İçecek	73.556,19	185.557,18	160.225,95	698	00	00	ENFLASYON DÜZ. HES.	0,00	0,00	2.430.765.893,23

630	14	10	Zirai Maddeler	826,00	19.440,00	5.104,50	698	12	00	Arazi ve Arsalar Hesabına İlişkin Enflasyon Düzeltmesi	0,00	0,00	353.837.067,12
630	14	12	Bakım Onarım ve Üretim Malzemeleri	673.996,76	1.203.469,46	693.244,20	698	14	00	Binalar Hesabına İlişkin Enflasyon Düzeltmesi	0,00	0,00	1.477.450.512,16
630	14	13	Yedek Parçalar	508.227,18	339.346,96	239.263,53	698	15	00	Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabına İlişkin Enflasyon Düzeltmesi	0,00	0,00	215.980,88
630	14	14	Nakil Vasıtaları Lastikleri	82.789,39	225.670,20	166.073,85	698	16	00	Taşıtlar Hesabına İlişkin Enflasyon Düzeltmesi	0,00	0,00	7.626.131,66
630	14	15	Değişim, Bağış ve Satış Amaçlı Yayınlar	59.772,90	353.076,06	47.523,90	698	17	00	Demirbaşlar Hesabına İlişkin Enflasyon Düzeltmesi	0,00	0,00	24.262.973,41
630	14	17	Basınçlı Ekipmanlar	0,00	162,00	0,00	698	19	00	Maddi Duran Varlıkların Birikmiş Amortismanlarına İlişkin Enflasyon Düzeltmesi	0,00	0,00	-462.873.388,32
630	14	99	Diğer Tüketim Amaçlı Malzemeler	135.453,56	218.790,87	1.709.489,58	698	19	02	Binalar	0,00	0,00	-448.246.779,77
630	15	00	Karşılık Giderleri	518.982,47	45.414.816,90	31.199.868,38	698	19	03	Tesis, Makine ve Cihazlar	0,00	0,00	-163.889,01
630	15	02	Takipteki Kurum Alacakları Karşılıkları	0,00	0,00	26.821.058,97	698	19	04	Taşıtlar	0,00	0,00	-5.526.455,11
630	15	04	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	518.982,47	45.414.816,90	4.378.809,41	698	19	05	Demirbaşlar	0,00	0,00	-8.936.264,43
630	20	00	Silinen Alacaklardan Kaynaklanan Giderler	14.088.377,74	33.648.413,08	26.728.957,11	698	20	00	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına İlişkin Enflasyon Düzeltmesi	0,00	0,00	1.030.246.616,32

630	20	01	Gelirlerden Alacaklardan Silinenler	375,00	1.110.619,00	1.289.164,50	ENFLASYON DÜZELTMESİ TOPLAMI (E)	0,00	0,00	2.430.765.893,23
630	20	02	Kişilerden Alacaklardan Silinenler	80.058,89	29.970,92	3.499,30				
630	20	03	Kurum Alacaklarından Silinenler	14.007.943,85	32.507.823,16	25.436.293,31				
630	25	00	Kamu İdarelerine Bedelsiz Olarak Devredilen Mali Olmayan Varlıklardan Kaynaklanan Giderler	949.090,60	355.787,03	3.532.630,58				
630	25	01	Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerine Bedelsiz Olarak Devredilen Varlıklardan Kaynaklanan Giderler	948.623,57	355.787,03	3.513.670,58				
630	25	02	Özel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerine Bedelsiz Olarak Devredilen Varlıklardan Kaynaklanan Giderler	467,03	0,00	18.960,00				
630	30	00	Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler	28.674.462,64	162.653.058,18	319.363.322,40				
630	30	06	Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler	28.674.462,64	162.653.058,18	319.363.322,40				
630	99	00	Diğer Giderler	167.885,61	74.667,11	3.287.363,37				

630	99	99	Yukarıda Tanımlanmayan Diğer Giderler	167.885,61	74.667,11	3.287.363,37				
GİDERLER TOPLAMI (A)				21.154.723.189,56	41.177.398.658,11	77.985.981.221,97	NET GELİR (D)= (B-C)	236.319.392,98	549.515.122,16	2.036.663.235,09
GELİRLER TOPLAMI (B)				237.012.069,18	550.929.786,39	2.042.389.401,36	ENFLASYON DÜZELTMESİ (E)	0,00	0,00	2.430.765.893,00
İNDİRİM İADE İSKONTO TOPLAMI (C)				692.676,20	1.414.664,23	5.726.166,27	FAALİYET SONUCU [((D+E)- A)](+/-)	-20.918.403.796,58	-40.627.883.535,95	-73.518.552.093,65

5.3. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın 2024 Yılı Özkaynak Değişim Tablosu

Bakanlığın, Tablo 7'de gösterilen Özkaynak Değişim Tablosu incelendiğinde, 2023 ve 2024 yıllarına ait dönem başı bakiyeler, dönem içi hareketler ile dönem sonu bakiyeler görülmektedir. Net özkaynak artışının negatif olduğu diğer bir ifadeyle özkaynakta pozitif etkinin 51-Değer Hareketleri Hesap Grubuna aktarılan ve beş yıl boyunca burada izlenecek tutarlardan kaynaklandığı ifade edilebilir.

Tablo 7. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı 2024 Yılı Özkaynak Değişim Tablosu

	2023			2024		
	ÖNCEKİ DÖNEM BAŞI BAKİYESİ	ÖNCEKİ DÖNEM İÇİ HAREKETLER	ÖNCEKİ DÖNEM SONU BAKİYESİ	DÖNEM BAŞI BAKİYESİ	DÖNEM İÇİ HAREKET.	DÖNEM SONU BAKİYESİ
NET DEĞER	911.084.734,88	517.009.621,11	1.428.094.355,99	1.428.094.355,99	702.998.513,44	2.131.092.869,43
A- Denge Kayıtları	264.066.132,89	0,00	264.066.132,89	264.066.132,89	0,00	264.066.132,89
B- Varlık Envanteri	1.023.434,88	161.132,76	1.184.567,64	1.184.567,64	3.781.866,70	4.966.434,34
C- Yükümlülük Envanteri	-2.208.689,49	-391.923,00	-2.600.612,49	-2.600.612,49	0,00	-2.600.612,49
Ç- Değer Hareketleri Sonuç Hesabından Aktarılanlar	16.294.610.659,09	7.564.587.170,90	23.859.197.829,99	23.859.197.829,99	9.343.852.146,26	33.203.049.976,25
D- Enflasyon Düzeltme Farkları						
E- Diğer	-15.646.406.802,49	-7.047.346.759,55	-22.693.753.562,04	-22.693.753.562,04	-8.644.635.499,52	-31.338.389.061,56
DEĞER HAREKETLERİ	62.334.398.904,92	33.854.587.147,16	96.188.986.052,08	96.188.986.052,08	82.438.950.662,44	178.627.936.714,52
YEDEKLER						
GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI	108.436.563,69	1.273.875.323,75	1.382.311.887,44	1.455.694.931,63	4.676.097.759,49	6.131.792.691,12
GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI	-58.343.963.654,34	7.170.201.474,13	-51.173.762.180,21	-91.875.028.760,35	7.652.159.816,58	-84.222.868.943,77
DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI	0,00	-40.627.883.535,95	-40.627.883.535,95	0,00	-73.518.552.093,65	-73.518.552.093,65

5.4. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın 2024 Yılı Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu

DMS-1'de yer alan hükümlere ek olarak ayrıca DMS-24 Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunulması Standardında da bütçe bilgilerinin mali tablolarda gösterilmesi ile ilgili hükümler bulunmaktadır. DMS-24'e göre bütçelenen tutarlar ile gerçekleşen tutarların karşılaştırılması mali tablolarda yer almalı, bütçelenen ve gerçekleşen tutarlar arasında önemli bir fark var ise nedenlerinin açıklanması gerekmektedir (Kaya, 2019: 75).

Başlangıç ve nihai bütçe tutarları ile gerçekleşen tutarların, bütçeyle karşılaştırmalı bir şekilde malî tablolarda kamuoyuna sunulması, kaynakların onaylanan bütçeye uygun bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı konusunda ilgili kişilere bilgi sağlamaktadır. Böylece hesap verebilirlik sağlanır. Gerçekleşen tutarlar ile nihai bütçe tutarları arasındaki farklar, hesaplardaki sapma şeklinde ifade edilir (DMS-24, 2016: 13).

Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosunda, Tablo 8’de de görüldüğü gibi Bakanlığın gelirlerine/tahsilatlarına ilişkin bir tahmin bulunmamaktadır. Gider tahminleri ise ekonomik kodlar bazında Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile verilen ödenek tutarlarını göstermektedir. Tablonun nihai ödenek sütunu ise yıl içerisinde Bakanlık bütçesine eklenen ya da eklenmesi düşülen ödeneklerden sonraki durumu ifade etmektedir. Gerçekleşen tutarlar kısmı da yine ödeneklerden yıl içinde bütçe giderine dönüşen tutarı bir başka ifadeyle verilen harcama yetkisinin kullanılan kısmını göstermektedir.

Tablo 8. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı 2024 Yılı Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu

	Bütçelenen Tutarlar		Gerçekleşen Tutar
	Bütçe Ödeneği / Gelir Tahmini	Nihai Ödenek	
TAHSİLATLAR			
Vergi Gelirleri	0,00	0,00	499.095.943,19
Sosyal Güvenlik Gelirleri	0,00	0,00	0,00
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirler	0,00	0,00	47.884.103,43
Alınan Bağış ve Yardımlar İle Özel Gelirler	0,00	0,00	0,00
Diğer Gelirler	0,00	0,00	275.869.492,72
Sermaye Gelirleri	0,00	0,00	0,00
Alacaklardan Tahsilat	0,00	0,00	147.188.934,85
Red ve İadeler (-)	0,00	0,00	4.980.498,44
Toplam Tahsilatlar	0,00	0,00	965.057.975,75
ÖDEMELER			
Personel Giderleri	2.588.167.000,00	2.744.069.063,00	2.711.654.746,35
Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	318.429.000,00	339.854.137,00	330.490.343,55
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	330.644.000,00	411.233.450,00	310.994.626,78
Faiz Giderleri	0,00	0,00	0,00
Cari Transferler	38.434.606.000,00	52.172.502.787,62	50.820.365.231,55
Sermaye Giderleri	5.325.020.000,00	3.354.086.720,57	3.175.500.297,53
Sermaye Transferleri	23.703.947.000,00	22.308.233.905,00	22.181.065.022,61
Borç Verme	8.294.256.000,00	10.657.003.402,00	9.497.226.709,04
Yedek Ödenekler	0,00	0,00	0,00
Toplam Ödemeler	78.995.069.000,00	91.986.983.465,19	89.027.296.977,41
NET TAHSİLATLAR/ÖDEMELER			0,01

5.5. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın 2024 Yılı Dipnotları

Bakanlığın son temel mali tablosu olarak kabul edilen dipnotlar ise mali tablo kalemleri ile ilgili açıklayıcı ve yararlı bilgi verilmesi gereken notlardan oluşmaktadır. Tablo 9’da görüldüğü gibi Dipnotlar tablosu son üç yıl içerisindeki “Alınan Teminat Mektupları”, “Gider Taahhütleri” ile “Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklara” ilişkin açıklayıcı bilgilerden oluşmaktadır. Örneğin, kamu idaresi tarafından gerçekleştirilen yapım işlerine ilişkin olarak, sözleşme imzalandığında taahhüt edilen tutarlar “gider taahhütleri” hesabında izlenmektedir. Bu kayıt, hem sözleşme yükümlülüklerinin takip edilebilmesi hem de içinde bulunulan yılı aşan projelerde bütçede yeterli ödeneklerin ayrılabilmesi için yapılmaktadır. Her hakediş ödemesi (geçici kabul) yapıldığında, gider taahhütleri hesabından ilgili tutar düşülmekte ve söz konusu tutar “Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına” aktarılmaktadır.

Tablo 9. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı 2024 Yılı Bilanço Dipnotları

BİLANÇO DİPNOTLARI		2022 YILI	2023 YILI	2024 YILI
910	ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	57.504.583,94	305.194.401,49	6.948.979.934,53
911	ALINAN TEMİNAT MEK. EMANETLERİ HESABI	57.504.583,94	305.194.401,49	6.948.979.934,53
920	GİDER TAAHHÜTLERİ HESABI	16.181.068,77	2.271.998,81	3.983.181.436,85
921	GİDER TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI HESABI	16.181.068,77	2.271.998,81	3.983.181.436,85
948	BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAK. HES.	11.700.790,73	11.183.622,59	12.896.097,72
949	BAŞKA BİRİM. ADINA İZLENEN ALA. EMANET HES	11.700.790,73	11.183.622,59	12.896.097,72
998	DİĞER NAZİM HESAPLAR HESABI	73.980,74	73.980,74	73.980,74
999	DİĞER NAZİM HESAPLAR KARŞILIĞI HESABI	73.980,74	73.980,74	73.980,74

6. Sonuç ve Değerlendirmeler

Kamu idarelerinin ihtiyacı olan mali verilerin doğru ve güvenilir bir şekilde kayıt altına alınması, raporlanması ve analiz edilmesi kamu mali yönetimi açısından önemlidir. Dolayısı ile kamu idarelerinde mali tablolar; şeffaflığı, hesap verebilirliği ve mali disiplini sağlamak için kullanılan önemli araçlar arasındadır. DMS-1, kamu idarelerinin mali durumlarını, faaliyet sonuçlarını, performanslarını ve nakit akışlarını standart bir şekilde sunarak, karar alıcılar ve diğer paydaşlar için güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılır bilgiler sunmayı amaçlamaktadır. Bu standart, kamu mali tablolarının kapsamını, yapısını ve raporlanmasına ilişkin kuralları düzenleyerek, kamu idarelerinin faaliyetleri ile mali sonuçları arasındaki ilişkiyi ortaya koyabilmektedir.

Türkiye’de, 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ve beraberinde Avrupa Birliğine uyum süreci, ülkemizde de kamu muhasebesinde önemli değişiklikleri kaçınılmaz kılmıştır. Bu değişikliklerin en önemli sonuçları ise uluslararası standartlara dayalı olarak geliştirilen Devlet Muhasebe Standartları’nın uygulanmaya başlaması olmuştur. Kamu idareleri tarafından DMS-1’in uygulanmaya başlanması ile birlikte, mali tabloların hazırlanmasının yasal bir zorunluluk olmasının yanı sıra, kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili de bilgi vermesi sonucu toplumsal güveni artıran bir araç haline gelmesi de sağlanabilmektedir.

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı verileri kullanılarak yapılan bu inceleme, DMS-1’in yürürlüğe girmesi ile birlikte mali tablolar, hem kapsam olarak hem de raporlama düzeni açısından standart bir şekilde hazırlanmaktadır. Standartta yer alan karşılaştırmalı tabloların hazırlanması ile bütçelenen ve gerçekleşen tutarlar arasındaki ilişki ile ortaya çıkan sapmaların da izlenmesi daha kolay olabilmektedir. Ayrıca, dipnotlarla desteklenen açıklamalar, mali yönetimde öngörülebilirliği artırmakta ve daha sağlıklı kararlar alınmasına olanak tanımaktadır.

Sonuç olarak, DMS-1, kamu sektöründe mali tabloların uluslararası standartlara uygun, şeffaf ve hesap verebilir bir şekilde hazırlanmasına imkân sağlamaktadır. Bu standart, sadece muhasebe süreçlerini düzenlemekle kalmamakta; aynı zamanda kamu mali yönetiminde etkinlik, verimlilik ve güvenilirlik hedeflerine ulaşmada da stratejik bir öneme sahiptir.

KAYNAKÇA

DMS-1, Mali Tabloların Sunulması Standardı

DMS-24, Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunulması Standardı

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 23.12.2024 tarih ve 29214 sayılı Resmi Gazete.

<https://www.hmb.gov.tr/devlet-muhasebesi-standartlari> [Erişim Tarihi: 10.08.2025]

<https://www.sanayi.gov.tr/istatistikler/temel-mali-tablolar/mi2904011620> [Erişim Tarihi: 14.08.2025]

Kaya, Y. (2019). *Devlet Muhasebe Standardı 24 (DMS-24): Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu ve Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Balıkesir Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Devlet Muhasebe Standartları Kurumu, Devlet Muhasebe Standartlarının Özeti, Aralık 2024.

Yanık, S. S., & Öztürk, C. (2018). Devlet Muhasebesinde Muhasebe Sistemleri ve Tam Tahakkuk Sisteminin DMS 1–Mali Tabloların Sunulması Standardı Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 1007-1029.