

**T.C.  
HALIÇ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
İŞLETME PROGRAMI**

**ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA  
STANDARTLARININ KAMU KURUMLARINDA  
KULLANILMASININ MALİ SAYDAMLığA  
ETKİLERİ  
(İSTANBUL SU VE KANALİZASYON İDARESİ  
ÖRNEĞİ)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan**

**Nazmi KARABACAK**

**Danışmanı**

**Prof. Dr. Mustafa Aksu**

**İstanbul – 2009**

**T.C.  
HALIÇ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
İŞLETME PROGRAMI**

**ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA  
STANDARTLARININ KAMU KURUMLARINDA  
KULLANILMASININ MALİ SAYDAMLIĞA  
ETKİLERİ  
(İSTANBUL SU VE KANALİZASYON İDARESİ  
ÖRNEĞİ)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan**

**Nazmi KARABACAK**

**Danışmanı**

**Prof. Dr. Mustafa Aksu**

**İstanbul – 2009**

T.C.  
HALIÇ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İşletme Anabilim Dalı İşletme Programı yüksek lisans öğrencisi **Nazmi KARABACAK** tarafından hazırlanan “**Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kamu Kurumlarında Kullanılmasının Mali Saydamlığa Etkileri (İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi-İSKİ Örneği)**” adlı bu çalışma jürimizce Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Sınav Tarihi : 09.10.2009

( Jüri Üyesinin Ünvanı , Adı , Soyadı ve Kurumu ) :

İmzası :

Jüri Üyesi: Prof.Dr.Mustafa AKSU  
Danışman-HAL.Üniv. İşletme ABD Öğr.Üyesi



Jüri Üyesi : Prof.Dr.M.Zeki AKSAN  
HAL.Üniv.Uluslararası Tic.ve İşl. ABD Öğr.Üyesi



Jüri Üyesi : Doç.Dr.Turgut ÖZKAN  
HAL.Üniv. İşletme ABD Öğr.Üyesi



## ÖNSÖZ

Kamu mali yönetimin temel öğelerinden en önemlileri bütçe ve devlet muhasebesidir. Ancak son döneme kadar bütçenin önemi üzerinde daha fazla durulmuş, devlet muhasebesi ikinci plana atılmıştır. Devlet muhasebesinin bütçe odaklı olması ve ikinci plana atılması kamu hizmetlerinden yararlananların bilgi alma ihtiyacının giderilmesini engellemiştir. Son dönemde kamunun bilgi alma ihtiyacının giderilmesi için yapılan çalışmalarla kamu maliyesinde analitik bütçe sınıflandırması ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulaması başlatılmıştır. Sekizinci beş yıllık kalkınma planında bu başlayan çalışmaların mali saydamlığın sağlanması amacı güttüğü ve kamu maliyesinde uluslararası standartların uygulanması gerekliliği ortaya konmuştur.

Yüksek lisans tezi olarak sunulan çalışmada son dönemde Türkiye’de mali saydamlık çalışmaları ele alınacaktır. Özellikle uluslararası muhasebe standartlarının mali saydamlığa etkisi üzerinde durulacaktır.

Konuya yönelik olarak da İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi mali tabloları üzerinde bir uygulama yapılmıştır.

Tez sürecimde, yol göstericiliğinden, sabrından ve yardımlarından dolayı Prof. Dr. Mustafa AKSU’ya; ve Doç. Dr. Turgut ÖZKAN’A teşekkür ederim.

İstanbul 2009

Nazmi KARABACAK

## İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR TABLOSU.....	III
TABLolar LİSTESİ .....	V
ÖZET .....	VI
ABSTRACT .....	VII
GİRİŞ .....	1
1. GENEL MUHASEBE.....	3
1.1 Muhasebe Kavramı.....	3
1.1.1 Muhasebenin Tanımı:.....	3
1.1.2 Muhasebenin Önemi.....	4
1.1.3 Muhasebenin Temel Kavramları.....	5
1.2 Mali Tablo Kavramı.....	11
1.2.1 Mali Tabloların Türleri:.....	11
2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI.....	13
2.1. Standartlaşmanın Gerekliği.....	13
2.2 Dünya da UFRS-UMS.....	18
2.2.1 Avrupa Birliğinde UMS-UFRS.....	18
2.2.2 ABD GKGMİ ve UMS-UFRS.....	20
2.3 Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu .....	21
2.3.1 UMSK Vakfının Organizasyon Yapısı.....	22
2.4 Kamu Sektörü Muhasebe Standartları.....	24
3. DEVLET MUHASEBESİ .....	26
3.1 Devlet Muhasebesinin Tanımı.....	26
3.2 Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemleri.....	28
3.2.1 Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi.....	28
3.2.2 Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi.....	29
3.2.3 Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi.....	30

3.2.4 Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi:.....	31
3.3 Türkiye Devlet Muhasebesi Tarihi.....	35
3.4 Kamu Yönetiminde Reform Çalışmaları.....	38
3.4.1 Devlet Mali İstatistikleri.....	41
3.4.2 Avrupa Hesap Sistemi.....	42
4. SAYDAMLIK.....	44
4.1 Saydamlık Kavramı.....	44
4.2 Saydamlık Türleri.....	45
4.2.1 Performans Saydamlığı.....	45
4.2.2 Mali Saydamlık.....	46
4.3. Dünya'da Mali Saydamlık:.....	50
4.3.1 IMF Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü.....	51
4.4 Türkiye'de Mali Saydamlık.....	53
4.4.1 Mali Saydamlığın Sağlanması İçin Yapılan Çalışmalar.....	58
5. UMS-UFRS'NİN DEVLET MUHASEBESİNDE MALİ SAYDAMLIĞA ETKİSİ.....	63
6. DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER.....	82
6.1. Değerlendirme.....	82
6.2. Öneriler.....	83
7. İSKİ MALİ TABLO UYGULAMASI .....	85
KAYNAKÇA.....	102
ÖZGEÇMİŞ.....	105

## KISALTMALAR

AB:	Avrupa Birliği
ABD:	Amerika Birleşik Devletleri
ASBE:	The Accounting Standards For Business Enterprises
DMS:	Devlet Muhasebe Standartları
DMSK:	Devlet Muhasebe Standartları Kurulu
ESA:	European System Of Accounts
FASB:	Financial Accounting Standards Board
GFS:	Government Finance Statistic
IASC :	<i>International Accounting Standards Committee</i>
IFAC:	International Federation Of Accountants
IMF:	The International Monetary Fund
IPSASB:	International Public Sector Accounting Standards Board
İSKİ:	İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi
IOSCO:	International Organization Of Securities Commissions
KİT:	Kamu İktisadi Teşekkülü
OECD:	Organisation For Economic Co-Operation And Development
SDK:	Standart Danışma Konseyi
SPK:	Sermaye Piyasası Kurulu
TEPAV:	Türkiye Ekonomi Araştırmaları Vakfı
TESEV:	Türkiye Ekonomik Ve Sosyal Etütler Merkezi

UFRYK:	Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi
UK:	United Kingdom
UMS:	Uluslar Arası Muhasebe Standartları
UMSK:	Uluslar Arası Muhasebe Standartları Kurulu
UMSKV:	Uluslar Arası Muhasebe Standartları Kurulu Vakfı
UMKKO:	Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Organizasyonu
UNDP:	United Nations Development Programme
US GAAP:	Generally Accepted Accounting Principles In The United State



## TABLULAR LİSTESİ

	<b>Sayfa No:</b>
Tablo 3.1 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Öncesi Kamu Kurumlarının Kullandığı Devlet Muhasebe Sistemi Kayıt Esasları	34
Tablo 4.1 2003-2007 Arası Ana Ülkelerin Mali Saydamlık Yüzdeleri	57
Tablo 5.1 İstanbul Büyükşehir Belediyesi 2007 yılı Gider Bütçesi Gerçekle	67
Tablo 5.2 İstanbul Büyükşehir Belediyesi 2007 yılı Gelir Bütçesi Gerçekleş	67
Tablo 5.3 Devlet Bilançolarında Uygulanan Açıklama	69
Tablo 5.4 Örnek Malî Tablo	72
Tablo 5.6. Örnek Nakit Akış Tablosu	75

## GENEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Nazmi KARABACAK  
Anabilim Dalı : İşletme  
Programı : İşletme  
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Mustafa AKSU  
Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans – Eylül 2009

### ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ KAMU KURUMLARINDA KULLANILMASININ MALİ SAYDAMLIĞA ETKİLERİ (İSTANBUL SU VE KANALİZASYON İDARESİ ÖRNEĞİ)

#### ÖZET

Kamu yönetiminde son dönemde en çok tartışılan konuların başında gelen mali saydamlığa nasıl ulaşılabileceği net olarak belirlenememiştir. Öncelikle mali saydamlığın ne olduğundan ve IMF'nin mali saydamlık konusunu somut ve ölçülebilir bir komu haline getirmek için hazırladığı Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğüne değinildi, ardından dünyada ve Türkiye de mali saydamlığın nerede olduğu ve mali raporlama ile ilgili mali saydamlık sorunlarının neler olduğundan bahsedildi. Daha sonrasında UMS-UFRS'nin altyapısından ve oluşturulma sürecinden değinildi. Bunları tamamladıktan sonra devlet muhasebesinin ne olduğu kullanılan kayıt yöntemlerinin neler olduğu ve son dönemde yaşanan değişimlerden bahsettik. Sonrasında ise mali saydamlığı sağlamak için UFRS-UMS altyapısını kullanan uluslar arası kamu sektörü muhasebe standartlarının ülkemizde mali saydamlığa katkılarına değindikten sonra İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresinin mali tablolarını kamuoyuna açıklamalarına uygulama olarak gerçekleştirildi.

Anahtar Kelimeler: mali saydamlık, ums-ufrs, devlet muhasebesi, iski

## **GENERAL KNOWLEDGE**

Name and Surname : Nazmi KARABACAK  
Field : Business Administration  
Program : Business Administration  
Supervisor : Prof.Dr.Mustafa AKSU  
Degree Awarded and Date : Master – September 2008

### **USING INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS WITHIN PUBLIC INSTITUTIONS AND ITS IMPACTS ON THE FISCAL TRANSPARENCY- CASE OF İSTANBUL WATER AND SEWERAGE ADMINISTRATION**

#### **ABSTRACT**

It's not clearly determined how to reach fiscal transparency which is being discussed recently as a head of the topics in public management. Primarily, we mentioned about what the fiscal transparency is and the Fiscal Transparency Best Practices Regulation that has been prepared to concretize Fiscal Transparency of IMF issue, afterwards we cited the level of fiscal transparency both in Turkey and in the World, and we also touched on what the fiscal transparency related problems are. Later on we mentioned about infrastructure of IFRS-IAS and about its creation process. After accomplished those issues we mentioned about what the governmental accounting is, the current registration methods and also about recently experienced alterations. We deal with the contributions of the accounting standards of international public sector that use IFRS-IAS infrastructure to ensure fiscal transparency, to fiscal transparency in our country. Lastly we mentioned about the public declaration of financial statements of Istanbul Water and Sewerage Administration.

Key Words: fiscal transparency, ias,ifrs, public accounting, iski

## GİRİŞ

Kamu mali yönetimi, 27 Mayıs 1927'den 10 Aralık 2003 tarihine kadar yaklaşık yetmiş beş yıl 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve ona bağlı yönetmeliklerde belirlenen kriterlerle yapıldı. Muhasebe-i Umumiye Kanununun nakit esaslı muhasebe esasına dayanması kamu sektörü muhasebesinde kamunun bilgi edinme hakkının karşılığı olan raporlama imkanını vermedi. Ayrıca kamu mali yönetiminde dünyanın gerisinde kalan sistem, Avrupa Birliği müktesebat çalışmaları, Avrupa Birliği çerçeve programlarındaki kamu mali sistemine ait maddeler 1050 sayılı Kanun üzerinde yapılan yama şeklinde değişiklikler ile yenilenmek istense de yetersizliklerine engel olunamadı. 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte 1050 sayılı Kanun ve beraberinde nakit esası kaldırmış ve tahakkuk esasına geçilmiştir.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemini kullanan özel sektör şirketleri ise aynı dönemlerde yeni bir muhasebe sistemi değişikliklerine ayak uydurmaya başlamışlardır. Bu uyum sürecine Sermaye Piyasası Kurumuna tabi firmalar öncelikle SPK'nın çıkardığı tebliğlerle başlamışlardır. Bu uyum sürecinin adı uluslararası muhasebe standartları ve uluslararası finansal raporlama standartlarıdır. Standartlara uyum için SPK dışında şu an en yetkili kurum "Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu"dur. Bu standartları kamu sektörü adına maliye bakanlığı muhasebat genel müdürlüğü öncülüğünde kurulan "Devlet Muhasebe Standartları Kurulu" takip etmektedir. Çalışmamız da muhasebe-i umumiye Kanunundan kamu mali yönetimi ve kontrol Kanununa ve yeni Kanundan sonra kamu sektöründe de kullanılmaya başlanılacak olan UMS ve UFRS standartlarına geçiş aşama aşama anlatılacaktır.

Birinci bölümde dünya da UFRS'nin tarihi gelişimi anlatılacak, hedeflerinden bahsedilecek. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Vakfı'nın organizasyon yapısı ve diğer özellikleri de standartların kamu sektöründe de uygulanmasının planlandığını göstermek amacıyla anlatılacaktır.

İkinci bölümde Türk kamu mali sistemi tarihçesinden bahsedilecek, nakit esaslı muhasebenin özellikleri anlatılacak ve nakit esasına eleştirilerden bahsedilecektir. Daha sonra yeni yasanın kapsamı anlatılacak ve tahakkuk esasından bahsedilecektir. Bunun yanında tezimizin uygulama örneği olan İSKİ'nin mali sisteminden de kısaca bahsedilecektir.

Üçüncü bölümde mali saydamlık kavramından ne anlaşılması gerektiğinden bahsedilecek, dünyada ve Türkiye de ki durum anlatılacaktır.

Son olarak da devlet muhasebe standartlarının mali saydamlığa olan faydalarına değindikten sonra şu ana kadar yayınlanan standartların kamu kurumları örneğinde İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresinde nasıl kullanılabileceğine ait uygulamalar standartlar açıklanarak yapılacaktır.

## **1.BÖLÜM**

### **GENEL MUHASEBE**

#### **1.1 MUHASEBE KAVRAMI**

Günümüzde işletme faaliyetlerinin genişlemesi ve karmaşık bir duruma gelmesi, işletmeyle ilgili çeşitli grupları bilgi gereksinimlerinin karşılanmasını ön plana çıkarmıştır. İşletmenin paydaşları işletmenin belirli bir dönemdeki faaliyet sonuçları ve bu dönem sonundaki mali durumuyla ilgili bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bu ihtiyacı gideren en önemli bilgi kaynaklarından biri muhasebedir.

İşletmelerin ürettiği malın veya hizmetin finansal sonuçlarını izlenmesi, işletmenin amaçlarından olan sürekliliğin sağlanması için gerekli olan kararların alınmasına yardımcı olur. Üretilen malın veya hizmetin işletmenin giderlerinin tamamını kapsayacak şekilde finansal sonuçlarının görülmesi muhasebe ile sağlanır. Maliyetlerin tamamının görülmesi üretim, pazarlama ve yönetim kararlarının sağlıklı alınmasını sağlar. İşletmelerin sürekliliğinin sağlanması da alınacak sağlıklı kararlara bağlıdır. Muhasebeyi kapsayan yöntemler yalnızca kayıt etme görevini yerine getirmez, bunun yanında İşletmecilik biliminin tüm faaliyet ve durumlar için uyguladığı planlama ve kontrol görevlerini de yüklenmiştir.

##### **1.1.1 Muhasebenin Tanımı**

Muhasebe, en basit haliyle, para ile ifade edilebilen işlem ve olayların kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenerek raporlar halinde sunulması ve yorumlanmasıdır diye tanımlanmaktadır. İlk zamanlarda, defter tutma şeklinde kabul edilen muhasebe, işlem ve olayların kaydedilmesini, sınıflandırılmasını ve sonuçların raporlar halinde sunulmasını gerçekleştirmiştir (Sevilengül, 2000: 6). Ancak ekonomik gelişmeler neticesinde işletme yöneticileri muhasebeden bazı bilgileri analiz etmesini, yorumlamasını ve bunlarla ilgili raporları kendilerine sunmasını beklemişlerdir. Böylece zaman içinde muhasebe işlemlerin basit kayıt tekniğinden yöneticilerin karar almasına yardımcı olan ve işletme faaliyetlerini kontrol eden bir araç haline gelmiştir. İşletmelerin ihtiyaçlarına göre değişen muhasebenin tanımı da değişiklikler göstermiştir. Muhasebe, işletmenin faaliyet süreci içerisinde türlü

fonksiyonların yerine getirilmesinde alınan kararların uygulanması ile varlıklarda ve varlıkların kaynaklarında oluşan parasal değişmeleri saptar ve bunları yeni kararlar alınmasında tekrar kullanılabilir bilgiler haline getirir. Diğer bir ifade ile muhasebe, işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan ve parayla ifade edilebilen işlemlerle ilgili bilgileri toplar, kaydeder, sınıflar, özetler, analiz ve yorum ile ilgililerin bilgilerine sunar (Cemalcılar ve Erdoğan, 1997: 5). Muhasebenin bir başka tanımında muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir (Sevilengül, 2000: 9).

Muhasebenin tanımından üç farklı görev çıkmaktadır.

- A. Muhasebenin görevlerinden ilki, para ile ifade edilebilen işletme faaliyetlerini sistematik ve düzenli bir şekilde kayıt etmektir.
- B. Muhasebenin ikinci görevi ise, kaydedilen verilerin düzenlenmesi ve rapor haline getirilmesidir.
- C. Muhasebenin üçüncü görevi, hazırlanan raporların analiz ve yorumlanmasını sağlayarak olaylar ve finansal sonuçlar arasındaki önemli ilişkileri göstermesi, gelecek dönemler hakkında tahminler yapılabilmesini sağlamasıdır. Muhasebenin görevlerini yerine getirmesi sonucunda, işletmenin finansal durumu ile ilgilenen işletme sahipleri, yöneticiler, devlet, yatırımcılar, çalışanlar ve finansal kuruluşlar yani paydaşlar kendi kararlarını almak için gerekli bilgilere ulaşılır.

### **1.1.2 Muhasebenin Önemi**

Muhasebe işletmelerde yönetimin bilgi ve denetim kaynağıdır. Küçük, büyük, özel ve resmi kuruluşlar muhasebeye ihtiyaç duyarlar. Bu ihtiyaç işletmelerin mali bakımdan durumunun bilinmesinden kaynaklanır. Kuruluşların kendi işlemlerini denetleme ve düzenleme için göz önünde bulundurması gereken bilgileri muhasebe sağlar. İşletmelerde yöneticiye işlerin iyi veya kötü gittiğini belirten temel bilgiyi muhasebe verir. Genel hesaplaşmalar, vergi için gerekli hesaplar, maliyet fiyatlarını hesaplamalar, bütçeleri düzenleme ve izleme, sistem kurmalar ve araştırmalar hep muhasebenin hizmet alanına girmektedir (Özaslan, 1970: 20). Muhasebe işlemleri ve çıkardığı sonuçları itibariyle birden çok tarafa da bilgi sağlamaktadır.

Bu tarafları şöyle sıralayabiliriz.

- A. Yöneticiler
- B. İşletme sahipleri ve ortaklar
- C. Borç para verenler (alacaklılar )
- D. Hizmetliler
- E. Devlet
- F. Kamu (Cemalcılar ve Erdoğan, 1997: 9)

Muhasebeden çıkarılan bilgilerin önemi ve birden çok tarafı ilgilendirmesi nedeniyle aynı zamanda bir kamu görevidir. Muhasebenin kamu görevi niteliği de taşınması muhasebe işlemlerinin belirlenmiş temel uzlaşılarda yapılmasını gerektirir. Muhasebe işlemlerinde temel uzlaşılarda sağlanması için ortaya konan düzenlemelerin en önemlilerinden biri muhasebenin temel kavramlarıdır.

### **1.1.3 Muhasebenin Temel Kavramları**

Mali tabloların bileşenlerinin ve mali olayların muhasebe sistemine nasıl, ne zaman ve hangilerinin kayda alınması, ölçülmesi ve raporlanması gerektiği muhasebenin temel kavramları yardımıyla açıklanır. Muhasebe işlemleri ile ilgili olarak on iki temel kavram belirlenmiştir. Muhasebenin on iki temel kavramı birden çok mevzuat hükmünde yer bulmuştur. Genel yönetim bütçe ve muhasebe yönetmeliği ve 1 seri numaralı muhasebe sistemi uygulama genel tebliği muhasebenin temel kavramlarını içeren mevzuatlar arasındadır. Genel yönetim muhasebe yönetmeliğinde temel kavramlar dokuz başlıktan oluşurken 1 seri numaralı muhasebe tebliğinde on iki maddedir. Hemen her kaynakta muhasebenin temel kavramları on iki kavramdan oluştuğu için Tebliğde ki on iki maddeyi göz önüne alırsak;

- A. Sosyal Sorumluluk Kavramı,
- B. Kişilik Kavramı,
- C. İşletmenin Sürekliliği Kavramı,
- D. Dönemsellik Kavramı,
- E. Parayla Ölçülme Kavramı,
- F. Maliyet Esası Kavramı,
- G. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı,
- H. Tutarlılık Kavramı,
- İ. Tam Açıklama Kavramı,



- J. İhtiyatlılık Kavramı,
- K. Önemlilik Kavramı,
- L. Özün Önceliği Kavramı,

On iki temel kavramın ne olduğuna bakarsak;

#### A-Sosyal Sorumluluk Kavramı

İşletmenin paydaşlara bilgi sağlama amacını karşılayacak olan mali tabloların ortaya konması sosyal sorumluluk gerektirir. Muhasebe sadece işletmenin yöneticilerine gerekli bilgiler vermekle kalmaz. Değişik nedenlerle işletmenin işleyişi ile ilgileri bulunan veya ileride ilgilenecek olan taraflara da işletmenin finansal durumu ve işleyişinin sonucu hakkında bilgi vermek muhasebenin amaçlarından ve görevlerinden birisidir. Bu anlamda sosyal sorumluluk, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını yerini ve amacını göstermektedir. Muhasebenin organizasyonunda, uygulamaların gerçekleştirilmesinde, üretilen bilgilerin rapor edilmesinde belli bir ilgi grubunun değil tüm ilgi gruplarının hatta tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi gereğine sosyal sorumluluk kavramı denir. (Sürmeli ve Benligiray, 1998: 104).

1 seri no.lu muhasebe genel tebliğine göre Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder. Sosyal sorumluluk, muhasebenin, işletme konusunda bilgi ihtiyacı olan herkes için sonuçlar üretmesi gerekliliğini ortaya koyar. Üretilen bilgi tebliğin anlatımıyla toplumun her kesimine yönelik olmalıdır. Paydaşların hepsinin çıkarlarının gözetilmek zorunda olunması muhasebecilere işletmenin dışında bir sorumluluk yükler.

#### B-Kişilik Kavramı

1 seri no.lu muhasebe genel tebliğine göre işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür. Kişilik kavramı İşletmeye ilişkin iş ve işlemlerin sadece İşletme kişiliği adına yürütülmesi gerektiğini ve muhasebe politikalarının bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini ifade etmektedir. Kavram sosyal sorumluluk kavramının

tamamlayıcısı gibidir. Kişilik kavramı, muhasebeyi işletmeden ayırarak paydaşların hepsinin çıkarlarının gözetilmesini sağlar.

#### C-İşletmenin Sürekliliği Kavramı

Bu kavram, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. Şirketlerin kurulurken hazırlanan ana sözleşmede hüküm yoksa işletme süresiz olarak faaliyetine devam edeceği, eğer süre ile ilgili hüküm var ise belirtilen süre kadar İşletmenin faaliyetine devam edeceği belirtilir.

1 seri no.lu muhasebe genel tebliğine göre bu kavramın işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır. Günümüz rekabete dayalı ekonomik hayatına ayak uydurmayı mümkün kılacak uzun vadeli planlamanın yapılması işletme yaşamının sürekliliğinin kabul edilmesi durumunda gerekli kılar.

#### D-Dönemsellik Kavramı

Dönemsellik kavramı, İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. 1 seri no.lu muhasebe genel tebliğine göre Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hâsılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Muhasebenin ürettiği bilgilerin analiz edilebilmesi ve karşılaştırılabilmesi içinde dönemler halinde raporlamayı gerekli kılar. Çok uzun süreler sonunda raporlamalar yapılması paydaşların karar verebilmesi için gerekli olan bilgilere ulaşmasını engeller. Muhasebe kişiliklerinin kayıtlama fonksiyonundan denetim fonksiyonuna kadar uzanan sorumlulukları, bu sorumluluklarının başarılmasında önceden belirlenmiş dönemlere dayanır. Uygulamada işletmelerin nitelik ve özelliklerine göre, genellikle yıllık, altı aylık, üç aylık, ve aylık dönemler görülür (Cemalcılar ve Erdoğan, 1997: 49).

#### E-Parayla Ölçülme Kavramı

1 seri no.lu muhasebe genel tebliğine göre parayla ölçülme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimi ile yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.

Para ile Ölçme Kavramı'na göre muhasebeden beklenen kontrol ve planlama amaçlarına ulaşabilmek için sonucu etkileyen hareketlerin ortak bir ölçü birimi ile ifade edilmesi gerekir. Bu ortak ölçü birimi de günümüzün ortak değişim aracı olan paradır.

Bu kavramın altında yatan diğer bir düşünce de ekonomik bilgilerin iletilmesinde ve rasyonel ekonomik kararların alınmasında sayısal verilerin daha temel olduğu düşüncesidir. Tabii ki bu sayısal verilerin de ortak bir ölçü birimi üzerinden yani para birimi olarak belirtilmesi, karşılaştırma ve değerlendirme yapmada daha yararlı olacaktır. (Cemalcılar ve Erdoğan, 1997: 51). Bu kavram da dönemsellik kavramı gibi karşılaştırılabilir olmaya hizmet eder.

#### F-Maliyet Esası Kavramı

Kesinlik ve kanıtlanabilirlik özellikleri muhasebe verilerini kullananlar için oldukça önemlidir. Çünkü sunulan bilgilere güvenebilmek için paydaşlar bilginin doğru olduğunu ve gerçeğe dayandığını bilmelidirler. Muhasebeciler kayıt tutmada maliyeti esas alarak raporlarında nesnel ve kanıtlanabilir veri sunabilirler. 1 seri no.lu muhasebe genel tebliğine göre maliyet esas kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilen maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Bu kavram gereğince muhasebede maliyet bedelinin tespitinin mümkün olması durumunda varlıkların maliyet bedelleriyle muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Eğer maliyet bedeli olmaması veya bu bedelin belirlenmediği durumlarda değerlemeye konu olan varlıklar emsal bedeli veya rayiç bedeli değerlendirilmelidirler.

#### G-Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

1 seri no.lu muhasebe genel tebliğine göre bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder. Bu kavram muhasebenin ürettiği bilgilerin paydaşlarında çıkarlarını korunmasının temel alt yapısını oluşturur. Belgelendirilme zorunluluğunun olması diğer paydaşlar adına devlet kurumlarının işletmeyi denetlemesini sağlar. Sosyal sorumluluk kavramının gereği gibi yerine getirilebilmesi için muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması gerekir. Bu kavram,

örneğin; bir mal alınışında ambar memurunun ifadesi yerine, satıcının faturasına ve ambar fişine dayanılarak muhasebeleştirme yapılması gereğini anlatır. Bu kavram gereğince muhasebe kayıtlarının dayanağı beyan, tahmin gibi öznel öğeler yerine, fatura, makbuz, senet, bordro gibi nesnel belgeler olmalıdır (Sevilengül, 2000: 25).

#### H-Tutarlılık Kavramı

Muhasebe, devletin koyduğu kurallara göre yürütülmektedir. Ancak işletmelerin ihtiyaçlarına göre muhasebe de seçilebilecek farklı alternatifler ortaya konmuştur. İşte işletmeler bu alternatiflerden ihtiyaçlarına göre bazılarını seçerler ve kendi muhasebe politikalarını oluştururlar. Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. 1 seri no.lu muhasebe genel tebliğine göre bu kavram tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür.

#### I-Tam Açıklama Kavramı

Muhasebeciler ellerindeki bilgilerin hangilerinin raporlanacağına karar vermede, bilgilendirilen mali tablo kullanıcıların kararlarını etkileyecek bilgilerin tam olarak sağlanmasına ilişkin sorumluluğa sahiptirler. Bu sorumluluk tam açıklama ile ifade edilir. Bu kavram mali raporlarda yer alan bilginin yapısını ve miktarını belirler. Kullanıcıların karar almasında etkili olacak konuların açıklanmasında bilginin yeterince ayrıntıya sahip olması ve anlaşılabilirliğinin sağlaması gerekmektedir. Bunun için de tam açıklama kavramının gereği olarak muhasebe, kayıt altına alamadığı bazı bilgileri raporlarda, dipnot olarak veya açıklamalar olarak vermelidir. 1 seri no.lu muhasebe genel tebliğine göre bu kavram Tam açıklama kavramı; mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir. Tam açıklama kavramı işletmeye ait bilgilerin işletmeye ait olumsuz bilgilerin ve risklerin de açıklanmasını gerekli kılar. Mali tabloların tam bir set halinde ve dip notlarıyla açıklanması tam açıklama kavramının gereğidir.

## İ- İhtiyatlılık Kavramı

Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak işletmeler, muhtemel gider ve zararları için karşılık ayırırlar. Örneğin şüpheli hale gelen bir alacak için dava ve icra safhasına gelmemesi nedeniyle karşılık ayrılmaması gerçekte İşletmenin şüpheli hale gelen bir alacağını tahsil kabiliyeti olan diğer alacaklar içinde göstereceği için gerek muhasebe kayıtları ve gerekse bunlara dayanılarak düzenlenen mali tablolar gerçek durumu göstermeyecektir. Bu nedenle İşletmenin karşılaşacağı risklere bağlı olarak ortaya çıkacağı tahmin edilen muhtemel risk ve zararlar için karşılık ayrılmalıdır.

Bu kavrama muhasebecilere Satışların, hâsılatın ve gelirin saptanması konusunda herhangi bir tahminde bulunmamaları, İşletmenin tüm borç ve zararlarını saptamaları ve kayıtlamaları gereğini hatırlatmıştır. (Lalik, 1982: 29)

## J-Önemlilik Kavramı

Muhasebecinin finansal raporlamadaki sorumluluklarından biri bu bilgi yığını, raporları kullanacaklar için anlamlı hale getirecek şekilde özetlemektir. Böylece önemlilik, nelerin açıklanacağı üzerine bir sınırlamadır. Bir bakıma, önemlilik belirli kullanıcıların büyük detay yığını kullanma imkânsızlığının ortaya çıkardığı bir zorunluluk olarak görülür (Cemalcılar ve Erdoğan, 1997: 55). Önemlilik kavramı bir hesap kalemi veya mali olayın nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

## K-Özün Önceliği Kavramı

Bu kavram gereğince işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında onların biçimlerinden önce finansal özellikleri ve işletme için ifade ettiği gerçek göz önünde tutulur.

Genel olarak işlemlerin biçimleriyle özleri arasında bir paralellik olmakla birlikte bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Böyle durumlarda özün önceliği esastır. (Cemalcılar ve Erdoğan, 1997: 434)

## **1.2 MALİ TABLO KAVRAMI**

Muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik, sınırsız kabul edilen işletme faaliyetlerinin belli dönemlere bölünmesi ve dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak belirlenmesi gerekli kılmaktadır. İşletmelerin dönemsellik kavramına göre belirli bir dönemdeki işletme faaliyetlerine ilişkin faaliyet sonuçlarını ilgililere sunan mali tablolar hazırlarlar. Mali tablolar, İşletmelerin bir dönem mali faaliyet sonuçlarını belirli sınıflandırma ile gösteren tablolardır. Mali tablolar işletme yöneticilerine ve işletmeyle ilgili üçüncü kişilere işletme faaliyetleri hakkında değerlendirmeler yapabilmelerini sağlayacak bilgiler sunan bir araçtır. 1 seri numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin düzenlemenin niteliği başlığını taşıyan üçüncü bölümünde; “Bir işletmenin faaliyet ve sonuçları ile doğrudan ilgili olan kesim sadece o İşletmenin sahip ve ortakları değildir. İşletmelerle doğrudan ilgili olan işletme sahip ve ortaklarının yanı sıra o işletme ile ticari mali ve ekonomik ilişkiler kuran İşletmeler veya toplumun bireyleri, kredi, finans ve yatırım kuruluşları ile çeşitli kamu kurum ve kuruluşları İşletmenin faaliyet ve sonuçları ile ilgilenmekte ve bu konuda sağlıklı ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler.” denilmiş ve sistematik bir şekilde hazırlanan mali raporlara ihtiyaç duyulacağından bahsedilmektedir.

### **1.2.1 Mali Tabloların Türleri**

Muhasebede özel yeri olan en önemli mali tablolar bilanço ve gelir tablosudur. Bunlar yanında bazı konulara ve amaçlara göre düzenlenen satışların mali tablosu, fon akım tabloları, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu, öz kaynak değişim tablosu gibi değişik tablolar vardır.

Bilanço, gelir tablosu ve gelir tablosunun eki olan satışların maliyeti tablosu temel finansal tabloları oluşturmaktadır.

#### **Bilanço**

1 seri numaralı MSUGT’ye göre bilanço; “Bir İşletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağladığı kaynakları gösteren mali tablodur.” biçiminde tanımlanmıştır. Tebliğde yapılan tanıma dikkat edilecek olursa, bilançonun iki temel ögesinden bahsedilmektedir. Bunlardan birincisi varlıklar diğeri ise kaynaklardır. Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki kısımdan oluşur. Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar, pasif tablosunda borçlar gösterilir. Aktif toplamı

ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını teşkil eder. Öz sermaye, pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamları denkleştir. İhtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzileri sayılırlar.” şeklinde tanımlanmıştır.

### **Gelir Tablosu**

1 seri numaralı MSUGT’de gelir tablosu “İşletmenin belirli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı tüm maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin dönem net karını veya dönem net zararını kapsar” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımda dikkati çeken en önemli unsur döneme ilişkin gelir, maliyet ve gider unsurlarıdır. Tebliğde yapılan tanıma göre gelir tablosu yukarıda sayılan bu gelir, gider ve maliyet unsurlarının karşılaştırılmasıyla ortaya çıkan kar yahut zararı kapsayan mali tablodur.

### **Ek Mali Tablolar**

Fon akım, nakit akım, kar dağıtım ve öz sermaye değişim tabloları gibi diğer finansal tablolar ek mali tablolar olup, ülke ekonomisinin bir parçası olan işletmelerin mali bilgilerinin topluma aktarılmasına olanak vermektedir. Biz bu tablolardan en sık kullanılan nakit akım tablosundan bahsedeceğiz.

### **Nakit Akım Tablosu**

Nakit akım tablosu İşletmeden bir dönemdeki nakit giriş ve çıkışları ile nakit artış ve azalışlarını tasnifli bir şekilde gösteren mali tablodur. Bu tabloda fon kavramı nakit akım tablosuna göre daha dar anlamda kullanılmıştır. Tebliğde nakit akım tablosu, “İşletmenin belirli bir hesap dönemi içinde ortaya çıkan nakit akışlarını kaynakları ve kullanım yerleri bakımından gösteren tablodur” şeklinde tanımlanmıştır. Genel yönetim muhasebe yönetmeliğinde nakit akım tablosu, genel yönetimin ve kapsama dâhil her bir kamu idaresinin belirli raporlama dönemleri itibarıyla nakit ve nakit benzeri varlıklarının akışını gösteren tablodur. Nakit benzeri varlıklar, hemen paraya dönüştürülebilen ve değer değişikliği oluşma ihtimali ihmal edilebilir ölçüde olan varlıklardır. Nakit akım tablosu genel yönetimin ve kapsama dâhil her bir kamu idaresinin dönem nakit tahsilâtları ve ödemeleri, mali ve mali olmayan varlıkları ile yükümlülüklerine ilişkin işlemlerden kaynaklanan nakit akımlarını gösterir, şeklinde tanımlanmıştır.

## **2.BÖLÜM**

### **ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI**

#### **2.1. STANDARTLAŞMANIN GEREKLİLİĞİ**

Standart kavramı Türk Dil Kurumu sözlüğünde, Örnek veya temel olarak alınabilen, ölçün, ölçünlü, şeklinde tanımlanmaktadır. Muhasebede ise standart bir uygulama birliğine işaret etmektedir. Ülkelerin muhasebe sistemleri açısından örnek veya temel alınabilecek standartlarını da sistemleri içerisinde kendi şartlarına, ekonomik, yasal ve politik sistemlerine bağlı olarak oluşturmuşlardır.

Ülkelerin içyapılarına bağlı olarak ortaya çıkan sistemleşmeye örnek verecek olursak;

Finansman dünyasının iki büyük ülkesi, ABD ve İngiltere örneği ile başlamak doğru olacaktır. Sanayi devrimi ve coğrafi keşifler sonrasında ortaya yeni bir finansal yapı ortaya çıkmış. Seri üretim, fabrikalaşma şirketlerin oluşmasını sağlamış. Şirketlerin sermaye ihtiyacının artması yatırım yapacak parası olan insanları bu sermaye ihtiyacının kaynağı durumuna getirmiştir. Şirketlere ait bilgilere direk olarak ulaşamayacak insanların yatırımcı olarak şirket bilgilerine ihtiyaç duyması bu iki ülkenin muhasebe sistemini de etkilemiştir. Muhasebe sistemine ilk etki yatırımcıların geniş bir tabana yayılması ve farklı kesimlerin şirketlere ortak olmasıdır.

Yatırımcıların geniş bir tabana yayılması sonucunda ABD ve İngiltere’de şirket sahipleri şirket yönetiminden uzaklaşmış; profesyonel yöneticilik gelişmiştir. Yatırımcılar, sahip oldukları şirketlerin günlük işleyişinin dışında kalmışlardır. Böyle bir ortamda muhasebe, şirketin işleyişinin iyi olup olmadığı konusunda önemli bir bilgi kaynağı haline gelmiştir. ABD ve İngiltere’de Sermaye Piyasalarının gelişmesi; kamuya açıklanan mali raporlarda daha fazla bilgi verilmesine neden olmuştur. Bu ülkelerde, işletme yönetimin başarısı ve kârlılığın ölçülmesi muhasebenin temel hedefidir. (Kaya, 2003: 2)

İsviçre, Almanya ve Fransa gibi diğer ülkelerde, işletmelerin sermaye ihtiyacının büyük kısmını karşılayan az sayıda ama büyük ölçekte bankalar vardır. İşletme sahipliği de az sayıda kişilerin elinde toplanma eğilimindedir. Örneğin Deutsche Bank, Daimler-Chrysler’in sermayesinin %17’sine sahiptir. Bu tür yapılarda, işletmeye sermaye sağlayanların bilgi ihtiyaçlarını giderme yolları doğrudandır.



Şirket içinden doğrudan ve kişisel olarak, yüz yüze görüşme yoluyla bilgilere ulaşılır. Devlet, şirket tarafından kamuya açıklanması gereken bilgileri tespit eder. Bankalar, tek sermaye kaynağı olduklarından, muhasebe kredi verenleri korumaya yönelik olarak gelişmiştir.

Ülkeler arası politik ve ekonomik bağlar muhasebe sistemlerinin de birbirine benzemesine yol açmıştır. ABD, coğrafi yakınlık, ekonomik ilişkiler ile tarihi ve sosyolojik bağlar nedeniyle, Kanada, Meksika, Filipinler, İsrail ve Japonya'nın muhasebe sistemlerini etkilemiştir.

Dünyada, muhasebe konusunda önemli diğer bir güç ise Birleşik Krallık, özellikle de İngiltere ve İskoçya'dır. Hemen hemen bütün eski Britanya kolonileri U.K. modeline uygun muhasebe mesleğine ve muhasebe uygulamalarına sahiptir. Bu ülkeler, Avustralya, Yeni Zelanda, Malezya, Pakistan, Hindistan ve Güney Afrika'dır. İngilizler, muhasebe sistemlerini ihraç etmekle kalmamış, muhasebecilerini de bu ülkelere göndermişlerdir. Britanya, eski kolonyal güçler arasında, hem muhasebe fikirlerini hem de muhasebecilerini ihraç eden en önemli ülke olmuştur.

Çin Halk Cumhuriyeti'nin 1997 yılında IASC yönetim kurulunda gözlemci statüsünde çalışmalara başlaması da önemli gelişmelerden biridir. Güçlenen ve gelişen Çin ekonomisinde, Çinli şirketlerin yurt içinden ve yurt dışından sermaye edinimi ihtiyaçları ve yabancı girişimcilerle yürütülen ortak projeler, Çin için tüm dünyada anlaşılabilir mali tablolara gereksinimi artırmıştır. Çin'in batılı anlamda ilk muhasebe standardı olan "The Accounting Standards for Business Enterprises (ASBE)" 1992 yılında yayınlanarak 1 Temmuz 1993'de yürürlüğe girmiştir. ASBE Çin'deki en önemli muhasebe reformu olup geleneksel muhasebenin sonunu müjdelemiş ve Çin muhasebe uygulamasını UMS'na yaklaştırmıştır. (Kaya, 2003: 2)

Özet olarak, ülkelerin muhasebe sistemleri üzerinde etkili olan unsurlar:

1. Yatırımcı ve kredi verenlerin yani bilgiyi kullananların kim olduğu (bireyler, bankalar, devlet);

2. Yatırımcıların ve kredi verenlerin sayısı;

3. İşletme ile yatırımcı/kredi veren arasındaki ilişkinin yakınlık derecesi;

4. Sermaye piyasalarının gelişmişlik düzeyi ve

5. Uluslararası sermaye piyasalarını kullanabilme yeteneğidir. (Kaya, 2003: 2)

Muhasebe sistemlerinde standartlaşmanın sağlanması ülkeler arası politik, kültürel ve sosyal açılardan kaynaklanan farklılıklardan dolayı imkânsız görülmektedir. Bu

imkânsızlık dolayısıyla muhasebe sistemlerinin standartlaştırılması anlamında aynılaştırılması yerine uyumlaştırılmasından ve yakınlaştırılmasından bahsedilebilir. Uyumlaştırma, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerce hazırlanan finansal raporların karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla muhasebe uygulamaları, muhasebe standartları ve muhasebeye ilişkin yasal düzenlemeler arasında var olan farklılıkların azaltılması süreci olarak tanımlanabilir (Tamer, 2005).

Finansal raporlar arasındaki uyumun sağlanması, finansal raporlar aracılığıyla mali kararlar alacak kişilerin karşılaştırma yapmasını kolaylaştırırken doğru karar almalarına da yardımcı olur. Burada bahsedilen uyumlaştırma ise, genel kabul gören standartların oluşmasıyla gerçekleşir. Standartlaşma, finansal raporlamaları yapan kişilerin yorumlamalarından kaynaklanan farklılıkları sınırlandırır.

Daha sonra görev ve sorumluklarından bahsedeceğimiz Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun(UMSK) standartlaşmayı sağlamak konusunda ana hedefi muhasebe standartlarının dünya çapında birbirlerine uyumlaştırılması değil yakınlaştırılmasıdır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına yaklaşabilmeyi sağlamak için ise muhasebe mesleğini icra edenlerin, sermaye piyasasını yönetenlerin, üniversitelerin, kamu mali kurumlarının ve ülkelerdeki standartları yayınlayacak kurumların uyumlu bir şekilde çalışması gereklidir. Sermaye piyasası kurullarının UMS ile yaklaşmayı sağlamak için firmalara uygulama desteği vermeleri ve gerekli denetimleri yapmaları, standart kurullarının Uluslararası kurullarla ülke içindeki kurum ve kuruluşlarla arasındaki koordinasyonu sağlaması, akademik kuruluşların eğitimler için gerekli altyapıyı oluşturması uyumlaştırma sürecinin başarılı olması sağlayacak önemli adımlardır.

Standartların amacının finansal raporların tek düze hale getirilmesi değil güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir bilgilerin üretilmesi ve bilgi isteğinin paydaşların bilgi ihtiyacının karşılayacak şekilde karşılamasının sağlanması için bir yaklaşma ve uyumlaşma süreci olduğunu yukarıda belirtmiştik. Ayrıca yatırım kararlarının küresel fırsatlar çerçevesinde alınır hale gelmesi neticesinde sermaye piyasalarının küreselleşmesi tüm dünya için ortak muhasebe ilkelerine duyulan ihtiyacı daha da belirgin hale getirmiştir. Öte yandan ülkeden ülkeye farklılıklar gösteren muhasebe standartları yatırımcıların küresel fırsatları değerlendirmelerini ve finansal kararlar alabilmelerini zorlaştırıp daha pahalı hale getirir.

Standartlaşma gereksiniminin ortaya çıkmasında önemli bir rol oynayan uluslararası firmalar ve onların yatırımcılarının ülkeler arası standart farklılıklarından kaynaklanan çelişkilerle karşılaşmasına dair bir örnek verecek olursak; Örnek olarak, “İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, hem de New York Borsası’na hisse senetleri kote edilmiş olan Turkcell 2000 yılı ilk 9 ayında iki farklı faaliyet sonucu açıklamıştır. Türkiye’de ilk 9 ayda 23.7 trilyon TL zarar açıklayan Turkcell New York Borsası’nda 157.8 trilyon TL kar açıklamıştır. Bu iki farklı faaliyet sonucu Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) ile Türk Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) muhasebe standartlarının farklılığından kaynaklanmaktadır.”(İbiş ve Özkan, 2006) Standartlardan, bahsedilen çelişkileri ortadan kaldırarak mali işlemleri kayıt edilmesi aşamasından başlayarak mali raporlamaya varan sürece kadar uyumlaştırması beklenir. Bunun haricinde Enron vb. skandallar sonrası gelişmiş ülkelerde yoğunlaşan kurumsal yönetim, şeffaflık, karşılaştırılabilirlik, hesap verilebilirlik ve rekabet edilebilirlik ilkeleri de standartları gerekli kılan diğer sebeplerdir. Yukarıda verilen Turkcell örneği iyi niyetli standart farklılık sonuçlarıdır. Enron-Arthur Andersen vb. skandallarsa standartlaşma sonucunda ortadan kalkması beklenen mali tablolara ait sorunlarıdır. İbrahim Kahveci’nin Yeni Şafak Gazetesindeki köşesinde 08 Nisan 2008 tarihinde kaleme aldığı yazısında ülkemizde de bu konu da çalışma yapılmasının gerekliliği ortaya konmaktadır. ” Cuma günü SPK bülteninden bir alıntı;

A- "Ünal Tarım 2003, 2004 ve 2005 yılları sermaye artırımları dönemlerinde sermaye artırım bedellerinin tam ve nakden ödenmemiş olması nedeniyle"

B- "Şirket alacaklarının gerçek durumu yansıtmadığı, alacakların gerçek olmadığı, 8,5 trilyon liralık alacağın gider yazılmak suretiyle kayıtlardan silindiği"

C- "Şirketin Ünal Pazarlama’dan alacağının kalmamasına rağmen mali tablolarda bu tarih itibari ile 1 trilyon 407 milyon lira alacaklı görüldüğü ve bu alacağa ilerleyen yıllarda faiz işletilerek 06-2004 ila 12-2006 yılları arasındaki bilançoların yanlış açıklandığı"

SPK çok önemli bir adım daha attı. Borsa gerçeğimizi gözler önüne seren bir tablo yatıyor karşımızda. Bu tablo aslında bizim borsa gerçeğimizin sadece bir örneği dahi olabilir. Sayı belki de çok daha fazladır, hatta hâlâ bu yöntemleri kullananlar dahi olabilir. Yani belki de insanlar bilançolar üzerinden aldatılmaya devam ediyor.”

UMSK'ye göre hem yerli hem de sınır ötesi yatırım ve finansman kararlarını desteklemek için, dünya; tek, üniform, yüksek kaliteli, küresel olarak uygulanan ve uygulanmaları zorunlu kılınan muhasebe ve raporlama standartlarına ihtiyacı içindedir. Menkul kıymet borsalarının bir çoğu yabancı şirketleri kayda almaktadır; ve bazı hallerde yabancı şirketlerin toplam içindeki yüzdesi önemli oranlara yükselmektedir. 2002 yılı sonu itibariyle Amerikan sermaye piyasalarında (NYSE, NMS, OTC ve SMCAP dahil olmak üzere) işlem gören yabancı firmaların sayısı 1334 adedi bulmuştur. Bugün, Avustralya, Fransa, Almanya, Hong Kong, İtalya, Japonya, Singapur ve İngiltere'nin de içinde bulunduğu bir çok ülkede, menkul kıymet borsalarında kayda alınma kuralları ve ulusal menkul kıymet mevzuatları, bu ülkelerde menkul kıymet ihraç eden şirketlerin konsolide mali tablolarını hazırlamalarında UMS'nı kullanmalarına olanak vermektedir.

A. Maliyeti ve zahmeti ulusal standartların kullanılmasına nazaran daha yüksek olmasına karşın UMS'nın hangi koşullarda tercih edildiklerini, Dumontier ve Raffournier (1998) yaptıkları araştırma sonuçlarına göre şu başlıklar altında toplamıştır:

B. Yabancı sermaye piyasalarında kayda alınan ve bu piyasalarda fon temin etmek isteyen şirketler UMS'nı kullanmayı yeğlemektedirler.

C. Uluslararasılık: Yabancı menkul kıymet borsalarında fon temin etmek, tek neden değildir. Faaliyetlerin uluslararasılık düzeyi, menkul kıymet borsaları dışındaki mali kurumlardan dış sermaye kaynaklarının kullanılmasını gerektirmektedir. Mali tabloların yabancı ülkelerdeki müşteriler, satıcı firmalar ve devlet kurumları tarafından okunup anlaşılabilmesi amacıyla da UMS tercih edilmektedir.

D. Daha fazla bilgi açıklamanın maliyetinin yüksek olması nedeniyle, büyük firmalar UMS'na uygun mali rapor düzenlemeyi daha kolaylıkla yapmaktadırlar.

E. Şirket sahipliğinin daha geniş kitlelere yayılması ile UMS'na uyum arasında doğrusal bir ilişki mevcuttur.

F. Big 4<sup>[1]</sup> denetim firmaları tarafından denetlenen şirketler UMS'na uyumda daha istekli davranmaktadırlar. (Kaya, 2003: 2)

---

[<sup>1</sup>] Big 4 (four): PricewaterhouseCoopers (or PwC), KPMG, Ernst & Young, Deloitte Touche Tohmatsu bağımsız (dış) denetim yapan firmalardır. Bu dört firma bağımsız denetim alanında dünyanın çok farklı yerlerinde çalışan,

## 2.2 DÜNYA DA UFRS-UMS

Uluslararası finansal raporlama standartları ve Uluslararası muhasebe standartları şüphe yok ki son dönem de muhasebe uygulamalarının standartlaştırılması alanında en öne çıkan uygulamadır. UFRS ve UMS'nin öne çıkması Avrupa birliğinin muhasebe standartları olmuş ABD gibi finansal piyasaları çok gelişmiş bir ülkenin de uyum çabasına girmesine neden olmuştur.

### 2.2.1 Avrupa Birliğinde UMS-UFRS

AB, ülkeleri bir araya getiren yapısından dolayı kuruluşundan itibaren farklı farklı alanlarda standartlara ihtiyaç duymuştur ve bazı standartlar oluşturmuştur. Muhasebe veya mali istatistiklerin standartlaşması ise AB içinde hep önemli bir sorun olmuştur. Bunun temel sebebi ise her ülkenin bu alanda kendi ihtiyaçlarına göre düzenlenmiş kriterlerinin olmasıdır. Ama AB yapısı gereği her ülke de uygulanabilir standartlara ihtiyaç duyduğu için muhasebe alanında da çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Avrupa Birliği'nin Muhasebe uygulamaları ve mesleğini üye ülkeler içinde standartlaştırılması amacına yönelik 4,7, 8 no'lu muhasebe yönergeleri çıkartılmıştır. Bu yönergelerin, Avrupa Birliği Komisyonu tarafından yürürlük tarih ve karar numaraları şöyledir Avrupa Birliği Dördüncü Yönergesi: 25 Temmuz 1978 Tarih ve 78/660 sayılı Komisyonu Kararı kapsamında öngörülen Dördüncü Yönerge, belli tipteki şirketlerin yıllık hesaplarına yöneliktir. Avrupa Birliği Yedinci Yönergesi: 13 Haziran 1983 tarih ve 1983/349 sayılı Komisyon kararı kapsamında öngörülen Yedinci Yönerge, üye ülkelerdeki şirketlerin Mali Tablolarının Konsolidasyonudur. Sekizinci Yönerge: 10 Nisan 1984 tarih ve 84/253 sayılı Komisyon kapsamında öngörülmüştür. Denetçilerde gerekli olan yasal nitelik, deneyim ve minimum standartlarının düzenlenmesi bağlamındadır (European Commission [EU], 2008).

Avrupa Birliği'nde; üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir Pazar oluşturma amacı doğrultusunda, üye ülkelerin ticari faaliyetlere ait işlemlerin uyumlaştırılmasına çalışılmıştır. ticari faaliyetlere ait en önemli işlem grubunun başında gelen muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin çalışmalar 1957 Roma Anlaşması hükümleri uyarınca üye ülkelerin şirketler kanunlarının

---

yapılan iş sayısı, ulaşılan ciro ve tanınırlık itibarıyla diğer firmalardan daha ileri bir pozisyonda oldukları için big 4 (four) olarak tanınan firmalardır.

uyumlaştırılması gereği çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. AB’de Roma Antlaşmasıyla başlayan muhasebe standartlarında uyum sağlama çabaları AB’nin tarihi ile eşdeğer olmasına rağmen direktiflerin teknik olarak eksiklikler taşıması, direktiflerin üye ülkeler tarafından ulusal mevzuata zamanında aktarılmasında gecikmeler yaşanması, direktiflerin güncelliğinin sağlanamaması, üye ülkelerin kendi standartlarını oluşturmak amacıyla kurullar kurması gibi sebepler standart farklılıklarının devam etmesine neden olmuştur (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu [TMSK], 2006).

AB, 1990’lı yılların başından itibaren, muhasebe alanındaki sorunların önüne geçilebilmesi için; mevcut direktiflerin gözden geçirilmesi, Avrupa çapında muhasebe standardı oluşturacak bir kurulun kurulması gibi alternatif uyum stratejileri üzerinde çalışmıştır. Son dönemde AB’nde, muhasebe ve finansal raporlama standartlarında sadece AB içinde değil, uluslararası boyutta uyumun sağlanması daha önemli görülmektedir. Muhasebe ve finansal raporlama ile ilgili olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun 2006 Yılı Faaliyet Raporundan verecek olursak; 14 Kasım 1995’de Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasında AB’nin yeni stratejisini benimseyerek Avrupa Konseyi’ne ve Avrupa Parlamentosu’na bildirmiştir. Buna göre, AB’nin yeni stratejisi; Uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (o dönemde Komite-IASC) / IOSCO (Sermaye Piyasaları Düzenleyici Kuruluşları Uluslararası Örgütü) girişimlerinin desteklenmesi ve AB muhasebe uygulamalarının IAS ile uyumlu hale getirilmesidir. Haziran 2000’de Avrupa Komisyonu belirlediği hareket planı çerçevesinde 5 yıl içinde menkul kıymetleri borsalarda ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören şirketlerin konsolide mali tablolarının UMS ile uyumlu olarak hazırlanması yönündeki iradesini açıklamıştır. Mart 2002’de Avrupa Parlamentosu söz konusu düzenlemeyi onaylamış ve Eylül 2002’de düzenleme yayımlanmıştır. Tüm üye ülkelerin tabi olduğu yeni düzenleme uyarınca en geç 2005 yılına kadar bu diğer kapsamdaki şirketler konsolide mali tablolarının düzenlenmesinde UMS’yi uygulamakla yükümlü tutulmuş olup, üye ülkelerce bu yükümlülüğün tüm şirketleri kapsayacak şekilde genişletilmesi de serbest bırakılmıştır (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu [TMSK], 2006).

### 2.2.2 ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları ve UMS-UFRS

UMSK'nın anayasasında belirtilen hedeflerden yakınlaşma-yakınsama ve yüksek kalite de standartlar üretmek için Uluslararası ilişkiler çerçevesinde bazı işbirliklerine ihtiyaç duyulduğu aşikârdır. AB ile yukarıda bahsedilen işbirliği şu ana kadar ABD ile tam olarak sağlanamamıştır. Tam olarak sağlanamamasının en önemli nedeni olarak ABD'nin muhasebe standartları konusunda gösterdiği ilerleme gösterilebilir. ABD muhasebe standartları US-GAAP (Birleşik Devletler Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları) olarak adlandırılmaktadır. Standartları yayınlayan ve yürüten kurum ise Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board – FASB) dir. FASB'in misyonu; mali tablo kullanıcıları, denetçiler, eğitimciler için finansal raporlama ve muhasebe konularında yeni standartlar geliştirmek veya mevcut standartları iyileştirmektir. (Financial Accounting Standards Board [FASB], 2008)

Sermaye piyasalarının büyüklüğü ve çekiciliği nedeniyle ABD'nin kendi ulusal standartlarının izlenmesini zorunlu kılmaları, yabancı firmalar açısından sorunlar yaratmıştır. ABD Sermaye Piyasası Kurulu; ABD sermaye piyasalarına girmek isteyen yabancı firmalardan ABD ilkelerine göre düzeltilmiş finansal raporlar talep eder. İstenilen raporların farklı sonuçlar vermesine standartlaşmanın gerekliliğinde değinmiştik. İstenilen raporların çıkardığı sorunlara Avrupa şirketlerinden BMW ye ait bir örnek verelim. Avrupa'nın birçok büyük şirketi gibi BMW de Almanya muhasebe standartlarına göre hazırlanmış finansal tablolarını Amerikan muhasebe standartlarına göre değiştirmeyi reddetmiştir. Böylelikle, dünyanın en karlı otomobil şirketlerinden birinin hisse senetlerinin Amerikan borsalarında yer alması mümkün olmamıştır. (İbiş ve Özkan, 2006)

29 Ekim 2002 tarihinde FASB ile IASB arasında ABD ve küresel muhasebe standartlarının yakınsanması konusunda birlikte çalışma konusunda bir anlaşma imzalanmıştır. FASB ve UMSK 18 Eylül 2002 tarihinde, Amerikan standartları ile Uluslararası Standartları yakınlaştırma isteklerini gerçekleştirmek amacıyla bir Norwalk ismi verilen bir anlaşmaya imza attılar. Her iki kurulun mevcut olan ve gelecekte ortaya çıkması muhtemel muhasebe konularına yüksek kaliteli ve birbirleriyle uyumlu bir şekilde çözmeyi amaçlayan anlaşma küresel muhasebe

açısından önemli bir mihenk taşı konumundadır. (Financial Accounting Standards Board [FASB], 2008)

### **2.3 ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU**

Konumuz itibariyle Uluslararası muhasebeciler federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının mali saydamlık alanında devlet muhasebesine olan yararlarına bakılacaktır. Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının yayınlanmasında kamu sektörüne ait birkaç fark dışında UFRS-UMS setine uyum amaçlanmaktadır. Hatta bazı istisnalar haricinde standartlar isimlerine kadar aynıdır. Biz bundan dolayı UMS-UFRS' leri yayımlayan ve yayınlanması için gerekli olan organizasyonu gerçekleştiren vakıf Uluslararası muhasebe standartları kurulu vakfının (UMSKV) organizasyonunu inceleyeceğiz.

Vakfın en önemli amacı, Dünya sermaye piyasalarında iş yapanlara ve diğer paydaşlara yardım etmek için, finansal raporlama araçları ve mali tablolardaki bilgilerin karşılaştırılabilir ve şeffaf bilgi ihtiyacını sağlanması için, kamu yararına, yüksek nitelikli, anlaşılabilir küresel muhasebe standartları setini oluşturmak, oluşturulan standartların kullanımını ve uygulanmasını özendirmek, küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve gelişmekte olan ekonomilerin özel ihtiyaçlarını dikkate almak ve ulusal ve uluslararası standartların yakınsaması çözümler önermektir. (International Accounting Standards Board [IASB], 2008)

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının, UMSK vakfının amaçları doğrultusunda dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirmeye olanak sağlayan kaliteli ve güvenilir bilginin üretilmesini sağlaması durumunda aşağıdaki faydaların elde edilmesini sağlayacaktır.

A. Şirketler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetler ortadan kalkacak,

B. Yurtdışı iştirakleri bulunan veya yurtdışı bir ana ortaklığın iştiraki konumundaki şirketlerin konsolide mali tablolarını düzeltme gerekliliği ortadan kalkacak,

C. Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle artan yüksek faiz maliyetleri azalacak,

D. Uluslararası piyasalardan fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan şirketlerin mali tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunlulukları azalacak,



E. Çokuluslu şirketlerin mali tablolarının konsolidasyonu, uluslararası faaliyetlerin performansının değerlendirilmesinde fayda sağlanacak,

F. Ekonomik işbirlikleri oluşturma çabalarında önemli bir engel ortadan kalkmış olacaktır (İbiş ve Özkan, 2006).

### **2.3.1 UMSK Vakfının Organizasyon Yapısı**

Uluslararası muhasebe standartları komitesi kurulu, 24 Mayıs 2000'de Genel Kurul toplantısında bağımsız bir kuruluş haline gelene kadar Uluslararası muhasebeciler federasyonunun organizasyonu içinde yer almıştır. Edinburg'da kabul edilen kuruluş sözleşmesine göre, yeni yapının standart belirleme organı olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) oluşturulmuştur. UMSK'nın 3 ana organı vardır. Bunlar uluslararası muhasebe standartları kurulu, uluslararası finansal raporlama yorum komitesi, standart danışma konseyidir (Deloitte, 2007).

Standart Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmak amacıyla, bağımsız ve özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir. UMSK, finansal raporlama standartlarını, dünyada etkin olarak uygulanabilecek nitelikte, basit ve anlaşılabilir olarak hazırlamak amacındadır. UMSK'nin en önemli görevlerinden biri de, ortaya çıkan uygulama sorunları karşısında, güncelleme ihtiyacı gerektiğinde, standartlarda gerekli görülen değişiklikleri yapmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (UMSK) görevleri şunlardır:

- A. Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,
- B. Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak,
- C. Taslakları çıkartmak ve geliştirmek,
- D. Standart Yorumlama Komitesi (UFRYK) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
- E. Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,
- F. Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak,
- G. Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin Standart Danışma Konseyi'ne (SDK) danışmak,

H. Her bir proje için şart olmamakla beraber, standartlar oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin olmak için hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan pazarlarda saha analizi yapmak. (Deloitte, 2008).

UMSK'de bir standardın kabul ediliş süreci şu şekildedir:

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) bir standardı gündemine almak için öncelikle Standart Danışma Konseyi'ne (SDK) danışır. Projenin UMSK'nin gündemine alınması kararlaştırıldıktan sonra, UMSK projeye ilgili görüş almak üzere bir danışma grubu kurabilir. UMSK büyük projelerde, kilit konuları ele alan, kapsamlı bir özet ve Kurulun görüşlerini içeren ve içinde kamuoyunun cevaplaması için sorular bulunan bir tartışma belgesi hazırlayıp yayınlatabilir. Belgeye ilişkin görüş verme süresi genellikle 90 gündür. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) personelinin araştırmaları ve tavsiyeleri, Standart Danışma Konseyi'nin (SDK) görüşleri, kamuoyunun ve ulusal standart koyucuların görüşleri incelendikten sonra, taslak metin yayınlanır. Taslak, onay sürecinde ters düşülen fikirleri de içerir. Taslağa ilişkin görüş verme süresi genellikle 90 gündür.. Son olarak, UMSK, taslakla ilgili görüşleri topladıktan sonra tartışılan konularla ilgili ortak bir sonuca varıldığına kanaat getirdiğinde standardı onaylar. Yayımlanan standart UMSK'nin standartla ilgili kendisine gelen görüşleri nasıl değerlendirdiği ve standardın onay sürecinde hangi karşıt görüşlerin yer aldığı gibi konuları da içermek zorundadır. Onaylanan standartlar 6 ay ile 18 arasında bir geçiş süresi beklendikten sonra uygulamaya girer. (Deloitte, 2007).

Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi: Standart Yorumlama Komitesi (UFRYK), UMSK tarafından oluşturulan standartlarla ilgili uygulamaya yönelik yorumlar yayınlamaya, bu standartların uygulanmasında rehber görevi görmektedir. UFRYK, yorumlamaları yaparken, benzer ulusal kurullarla da işbirliği içinde çalışır. UFRYK'nin başlıca görevleri, UMSK tarafından oluşturulan standartların doğru şekilde uygulanması için, önce yorum taslaklarını kamuoyunun görüşüne sunmak, ardından da nihai yorumları UMSK'nin onayına sunmaktır. UFRYK, gündeme alınmasını istemediği konularla ilgili olarak da, görüşlerini açıklar. Gündeme almayı kararlaştırdığı konulara ilişkin ise ulusal muhasebe standartları kurulları başta olmak üzere ilgili tüm çevreleri dikkate alarak, kamuoyunun görüşlerine sunmak üzere bir taslak yorum hazırlar. Taslağa ilişkin görüş verme süresi genellikle 60 gündür.

UMSK bazı durumlarda bu süreyi 30 günden az olmamak kaydıyla kısaltabilir. Kamuoyunun görüşleri alındıktan sonra taslağa son şekli verilir.

Danışma Konseyi: Standart Danışma Konseyi(SDK): Yüksek kaliteli standartlar oluşturabilmek amacıyla, UMSK'nin çalışmalarından etkilenecek olan kişi ve kuruluşların görüşlerinin alındığı bir tartışma platformudur. SDK'nin üyeleri, her üç yılda bir, IASCF tarafından atanır. SDK'nin temel görevi, UMSK'nin gündemi, çalışma programı ve öncelikleri hakkında görüş oluşturmaktır. Bununla birlikte, oluşturulması planlanan standartlara ilişkin olarak, ilgili kişi ve kuruluşların bakış açılarını UMSK'ye bildirir. Standartların uygulanma aşamasında ise, UFRYK tarafından oluşturulacak yorumlar hakkında, inceleme yapar ve görüş oluşturur. (Oksay ve Acar, 2005: 23)

## **2.4 KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE STANDARTLARI**

IFAC tarafından kurulan ve üyeleri atanan UKSMSK(Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu) kamu sektöründe (merkezi hükümet, mahalli idareler, kamu işletmeleri) yüksek kalite de muhasebe standartlarına ulaşmak ve ülkeler arası kamu sektörü muhasebe sistemlerini birbirine yaklaştırmak için standartlar yayınlamıştır. (Deloitte, 2007). UKSMS'nin UMS-UFRS'lere göre farklılıkları vardır. Bunlardan en önemlisi standartları yayınlayan kurulun UMS-UFRS'ler yayınlayan kurum kadar bağımsız olmamasını, standartların henüz yaygınlaşmamasını ve taslak metinler halinde yayınlanmasını sayabiliriz. Zaten UKSMK'nın genel tavrının da UMS-UFRS'lere yakın bir çizgi izlemek olduğunu söyleyebiliriz. Türkiye'de devlet muhasebe standartlarını yayınlayan DMSK yayınladığı ilk standartları taslak şekilde yayınlamıştır. Şu an için taslak metinler henüz kamu sektörü için uygulamaya geçmemiştir.

UKSMSK şu an itibariyle yayınladığı metinler taslak halindedir. Aşağıda görüleceği gibi taslak halinde ki standartlar UMS-UFRS ile aynı isimleri taşımaktadır.

IPSAS 1, Mali tabloların sunumu

IPSAS 3, Muhasebe politikaları, değişiklikleri ve hatalar

IPSAS 4, Döviz kurundaki değişimin etkileri

IPSAS 6, Konsolide ve bağımsız mali tablolar

IPSAS 7, İştiraklerdeki yatırımlar

IPSAS 8, Ortak girişimlerdeki paylar

IPSAS 12, Stoklar

IPSAS 13, Finansal kiralamalar

IPSAS 14, Raporlama tarihinden sonra gerçekleşen olaylar

IPSAS 16, Yatırım varlıkları

IPSAS 17, Tesis, makine ve cihazlar

IPSAS 22-24, Genel devlet sektörü bilgilerinin sunumu-Mali tablolarda bütçe bilgilerinin sunumu

IPSAS 2, Nakit akış tabloları

IPSAS 5, Borçlanma maliyetleri

IPSAS 10, Yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama

IPSAS 11, İnşaat sözleşmeleri

IPSAS 15, Mali tablolar açıklama ve sunum

IPSAS 18, Bölümsel raporlama

IPSAS 19, Karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve varlıklar

IPSAS 20, İlişkili taraf açıklamaları

IPSAS 21, Nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü

IPSAS 23, Döviz harici işlemlerden doğan gelirler. (International Public Sector Accounting Standards [IPSAS], 2008)

### **3.BÖLÜM**

#### **DEVLET MUHASEBESİ**

##### **3.1 DEVLET MUHASEBESİNİN TANIMI**

Türkiye’de uygulanan muhasebe sistemi iki farklı muhasebe uygulamasından oluşmaktadır. Bunlardan ilki Türk Ticaret Kanunu ile uygulanmakta olan ticari işletme muhasebesidir. İkincisi ise 1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile 2003 yılına kadar uygulanmış olan devlet muhasebesidir. Devlet muhasebesi uygulamasında, 1050 sayılı muhasebe-i umumiye kanunu yerine 24 Aralık 2003 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte birçok değişiklik meydana gelmiştir. Değişiklikler muhasebe kayıt yöntemlerinde, hesaplarında, uygulamalarında hatta devlet muhasebenin tanımında olmuştur. Devlet muhasebesi alanındaki değişimleri incelemeye tanımından başlamak için öncelikle muhasebenin tanımına açıklamak gereklidir.

Muhasebe; mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetmek, sınıflandırmak, özetleyerek rapor etmek, sonuçlarını yorumlamak ve analiz etmek şeklinde tanımlayabiliriz. Muhasebenin tanımından yola çıkarak Devlet muhasebesinin tanımını da kamu kurumlarına ait mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetmek, sınıflandırmak, özetleyerek rapor etmek, sonuçlarını yorumlamak ve analiz etmek şeklinde tanımlamak gereklidir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yürürlüğe girmesiyle Devlet muhasebesi tanımının da değişmesi gerektiğini belirtmiştik. Değişiklik ihtiyacı, kurumsal yönetim ilkelerinden, Avrupa Birliği Müktesebatından ve kamuoyunun, kamu kaynaklarının kullanımı konusunda ki bilgi ihtiyacının artmasından vb... kaynaklanmaktadır. Bunların, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunundaki karşılığı ise kanunun amacında belirtilen ....hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere... İbaresidir.

Mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin artması kamu kaynaklarını nasıl kullanıldığının kamu tarafından bilinmesi kendini yönetenleri seçmesi için karar vermesine yardımcı olacaktır. Kamu yönetiminde yardımcı olmakta kullanılan araçlar muhasebe sisteminden çıkan raporlar ve bilgiler ile olacaktır. Buradaki

bilgilerin mali saydamlığı sağlamış ve hesap verilebilir nitelikte olması karar vericilerin bilgilere olan güvenini sağlayacaktır. Mali saydamlık ve hesap verilebilirlik kavramlarının etkilediği devlet muhasebenin tanımını; devlet kurumlarına ait mali nitelikli işlemlere ait bilgileri; kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle kamuya ve ilgili kurumlara raporlar halinde sunarak kamunun ihtiyaç duyduğu bilgi ihtiyacı karşılamak şeklini alacaktır.

Yeni muhasebe tanımının gerektirdiği kamuoyunun bilgi ihtiyacını karşılamak için kullanacağı araç olan faaliyet raporları, kamu kurumlarının faaliyetlerini ibra etmek ve halka bilgi vermek maksadıyla 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 41 inci maddesine dayanılarak hazırlanan kamu idarelerince hazırlanacak faaliyet raporları hakkında yönetmeliğe dayanılarak hazırlanır. Yönetmeliğin faaliyet raporlarının kamuoyuna açıklanması ile ilgili 20. maddesi basın açıklamasının yanında kurumlara internet siteleri ilgili yükümlülük getirmektedir. Madde 20; Genel faaliyet raporu, mahalli idareler genel faaliyet raporu ve idare faaliyet raporları Yönetmeliğin ilgili maddelerinde belirlenmiş olan sürelerle uyularak basın açıklaması yapılmak suretiyle kamuoyuna duyurulur ve ilgili idarenin internet sayfasında yayımlanır. İnternet sayfası bulunmayan idareler, faaliyet raporlarına kamuoyunun erişimini sağlamak üzere gerekli tedbirleri alırlar.” denilmiş ve kanunun amacında yer alan hesap verilebilirlik kavramına ulaşılması amaçlanmıştır. Yukarıdaki tanıma benzer bir tanımda da “Devlet faaliyetlerinin bütçe yasaları ile belirlenen süreler içinde yasama organının arzusuna göre yerine getirilip getirilmediğinin denetimini sağlayan, kamu hizmetlerinin maliyetlerini ortaya koyan ileriye dönük kararların alınmasında yönetime ışık tutan ve devlet mal varlığındaki artış ve eksilişleri para ile ifade eden muhasebe tekniğidir.” denilmektedir . [2] (Güngör, 1981: 16)

---

[2] Devlet muhasebesini tanımlayan iki yazara göre devlet muhasebesi; devletin para ile ifade edilen değerlerini göstermek ve değişikliklerini takip etmek, her türlü faaliyetlerini ve bunların sebep ve sonuçlarını tespit etmek amacı ile yapılan işlemlerin tümüdür. SÜRMEYEN Yusuf : “Türkiye’de devlet muhasebesi ile ticari muhasebenin karşılaştırılması ve eleştirisi” Vergi Sorunları Dergisi Sayı: 92 , 1996: 93 Devletın para ile ifade edilen değerlerini gösteren, bu değerlerde meydana gelen değişiklikleri izleyen ve devletin her türlü faaliyetlerini nedenleri ve sonuçları ile ortaya koyan bir sistematiktir. AKARÇAY Vural: Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması, İstanbul, 1980: 7

### **3.2 DEVLET MUHASEBESİ KAYIT YÖNTEMLERİ**

Devlet muhasebesi 4 farklı yöntemle mali iş ve işlemleri kayıt altına almaktadır. Devlet muhasebesi kayıt sistemi esas olarak kaydın ne zaman yapılacağı ve ne raporlamayı hedeflediği ile ilgilidir. Kayıt, mali işleme ait ödeme yapıldığı anda ya da mali işlem gerçekleştiği anda yapılabilir. Kayıt sistemlerinin raporlama hedefleri de farklı olabilir. Örneğin nakit esaslı sistem ilgili seneye ait bütçe uygulama sonuçlarını göstermeye odaklanırken tahakkuk esaslı sistem varlık ve kaynakların tamamına ait raporlama ile ilgilenir. Nakit esaslı muhasebe sistemi, devlet muhasebesi sistemlerinde ilk kullanılan yöntemdir. Devlet muhasebesi maddi duran varlıklar dâhil, doğan ve ilerde gerçekleşecek her türlü mali işlemi kayıt altına alması anlamına gelecek sistem tam tahakkuk esaslı devlet muhasebesidir. İki sistem arasında, uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesi ile uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi de kullanılan sistemlerdir.

#### **3.2.1 Nakit Esasına Dayanan Devlet Muhasebesi**

Devlet muhasebesi kayıt yöntemlerinden ilki nakit esasına dayanan kayıt sistemidir. Nakit esaslı muhasebe sisteminin ana amacı devletin bütçesinin ilgili yıla ait sonuçlarını raporlamaktır. Bu anlamda sistem için mali olayın niteliğinin ya da tarihinin önemi yoktur. Bu sistem için önemli olan nakdin ne zaman ödendiğidir. Nakit esaslı Devlet muhasebesi 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 kapanıştaki nakit varlıklarını raporlar. (Gökçen, 2003: 24).

Nakit esaslı Devlet muhasebesi 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. Nakit esaslı devlet muhasebesi, ayrıntılı hesap gruplarına sahip olmayan, tamamen nakit akımlarından doğan işlemleri kaydeden bir sistemdir. Mali işlemler paranın kasaya

girişli ya da kasadan çıkışlı gerçekleştiğinde muhasebe kayıtlarına geçirilir. Gelir tahakkuk etmiş ancak tahsil edilmemişse kayıt altına alınmaz. Tahsil edildiği anda muhasebe kayıtlarına yansır. Gider tahakkuk etmiş olsa bile işlem ödeme yapıldığı anda kayıtlara yansır.

Nakit esaslı sistemin duran varlıklara ait işlemlerinin olmaması, mali işlemlerin işlevini önemsememesi, raporlarının ilgili olduğu kuruma ait geniş bir değerlendirme şansı vermemesi ve bütçeye haddinden fazla değer vermesi eleştirilebilecek yönleridir. Nakit esaslı devlet muhasebesi, 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 değişmelerini kaydetmez ve raporlamaz.

Sistemin kamuoyuna bir söz verme niteliğinde olan bütçenin sonuçlarına odaklanması sistemin olumlu yönü olsa da çıkan sonuçlar itibarıyla istenilen amaçlara ulaşamamıştır. Sistemin eksikliklerinin belirgin hale gelmesi sistem içi değişikliklere ve yeni sistemlerin kurulmasına yol açmıştır.

### **3.2.2 Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi**

Devlet muhasebesi kayıt yöntemlerinden ikincisi olan Uyarlanmış nakit esasına dayalı devlet muhasebesi sisteminin, nakit esaslı devlet muhasebesi sistemi ile arasında çok ciddi bir fark yoktur. İşlemler, nakit esaslı muhasebe sisteminde olduğu gibi kasaya paranın girmesi ve çıkmasına göre kayıt edilir.

Uyarlanmış nakit esasında, hesaplar mali yılın son günü akşamı itibarıyla kapatılmaz belli bir süre, önceki mali yıla ilişkin işlemlerin kaydı için açık tutulur. Bu dönemde bir önceki döneme ilişkin işlemler, muhasebe kayıtları yapılır. Bu yöntemde, işlemler ait oldukları yılın muhasebe kayıtlarına geçirilir ve ilgili dönemde raporlanır.

Sistemin böyle bir işlem dönemine izin vermesinin nedeni nakit esaslı muhasebe sisteminde sene sonu hesap kapatmalarının ve sene sonu bütçe kesinleşmelerin zamanında yapılamamasıdır. Bu esasın nakit esasından ayrılan tarafı, hesapların mali yıl sonrası aşağı yukarı bir ay açık tutulmasıdır (mahsup dönemi). Bu dönem içerisinde önceki döneme ait olan işlemler, ödeneklerinin de mahsup dönemine aktarılmış olması şartıyla, gerçekleşen giderler ve faturalar kabul edilir. Yine önceki dönemden kaynaklanan tahsiller kabul edilir. Mahsup dönemi süresince olan fakat



önceki dönemden kaynaklanan tahsil ve ödemeler, önceki raporlama döneminin tahsil ve ödemeleri olarak kaydedilir. Önceki raporlama döneminden kaynaklandığı için mahsup döneminde hesaplara alınmış olan yeni dönemin başındaki nakit akımları, yeni dönem kayıtlarından düşülürler. Bu esasta raporlamaya temel teşkil eden mali tablo nakit akım tablosudur. Bu esasta genel olarak, dönemsellik ilkesi dışında, nakit esasının bütün zaafalarını bünyesinde taşır (Devlet Planlama Teşkilatı [DPT], 2000).

### **3.2.3 Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi**

Uyarlanmış tahakkuk esasında mali işlemler ve olaylar, bir ekonomik değer yaratıldığında, değişime uğradığında, kaydedilir. Bu yönüyle, tam tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin özelliklerini taşır. Tam tahakkuk esaslı muhasebe sisteminden ayrıldığı kısım ise maddi duran varlıklara ilişkin işlemler ile ilgilidir. Maddi duran varlıklar muhasebe dışındadır. Bunu demekle arsa, arazi, bina vb'ne ait amortisman, yeniden değerlendirme işlemleri olmayacak. Arsa, arazi, bina vb'nin değerleri muhasebe sistemi dışında kalacaktır.

Bu sistem muhasebe işlemlerini kaydetmek için nakit ve tahakkuk esaslarını birlikte kullanır. Genel olarak bu esasta, olaylar ve işlemler nakden ödeme ve tahsil etmeden ziyade meydana geldiklerinde kayda geçirilirler. Değiştirilmiş tahakkuk esası ile kaydedilen unsurlar mali varlıklar, borçlar, net mal varlıkları, net mali yükümlülükler, gelir ve giderlerdir. Bu esasta alacak ve borçları kayda geçirmek için belli dönemlerde yansıtma yapılır. Bahsedilen süreçlerde nakit ve tahakkuk hesapları birbirleriyle uyumlu hale getirilirler. İşlemler nakit esasına göre kaydedilirler ve borçları, alacakları, varlık ve yükümlülükleri tahakkuk esasına göre kaydetmek için yansıtma yapılır. Bu yansıtma, mali durumu daha yeterli şekilde açıklayan periyodik mali tabloların hazırlanmasına imkân verecek şekilde anlık, günlük, 15 günlük veya aylık olarak yapılabilir. İşlemleri fiili nakit giriş ve çıkışlarına bağlı kalmadan, ortaya çıktığı anda kayıt altına alması ve raporlaması nedeniyle nakit esasına göre daha kapsamlı bir yapıya sahiptir. 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 (Gökçen, 2003: 25).

Uyarlanmış tahakkuk esası;

- A. Nakit esasının bilgi üretmedeki zaafalarını taşımaz.
- B. Taahhütleri kaydetmesinin yanı sıra yükümlülükleri de kayıt altına aldığı için taahhüt esasından daha ileri bir adımdır.
- C. Değiştirilmiş nakit esasının, nakit esastan devraldığı bilgi üretme zaafalarını taşımaz, yükümlülükler tahakkuk ettiklerinde kayıt altına alındıklarından, bu esasta dönemsellik ilkesini sağlayabilmek için mahsup dönemine ihtiyaç duyulmaz.
- D. Tahakkuk esasının bütçe odaklı olmaması nedeniyle, bütçeyi tahakkuk esasına göre daha etkin olarak izler.
- E. Bütçe ödeneklerine uygunluk ve sorumluluk denetimi için daha uygundur.
- F. Etkinlik ve performans denetiminin gerektirdiği maliyet muhasebesi unsurlarına uyumludur.
- G. Tahakkuk esasının varlık, yükümlülük, taahhütler, yarı mali işlemler ve borçlar konusunda ürettiği bilgilere bu esasta da ulaşılabilir.
- H. Tahakkuk esasına göre uygulanması daha kolaydır. Dolayısıyla nakit esaslı bir muhasebenin kısa dönemde iyileştirilmesinde, tahakkuk esasına göre yapılabilirliği daha yüksektir. (Devlet Planlama Teşkilatı [DPT], 2000)

### **3.2.4 Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi**

Devlet muhasebesi kayıt yöntemlerinde bahsedeceğimiz son kayıt yöntemi olan Tahakkuk esaslı kayıt yöntemi, ticari işletme muhasebesinde kullanılan kayıt yöntemidir. Tahakkuk esasında mali işlemler ve olaylar nakit olarak ne zaman ödendiği ile değil mali işleme ait olay ne zaman ortaya çıktığına bakılarak değerlendirilir. Gelirler, nakit olarak tahsil edilmese de gelirler hesaplarına, giderler de nakit olarak ödenmeseler de giderler hesaplarına kaydedilir.

Tahakkuk esasına göre muhasebe kayıtlarının tutulmasında işlemin tahakkuk ederek kesinleşmesi esas olup, nakit esastında olduğu gibi gelirin fiilen tahsil edilmesi veya giderin fiilen ödenmesi şartı aranmaz. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre üretilen mali tablolar, gelirleri, giderleri varlıkları, yükümlülükleri ve diğer mali işlemleri içerir. Burada tahakkuk esasının önemi gelecekteki gelirlerimizi ve gelecekteki giderlerimizi görebilmemiz yanında analize uygun olan tarafıyla gelecekteki sermaye ihtiyacını göstermesi olarak değerlendirilebilir. Tam tahakkuk esaslı muhasebe (amortisman da dahil) kurumun bütün maliyetlerinin tamamını hesaplar ve raporlar ve analize uygun hale getirir.

Burada tahakkuk esasına dair değinilmesi gereken diğeri bir önemli husus da yapılan kayıtlarla, işlemler ait oldukları mali yılda kaydedilir. Raporların stoklara ait işlemleri de kapsamı stok değışimlerini de gösterir. Bu da raporların ait olduğu döneme ait mali işlemleri tam ve doğru olarak yansıtmada önemli bir adımdır. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemine göre üretilen mali raporlar gelirleri, giderleri (amortisman dahil), varlıkları (mali ve fiziksel varlıkları, cari ve sermaye varlıklarını), yükümlülükleri ve diğeri ekonomik akımları içerir. Tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe, amortisman giderleri dahil, program maliyetlerinin tamamını hesaplar ve raporlar. Bu yönü ile kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını ya da diğeri bir ifade ile kamu yöneticilerinin performanslarının yani iyi yönetici olup olmadıklarının ölçümünde sağlam bir alt yapı oluşturur. (Dişli, 2004: 11)

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin faydalarını şöyle sıralayabiliriz.

Bilanço Düzenlenebilmesi: Tahakkuk esaslı sistemde düzenlenen, varlık, kaynak ile sermayeyi raporlayan bilançolar, ilgili kurumunun mali durumunu ve performansını ortaya koyar. Bununla birlikte, bilançodan elde edilen mali durum bilgileri, kurumun veya konumuz itibariyle kamu kesiminin gelecekteki borç ve yükümlülüklerini karşılama kapasitesini ölçmeye de imkân verir. Bilanço çıkarabilmenin kamu kesimi için diğeri bir önemi de üretilen bilgilerin kamu kesiminin hesap verebilmesi ve saydamlığının sağlanmasına yardımcı olmasıdır. Devlet faaliyetlerinin tamamı kayıt altına alınmaktadır. Nakit esasının bütçeye odaklanması sonucu kayda alınmayan duran varlıkların kayda alınması veya taahhüt altına girilen borçları göstermesi bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Devlet mali işlemlerinde karar alınması gereken süreçlere destek olur. Gider ve gelir hesaplarının varlığı bir sonraki yıl bütçesinin oluşturulması sürecinde gereken bilgileri sağlar. Bunun yanında süregelen yıllara ait raporlar maliyetleri göstermesi açısından karşılaştırmaya imkân verir. Bu durumda performans kıstasları oluşturulmasını sağlar.

Bu sistemin kamu sektöründe kullanılmasına sekizinci beş yıllık kalkınma planında getirilen eleştiriler ise; Kamu sektöründe kar genel olarak ne bir hedeftir ne de temel kamu sektörü faaliyetleri için bir performans ölçüsüdür, hedef daha ziyade mal ve hizmetlerin hükümet politikasına uyumlu bir şekilde sağlanmasıdır. Kamu geliri satışlardan değil ödeneklerden ve vergileme gücünün kullanılmasından gelir. Kamu sektörü faaliyetlerinin mevcut yaşama kabiliyeti ve borç ödeme iktidarı

birimin veya servisin kazanç elde etmesinden ziyade hükümetin fon desteğini devam ettirme isteğine bağlıdır. İlerde karşılaşılabilecek güçlükler bu faaliyetlerin mali yapısına değil, daha ziyade programların ve faaliyetlerin hükümet tarafından belirlenen politika hedeflerinin karşılanmasındaki başarısına bağlıdır. Birimlere kendi adına varlıklarını satma ya da alma izni verilmeyebileceği gibi kendi faaliyetlerinin doğasını değiştirme özgürlüğüne de sahip değildirler (Devlet Planlama Teşkilatı [DPT], 2000).

Tahakkuk esaslı muhasebenin kamu sektöründeki ticari teşebbüsler için uygunluğu herkes tarafından genel olarak kabul edilmiştir. Temel olarak tahakkuk esaslı muhasebenin, değişen yönetim anlayışı ve bilgi ihtiyacının zorunlu bir sonucu olarak, kamu sektörünün tamamı için gerekli olduğu düşünülmelidir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu öncesi uygulama da Türk devlet muhasebesi sisteminde kayıt esaslarının kullanılması ile ilgili (şekil 1) büyük bir karmaşa vardı. Bakanlıklar uyarlanmış nakit esasını kullanırken diğer devlet kurumları kendi ihtiyaçlarına göre kayıt esaslarını kullanıyorlardı. 5018 sayılı kanundan sonra kamu kurumları uyarlanmış tahakkuk esasını kullanmaya başladı. Uyarlanmış tahakkuk esasını sistemin ticari muhasebeden farklarını şöyle sıralayabiliriz.

A. Tek düzen hesap planında boş olan 8 grubu, devlet muhasebesinde bütçe hesaplarından oluşur. 800 bütçe gelirleri hesabı, 805 gelir yansıtma hesabı 810 bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesabı, 830 bütçe giderleri hesabı, 835 gider yansıtma hesabıdır.

B. 9 grubu ticari muhasebede nazım hesaplarıdır ve bilgi amaçlı tutulan kayıtlar için kullanılır. Devlet muhasebesi sisteminde 9 grubunun ismi aynı şekilde nazım hesaplar olmasına rağmen işlevleri daha net şekilde belirlenmiştir. 901 bütçe ödenekleri hesabı, sene başında kamu kurumlarının gider bütçesi miktarını verir. 901 hesabın sene sonu bakiyesi kamu kurumunun kalan bütçesini verir.

C. 900 gönderilecek bütçe ödenekleri hesabı ise sene içi bütçe kullanımlarını verir. 900 hesabın sene sonu bakiyesi kullanılan bütçe ödeneği miktarını verir. 910 hesap kamu kurumun aldığı teminat mektuplarının miktarını gösterir. 920 hesap ise kamu kurumunun ödeme taahhütlerini gösterir. 600 giderler hesabı kamu kurumlarının kredi ödemeleri ve yıl içerisinde giderleştirilmeyen alımları hariç tüm giderlerini göster.

<b>Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler</b>	Uyarlanmış Nakit Esası
<b>Döner Sermayeli İşletmeler</b>	Tahakkuk Esası
<b>Özel Bütçeli İdareler</b>	Uyarlanmış Nakit Esası Uyarlanmış Tahakkuk Esası Tahakkuk Esası
<b>Düzenleyici - Denetleyici Kurum ve Fonlar</b>	Uyarlanmış Tahakkuk Esası Tahakkuk Esası
<b>Sosyal Güvenlik Kuruluşları</b>	Tahakkuk Esası
<b>Yerel İdareler</b>	Nakit Esası Uyarlanmış Tahakkuk Esası

Tablo 3.1. 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu öncesi kamu kurumlarının kullandığı devlet muhasebe sistemi kayıt esasları

### 3.3 TÜRKİYE DEVLET MUHASEBESİ TARİHİ

Türk devlet muhasebe sistemi, Osmanlı İmparatorluğunun son zamanlarından başlayan yaklaşık yüz otuz yıllık bir geçmişe sahiptir. Yüz otuz yıllık tarihinin önemli bir kısmı 1927 yılında kabul edilen Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile geçmiştir. Kanun, 2003 yılında yürürlükten kaldırılıncaya kadar günün ihtiyaçlarının karşılanabilmesi için birçok değişiklik geçirmiştir. Osmanlı İmparatorluğu'nun son döneminden itibaren devlet muhasebe mevzuatının tarihine kısaca değinelim. Türk muhasebe mevzuatına ilk örnek, 1882 yılında mal sandıkları için “Tensiki Kayıt Talimatnamesi” (Muhasebe Kayıtlarının Düzenlenmesine İlişkin Talimatname) ile başlatılır (Karaarslan, 2008).

A. 1909 yılı bütçesi Cumhuriyet dönemi bütçelerine temel oluşturması yönünden önemlidir. İkinci Meşrutiyetten sonra 1910 yılında “Muhasebe-i Umumiye Kanunu”

B. (Genel Muhasebe Kanunu) ve “Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiyeye Dair Talimatname” (Mal Sandıklarında Tutulacak Muhasebeleştirme Kayıtlarına İlişkin Yönetmelik) çıkarılmıştır.

C. 1910 tarihli bu temel kanun 1927 yılına kadar uygulanmış ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun kabulüyle yürürlükten kaldırılmıştır. Anlaşılacağı üzere, devlet muhasebesine ait ilk temeller 1910 tarihli bu kanunla atılmış, ilkeleri 1050 sayılı kanunla da benimsenerek 2003 yılına kadar devam ettirilmiştir.

D. 1925 yılında muhasebe sisteminde Amerikan usulüne (defteri kebirli yevmiye) benzer bir sistem kabul edilmiştir.

E. 1928 yılında “Hazine Usulü Hesabiyesine Dair Talimatname” yürürlüğe girmiştir. Yeni Talimatname ile hesaplar daha basitleştirilmiş, esas defteri yerine “Tasnif Yevmiyesi” kurulmuştur.

F. 1948 yılından itibaren Devlet Muhasebesi Genel ile Devlet Muhasebesi Muamelet Yönetmelikleri yürürlüğe konulmuştur. 1928 tarihli Talimatnamedeki tasnif yevmiyesi yerine, föy olan halinde “Yevmiye Defteri” uygulamasına geçilmiş ve yardımcı defterlerde esaslı değişiklikler yapılmıştır.

G. 1968 yılında “Döner Sermaye Muhasebesi Hesap Yönetmeliği” 12827 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış ve daha sonra bu Yönetmelikte değişiklikler yapılmasına ilişkin çeşitli yönetmelikler yürürlüğe girmiştir.

H. 1970'li yıllarda Devlet Muhasebesi sistemini geliştirme adına ilk reform çalışmaları başlatılmış olup, bu konuda yabancı uzmanlardan destek alınmıştır.

Haziran 1971'de Julian Ş. Cannon'un “Merkezi Hesap Sistemi Üzerinde Teklif” başlıklı raporu bu kapsamda yapılan çalışmalara önemli bir örnek teşkil etmektedir. Söz konusu raporda teklif edilen merkezi hesap sisteminin Muhasebat Genel Müdürlüğü ve bu Genel Müdürlüğün denetimi altında bulunan saymanlıklar çerçevesinde işleme öngörülmüştür. Ayrıca merkezi raporlama ve muhasebe işlemlerinin elektronik bilgi işlem cihazları kullanılarak yapılması yönündeki çalışmaların faydalı olacağı belirtilmiştir.

İ. 1975 yılı Haziran ayında devlet muhasebesini geliştirme projesi adıyla geniş bir proje çalışması başlatılmıştır. Maliye Bakanlığı'nca bu projenin Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı ve devlet fonu yardımıyla yürütüleceği ifade edilmiştir. 1975 Ekim ayında da yabancı bir muhasebe danışmanının proje için gerekli olduğu belirtilmiş ve yoğun bir eğitim programının hazırlanması önerilmiştir. 1975 ve 1976 yılında ortaya çıkan mali sıkıntılar projenin başlamasını geciktirmiştir. 1977 Haziran ayında IMF tarafından, Maliye Bakanlığı'nın da rızasıyla proje için bir muhasebe uzmanı görevlendirilmiş ve Ekim 1977'de de bu proje grubuna kıdemli bir danışman da katılmıştır. Çalışmalar devam etse de proje ancak 31.05.1963 tarihli ve 244 sayılı kanunun 3. ve 5. maddelerine istinaden 28.02.1979 tarihli Bakanlar Kurulu kararıyla onaylanabilmiştir. Proje, devamında fayda görülmüş olması nedeniyle Bakan onaylarıyla günümüze kadar süregelmiştir.

J. Devlet muhasebesinin değişen mevzuata uygun hale getirilmesi, işlem ve muhasebe kayıtlarının tek yönetmelikte birleştirilmesi, defter, cetvel ve belgelerin bilgisayar aracılığıyla düzenlenmesine olanak sağlayacak yapıya kavuşturulması, hesap sayısının azaltılması ve işlemlerin basitleştirilmesi amacıyla Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliğini ve bu yönetmeliklerde ek ve iki ayrı yönetmelik halinde düzenlenen işlem ve muhasebe kayıtlarının tek yönetmelikte bir araya getirilmesi, defter, cetvel ve belgelerin bilgisayar aracılığıyla düzenlenmesine olanak sağlayacak yapıya kavuşturulması, hesap sayısının azaltılması ve işlemlerin basitleştirilmesi amacıyla her iki yönetmelik birleştirilip, 14.1.1990 tarih ve 20402 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1.1.1990 tarihinden itibaren “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” adı altında yürürlüğe girmiştir.

K. Ülkemizde, devlet muhasebesi alanındaki reform çalışmaları 1995 yılında genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan Kamu Mali Yönetim Projesi çalışmaları ile başlamış ve döner sermayeler için Döner

Sermayeli işletmeler Muhasebe Yönetmeliğinin hazırlanması ve yayımlanması ile sürdürülmüştür. Saymanlıklardaki muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında takip edilerek sonuçlarının konsolide edilebilmesini sağlayan say2000i projesinin uygulamaya konulması ile çalışmalar ivme kazanmıştır. 2001 yılında genel yönetime dahil kamu idarelerinde ortak standartları bulunan tahakkuk esaslı bir muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde bir çalışma gurubu oluşturulmuştur.

L. 2002 yılı başında bütçe sınıflandırmasıyla birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesine karar verilerek pilot uygulamaya başlanılmıştır.

M. Kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu 5018 sayılı kanun no, 10/12/2003'lü kabul tarihi, 24/12/2003'lü resmi gazete tarihi, 25326 Resmi gazete sayısı ile yürürlüğe girmiştir.

N. Genel yönetim kapsamına dahil birimler için muhasebe ve raporlama standartlarını ve çerçeve hesap planını kapsayan bir "Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği" hazırlanmış ve Bakanlar Kurulu Kararı ile 19.11.2003 tarihinde yayımlanmıştır.

O. 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 idareler Muhasebe Yönetmeliği" hazırlanmış ve 20.02.2004 tarihli mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Devlet muhasebe sistemi tarihini inceldiğimizde gördüğümüz reform isteği Türk kamu maliyesinin özellikle son kırk yılına damgasını vurmuştur. 1970 yılında başlayan çalışmalar günümüze kadar devam ede gelmiştir. Muhasebat genel müdürlüğü tarihçesinden de öğrendiğimiz gibi devlet bu konu da uluslararası kuruluşlardan da yardım almıştır. Özellikle 2003 yılında kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda ESA95'i, IMF 2001 elkitabını ve Uluslararası Muhasebe Standartlarını temel alan bir hesap ve raporlama sistemi kurulması bu konuda Uluslararası kuruluşlardan yardım alınarak Uluslararası standartların yakalanması isteğinin göstergesidir. Ek olarak şunu söyleyebiliriz ki; kamu maliyesinde ortaya çıkan reform gereksinimi sadece bize ait bir istek de değildir. Son yıllarda Türkiye'nin yanında birçok ülke de kamu maliyesi ile ilgili değişik çalışmalar ve reformlar yapılmıştır. Bu yapılan çalışmalar kamuyu yönetenlerin belirli sebeplerle reform çalışmalarına zorladığının göstergesidir.



Bu sebeplere değindikten sonra özellikle kamunun mali yönetimi ile ilgili olarak çalışan IMF'nin devlet mali istatistikleri el kitabına ve Avrupa Hesaplar Sistemi (ESA95) üzerinde duracağız.

### 3.4 KAMU YÖNETİMİNDE REFORM ÇALIŞMALARI

Devlet muhasebesi, kamu yönetiminin bir parçasıdır. Devlet muhasebesi tanım olarak devlete ait mali olayları tespit etmek diye tanımlansa da kamu kurumlarının yönetimine ait bilgileri vermesi sebebiyle kamu yönetimine gelen eleştirilerden ve değişimlerden etkilenmektedir. Kamu yönetiminde son dönemde en çok tartışılan konular bilgi edinme, mali saydamlık, karşılaştırılabilirlik gibi kavramlardır. Bu kavramların büyük kısmının devlet muhasebesini etkileyeceği de aşikârdır. Devlet muhasebesi ile ilgili makalelerde önemli yer tutmaya başlayan kavramların sebeplerine bakarsak; mali saydamlık kavramının da neden önemli hale gelmeye başladığını anlarız. Bunları incelersek;

- A. Bütçe açıkları
- B. Performans açıkları
- C. Güven açıkları (Demirel,2007)

Devletin yapacağı hizmetlerin mali karşılıklarını gösteren bütçe, bir söz verme niteliğine sahiptir. Bütçe gerçekleştirmeleri ise verilen sözlerin ne kadarının yerine getirilip ne kadarının getirilemediğini ölçmesi bakımından da mali performans ölçüm aracıdır. Son yıllarda devlet bütçelerinin sürekli olarak açık verdikleri görülmektedir. Avrupa Birliğinin Mali Kriterleri olan Maastricht kriterlerinde<sup>[3]</sup> devlet bütçesinin

---

[<sup>3</sup>]Maastricht kriterleri, AB'ye üye ülkelerin Ekonomik ve Parasal Birliğe katılabilmeleri için gerekli şartları, Kopenhag kriterleri ise AB'ye tam üyelik koşullarının esaslarını belirlemektedir.

9-10 Aralık 1991 tarihinde imzalanarak 1 Ocak 1993'de yürürlüğe giren Maastricht Anlaşmasında Ekonomik ve Parasal Birliğin (EPB) aşamaları, bu süreçte izlenecek ekonomik ve parasal politikalar ile bunların gerektirdiği kurumsal değişiklikler ayrıntılı olarak düzenlendi. Bu düzenleme çerçevesinde EPB'nin son aşamasına geçiş öncesinde, üye ülke ekonomileri arasındaki farklılıkların giderilebilmesini teminen bazı makro büyüklükler açısından yaklaşma kriterleri tespit edildi ve bunlara uyulmaması durumunda yaptırımlar belirlendi.

#### Maastricht Kriterleri

\* Toplulukta en düşük enflasyona sahip (en iyi performans gösteren) üç ülkenin yıllık enflasyon oranları ortalaması ile, ilgili üye ülke enflasyon oranı arasındaki fark 1,5 puanı geçmemelidir.

\* Üye ülke devlet borçlarının GSYİH'sına oranı %60'ı geçmemelidir.

\* Üye ülke bütçe açığının GSYİH'sına oranı %3'ü geçmemelidir.

\* Herhangi bir üye ülkede uygulanan uzun vadeli faiz oranları 12 aylık dönem itibariyle, fiyat istikrarı alanında en iyi performans gösteren 3 ülkenin faiz oranını 2 puandan fazla aşmayacaktır.

\* Son 2 yıl itibariyle üye ülke parası diğer bir üye ülke parası karşısında devalüe edilmiş olmamalıdır. <http://www.belgenet.com/arsiv/ab/maastricht.html>

gayri safi milli gelire oranı ile ölçülen bir kriter konulmuş olması devlette bütçe açığının doğal olduğunu düşündürse de bütçe açığına ve kamunun büyüklüğüne bağlı olarak kamuoyunda kamu kesiminin genel olarak pahalı ve verimsiz olduğu şeklinde bir kanı oluşmuştur. Performans açıkları da kamu yönetimlerinin önemli sorunlarından biridir. Devlet sisteminin büyüklüğü hareket kabiliyetlerini sınırlandırmakta yeniliklere uyumu geciktirmektedir. Bunlarda verimlilik artışları için her geçen gün yeni bir tekniğin bulunduğu günümüzde devlet kurumlarının performansını düşürmektedir. Kamu Bütçe açıkları ve performans açığıyla yakından ilişkili diğer açık ise güven açığıdır. Kamuoyunda kamu kesiminin faaliyetlerinden hoşnutsuzluk yanında bir güven bunalımı doğmuştur. Bu durum güven açığı olarak ifade edilmektedir. Güven açığının oluşmasında performans açığı yanında kamu yönetiminde kayırmacılık ve yolsuzluk türünden faaliyetlerin meydana gelmesi ve bürokrasinin toplumsal faydadan ziyade kendi çıkarlarını maksimize etmeye yönelik uygulamalar içindeymiş izlenimi vermesi de önemli rol oynamıştır.

Kamu yönetimi reformuna yol açan önemli nedenlerden birisi de kamu hizmetlerinden yararlananlar ve vergiler yoluyla hizmetin finansmanını sağlayanlar olarak vatandaşların, devletten beklentilerinin artmasıdır. Bu taleplerin istenen düzeyde karşılanamaması, kamu yönetiminde reform arayışlarının hızlanmasına ve bu konuda da beklentilerin artmasına neden olmuştur.

Uluslararası alanda yaşanan gelişmeler ve küreselleşme, kamu yönetiminde yeni arayışları destekler niteliktedir. Yaşanan değişimin hızı da kamu yönetiminin bu değişime hızla cevap vermesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Bu zorlamalar kamu yönetiminin kapasite ve yetenek olarak bu değişime olan gereksiniminin ortaya çıkmasını sağlamış aynı zamanda değişimin şeklini ve yönünü tayin etmiştir. Uluslararası alandan gelen iki önemli etki daha vardır. Bunlardan birincisi diğer ülkelerin uygulamaya koyduğu başarılı kamu yönetimi reformu çalışmalarıdır. İkincisi ise Dünya Bankası, OECD, UNDP gibi çok sayıda Uluslararası örgütün kamu yönetimi reformunu değişik yöntemlerle desteklemesidir.

Kalkınmış ülkelerin sosyal göstergelerinde meydana gelen değişim reform arayışlarının başka bir nedenidir. Nüfus artışının durması, üretken nüfusla yaşlı nüfus arasında dengenin bozulması ve bunun sonucu olarak sosyal güvenlik harcamalarında ortaya çıkan artış ve bunun gelecekte yol açacağı sorunlar, kamu kesiminin sorgulanması sonucunu doğurmuştur. Akademik alanda yaşanan gelişmeler ve yapılan çalışmalar da yeni arayışlara katkıda bulunan önemli bir

unsurdur. Örneğin Amerika Birleşik Devletlerinde *David Osborne ve Ted Gaebler* tarafından yazılan *Reinventing Government* isimli kitap, ABD'nin kamu yönetimi reformu çalışmalarında çok etkili olmuştur. (Devlet Planlama Teşkilatı [DPT], 2000).

Akademik alanda Kamu yönetiminde ortaya konulan Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun gerekçelerinde de yer almaktadır. Aşağı da açıklayacağımız yaklaşımın temel özelliklerinin kamu yönetiminde de uygulanma çabaları stratejik planların hazırlanması, Performans programlarının hazırlanması ve üst yöneticiler bazı esneklikler tanınmaya çalışılması biçiminde kanuna yerleştirilmiştir. Yaklaşımın en önemli özelliği İdare yerine yönetim kavramını kullanarak, işletme yönetiminde kullanılan kavram ve yöntemleri kamu yönetiminde de uygulamasını savunmasıdır.

Yaklaşımın temel oluşturan görüşler şöyle özetlenebilir:

- A. Yöneticilerin kendilerine verilen görevleri yerine getirebilmeleri için yönetsel yöntem ve kaynakların kullanılmasında esneklik tanınmalıdır.
- B. Yetkiler merkezi birimden doğrudan hizmet sunan birimlere aktarılmalıdır.
- C. Girdilerden çok çıktılara, süreçlerden çok sonuçlara odaklanılmalıdır.
- D. Yöneticiler kullandıkları kaynaklar ve bu kaynakların kullanımı sonucu ulaştıkları sonuçlara göre sorumlu tutulmalıdır.
- E. Yurttaşlara (müşteriler) hizmet sunucusunu seçme imkânı tanınmalıdır.

Politika oluşturma görevleri, doğrudan hizmet sunumu ve düzenleme görevleri birbirinden ayrılmalıdır. (Devlet Planlama Teşkilatı [DPT], 2000).

Başarılı reform uygulaması görülen ülkelerin çoğunda daha önce, başarısızlıkla sonuçlanan benzer girişimler olmuştur. Bu başarısız deneyimler, edinilen dersler yoluyla reform çabalarına önemli katkılarda bulunmaktadır. Yukarıda sayılan nedenlerden dolayı başlayan çalışmalar kamu muhasebesi alanında üç çalışma doğurmuştur. GFS(Devlet Mali İstatistikleri), ESA 95 (Avrupa Hesaplar Birliği), IPSAS (Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları) dır. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları konumuzun asıl kısmını oluşturduğu için onu ayrıntılı olarak daha sonra açıklanacaktır.

### 3.4.1 Devlet Mali İstatistikleri

Devletlere ait finansal raporların ve sonuçlarının incelendikleri yer neresi olursa olsun aynı şekilde anlaşılması yukarıda zikredilen, reforma gereksinim duyulmasının sonuçlarından en önemlisidir. Bunun sonucu olarak da bu konuda çeşitli çalışmalar yapılmıştır. OECD, AB, Dünya Bankası ve IMF gibi kuruluşlar kurumsal yapıları gereği yani birden çok ülkenin kendilerine üye veya ortak olmalarından dolayı bu çalışmaların öncüleri ve uygulamalardaki danışmanları olmuşlardır. IMF tarafından hazırlanan devlet mali istatistikleri elkitabı da böyle bir çalışmanın sonucudur. İlk el kitabı çalışması IMF tarafından 1986 yılında yapılmıştır. 2001 yılında revize edilerek GFS2001 adıyla çıkarılmıştır.

Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı IMF ile birlikte Avustralya, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri, Dünya Bankası, OECD ve Avrupa Komisyonundan uzmanların da katılımıyla tahakkuk esasına göre bilanço, faaliyet raporu gibi, devlet mali raporlarının hazırlanmasını ve stokların, yükümlülüklerin, gelirlerin ve giderlerin her ülkede aynı sınıflandırmaya tabi tutulmasını ve raporlanmasını amaçlayan bir düzenlemedir. (Yılmaz, 2001: 7)

Kapsamı ve düzenlediği kurallar itibariyle, özellikle varlıklar, yükümlülükler ve gelir ve gider sınıflandırılması gibi, muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken hususları içermektedir. Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı'nın temel amacı mali politikaların ve özellikle genel yönetimin ve geniş anlamda kamu sektörünün performansının analiz edilmesine ve değerlendirilmesine imkân veren kapsamlı bir kavram ve muhasebe çerçevesinin oluşturulmasıdır. Devlet mali istatistiklerinin önemli taraflarından biri de sadece merkezi hükümete odaklanmaması merkezi hükümet, mahalli idareler ve devlet kuruluşlarının mali istatistiklerini konsolide edilmesini sağlamasıdır. Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı'nda yer alan temel tanımlar, kavramlar ve sınıflandırmalar uygulandığı ülkenin koşullarından bağımsız olan ekonomik düşünce ve prensiplere dayanmaktadır. Bundan dolayı farklı mali mevzuatlara sahip ülkelerde uygulanabilecektir.

Tabi olarak ülkelerde ki farklı uygulamalar ve farklı uygulayıcılar aynı sonucun elde edilmesinde bazı sorunlar ortaya çıkarsa da bunların sistemi temelden eleştirmeye yetecek kadar olmadığını söylemek gerekmektedir (The International Monetary Fund [IMF], 2001). Devlet mali istatistikleri, IMF tarafından devletin mali

raporlarının hazırlanması ve stokların, yükümlülüklerin, gelirlerin ve giderlerin bütün ülkelerde aynı şekilde sınıflandırılması ve raporlanması amacıyla oluşturulmuş standartlardır. Kapsam ve düzenlendiği kurallar itibariyle özellikle; varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderlerin sınıflandırılması gibi, muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkat edilmesi gereken hususları içermektedir. Devlet mali istatistiklerinin temel amacı kamu sektörünün performansını analiz edip değerlendirmek için en ideal ve detaylı hesap yapısının oluşturmaktır.

Devlet muhasebesi ve devlet mali istatistikleri konusunda kapsamlı projeler ve çalışmalar yapılmasının, ortak standartlar ve yöntemler belirlenmesinin ve yayımlanmasının ardındaki temel düşünce karşılaştırılabilirlik ve konsolide edilebilirliğin tesis edilmesidir. Zira değişik muhasebe ve raporlama sistemlerinde üretilen mali raporları birbirleriyle karşılaştırmak ve konsolide etmek mümkün değildir. (Karaarslan, 2005: 27)

### **3.4.2 Avrupa Hesap Sistemi**

ESA95'ten bahsetmeden önce kısaca SNA93'ün amacından bahsedeceğiz. Sadece amacından bahsetmemizin sebebi hem GFS2001'in hem de ESA95'in SNA93'e uyumlu olarak çıkarılması ve ülkemiz uygulamalarının diğer ikisi ile ilgili olmasıdır.

Ulusal Hesaplar Sistemi(SNA93), Avrupa Birliği, Uluslararası Para fonu(IMF), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı(OECD), Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası(IBRD) ve Birleşmiş Milletler(BM) tarafından birlikte hazırlanan, ulusal ekonomilerin kurumlar ve sektörler ve alt sektörler bazında sınıflandırılması, akımlar, stoklar ve muhasebe kuralları, üretim hesabı, gelir dağılımı, sermaye hesabı, mali hesaplar, bilanço, dış dünya ile yapılan ekonomik faaliyetler, fiyat ve değer değişimleri, nüfus ve işgücü girdileri, fonksiyonel sınıflandırma gibi ulusal ekonominin ölçümüne yönelik standartlar ve kurallar oluşturulması amacıyla hazırlanmıştır. Avrupa Birliği'nin istatistik alanında çalışmalar yapan alt kuruluşu olan EUROSTAT tarafından hazırlanan ve Birliğe üye ve aday ülkelerde aynı tabandan karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler oluşturulmasını amaçlayan bir çalışmadır. (Communication & Information Resource Centre Administrator [CIRCA], 2002)

Kapsamı ve düzenlediği hususlar itibariyle Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı(GFSM2001) ile paralellikler taşımaktadır. GFSM2001 hazırlanırken –bir önceki GFS belgesi 1986 yılında hazırlanmıştı ve nakit esasına göre raporlamayı

öngörüyordu- yeni düzenlemenin hem Avrupa Hesap Sistemi(ESA95) ve hem de Ulusal Hesaplar Sistemine(SNA93) uygun olması için gayret gösterilmiştir. Avrupa Hesap Sistemi(ESA95), 1970 yılında yayımlanan Avrupa Bütünleşik Ekonomik Hesap Sisteminin yerini almıştır. ESA95 ulusal muhasebe sistemleri ile ilgili olarak dünya çapında bir kılavuz görevi gören Ulusal Hesaplar Sistemi(SNA93) ile bütünüyle uyumlu olarak hazırlanmış ve yayımlanmıştır. Fakat Avrupa Hesap Sistemi(ESA95) daha çok Avrupa Birliği koşullarına ve yine birlik içerisinde ihtiyaç duyulan bilgi ve verilere odaklanmıştır.

Ulusal Hesaplar Sistemi(SNA93) gibi Avrupa Hesap Sistemi(ESA95) de istihdam istatistikleri, üretim istatistikleri, dış ticaret istatistikleri gibi değişik ekonomik ve sosyal istatistiklere ait kavram ve sınıflandırmalarda tekdüzeni sağlamıştır. Bundan dolayı, Avrupa Hesap Sistemi(ESA95) ekonomik ve sosyal istatistiklere ilişkin olarak Avrupa Birliği ve üye ülkeler için merkezi bir referans görevi görmektedir (Communication & Information Resource Centre Administrator [CIRCA], 2002).

## 4.BÖLÜM

### SAYDAMLIK

#### 4.1 SAYDAMLIK KAVRAMI

Kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili olarak son dönemde telaffuz edilen kavramların başında saydamlığın sağlanması gelmektedir. Saydamlık; vatandaşların politikacıları, Politikacılarında bürokratları denetlemesi için gerekli olan bilginin sistem tarafından sağlanmasıdır (Toker, 2002: 1).

Saydamlık, son dönemlerde ilgi çeken bir konu olmasının altında birden çok sebep vardır. 1990'lı yıllarda Güney Doğu Asya ve Güney Amerika'da çıkan krizlerin ülke yönetimlerinde mali saydamlığın önemini ortaya koyması (Avcı, 2002: önsöz) yolsuzlukların ortaya çıkardığı hoşnutsuzluklar (Avcı, 2002 :12) ve yolsuzlukların ancak mali saydamlığın sağlanması ile önleneceği düşüncesi ve Uluslararası örgütlerin mali saydamlık konusundaki çalışmaları en önemli sebeplerdir. Kamu yönetiminde saydamlığından ne anlaşılması gerektiği son zamanlara kadar anlaşılammış, kavram, zihinlerde soyut olarak kalmış ve içi doldurulamamıştır. Ancak son zamanlarda yaşanan krizler, toplumda kamu kaynaklarının iyi bir biçimde kullanılmadığı ve israf edildiği algısının oluşması ve özellikle yolsuzluklarla kamuda saydam olmayan uygulamalar arasındaki bağlantıların daha bir göze çarpar olması dikkatlerin bu alana odaklanmasına yol açmıştır. Bir yanda medya ve kamuoyunda yayılan yolsuzluk haberleri diğer yandan kamusal kaynakların verimsiz bir biçimde kullanıldığı yolunda kamuya yayılan inanç, bir yandan da siyasette popülizme karşı gelişen toplumsal tepki, kamu harcamalarında saydamlığın önemli bir konu haline gelmesini sağlamıştır.

Saydamlık, devlet faaliyetlerinin daha gözlemlenebilir bir hale gelmesi olarak anlaşılakta, bu ise devleti topluma karşı olan sorumlu ve hesap verir bir hale getirmenin en önemli araçlarından biri olarak görülmektedir. (Baş, 2005 :12)

Saydamlık, kavramının önem kazanmasında iki konu önem kazanmaktadır. Bunlardan ilki, IMF, Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşların finansal krizlerden sonra Uluslararası finansman dünyasının yeniden yapılandırılması çalışmalarında mali saydamlığa giderek artan şekilde önem vermeleridir. Son yıllarda yaşanan finansal krizler sonrası yaşanan gelişmelerin ve mevcut durumun ortaya çıkmasını sağlayacak olan bilginin üretilmesinde ve kamuya açıklanmasında sorunlar ve

gecikmeler ortaya çıkmıştır. Ama finansal krizler sonrası ekonomideki en büyük aktör olan devletlerin bütçe açıkları, maliye politikaları, borçlanma politikaları ve bunlara ilişkin hesaplarının incelenmesi eskisine nazaran daha önemli hale gelmiştir. Devletlerin hesap ve işlemleri konusunda açık olmaması, Uluslararası standartlara göre bilgi üretmemesi, üretilen bilginin kamunun tüm faaliyetlerini içermemesi, bazı harcamaların gizli kalması krizler sonrasında yardım talebinde bulunan Uluslararası kurumların çekincelerini belirtmelerine ve yardım isteyen ülkelere mali saydamlık konusunda çalışmalar yapmalarını istemesine neden olmuştur. İkincisi ise, Uluslararası kurumlar tarafından ortaya konan isteklerin ulusal düzeylerde de kamu hesaplarının saydamlığı konusunun tartışılmaya başlanması ve bu konuda toplumsal talebin bir ölçüde de olsa artmaya başlamasıdır.

Saydamlığın kamu yönetimi anlayışı ve mali reformlarda taşıdığı önemin artması nedeniyle Uluslararası Para Fonunun (IMF) Yönetim Kurulu Geçici Komitesinin üye ülkeler için 16 Nisan 1998 (The International Monetary Fund (IMF), 1999) tarihinde yapılan toplantısında, saydamlık ilkesi bakımından ideal kuralları düzenleyen "Mali Saydamlık İyi Uygulamaları Tüzüğü" kabul edilmiştir. Tüzüğün amacı uzun vadede sistemin ürettiği verilerle ülkenin mali sürdürülebilirliğinin doğru bir şekilde değerlendirilebilmesini sağlamak, kısa vadede ise etkili bir bütçe için bütçe dışı faaliyetler ve koşullu yükümlülükler hakkında da yeterli bilgi üretilmesini mümkün kılmaktır.(Baş, 2005: 12)

## **4.2 SAYDAMLIK TÜRLERİ**

Kamu yönetiminde, saydamlık denilince akla genel olarak mali saydamlık gelmektedir. Birçok kaynak iki kavramı aynı anlamda kullanmaktadır. Saydamlığın mali saydamlıkla birlikte ikinci türü olan performans saydamlığı ise mali saydamlıkla doğrudan ilişkisi olan bir kavramdır.

### **4.2.1 Performans Saydamlığı**

Büyük Türkçe sözlükte eş anlamlısı "başarım" olarak verilen performans kavramı ulaşılan sonuçların ulaşılmaması amaçlanan hedeflerle uyumluluğunu ölçmeye yarar. Nihai mal ve hizmet sunumunda etkinliğin değerlendirilmesine yarayan veya bu değerlendirmeyi kolaylaştıran bilgilerin sunulmasıdır. Performans saydamlığında esas olan; kamusal mal ve hizmetlerin sunumunda VET kriterleri denilen verimlilik, etkinlik ve tutumluluk esaslarının sağlanıp sağlanmadığının kamuoyuna sunulan veriler eşliğinde gerek kamu yönetimi gerekse halk tarafından tahliline imkân



sağlamaktır. Bizce performans saydamlığının sağlanması için kamu mali yönetiminde performans denetiminin tesis edilmesi gerekmektedir. (Avcı, 2002: 1)

Performans saydamlığı; kamu hizmetlerinin miktar, kalite ve maliyet boyutlarının tanımlanması ve bu boyutlardaki değişkenlerin birbirleriyle ilişkilendirilmesidir. Bu değişkenler arasında hizmetlerin etkinliği (hizmetlerin ihtiyaçlara ne ölçüde cevap verdiği) ve hizmet arzının verimliliği sayılabilir. Hizmetlerinin etkinliği ve verimliliği konusunda bilgi üretmeyen bir kuruluşun “iyi” yönetilmesi imkânsızdır.

Kamu mal ve hizmetlerinin üretilmesinde etkinlik ve verimlilik ana gaye ise kamu mali yönetimi içerisinde performans saydamlığı da sağlanabilmelidir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 9. Maddesine dayanılarak çıkartılan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelikle birlikte kamu yönetiminde kamu idarelerinin performans programları hazırlamaları ve faaliyet raporlarıyla idare performans programı sonuçlarını kamuoyunun bilgisine sunulması performans saydamlığı konusunda ilk adımların atıldığını göstermektedir. Burada iki husus önemlidir. Birincisi Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmeliğin performans programlarının hazırlanmasının yanında kamuoyuyla paylaşılmasını amaçlamasıdır.

Kamuoyuyla paylaşılma yöntemi olarak birden fazla yol olmasına rağmen yönetmelik kamu idarelerinin internet sitesinde yayınlanmasını da ulaşılmalarının kolay olması dolayısıyla şart koşar. Bu durum bize kamu yönetimimizde hem performans saydamlığı hem de mali saydamlık konusunda zihinsel bir değişim olduğunu da göstermektedir.

#### **4.2.2 Mali Saydamlık**

Saydamlık, kamu kaynaklarının kim tarafından, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığının bilinmesi demektir. Demokratik ülkelerde egemenlik yetkisinin gerçek sahibi olan halk tarafından kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığının bilinmesi denetleme sorumluluğunun kullanılması açısından büyük bir öneme sahiptir. Buna göre mali saydamlık; hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının; kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır.(Avcı, 2002 :18). Kamu sektörü; ecopedia adlı sözlükte, Sermayesinin tümü veya yarısından çoğu devlete ait olan, dolayısıyla devlet kontrolü altında işlevlerini sürdüren ekonomik birimlerin tümüne verilen addır. Ülkede gerekli olan altyapıyı sağlamak, yatırımlar gerçekleştirmek, gelir dağılımının iyileştirilmesi kamu sektörünün başlıca

görevlerindedir, diye tanımlanmaktadır. Mali saydamlık, denetlenecek verilerin doğru, eksiksiz ve anlaşılabilir biçimde kamuoyunun bilgisine sunulmasıdır. Kamu mali yönetim reformlarındaki en önemli kavramlarından olan mali saydamlık kavramı kamuyu yönetenlerin sorumluluğuna daha güçlü bir vurgu yapar hesap verme sorumluluklarını artırır sürdürülebilir nitelikte olmayan politikaların getirmiş olduğu politik risklerin tartışılmasını sağlar.

Mali saydamlık aynı zamanda, hükümetin bütçe politikalarının daha iyi analiz edilmesi ve değerlendirilmesine imkân verir. Bu durumda kaynakların etkin kullanımını ve kamu da performans artışını sağlar. Yani kamu bütçesi reform çalışmalarının bir amacı da mali saydamlığı sağlamaktır. Kamu kesiminde yer alan tüm kurum ve kuruluşların birbirleri arasındaki nakit akımlarının kayda geçirilmesi ile hazırlanacak bir konsolide kamu bütçesinin hazırlanması mali saydamlığa ulaşılmasında önemli bir adım atılması anlamına da gelmektedir. Konsolide kamu bütçesinin yapılabilmesi de kamu kaynaklarının kullanımında sorumluların kim olduğunu ortaya koyar.

Ülke ekonomisinin daha doğru değerlendirilmesinin sağlanması ve kamu yönetiminde etkinliğin sağlanması için mali saydamlığın sağlanması bugün artık temel ön koşullardan biri haline gelmiştir. Mali disiplinin sağlanması, kamu kaynaklarının harcanmasının doğru planlanmasında ve kamu kaynaklarının etkin kullanılması gibi kamu mali yönetimin temel sorunlarının çözümünde mali saydamlık önemli bir araç haline gelmiştir. Yetki ve sorumlulukların iyi bir şekilde tanımlanmadığı, devlet bütçesinin kamu harcamalarının bir kısmının kapsamadığı, muhasebe yapısı ve mali raporlamanın yetersiz olduğu ve Uluslararası standartların kullanılmadığı ve ulusal mali raporlama standartlarının yetersiz kaldığı bir kamu mali yönetim sisteminin etkin ve verimli bir çalışma yapısında olduğunu söylemek mümkün değildir. Etkin ve verimli bir kamu yönetimi için kamu mali yönetiminde yapılacak değişiklik ve düzenlemelerin başında mali saydamlığın sağlanması yönündeki çabalar esas olması gerektiği aşikârdır.

### **Mali Saydamlığın Tanımı**

Mali saydamlığın tanımına geçmeden önce saydamlık konusunda bir tanımlama yapmamız gerekirse Türk Dil Kurumu sözlüğünde “şeffaflık” eş anlamlı sözcüğü ile anlatılan mali saydamlık kavramı devletin kendi içinde bir sonu olmayan, ancak etkili ve geniş kapsamlı, hesap verme sorumluluğuna katkıda bulunma anlamına

gelen, amacı hükümette ve memurlarda pür sorumluluğu temin etmek olan, kamusal politikaların yapılması ve yürütülmesinde iyi düzenlenmiş bir çerçeveyi yansıtan bir sistemdir (Premchand, 2001: 3), olarak tanımlayabiliriz. Dünya Bankası Eski Başkanı Wolfenson'a göre "İyi bir yönetim için Saydamlık ana unsur ve başlangıç noktasıdır. Ancak, saydamlık tek başına yeterli değildir. Gerekli bir unsurdur, sistemdeki kötü idareyi, kayıpları ve yolsuzluğu azaltır, kaynakların kullanımı konusunda demokratik katılım sağlar ve makro ekonomik yönetimi sağlanmasına katkıda bulunur."

Diğer bir tanıma göre mali saydamlık; devletin millettten aldığı kaynaklarla ne yaptığı hakkında toplumu doğru biçimde bilgilendirmesidir. Saydamlığı devletin işleyişi ve yapısının, uygulayacağı mali politikaları konusundaki niyetlerinin, devlet hesapları ve projeksiyonlarının kamuya açık olmasıdır. (Emil ve Yılmaz, 2004: 15) İktisat Terimleri Sözlüğüne göre, Piyasanın durumu veya herhangi bir iktisadi olay, gelişme veya düzenleme hakkında, herkesin tam bilgi sahibi olmasıdır.

Toparlayacak olursak mali saydamlık kamuyu yönetenlerin devletlerin mali iş ve işlemlerine ilgili kararları, kamu hesaplarını ve kamuya ait mali planları, söz konusu mali iş ve işlemlerin sebeplerini, yapısını ve sonuçlarını doğru, eksiksiz, anlaşılır biçimde ve zamanında kamuoyuna açıklanmasıdır.

### **Mali Saydamlığın Yararları Ve Sakıncaları**

Kamu maliyesinin son zamanlarda üzerinde çok sayıda çalışma yapılan konularından mali saydamlık üzerinde çokça durulmasını gerektirecek kadar yararlıdır. Bu yararların neler olduğuna değineceğiz. Ancak devlet bilgisinin dışa aktarımını gerektirecek bir süreç olan mali saydamlığın sakıncaları içerecek bazı unsurlara da sahip olduğunu gözden kaçırmamak gerekir. Bu kapsamda öncelikle mali saydamlığın yararlarından bahsetmemiz gerekmektedir.

Mali saydamlığın yararları, mali saydamlık, bir kamu yönetimlerinin mali planlarını ve politikalarını gerçekleştirmesinde kamuoyu desteğinin alınmasını sağlar. Makroekonomik politikaların ve tercihlerin kamuoyu tarafından anlaşılması suretiyle beklentiler üzerinde olumlu sonuçlar yaratılır. Mali saydamlık ile idareye olan güvenin artırılmasıyla, iyi bilgilendirilmiş kamu tarafından temel makroekonomik politikalara olan destek artar ve düşük maliyetle borçlanma imkânı sağlanmış olur. Bunun aksine, saydam olmayan mali yönetim, ekonomik istikrarsızlığın yanı sıra politik ve mali istikrarsızlığa yol açabilir, verimliliği azaltır

ve eşitsizliği artırır. Bütçeye ilişkin bilgilerin zamanında yayınlanması, Devletin hedeflerinin ne olduğu hakkında piyasanın bir değerlendirme yapmasını ve piyasanın kendini buna göre ayarlamasına imkân verir.

Saydamlık, hesap verme sorumluluğunu sağlayan en önemli araçlardan biri olarak demokrasinin hâkim olduğu ülkelerde sürdürülebilir olmayan nitelikteki politikaların iktidardan uzaklaştırılmasına yol açar. Saydam bir mali sistem, bilgilere tam, doğru ve zamanında ulaşılmasına, hiyerarşi içinde kimin ne yaptığının bilinmesine imkân vererek kamu kesiminde sorumluluk dağılımını kolaylaştırır.

Mali saydamlığın açıklığı gerektirmesi, kamu harcamalarında etkinliği artırır. Örneğin kamu alımlarının saydam bir şekilde yapılması ihaleye fesat karıştırılmasını güçleştirir. Mali saydamlık, Devlete olan güveni artırır; ekonomik ve sosyal etki yaratır. Saydamlık, kamuoyunun kaynakların nasıl kullanıldığını izleyebilmesini sağlar. Halkın devleti daha iyi izleyebilmesi, politikaların ve bürokratların kamu yararına daha uygun davranmalarını teşvik ederek, kamusal kaynakların dağılımında etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasını özendirir ve kamu yönetimini yetkinleştirir. Genel olarak, saydamlığın yaygın olarak uygulandığı demokratik ülkelerde performans kriterleri ön plana çıkar. (Kızıldaş, 2001: 3)

Mali saydamlığın bir diğer olumlu tarafı da kamu hizmetlerinden faydalanan kesimlerin kamu yönetimlerine fiyatların düşürülmesi konusunda baskı yapmalarına imkân verir. Örneğin kamu hizmetlerini sunan belediyeler vergi gelirlerine sahip olmalarına rağmen bazı hizmetlerinde yatırım maliyetlerini de fiyatlara yansıtır. Bu durum hizmet faydalananlar için bir tür çifte vergilendirme niteliğinde olur. Mali saydamlık bunu engelleyebilir.

Mali saydamlığın sakıncaları, Mali saydamlığın maliyetler üzerinde bir etkisi olmasıdır. Mali saydamlık, bilginin ulaşılabilirliğinin sağlanması açısından teknik donanım ihtiyacı ortaya çıkaracaktır. Bilginin kamuoyuyla paylaşılması iki açıdan bilgi işlem sistemlerine ihtiyaç duymaktadır. Bunlardan birincisi kamunun geniş yönetim ağındaki bilgilerin toplanması için, ikincisi ise toplanılan bilgilerin kamuoyuyla paylaşılması içindir. Bilgilerin hem toplanması hem de paylaşılması aşamalarında verilerin doğru, eksiksiz ve anlaşılabilir şekilde oluşturulabilmesi için süreci yönetecek, danışmanlık edecek insan kaynağına da ihtiyaç duyulacaktır. Hem teknik donanım ihtiyacı hem de insan kaynağı ihtiyacı kamunun maliyetlerini artırıcı etkilerde bulunacaktır.

Kamu mali politikaları ile ilgili kararların kamuoyuyla paylaşılması zamanlaması doğru ayarlanabilse bile, uzun bir tartışma süreci ortaya çıkarabileceği için kamunun karar alma hızını yavaşlatabilir. Kamu bürokrasinin karar alma süreçleri hali hazırda çok uzun bir süre alır. Bunun üzerine kararların açıklanmasının da zaman kaybindan kaynaklanan maliyet etkisi olabilir.(Kızıлтаş, 2001: 5)

Kamu mali bilgilerinin açıklanmasının bir diğer sakıncalı olabilecek tarafı ise bilginin kime, ne zaman ve nasıl ulaştırılacağı ile ilgilidir. Örneğin kamunun büyük ihalelerin de devletin maliyet hesaplamaları açıklanırsa ihaleye girecek firmalar için erken bir maliyetleme ortaya çıkarılır ki bu durumda kamunun rekabetten kazanımlarını engelleyebilir.

### **4.3. DÜNYA'DA MALİ SAYDAMLIK**

Saydamlığa giriş konumuzda mali saydamlık çalışmalarının artmasında 1970'lerde başlayan Güney Amerika'da ve Doğu Asya'da ortaya çıkan krizlerin Devletlere olan güveni azaltması, insanların ödedikleri vergilerin nereye harcandığını merak etmeye başlamaları olduğunu ama asıl önemli çalışmanın Uluslararası kuruluşlar tarafından yapıldığı belirtilmişti. Yaşanan krizler sonrasında Uluslararası kuruluşlar harekete geçirmiş; krizlerden sonra yeniden yapılandırma çalışmalarında saydamlığa giderek artan oranda vurgu yapılmaya başlanmıştır.

1997 yılında Doğu Asya'da yaşanan finansal krizin tartışılması sürecinde, piyasalarda yeterli açıklığın ve şeffaflığın olmaması, bu krizin nedenlerinden birisi olarak gösterilmiştir. Bu tarihten sonra klasik bütçelerin ekonomilerin maruz kaldıkları mali riskleri tanımlamada ne kadar yetersiz olduğu anlaşılmıştır. Sadece Asya ekonomilerinin değil, diğer ülke ekonomilerinin resmî bütçe hesaplarının, ekonomilerin gerçek durumlarından daha sağlam bir görünüm sağladıkları gözlenmiştir. Buradan hareketle başta Uluslararası örgütler olmak üzere dünyada doğru bilginin üretilmesi ve yayımlanmasını sağlamak üzere mali saydamlık konusunda çalışmalar yoğunlaşmıştır. (Kızıлтаş, 2001: 5)

Mali saydamlık konusunda IMF'in Mali Şeffaflık İyi Uygulamaları Tüzüğü'nü değineceğiz. Ama öncelikle OECD tarafından hazırlanan bütçe saydamlığı için en iyi deneyimler kitabına değinelim. OECD Bütçe saydamlığı için en iyi deneyimler kitabını Eylül 2000 de yayınladı. Eski örnekler sadece merkezi hükümet bütçesine odaklanırken, En iyi örnekler kılavuzu ile mali saydamlık kodları arasında bütçe ve

bütçe dışı harcamalar konusunda muhteşem bir örtüşme vardır. Bütçe saydamlığı için en iyi örnekler kılavuzu üç parçadan oluşmaktadır.

Bölüm 1 devletin üretmesi gereken başlıca bütçe raporlarının listeler. Bunlar Bütçe, Bütçe öncesi rapor, Aylık bütçe gerçekleştirmeler raporu, Yarıyıl bütçe raporu, Yılsonu raporu, Seçim öncesi raporu ve Uzun dönemli rapordur. Bölüm 2 raporlarda olması gereken özel açıklamaları tanımlar. Bunlar Ekonomik varsayımlar, Vergi harcamaları, Mali borçlar ve varlıklar, Mali olmayan varlıklar, Çalışan emekli aylıklarına ait yükümlülükler, Şarta bağlı yükümlülüklerdir. Bölüm 3 raporların bütünlüğünün garanti edileceği pratiklerin önemli kısımlarını içerir. Bunlar muhasebe politikaları, sistemler ve sorumluluklar ile denetim, halkın ve parlamentonun incelemeleri alanlarındadır. (The International Monetary Fund [IMF], 2001)

IMF'nin mali saydamlıkla ilgili çalışmaları mali saydamlığı somut bir alt yapıya kavuşturmak için yapılmıştır. Uluslararası Para Fonunun (IMF) Governörler Kurulu Geçici Komitesi üye ülkeler için 16.04.1998 tarihinde yapılan toplantısında şeffaflık ilkesi bakımından ideal kuralları düzenleyen “Mali Şeffaflık İyi Uygulamaları Tüzüğü”nü kabul etmiştir. Tüzüğün amacı, uzun vadede sistemin ürettiği verilerle ülkenin mali sürdürülebilirliğinin doğru bir şekilde değerlendirilebilmesini sağlamak, kısa vadede ise etkili bir bütçe için bütçe dışı faaliyetler ve gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler hakkında da yeterli bilgi üretilebilmesini mümkün kılmaktadır. Bu Tüzüğe göre IMF üyesi ülkelerde desteklenmesi istenen aşağıdaki temel ilkeler tespit edilmiştir:

#### **4.3.1 IMF Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü**

Uluslararası Para Fonu (IMF) tarafından anılan Tüzük ile belirlenen standartlar birçok ülke tarafından uyarlanarak değerlendirilmektedir. Bu standartlar son olarak 2007 yılı Mayıs ayında IMF tarafından güncellenmiştir. Rollerin ve sorumlulukların açık olması, bütçe sürecinin açık olması, bilginin kamuya açık olması ve dürüstlüğün güvencesi olarak dört başlık altında toplanan söz konusu standartların ayrıntısına aşağıda yer verilmiştir.

Tüzüğe göre rollerin ve sorumlulukların açık olması, kamu mali yapısının net ve açık bir biçimde ortaya konması, kamunun yapısının ve ortaya koyduğu fonksiyonların belirlenmesi gerekmektedir. Güçler ayrılığı ilkesinin üç gücü yasama, yürütme ve yargı ile ilgili birimlerin mali güçlerinin tanımlanması gerekmektedir.

Kamunun kendi şirketleriyle ve öze sektörle olan ilişkileri net kurallara bağlandıktan sonra kamu mali yönetiminde yasal alt yapı düzenlenmelidir. Bununla alakalı olarak kamu gelirlerinin toplanması ve harcanmasında bunlarla alakalı olabilecek her türlü işlemde (bütçenin hazırlanması ve uygulanmasında, fonların kullanılmasında vb...) yönetsel prosedürler titizlikle uygulanmalıdır. Vergi ve benzeri gelirlerin toplanmasına ait mevzuat hükümleri açık, anlaşılabilir ve ulaşılabilir olmalıdır. Mevzuat değişikliklerinin tartışılabilmesi için yeterli ama makul bir zaman dilimi belirlenmelidir. Doğal kaynak işletmecileri ile kamu kurumları arasındaki ilişki kamuya açık ve anlaşılabilir olmalıdır. Kamuya ait imtiyaz haklarının kullanımı çok net yasal düzenlemeyle yapılmalıdır.

Bütçe hazırlama süreci şeffaf olmalıdır. Buna göre bütçe süreci makroekonomik duruma göre devletin mali politika hedeflerine uygun şekilde ve takvimi belirlenmiş şekilde olmalıdır. Bu bağlamda bütçe gerçekçi olmalı, bütçenin uygulanmasındaki kurallar belirli olmalı ve açıklanmalıdır. Bütçe hazırlanırken kullanılan mali hedefler ve yapılan makroekonomik analizler açıklanmalıdır. Bütçenin uygulanması aşamasında kullanılacak hesap verme sistemi güvenilir olmalıdır. Yıl içi bütçe raporları hazırlanmalı ve bütçenin gelişimi kamuoyuna açıklanmalıdır. Yıl içerisinde yapılacak bütçe değişiklikleri sene başı bütçesine uyumlu olmalıdır. Bütçe uygulama sonuçları yasama organına sunulmalıdır. Bütçe hesapları merkezi yönetimin tüm faaliyetlerini kapsamalıdır. Bu bağlamda merkezi yönetimin vergi harcamaları, koşullu yükümlükleri ve yarı mali işlemlerinin mali önemi halka açıklanmalıdır. Bütçe bilgilerinin açıklanmasında karşılaştırma yapılabilmesi için son iki yılın bütçe tahminleri ve takip eden iki senenin tahminleri yer almalıdır. Bütçe raporunda merkezi yönetim dışında kalan yönetim birimleri de raporlanmalıdır.

Bütçe ve diğer mali raporlama yapılırken kolay ve anlaşılabilir olmasına dikkat edilmeli ve bununla alakalı basit yöntemler geliştirilmelidir. Bütçe ve mali raporların hazırlanmasında kullanılan muhasebe esasları ve politikaları açıklanmalıdır. Belirlenen standartlara göre yapılan mali raporlama çalışmaları için bağımsız bir istatistik kurumu oluşturulmalıdır. (The International Monetary Fund [IMF], 2001)

#### 4.4 TÜRKİYE'DE MALİ SAYDAMLIK

Dünyanın çeşitli ülkelerinde olduğu gibi ülkemizin kamu yönetiminde de mali saydamlık kavramı son dönem de sıkça tartışılmakta ve bu konu da adımlar atılmaktadır. Mali saydamlık konusuna girerken bu konuda iki temel istekten bahsedilmiştir. Mali saydamlık konusunda isteği olan gruplardan birincisi kamuoyudur, ikincisi ise uluslararası kuruluşlardır.

Mali saydamlık üzerindeki beklentilerin artmasının sebepleri ise iki kategoriye ayrılabilir. Bunlardan ilki kamu sektörünün milli ekonomi içindeki payının giderek artması, ikincisi ise kamuoyuna yansıyan kamu görevlilerine ait yolsuzluk haberlerinin uyandırdığı tepkidir. Artan beklentiler sonucunda kamu yönetimleri mali saydamlık konusunda bazı çalışmalar yapılmıştır ve bu konu da ki bazı çalışmalar ise devam etmektedir. Saydamlık alanında, uluslararası gelişmeler ve kamuoyunun da bu konudaki beklentilerinin artmasıyla, yapılan çalışmalar 05.07.2000 tarihli resmi gazete ile yürürlüğe giren Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmaları sırasında kurulan Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu raporu ile somut adımlar atılması aşamasına gelmiştir.<sup>4</sup> Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 05.07.2000 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Raporun sunuş yazısında Hazine Müsteşar Yardımcısı ve Özel İhtisas Komisyon Başkanı Ferhat Emil, “Ağırlıklı olarak bürokrasi ve akademik kesimden ve bir ölçüde sivil toplum temsilcilerinden oluşan komisyonumuz eleştirel, bilimsel ve önyargısız bir biçimde Kamu Sektörünün Mali Yönetim Sistemini ele alarak saydamlık konusunun öneminin de altını çizmiştir. Toplum bilgilendirme görevi Kamu Yönetiminin hesap verme sorumluluğunun önemli bir parçasıdır. Rapor bu açıdan dünyadaki uygulamalar ve uluslararası standartlar açısından da konuyu ele alarak Devletin saydamlığının mali yönünün ne olması gerektiği hakkında çözüme yönelik ipuçları vermektedir.” demiştir. Raporun mali saydamlıkla ilgili önerileri;

A. Bütçe kapsamının genişletilmesi, bunun yasal ve siyasal olarak yapılmasında zorluklar olması halinde kamu kaynağı kullanan tüm kurumların aynı tip mali raporlar hazırlamasının sağlanması ve bunların konsolide edilmesi suretiyle toplam kamu hakkında bilgi edinilmesi,

---

[<sup>4</sup>] Başbakanlığın 14 Ağustos 1999 tarih ve 1999/7 sayılı Genelgesi uyarınca kurulan Özel İhtisas Komisyonlarının hazırladığı raporlar, 8.Beş Yıllık Kalkınma Planı hazırlık çalışmalarına ışık tutacak ve toplumun çeşitli kesimlerinin görüşlerini Plana yansıtacaktır. Özel İhtisas Komisyonları çalışmalarını, 1999/7 sayılı Başbakanlık Genelgesi, 29.9.1961 tarih ve 5/1722 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulmuş olan tüzük ve Müsteşarlığımızca belirlenen Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu genel çerçeveleri dikkate alınarak tamamlamışlardır.



B. Bütçe tahminleri analiz yapmaya ve sorumlulukları tanımlamaya imkân veren bir yapıda hazırlanmalı ve sunulmalı,

C. Hükümet işlemlerinin brüt bazda raporlanması böylece kalemlerin gerçekleşmeleri hakkında daha doğru bilgi edinilmesi,

D. Yapılan raporlamaların kapsamlı ve güvenilir olması yanında geçmiş dönem sapmalarını göstermesi,

E. Yıllık bütçe ve sonuç hesaplarında kullanılan veri ve muhasebe standartlarının açıklanması, mali bilgiler ve raporların düzenli yayınlanması konusunda taahhütte bulunulması

F. Gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler ve vergi harcamaları için raporların hazırlanmaya başlanması böylece mali risk analizlerine imkân tanınması,

G. Harcamaya yönelik düzenlemelerin örneğin Devlet İhale Kanunu'nun tüm kamu için uygulanmasının sağlanması, böylece kamu kaynaklarının kullanılmasında uygulanan prosedürlerin standartlaştırılması,

Mali mevzuatın bugünkü karmaşık yapısından kurtarılması ve basitleştirilmesi mali mevzuat ile ilgili gelişmelerle beraber ülkedeki tüm yasal düzenlemelerin teknolojik imkânlarda kullanılarak (tasarıların internete konması gibi) kamuoyunda tartışılmasının sağlanması, (Devlet Planlama Teşkilatı [DPT], 2000) ve kamu yönetiminde yeniden yapılandırma çalışmalarının sağlanması ile ilgili birçok çalışmayı da içeren Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı sonrasında mali saydamlığı da ilgilendiren birçok adım atılmıştır. Mali mevzuatın değiştirilmesi ve geliştirilmesi ile ilgili olan bu adımlara ileride değinilecektir.

Kamu sektöründe mali saydamlığın takibi konusunda ise iki sivil toplum kuruluşunun yayınladığı raporlar bulunmaktadır. Bu kuruluşlar Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Merkezi (TESEV) ile Türkiye Ekonomi Araştırmaları Vakfıdır (TEPAV). Türkiye'de mali saydamlık alanında yapılan yasama ve yürütme ile ilgili çalışmaları anlatmadan yukarıda bahsedilen kurumlardan TEPAV tarafından, 2004 yılından itibaren belirli sürelerle hazırlanan, 16 Mayıs 2009 da açıklanan rapordan birkaç örnek verelim. TEPAV'ın yayınlamış olduğu rapor IMF Mali Şeffaflık İyi Uygulamaları Tüzüğünde belirtilen dört unsura göre hazırlanmıştır.

Mali saydamlığın soyut bir kavram olmaktan çıkarılıp uygulanabilir bir konu haline getirilmesinde IMF'nin hazırladığı Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü'nün önemli bir işlev ortaya koyduğunu söylemiştik. Tepav'ın 2003 yılından bu yana her yıl yayınladığı Mali Saydamlık İzleme Raporu bu konudaki en kapsamlı

rapor durumundadır. Rapor IMF'nin hazırladığı Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü'nün Altı ana ilkesini ve Altı ana ilkenin altında farklı dağılımda toplam otuz iki alt bölümü içermektedir. Alt bölümler ana başlığın tanımladığı temel amacı alt amaçlara ayırmak suretiyle daha açık ve ölçülebilir kılmayı sağlamaya yönelik olarak hazırlanmışlardır. Ana ilkelerin rapordaki yorumları aşağıdaki gibidir.

A. “Kamu sektörünün ekonomide sahip olduğu rol ve sorumlulukların açık olması “ ilkesinin altında yer alan “Yasal çerçevenin siyasi ve yönetsel rol ve sorumlulukları mali sorumluluk bağlamında ortaya koyma düzeyi” alt ilkesi konusundaki algılama, 2007 yılı sonunda, bir önceki dönemine göre az da olsa bir düşüş içinde olmuştur. Bu ana ilkede en yüksek puanı “Kamu sektörünün ekonominin geri kalan diğer kısmından sınırları açık bir şekilde ayrılması, kamu sektörü içinde politika oluşturma ve mali yönetimle ilgili rol ve sorumluluklarının iyi tanımlanması” alt ilkesi almıştır.

B. Bir önceki dönemde olduğu gibi 2007 yılında da “Kamuoyuna bilgi sunma ve raporlama düzeyi” ilkesinin altında yer alan “hükümetin bütçenin tümünü anlaşılabilir formatta el kitapları, broşür ve CD gibi materyallerle sunması ve STK'larla işbirliği yapması “ alt ilkesi 26,2 puan ile en düşük değeri almıştır. “Bütçe ile sunulan belgelerin toplam gelir ve giderler ile, mali açıklar konusunda tam ve ayrıntılı bir bilgi setini kamuoyuna sunması” ile “Genel yönetim başta olmak üzere kamu kesimine ait gelir-gider farklarının (mali açıklar; klasik açık, faiz dışı denge, işlevsel açık gibi) bütçe uygulama sürecinde düzenli raporlanması” ilkesi 60 puana yaklaşan ve bu anlamda en fazla puan alan alt ilkeler olmuştur.

C. “Bütçenin hazırlanma ve onaylanma sürecinde açıklık” ilkesi bütün alt ilkeler açısından en düşük ve en yüksek değerlerin çıktığı ana ilke grubu olmuştur. Bu raporda en düşük puanı alan alt ilke 19 puan ile “Bütçe hazırlanması sürecinde kullanılan temel ekonomik varsayımlardaki değişme ve tam tahmini her zaman kolay olmayan bazı harcama ve gelir taahhütleri gibi temel mali risklerin tanımlanması ve açıklanması olmuştur. En yüksek puanı alan alt ilke ise “Merkezi kuruluşlar arasındaki rol ve sorumlulukların açık olması ve koordinasyonun sağlanması” alt ilkesidir.

D. “Bütçenin uygulanma ve kontrol sürecindeki açıklık” ana ilkesinde en düşük değeri, bir önceki dönemde olduğu gibi, ”vergi idaresinin yasal olarak siyasi etkilerden uzak olması ve uygulama sonuçları ve faaliyetleri konusunda düzenli

raporlamada bulunması” alt ilkesi almıştır. Bu alt ilke endeks değeri mali saydamlık çalışmasını başlattığımız 2004 yılından bu yana sürekli olarak düşük değer almaktadır. En yüksek değere sahip alt ilke ise “Yıl içinde çıkarılacak mali raporların önceden belirlenmiş muhasebe ve mali raporlama standartlarına dayanmış olma” ilkesi olmuştur.

E. “Kesin hesapların parlamento tarafından onaylanması ve mali sonuçların dış denetiminde ve değerlendirilmesi sürecindeki açıklık” ana ilkesinin en düşük değer alan alt ilkesi, geçen endekste olduğu gibi, “parlametoya sunulan denetim raporlarının kolay elde edilebilir olması ve anlaşılabilir olması” şeklinde özetlenecek ilkesi olmuştur. Bu ana ilkede 50 puanı aşan alt ilke, geçen endekste olduğu gibi, bu endeks sonuçlarında da çıkmamıştır.

F. Geleneksel olarak saydamlık endeksinde en düşük puanı alan ana ilke “Mali istatistiklerin raporlanmasında kurumsal bağımsızlık ve güvenilirlik” ilkesi olarak göze çarpmaktadır. Bu ilkenin en düşük değeri alan alt bileşeni ise “ makro tahminlerde kullanılan model ve varsayımların kamuoyuna açık olması ve bağımsız bir kurum tarafından değerlendirilmesi” alt ilkesidir. Bu ilkede en yüksek değeri alan ve 50 puanı aşan alt ilke “gelir ve harcama tahminlerinin gerçekçi ve güvenilir olması” ilkesi olmuştur. (Emil ve Yılmaz, 2009: 7)

	ENDEKS DEĞERLERİ %						
	2003	2004	2005 I	2005 II	2006 I	2006 II	2007
GENEL ENDEKS DEĞERİ (I+II+III+IV+V+VI)	44,1	40,6	44,7	44,4	42,6	41,3	43,2
I.KAMU SEKTÖRÜNÜN EKONOMİDE SAHİP OLDUĞU ROL VE SORUMLULUKLARININ AÇIK OLMASI	43,6	46,4	51,5	53,5	51,8	50	48,8
II.KAMUOYUNA BİLGİ SUNMA VE RAPORLAMA DÜZEYİ	45,1	41,3	45,8	48,1	43,8	42,2	45,9
III.BÜTÇENİN HAZIRLANMA VE ONAYLANMA SÜRECİNDE AÇIKLIK	40,1	36,4	44,2	41	41,4	40,1	40,6
IV.BÜTÇENİN UYGULANMA VE KONTROL SÜRECİNDE AÇIKLIK	41,7	35,4	39,7	41,2	40,2	39,4	42,2
V.KESİN HESAPLARIN PARLAMENTO TARAFINDAN ONAYLANMASI İLE MALİ SONUÇLARIN DIŞ DENETİMİNDE VE DEĞERLENDİRİLMESİ SÜRECİNDE AÇIKLIK	49,7	44,7	45,4	44,2	43,1	41,6	43,5
VI.MALİ İSTATİSTİKLERİN RAPORLANMASINDAKİ KURUMSAL BAĞIMSIZLIK VE GÜVENİLİRLİK	44,3	39,6	41,6	38,2	35,2	34,4	38,1

Tablo 4.1 2003-2007 arası ana ilkelerin mali saydamlık yüzdeleri

Mali saydamlıkla ilgili olarak, mali saydamlık izleme raporunun en önemli sonuçlarından birinin mali raporlamanın standart ve düzenli yayınlanması alt ilkesinin düşük olarak algılanmasıdır. Sadece algılamada değil uygulamada da mali raporlamanın eksiklikleri göze çarpmaktadır. Devlet kurumlarına ait mali tabloların yayınlanmasındaki eksiklikler, mali tabloların sunumunun uluslararası standartların uygulanmaması, yayınlanan mali tabloların anlaşılmaması bu eksikliklerin başında gelmektedir.

#### 4.4.1 Mali Saydamlığın Sağlanması İçin Yapılan Çalışmalar

Kamu yönetiminde, Mali saydamlıkla ilgili son dönem de birçok adım atılmış ve mevzuat değişiklikleri yapılmıştır. Bunlar;

1. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
2. Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun
3. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu
4. Devlet Muhasebesi Standartları

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 5018 sayılı kanun adına kamu mali yönetimi reformu denilen 1995 yılında başlatılan bir çalışmanın ürünüdür. Bu çalışma tahakkuk esaslı muhasebe ayağıyla Maliye Bakanlığına bağlı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Analitik bütçe sistemi ayağıyla Maliye Bakanlığına bağlı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ve Devlet Planlama Teşkilatı tarafından sonlandırılmıştır. 5018 sayılı kanunun konumuz itibariyle muhasebe standartları ile ilgisine bakacak olsak da kanunun getirdiği birçok yenilik vardır. Getirdiği yenilikler toplumun hassasiyete sahip olduğu mali saydamlık, verimlilik gibi konularda kamu oyununda isteğine bağlı olarak gelişmiştir. Bunun yanında AB çerçeve programları, IMF ile yapıla antlaşmalar, Dünya Bankasından alınan kredilerdeki şartlarında zorlayıcı etkisi olmuştur.

5018 sayılı Kanunun Kamu yönetimine getirdiği yenilikler;

- A. Yönetim sorumluluğu modeli,
- B. Kaynakların etkili, ekonomik, verimli kullanımı,
- C. Stratejik planlama,
- D. Performansa dayalı bütçeleme,
- E. Çok yıllık bütçeleme,
- F. Hesap verebilirlik,
- G. Mali saydamlık,
- H. Tahakkuk esaslı muhasebe,
- İ. Muhasebe standartları,
- J. İç kontrol,
- K. İç denetim,
- L. Geniş kapsamlı dış denetim.

5018 sayılı kanunla beraber maddi saydamlık devletin mali yönetim kanunun amacı haline gelmiştir. Kanunun amacı, “Kalkınma planları ve programlarda yer

alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir.” denilerek mali saydamlık kavramının hem önemi vurgulanmış hem de ulaşılmaması gereken bir hedef haline getirilmiştir.

Kanunun genel gerekçesinin<sup>[5]</sup> birinci paragrafında ”Kamu malî yönetim sistemimiz 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunuyla düzenlendiği, söz konusu kanun az sayıda değişiklikle bugüne kadar yürürlükte kaldığı ve kamu malî yönetimini düzenleyen temel kanun olma niteliğini sürdürdüğü belirtilmiştir. Genel gerekçe de konunun devamında 1927 yılından bu yana kamu malî yönetiminde, kamu idarelerinin sayısı, nitelik ve teşkilatlanmalarına bağlı olarak önemli değişiklikler meydana geldiği bunun yanında dünyada da kamu malî yönetimi ve kontrol sistemi konusunda önemli gelişmeler yaşandığı belirtilerek Türk kamu mali yönetiminde değişiklik yapılmasının gereği açıklanmaktadır. Genel gerekçenin on altıncı paragrafında tasarı ile malî yönetimde şeffaflığın sağlanması ve sağlıklı bir hesap verme mekanizmasının kurulması, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması sırasında gerekli bilginin gerekli zamanda verilmesi suretiyle kamuoyu denetiminin sağlanması, kamu hesaplarının uluslararası standartlara uygun bir muhasebe düzenine göre tutulmasının sağlanmaya çalışıldığı belirtilmektedir. Genel gerekçe merkezi yönetim mali bilgilerini Maliye Bakanlığının, mahalli idarelere ait mali bilgilerinde İçişleri Bakanlığınca açıklanması ile ilgili kanun tasarısı maddesine atıfta bulunularak kamuoyunun kamunun mali verilerine ulaşılmasında kolaylık getirileceği savunulmaktadır.

Kanunun genel gerekçesinde mali saydamlık ile ilgili “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla; a) Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması, b) Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması, c) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin

---

[<sup>5</sup>] Genel gerekçeler kanun, yönetmelik vb. mevzuatın neden hazırlandığını ve sonucunda neler beklendiğini gösterir. Mevzuat hazırlama usul ve esasları hakkında yönetmeliğin 9. Maddesi genel gerekçeyi zorunlu kılar.

bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması, d) Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması, zorunludur (Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, 2003).

Mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu olup, bu hususlar Maliye Bakanlığınca izlenir.” denilerek kavrama hem çok önem verilmiş hem de mali saydamlığı sağlamak üzere sorumlular belirlenmiştir. Mali saydamlıkla ilgili Madde 7’nin gerekçesi ile “Malî saydamlık, çağdaş kamu malî yönetiminin temel ilkelerindendir. Saydam bir kamu malî yönetim sisteminin oluşturulması, malî verilerin zamanında kamuoyuna açıklanması ve raporlanmasıyla mümkündür. Maddede, malî saydamlığın sağlanması amacıyla dikkate alınacak ilkeler belirtilmiştir. Malî saydamlığın gerçekleştirilmesine yönelik olarak öngörülen temel mekanizmalara ise, Kanunun değişik maddelerinde yer verilmiştir.” mali saydamlık kavramının kanunun çeşitli maddelerine yayıldığı belirtilerek kanunun verdiği önem belirtilmiştir.

Kamu Finansmanı Ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun 28 Mart 2002 de kabul edilen Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, uzun yıllar dağınık bir mevzuat içinde düzenlenmesine çalışılan kamu borç sisteminin tek bir yasa altında toplanması ve böylece bu alanda karşılaşılan dağınıklığa son verilmesi amacını taşımaktadır. Kanun mali saydamlık açısından üç önemli düzenleme getirmektedir. Yasanın giriş bölümünde uygulama alanının kapsamının geniş tanımlanması, borç ve alacak yönetimine egemen olan terminolojinin verilmesi bu alanda önemli bir gelişmedir. Parlamenteoya ve kamuoyuna kapsamlı ve üçer aylık dönemlerle kamu borçları ve riskleri açısından bilgi verecek bir kamu borç yönetim raporunun yayınlanması ve yine parlamenteoya yılda en az bir kez Hazine Bakanı tarafından kamu borç ve alacak yönetimi uygulamaları hakkında bilgi verilmesi de mali saydamlık açısından önemli bir düzenlemedir Son olarak mali saydamlık açısından önem taşıyan husus ise, dış proje kredilerinin bütçeleştirilmesidir.

Geçmişte mali saydamlığın önündeki en önemli engellerinden birisi olan ve harcaması yapıldığı halde bütçe hesaplarına yansıtılmayan dış proje kredisi kullanımlarının bütçe ile ilişkilendirilmesi bu yasa ile zorunlu hale getirilmiştir. Yasa bu hali ile borç yönetimi ile ilgili alanda mali saydamlık ve hesap verebilirlik

açısından önemli bir boşluğu doldurmaktadır. Bilgi Edinme Kanunu: 9 Ekim 2003 tarihinde kabul edilip 6 ay sonra yürürlüğe giren 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ülkemizde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması açısından büyük bir öneme sahiptir. Zira dünyanın çeşitli ülkelerindeki saydamlığa yönelik uygulamalara baktığımız zaman, kamu mali yönetimleri içerisinde bilgi edinme hakkı kanunlarının ne kadar büyük bir öneme sahip olduğu görülmektedir. Devletlerin daha hesap verebilir olmalarını sağlayan bu kanunlar mali saydamlığın kamu yönetimi içerisinde tesisi açısından da irdelenmesi gereken bir öneme sahiptir. Ülkemizdeki mali saydamlık açısından dikkatle incelenmesi gereken bu kanunun amacı, kapsamı ve istisnaları bariz bir şekilde gözler önüne serilmiştir. Kanunun 1. maddesinde kanunun amacı; “demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemek” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşıldığı üzere, demokrasinin ve saydamlığın bir gereği olan bu kanun, vatandaşların bilgi edinme hakkına dair güvence niteliği taşımaktadır.

Ülkemizde mali saydamlık ile ilgili devam eden sorunlar vardır. Dünyanın diğer ülkeleri gibi ülkemizde de mali saydamlık için alınması gereken uzun bir yol bulunmaktadır. Mali saydamlık için gerekliliğine değindiğimiz devlet mali raporlaması ile ilgili 8. Beş yıllık kalkınma planında yapılması gerekliliği ortaya konan bazı çalışmalar 5018 sayılı kanunla hayata geçirilmiştir. Sorun olarak önümüzde duran bazı maddeler şunlardır.

Hükümetin yarı mali nitelikli faaliyetleri açıklanmamaktadır. Merkezi hükümetin gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükleri, vergi harcamaları ve kamu bankaları, KİT’ler ve merkez bankaları ile ilişkilerinden kaynaklanan yarı mali nitelikteki faaliyetleri bütçe metni ile birlikte yayınlanmamaktadır. Hükümetler mali sürdürülebilirlik kapsamındaki görüşlerini ve bu konudaki çalışmalarını bütçe metni ile birlikte meclise açıklamamaktadır. Varsayım ve tahminlerdeki sapmalar, gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükler vs. nedeniyle ortaya çıkabilecek mali riskler raporlanmamaktadır. Görev ve sorumluluklar çatışmakta bu yönetsel sorumluluk değerlendirmesini engellemektedir Muhasebe standartlarını gösteren herhangi bir doküman hazırlanmamaktadır. (Devlet Planlama Teşkilatı [DPT], 2000).

Devlet muhasebesi hala bir uzmanlık alanıdır. Herkesin anlayabileceği ve ulaşabileceği tarzda muhasebe raporlamasına geçilememiştir. Muhasebe sisteminin mali raporlamasının hedefleri belirlenememiştir. Mali raporlamada kamuoyuna açık



şekilde sunulabilen standart mali raporlar bulunmamaktadır. Muhasebe de ve mali raporlamada uygulanan muhasebe politikaları halka açık değildir. Kamu kesimi muhasebe standartları belirlenmeli ve ilan edilmelidir. İlan edilen standartlarda bir değişiklik söz konusu olduğunda yeni standartlar zaman geçirilmeksizin duyurulmalıdır. Belirlenecek olan muhasebe standartlarının Uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olması bir zorunluluktur. Muhasebe ve raporlama güvenilirliğinin oluşturulabilmesi için, standartlarının belirlenmesi ve uygulanması yasal bir zemine oturtulmalıdır. Devlet muhasebe sistemi 5018 sayılı yasadan sonra tahakkuk esasına geçmiş olsa da ilgili kanuna dayanılarak hazırlanan faaliyet raporları sadece bütçe raporlamasını içermektedir. Devletin mali ve maddi tüm duran varlıkları, maddi ve maddi olmayan kaynakları, yarı mali nitelikteki işlemleri ve muhtemel yükümlülükleri muhasebe sistemi tarafından kavranmalı ve muhasebeleştirilmelidir.

Konsolide devlet raporlarının oluşturulmasında sorunlar devam etmektedir. Muhasebat Genel Müdürlüğü internet sitesinde konsolide ya da birleştirilmiş halde bazı bilançolar sunulmaktadır. Bu bilançolar merkezi yönetim, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumuna ait bilançolardır. Ancak 2008 yılına ait olanı sadece mahalli idarelere ait olanlardır. Merkezi yönetim için 2007 bilançosu sosyal güvenlik kurumları için ise 2006 bilançosu bulunmaktadır. Karar alıcılara bilgi sağlaması gereken bilançoların bu kadar geriden takip edilmesi sağlanması beklenen faydalardan daha uzak bir nokta da olduğumuzu göstermektedir. (Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2008)

Ayrıca ülkemizde internet kullanımının düşüklüğü göz önüne alınmalı ve devlet mali raporlarının kamuoyuna açıklanması için daha kolay ulaşılabilen diğer iletişim araçları ve basılı materyallerde kullanılmalıdır.

## 5.BÖLÜM

### UMS-UFRS'NİN DEVLET MUHASEBESİNDE MALİ SAYDAMLIĞA ETKİSİ

Türkiye de kamu sektörü muhasebe standartları uygulanma aşamasındadır. Bu amaçla Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hazırlanmış ve 13.05.2005 tarihinde resmi gazetede yayınlanmıştır. Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu, Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulmuştur. Kurul 9 üyeden oluşur. Maliye Bakanlığında üç, Sayıştay Başkanlığı, İçişleri Bakanlığı, Yükseköğretim Kurulu, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığından birer; Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanı tarafından belirlenecek sosyal güvenlik kurumundan bir üye görevlendirilir (Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı Ve Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2005).

Kurulun oluşturacağı standartlar; nitelik açısından güvenilir, anlaşılabilir, tutarlı, ilgililerin bilgi ihtiyaçlarına uygun ve ilgili oldukları konunun özünü açıklayan, alternatif uygulamaları boşluk bırakmadan en aza indiren, sorunları çözümleyici ve uluslararası gelişmelere uygun olmalıdır. Oluşturulan standartlar sürekli gözden geçirilerek, değişikliklere ve gelişmelere uyumu sağlar (DMSK,yönetmelik,m:15). Standartların uygulanması konusunda, Genel yönetim kapsamındaki idarelerce yapılacak düzenlemeler, yürürlüğe konulan devlet muhasebesi standartlarına uygun olarak hazırlanır ve belirlenen muhasebe döneminde uygulanır. (Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı Ve Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2005).

Devlet muhasebe standartları kurulu;

A. Mali Tabloların Sunulması

B. Nakit Akış Tabloları

C. Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar

D. Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri

E. Borçlanma Maliyetleri standartlarını yayınlamıştır. Konsolidasyon Yöntemleri ve Nakit Akış Tablosu Örnekleri standartlarının ise taslak metinlerini yayınlamıştır.

Kurul yayınladığı standartları, Uluslararası Muhasebeciler Konfederasyonu tarafından yayınlanan kamu sektörü muhasebe standartlarından yardım alarak

hazırladığını yayınladığı standartların içinde belirtmektedir. Burada enteresan olan husus yayınlanan standartların ne zaman uygulanacağı ile alakalıdır. Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte yayınlanan standartlar aynı dönemde uygulanır denmesine rağmen uygulamayla alakalı olarak Maliye Bakanlığında her hangi bir duyuru yapılmamış ve uygulama ile ilgili bilgi verilmemiştir. Bu durumu kamu kurumlarının tahakkuk esaslı muhasebeye geçişi konusunda yaşanan sıkıntıların henüz bitmemiş olmasından kaynaklanmaktadır diye yorumlamak yanlış olmayacaktır. Standartların uygulanması için devletin genel yönetim kuralları gereği ilgili mevzuatta değişiklikler yapılması gereklidir. Bu mevzuatlardan en önemlisi genel muhasebe yönetmeliğinde yapılması gereken değişikliklerdir.

Tahakkuk esaslı muhasebeye 5018 sayılı kanundan sonra geçildiğini ve bu sayede devlet muhasebesi kayıt yöntemlerinde birlik sağlandığını daha önce söylemiştik. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemiyle kamu sektöründe mali raporlama alanında bazı açıklar kapatılmıştır. Bilanço, nakit akım tablosu gibi mali tabloların hazırlanması, duran varlıkların muhasebe kayıtlarında gösterilmesi, kaynaklar ve varlıklar arasında dengenin sağlanması, borçların muhasebe kayıtlarında daha net şekilde görülmesi kapatılan açıklara örnek olarak gösterilebilir.

Tahakkuk esaslı kayıt yöntemine geçen kamu kurumlarının da mali raporlama da aynı eksikliklere düşeceğini söylemek doğru olacaktır. Kamu kurumlarının yaptığı işlerin (tahakkuk esasının ortaya çıkardığı eksikleri de kapatacak şekilde) mali raporlamasının karar vericiler ve kamuoyu için bilgiyi tam olarak üretmesi için devlet muhasebe standartlarının sağlayacağı faydalar şunlardır.

A. Kamu kurumlarının yapılarından etkilenmeyen standart bir muhasebe uygulama alt yapısı kurulacaktır. Devlet muhasebesi ve mali raporlamasında standartlaştırılabilmiş bir uygulama bulunmamaktadır. 5018 sayılı kanundan sonra devlet muhasebesinde kayıt esaslı ve muhasebe politikaları açısından bir birlik sağlanması çalışmaları Maliye Bakanlığınca devam ettirilmektedir. Ortak bir standart altyapısı kurmak için Maliye Bakanlığı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre ana sorumluluk sahibi bakanlık Bakanlıktır. Kanunda bununla ilgili birden çok madde vardır. Ancak Maliye Bakanlığının merkezi yönetim kapsamındaki

kamu idareleri<sup>[6]</sup> dışındaki kurumlarda yetkileri sınırlıdır. Örneğin Mahalli İdarelerin Muhasebe hesaplarını hazırlama yetkisi İçişleri Bakanlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu için ise kendisidir. <sup>[7]</sup>

Devletin bu büyük organizasyonunda muhasebe esaslarını birden çok kurumun yapması standartlaşmayı engellemektedir. Devlet muhasebe standartlarının uygulanmasından sonra devlet muhasebesi ve raporlamasında standart bir altyapıya kavuşacaktır. Burada küçük bir not düşmek gerekirse devlet muhasebesinde standartlaşma çalışmaları 5018 sayılı kanunla başlamıştır. Kanunun kendisinde devlet muhasebesinde mali saydamlığa ulaşılabilmesi için Uluslararası standartların uygulaması gerekliliği ortaya konulmuştur. Uluslararası standartlar birçok alanda uygulanma aşamasındadır. Bunlardan bütçe uygulamaları için olan IMF'in Devlet Mali İstatistikleri uygulanmaktadır. İç denetim uygulamaları için şu anda uygulama çalışmaları Maliye Bakanlığı tarafından devam ettirilmektedir.

B. Uluslararası muhasebe standartları Kamu kurum ve kuruluşları arasında Karşılaştırma yapılmasına imkan verecektir.. Devlet muhasebe standartlarının kullanılmasıyla kamu kurumlarında bilgiler karşılaştırılabilir olacaktır. Devlet muhasebesi standartlarının ana amacı geçmiş döneme ait kamu harcama bilgilerinin karşılaştırılabilir şekilde sunulmasının sağlanmasıdır. Karşılaştırmalı bilginin sağlanması amacını devlet muhasebe standartları 1'in amaç kısmında, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin genel amaçlı malî tablolarının geçmiş dönemlere ait malî tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel ilke ve esasları açıklamaktır, denilerek açıklamaktadır. (Devlet Muhasebesi Standardı 1 (DMS 1) Mali Tabloların Sunulması, 2008)

Karşılaştırmalı Bilginin ne olduğunu ise DMS 1'in 36.maddesinde Bir Devlet Muhasebesi Standardında aksi öngörülmediği veya izin verilmediği sürece, standardın ilk uygulandığı raporlama dönemine ait malî tablolar hariç olmak üzere, malî tablolardaki tüm sayısal bilgiler için önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgiler sunulmalıdır. Cari döneme ait malî tabloların anlaşılması için gerektiğinde,

---

[6] Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri : 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde sayılan genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerini, (II) sayılı cetvelde sayılan özel bütçe kapsamındaki idareleri ve (III) sayılı cetvelde sayılan düzenleyici ve denetleyici kurumları,

[7] Muhasebe işlemlerine, hesap planlarına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin şekil ve türlerine ilişkin düzenleme, beşinci fıkrada belirtilen yönetmeliğe uygun olarak, ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığınca; sosyal güvenlik kurumları için ilgili idarelerce, mahallî idareler için ise İçişleri Bakanlığınca Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle hazırlanır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin detaylı hesap planlarına ilişkin hususlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

karşılaştırmalı bilgiler anlatım ve tanım şeklinde dâhil edilmelidir, denilerek açıklanmaktadır. Karşılaştırmalı bilgi iki anlam ifade etmektedir. Birinci anlamı devlet kurumlarının birden fazla yıl için karşılaştırmalı bilgi sunmasıdır. Birden fazla yıl için karşılaştırılabilir bilgiye ulaşılması kurumların yıldan yıla gelişim durumlarını veya kamu kaynağını harcama şekillerini kamuoyuna sunar. Bu bilgilere devlet kurumlarında şu anda birden fazla nedenden dolayı ulaşılamamaktadır. Bunların en önemlileri kamu kurumlarının değişen mevzuata ayak uyduramamasıdır.[<sup>8</sup>]

Kurumlar arası karşılaştırmaların yapılabilmesi ise benzer işi yapan kurumların kamu kaynaklarının kullanımı konusundaki durumlarını anlatır. Örneğin devlet üniversiteleri birbirine benzer işler yapmakta ve kamu kaynağını kullanmaktadırlar. Ancak yapılan işler ve alınan sonuçlar arasında farklar ortaya çıkmaktadır. Örneğin devlet üniversitelerinin çeşitli adlar altında öğrencilerinden aldığı ücretler bulunmaktadır. Alınan ücretlerde bir standart bulunmamaktadır. Devlet kurumlarının aynı standartlara bağlı olarak hazırlayacağı mali tablolar bu gibi durumları ortaya koyacaktır. Bunlardan daha da önemlisi benzer işi yapan ve kamu kaynağını kullanan kurumlar arasında verimlilik karşılaştırmaları yapılabilmesini sağlar. Şu anki genel muhasebe yönetmeliğimizde bilgilerin karşılaştırmalı verilmesine dair bir içerik yoktur. 2005 yılında resmi gazetede yayınlanan Genel Muhasebe Yönetmeliğinin amaçlarında saydamlık kavramına yer verir ama karşılaştırmalı bilgiden bahsetmez.[<sup>9</sup>]

Karşılaştırmalı mali tablolar şu an için devlet mali raporlarının yayınlandığı faaliyet raporlarında bulunmamaktadır. Bu duruma örnek verecek olursak; İstanbul Büyükşehir Belediyesi 2007 faaliyet Raporunda sadece gelir ve gider bütçesi gerçekleştirmeleri bulunmaktadır. Bu gerçekleştirmelerin yılları içeren bir karşılaştırmayla verilmediği gözden kaçmamalıdır. İstanbul Büyükşehir Belediyesi (İBB) Faaliyet Raporunda bilanço, gelir tablosu veya benzer mali tablolar

---

[<sup>8</sup>] 5018 sayılı kanunda ve yönetmeliklerde faaliyet raporlarının internet sitelerinde yayınlanması zorunluluğu olmasına rağmen Sosyal Güvenlik Kurumu Sitesinde ve Başbakanlık sitelerinde şu an faaliyet raporları bulunmamaktadır.

[<sup>9</sup>] Genel muhasebe yönetmeliğinin amacı- Bu Yönetmeliğin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi; mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul, ilke ve standartların belirlenmesidir.

bulunmamaktadır. Şekil 4 ve şekil 5'te İBB'nin 2007 yılı gelir ve gider bütçe gerçekleştirmelerini ekonomik kodlara bağlı olarak görülmektedir. Bu bilgilerin İBB'nin bir yıllık harcamalarını ve gelirlerini belirtmekte bunun dışında herhangi bir ayrıntıya rastlanılmamaktadır. Örneğin gider bütçesinin en büyük kalemi olan sermaye giderleri kaleminin hangi harcamalar için yapıldığına dair bir ayrıntı bulunmamaktadır. Şekil 5 bulunan diğer gelirler kalemi gelirlerin en büyük kalemi olmasına rağmen hangi tip gelirlerden oluştuğu veya bu gelire nasıl ulaşıldığına dair bir bilgi bulunmamaktadır.

EKONOMİK KODLAR	BÜTÇE		GERÇEKLEŞME		
	TUTARI	TOPLAM BÜTÇEDE PAYI	TUTARI	TOPLAM BÜTÇEDE Kİ PAYI	GERÇEKLEŞME ORANI
1 Personel Giderleri	368.976.673	7,6	361.055.424	7,5	97,9
2 Sosyal Güvenlik Kurumlarına Dev. Primi Giderleri	59.554.977	1,2	58.695.571	1,2	98,6
3 Mal ve Hizmet Alım Giderleri	973.879.183	20,1	971.257.976	20,1	99,7
4 Faiz Giderleri	51.841.789	1,1	51.807.478	1,1	99,9
5 Cari Transferler	265.571.859	5,5	265.563.951	5,5	100
6 Sermaye Giderleri	2.909.311.466	60	2.909.212.133	60,1	100
7 Sermaye Transferleri	205.750.000	4,2	205.750.000	4,3	100
8 Borç Verme	15.114.053	0,3	15.114.053	0,3	100
Toplam	4.850.000.000	100	4.838.456.586	100	99,8

Tablo 5.1 İstanbul Büyükşehir Belediyesi 2007 yılı Gider Bütçesi Gerçekleşmesi

EKONOMİK KODLAR	BÜTÇE		GERÇEKLEŞME		
	TUTARI	TOPLAM BÜTÇEDE PAYI	TUTARI	TOPLAM BÜTÇEDEKİ PAYI	GERÇEKLEŞME ORANI
1 Vergi Gelirleri	59.720.000	1,5	73.411.727	1,92	123
3 Teşebbüs ve Mülkiyet G	203.942.000	5,12	499.160.541	13,09	245
4 Alınan Bağış Ve Yardıml	25.180.000	0,63	25.248.498	0,66	100
5 Diğer Gelirler	3.414.408.000	85,79	3.098.243.056	81,23	91
6 Sermaye Gelirleri	277.750.000	6,98	124.065.878	3,25	45
8 Alacaklardan Tahsilatlar	0	0	0	0	0
9 Red Ve İadeler (-)	-1.000.000	-0,02	-5.999.335	-0,15	599

Tablo 5.2 İstanbul Büyükşehir Belediyesi 2007 yılı Gelir Bütçesi Gerçekleşmesi

C. Standartlar kamu bilgilerinin açıklanması amaçlarını belirlemiştir. Standartların uygulanması bu amaçlara ulaşılmasını sağlayacaktır. Kamu mali kararlarının alınmasına yardımcı olunması, kamu kurumlarının malî durumunun

gösterilmesi, kamu idarelerinin performansının ve nakit akışlarının gösterilmesidir.

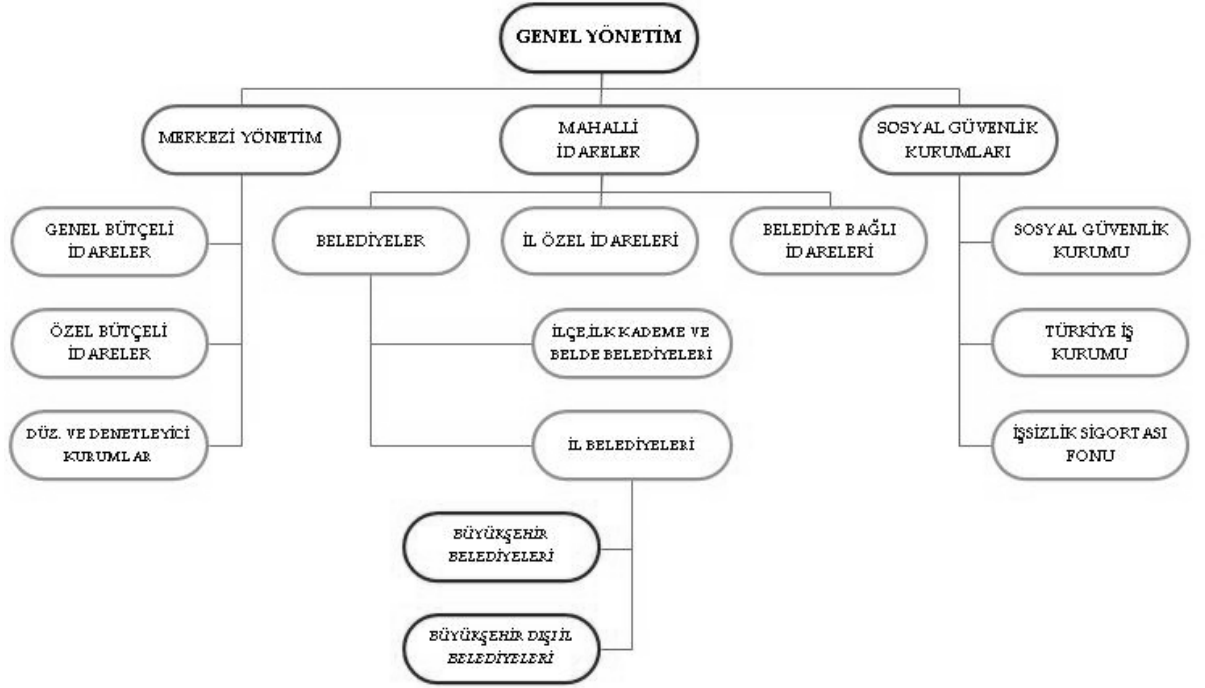
Mali tablolar kamu idarelerinin;

1. Kaynaklarının dağılımı ve kullanımını,
2. Faaliyetlerinin nasıl finanse edildiği ve nakit ihtiyacının nasıl karşılandığını,
3. Faaliyetlerini finanse edebilme ve sorumlulukları ile taahhütlerini yerine getirebilme yeteneğini,
4. Malî durumu ve malî durumundaki değişiklikleri,
5. Faaliyetlerindeki performans, etkinlik ve başarısını,
6. Kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun ve yasal şekilde kullanıp kullanmadıklarını,
7. Malî işlemlerinde saydam olup olmadıklarını ve hesap verilebilirliğini gösterir. (Devlet Muhasebesi Standardı 1 (DMS 1) Mali Tabloların Sunulması, 2008)

D.Devlet muhasebe standartlarının uygulanması, kamuoyuna açıklanması amacıyla tam bir mali tablolar seti oluşturacaktır. Mali tablolar seti aşağıdaki tablolardan oluşmaktadır.

1. Bilânço,
2. Faaliyet sonuçları tablosu,
3. Nakit akış tablosu,
4. Muhasebe politikaları ve malî tablolara ilişkin açıklayıcı notlar.

Bilanço, devletin tamamının veya bir kamu kurumunun belirli bir tarihte sahip olduğu varlıkları ve bu varlıkların sağlanmış olduğu kaynakları gösterecek olan mali tablodur. Standartlar daha önce hazırlanmayan devlet bilançosunun veya bölümler halinde kamu kurumları bilançolarının oluşturulmasını sağlayacaktır. Devletin muhasebesinin ana mevzuatını oluşturan genel muhasebe yönetmeliğiyle bilanço hazırlama zorunlu hale gelmiştir. Genel muhasebe yönetmeliğinin emrettiği bilanço uygulaması ticari muhasebede uygulanan bilanço hazırlama tekniğiyle aynıdır. Muhasebat Genel Müdürlüğü. Merkezi yönetim, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumu bazında bilançoları yayınlamaktadır.



Tablo 5.3 Devlet Bilançolarında Uygulanan Açıklama Şekillerini Gösterir

E.Devlet bilançosunun oluşturulmasında ilişkili kamu kurumları arasında konsolidasyon yapılabilecektir. UMS-UFRS'nin en önemli iddiası vatandaşlar, oy kullananlar ve diğer bilgi ihtiyacı olanlar için talep edilmesine gerek bırakmadan bilginin üretilmesidir. Mali saydamlığın en önemli iki kavramı da bilginin ihtiyaç duyulan şekilde üretilmesi ve talebe ihtiyaç bırakılmadan sunulmasıdır. Bu durumun önünde en büyük engellerden biri de kamu kurumları mali raporlama sisteminde konsolidasyonun bulunmamasıdır. Devlete ait bilgilerin tam olarak verilebilmesi için konsolide edilmesi gerekir. Konsolide edilmiş mali tablolar; Birden fazla kamu idaresinin konsolide edilmiş malî tablolarını ifade eder. [10] DMS 1'in 9. Maddesinde "Kamu idarelerinin hazırladıkları malî tablolar Maliye Bakanlığı'na konsolide edilir ve belirlenen süreler içinde kamuoyuna sunulur. Konsolidasyon işlemi önce merkezi

[10] Devlet Muhasebesi Standartları Kurulundan; Devlet Muhasebesi Standardı 1 (Dms 1) Mali Tabloların Sunulması 22 Şubat 2008 Tarihli 26795 sayılı Resmî Gazete

Yarı mali işlemler TBMM Denetimi dışında kalan devlet harcamalarıdır. Bir ülkede yarı mali işlemlerin bulunması mali saydamlığın önündeki en büyük engellerdendir. 5018 sayılı Kanun öncesi Türkiye' den yarı işlemlere örnek olarak; vergi harcamaları, hazine garantileri, kamu vakıf ve dernek işlemleri, döner sermayeli işletmelerin işlemleri, kayyumluk işlemleri (ödeneksiz kayyum ücretleri, rayicinin altında işletilen varlıklar, vs) ve son dönemde Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu uygulamaları (kendisine yönetimi geçen bankalar dahil her türlü sermaye şirketleri üzerinden sınırsız gelir elde etme, ödeneksiz harcama yapma, kadrosuz personel çalıştırma, rayicinin altında alacak satışları gibi varlıkların yönetimi vs) verilebilir. 5018 sayılı kanun sonrası TMSF harcamaları hala yarı mali işlem şeklinde ve Sayıştay denetimi dışındadır. Devlet muhasebesi standartları içinde dip not halinde bulunması gerekmektedir.



yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumları alt grupları bazında, daha sonra da genel yönetim düzeyinde yapılır. Konsolidasyon sonucunda ortaya çıkan malî tablolar, kamu idareleri arasındaki işlemlerden kaynaklanan karşılıklı borç, alacak, gelir ve gider doğuran işlemler arındırıldıktan sonra ilgili alt grupların veya genel yönetimin malî durumunu gösterir.” denilmektedir. Şu an için maliye bakanlığı konsolidasyonu sadece 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununun getirdiği Analitik Bütçe Sistemine göre yapmakta ve üçer aylık dilimler halinde göstermektedir. Verilen bilgilerin kişilerin mali bilgi ihtiyacını karşılamaktan uzak olduğu bir gerçektir. Standartların uygulamaya geçmesinden sonra kamu kurumları mali raporları arasında konsolidasyon şansı artacak ve daha nitelikli bilgilere ulaşılabilecektir. Konsolide edilmiş bir devlet bilançosu aşağıdaki temel bilgileri içermelidir. Bununla ilgili devlet muhasebe standartları 1’in bilançoda sunulacak bilgiler kısmında yer alan bilgilere bakalım. Bilançoda, asgari olarak aşağıdaki kalemler yer almalıdır: Malî varlıklar (nakit ve nakit benzeri varlıklar ile alacaklar ayrıca gösterilir), Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar (stoklar ve yatırım malları ayrıca gösterilir), Yükümlülükler (karşılıklar ayrıca gösterilir). Devlet Muhasebesi Standardı 1 (DMS 1) Mali Tabloların Sunulması, 2008) Devlet kurumları bilançolarında bulunması zorunludur. Bunun dışındaki kalemler ise devlet muhasebe standartlarının zorunlu tutması halinde veya yapılan işin niteliği gerektirdiği halde sunulmalıdır.

Burada önemli bir diğer nokta ise benzer hesaplarda gösterilmesi gerekliliği olduğu halde ayrı hesaplama tekniğine sahip kalemler varsa ve bunlar gerçeğe uygun bilgiye ulaşılmasını sağlayacaksa ayrı ayrı gösterilmelidirler. Devlet muhasebe standartlarını ve standartların mali tablo sunumunun en büyük özelliklerinden bir gerçeğe uygun değere ulaşma amacıdır. Bilanço ve diğer mali tablolara ait sunumda standartlar sorumlulukların belirlenmesiyle gerçeğe uygun bilgiye ulaşılmasını hedefler. Standartların en önemli özelliği mali bilgileri sadece rakam olarak vermeyip onları notlarla açıklayarak anlaşılmasını sağlar bununla alakalı olarak standartların bilanço da istediği dipnotlar şunlardır.

A. Bütün varlıklar, yükümlülükler ve öz kaynaklar bilançoda gayrisafi değerleriyle gösterilir. Bu doğrultuda net değer bilanço düzenlenmesinin gereği olarak, indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında açıkça gösterilmesi esastır.

B. Alt sınıflandırmalarda açıklanan ayrıntıların bilânçoda veya notlar bölümünde sunulması, Devlet Muhasebesi Standartlarında belirtilen şartlara ve tutarların büyüklüğüne, niteliğine ve işlevine bağlıdır. Açıklamalar her bir kalem için farklılık gösterir. Örneğin:

C. Maddi duran varlıklar; bunların muhasebesine yönelik olan uygun standartlar uyarınca,

D. Alacaklar; vergiler, ön ödemeler ve diğer alacaklar gibi,

E. Stoklar; bunların muhasebesine yönelik standartlara göre ticari mal, üretim malzemeleri, yarı mamul ve mamuller şeklinde,

F. Ödenecek vergi, fon, pay ve transferler; ayrı ayrı olarak,

G. Karşılıklar; çalışanların sosyal güvence maliyetleri ve kamu idarelerinin faaliyetlerine uygun olarak sınıflandırılan diğer kalemlere ait karşılıkları gösterecek şekilde,

H. Net varlıklar/özkaynak unsurları; bunların muhasebesine yönelik olan uygun standartlar uyarınca, sınıflandırılmalıdır.

**Kamu İdaresi – 31 Aralık 200(t) tarihi itibarıyla Bilânço (1.000)**

	200(t)	200(t)	200(t-1)	200(t-1)
<b>VARLIKLAR</b>				
Dönen varlıklar				
Nakit ve nakit benzeri varlıklar	X		X	
Alacaklar	X		X	
Stoklar	X		X	
Ön ödemeler	X		X	
Diğer Dönen Varlıklar	X		X	
<i>Toplam</i>		X		X
Duran varlıklar				
Alacaklar	X		X	
Malî duran varlıklar	X		X	
Maddi duran varlıklar	X		X	
Maddi olmayan duran varlıklar	X		X	
Diğer duran varlıklar	X		X	
<i>Toplam</i>		X		X
<b>Toplam varlıklar</b>		X		X
<b>YÜKÜMLÜLÜKLER</b>				
Kısa vadeli yabancı kaynaklar				
Borçlar	X		X	
Karşılıklar	X		X	
Çalışanların sosyal güvenceleri	X		X	
Emekli maaşları için ayrılan fonlar	X		X	
<i>Toplam</i>		X		X
Uzun vadeli yabancı kaynaklar				
Borçlar	X		X	
Karşılıklar	X		X	
Çalışanların sosyal güvencesi	X		X	
Emekli maaşları için ayrılan fonlar	X		X	
<i>Toplam</i>		X		X
<b>Toplam yükümlülükler</b>		X		X
<b>Net varlıklar</b>		X		X
<b>NET VARLIKLAR/ÖZKAYNAK</b>				
Net değer	X		X	
Yedekler	X		X	
Birikmiş olumlu/olumsuz fark	X		X	
<b>Toplam net varlıklar/özkaynak</b>		X		X

Tablo 5.4. Örnek Malî Tablo Yapısı

Standartlar kamu bilgilerinin açıklanmasında bilançoju tek bir çözüm olarak görmediğini yukarıda belirtmiştik. Bu konudaki ikinci mali tablo nakit akış tablosudur. DMS 5'e göre nakit akış tablolarının amacı; Raporlama döneminde nakit giriş kaynakları ve nakit harcanan kalemler ile raporlama tarihindeki nakit tutarını

gösterir. Nakit akış bilgileri, bir kamu idaresinin faaliyetlerinin finansmanı için gerekli olan nakdi nasıl karşıladığını ve bu nakdi ne şekilde kullandığının anlaşılmasını sağlar. Bu Standardın amacı, bir kamu idaresinin nakit ve nakit benzeri varlıklarında belirli bir dönem içinde meydana gelen değişikliklere ilişkin bilginin sunulmasını sağlamaktır. Bu standardın kapsam kısmında genel bütçeye ait tüm kurumlar için tek bir tablo haline getirilebileceğinden bahseder. Bu durum nakit esasına benzeyen bir mali tablo olmasının kamu kurumlarının standardı uygulamasındaki kolaylıktan kaynaklanıyor olabilir. Ama kamunun genel bütçeye ait tüm nakit akışlarının gösterilmesi kamu kaynağının elde edilmesi ve tahsisini göstermesi açısından mali saydamlıkta önemlidir. Nakit akış tablosu

1. Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları,
2. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları,
3. Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarını içerir. (Devlet Muhasebesi Standardı 2 (DMS 2) Nakit Akış Tabloları, 2008)

Nakit akış tabloları kaynak tahsisini ve harcama şekillerini bir arada göstermesinden dolayı performans değerlendirmelerine yardımcı olur. Nakit akış tablosu nakit akım tablosu ismi ile genel muhasebe yönetmeliğinde bulunmaktadır. Ama kamuoyuna açıklayan herhangi bir kurum yoktur. Devlet muhasebe standartlarının mali raporlar setinin uygulamaya geçmesiyle birlikte kamu kurumları bilançoları ile bilgiye tam erişim için açıklanmaları gerekecektir. Bu ekin amacı standardın uygulanmasını örnekle açıklamak ve anlamlarını açıklığa kavuşturmadır.

**Kamu İdaresi–31 Aralık 200(t) tarihi itibarıyla Konsolide Nakit Akış Tablosu  
(1.000)**

	200(t)	200(t-1)
<b>ESAS FAALİYETLERDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI</b>		
<b>Nakit Girişleri</b>		
Vergiler	X	X
Teşebbüs ve mülkiyet gelirleri	X	X
Alınan bağış ve yardımlar	X	X
Faiz gelirleri	X	X
Diğer nakit girişleri	X	X
<b>Nakit Çıkışları</b>		
Personel giderleri	(X)	(X)
Sağlık ve sosyal güvenlik giderleri	(X)	(X)
Mal ve hizmet alım giderleri	(X)	(X)
Faiz giderleri	(X)	(X)
Diğer nakit çıkışları	(X)	(X)
<b>Esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışları</b>	<hr/> X	<hr/> X
<b>YATIRIMLARDAN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI</b>		
<b>Nakit Girişleri</b>		
Tesis ve ekipmanların satışından kaynaklanan nakit girişleri	X	X
Menkul kıymet satışından kaynaklanan nakit girişleri	X	X

Diğer yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişleri	X	X
<b>Nakit Çıkışları</b>		
Tesis ve ekipman alımına yönelik nakit çıkışları	(X)	(X)
Menkul kıymet alımına yönelik nakit çıkışları	(X)	(X)
Diğer yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışları	(X)	(X)
<b>Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışları</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI</b>		
<b>Nakit Girişleri</b>		
Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri	X	X
Diğer finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişleri	X	X
<b>Nakit Çıkışları</b>		
Alınan borçların geri ödenmesinden kaynaklanan nakit çıkışları	(X)	(X)
Dağıtılan temettülerden kaynaklanan nakit çıkışları	(X)	(X)
Diğer finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışları	(X)	(X)
<b>Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışları</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Nakit ve nakit ve nakit benzeri varlıklardaki net artış/azalma</b>	X	X
<b>Dönem başındaki nakit ve nakit benzeri varlıklar</b>	X	X
<b>Dönem sonundaki nakit ve nakit benzeri varlıklar</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

Tablo 5.6. Örnek Nakit Akış Tablosu (Devlet Muhasebesi Standardı 2 (DMS 2) Nakit Akış Tabloları, 2008)

Standartların belirlediği üçüncü mali tablo Faaliyet sonuçları tablosudur. Faaliyet sonuçları tablosu; Kamu idarelerinin bir faaliyet döneminde elde ettiği gelirleri, yaptığı giderleri, malî ve malî olmayan varlıkların yönetimi ile yükümlülüklerine ilişkin işlemlerinden kaynaklanan gelir ve giderleri gösteren ve bunlar hakkında ayrıntılı bilgi sağlayan malî tablodur. Faaliyet sonuçları tablosu içerik olarak farkları olsa da ticari muhasebede kullanılan gelir tablosuna eşdeğerdir. Değişik bir isimle kullanılmasının ana sebebi devletin kar odaklı çalışmaması faaliyet odaklı çalışmasıdır. Bundan dolayı faaliyet sonuçları tablosunda kar veya zarar olmaz, olumlu veya olumsuz faaliyet sonucu olur. DMS1'e göre faaliyet sonuçları tablosu asgari olarak şunları içermelidir. 5018 sayılı kanundan sonra kamu kurumları faaliyet sonuçları tablosu hazırlamaktadırlar. Buradaki eksiklik faaliyet sonuçları tablolarının değil sadece bütçe tablolarının faaliyet raporlarında gösterilmesidir.

1. Faaliyetlerden sağlanan gelir,
2. Faaliyetlerden kaynaklanan gider,
3. Döneme ilişkin olumlu ya da olumsuz fark. (Devlet Muhasebesi Standardı 1 (DMS 1) Mali Tabloların Sunulması, 2008)

	200(t)	200(t-1)
<b>Faaliyet gelirleri</b>		
Vergiler	X	X
Sosyal katkılar	X	X
Yardım ve bağışlar	X	X
Diğer gelirler	X	X
Diğer kamu idarelerinden sağlanan gelirler	X	X
<b>Toplam faaliyet gelirleri</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Faaliyet giderleri</b>		
Genel kamu hizmetleri	X	X
Savunma	X	X
Kamu düzeni ve güvenliği	X	X
Eğitim	X	X
Sağlık	X	X
Sosyal koruma	X	X
İskân ve sosyal tesisler	X	X
Eğlence, kültür ve din	X	X
Ekonomik işler	X	X
Çevre koruması	X	X
<b>Toplam faaliyet giderleri</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>Döneme ilişkin net olumlu/olumsuz faaliyet farkı</b>	<b>X</b>	<b>X</b>



F.Mali tablolarla alakalı son konumuz açıklayıcı bilgiler ve dipnotlardır. Hem UFRS-UMS'nin hem kamu sektörü muhasebe standartlarının bilgiyi isteyemeyecek ilişkili tarafların ve paydaşların isteyeceği bilgi ihtiyacının karşılanmasında açıklayıcı notlar ve dipnotlar çok önemli bir yer tutar. Açıklayıcı notlar ve dipnotlarda belirtilecek bilgiler kamu mali tabloyu hazırlayan kurum hakkında bilgiler içereceği gibi mali tabloların hazırlanma şekilleri hakkında da çok önemli bilgiler verecektir. DMS 1'in açıklayıcı notlar kısmında şunlar bulunmalıdır.

A. Malî tablolar, önemli işlemler ve diğer olaylar için seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarına ilişkin bilgileri sunmalıdır.

B. Devlet Muhasebesi Standartlarının öngördüğü malî tablolarda sunulmayan bilgileri açıklamalıdır.

C. Malî tablolarda sunulmayan ancak gerçeğe uygun bir sunuş için gerekli olan ek bilgileri sağlamalıdır.

Malî tablolara ait notlar sistematik bir şekilde sunulmalıdır. Faaliyet sonuçları tablosu, bilânço, nakit akış tablosu ve varlıklar/yükümlülükler değişim tablolarında her bir kalem, notlar bölümündeki ilgili bilgilerle ilişkilendirilmelidir.

Malî tablolara ilişkin notlar, koşullu yükümlülük ve taahhütlerin yanı sıra faaliyet sonuçları tablosu, bilânço, nakit akış tablosu ve varlıklar/yükümlülükler değişim tablolarında gösterilen tutarların anlatımlı tanımlarını, ayrıntılı cetvellerini veya analizlerini içerir.

Malî tabloların anlaşılır olması ve diğer kamu idarelerinin malî tablolarıyla karşılaştırabilmesine yardımcı olmak için notlar şu sıralamaya göre sunulur:

A. Uygulanan ölçüm esasları ve muhasebe politikaları tablosu/cetveli,

B. Her bir ilgili kalem ve malî tablonun sunulduğu sıraya göre malî tabloda sunulan kalemler için destekleyici bilgiler,

C. Koşullar, taahhütler, diğer malî açıklamalar.

Malî tabloların ve muhasebe politikalarının hazırlanması esasına yönelik bilgiler, malî tablolarda ayrı bir bölüm olarak sunulabilir. Malî tabloların notlar bölümünde muhasebe politikalarına ilişkin kısımda şu bilgiler açıklanmalıdır. Kullanılan muhasebe politikalarının açıklanması kamu kurumlarının muhasebe politikalarında oluşabilecek keyfiliği engelleyecektir.

- A. Malî tabloların en iyi şekilde anlaşılması için gerekli olan belirli muhasebe politikaları,
- B. Malî tabloların hazırlanmasında kullanılan ölçüm esasları,
- C. Herhangi bir Devlet Muhasebesi Standardındaki geçici hükümlerin ne derecede uygulandığı,
- D. Kamu idaresinin adresi ve hukuki yapısı ile faaliyet gösterdiği alan,
- E. Kamu idaresinin temel faaliyetlerine ilişkin açıklamalar bulunmalıdır.

Muhasebat Genel Müdürlüğün yayınladığı genel yönetim mali raporlarında şu an dipnotlara ulaşılamamaktadır. Standartların uygulanmasından sonra açıklayıcı notlar şu bilgileri içermelidir.

Standartların uygulanması raporlama döneminin önemsenmesini sağlar. Maliye Bakanlığı üçer aylık dilimler halinde bütçe gerçekleştirmelerini açıklamaktadır. Mali tablolar setinin ise açıklamakta kullandığı zaman dilimi şu an için belli değildir. Bir bilginin ortaya çıkmasından iki yıl sonra kamuoyuyla paylaşılmasının ne karar alıcılara ne de diğer ilişkili taraflara bir faydası olmayacaktır. Standartların mali raporları üçer aylık dilimler halinde açıklanmasına müsait olduğunu sermaye piyasalarında kanıtlamış olması kamu kurumları içinde kullanılabileceğinin kanıtıdır.

Devlet muhasebe standartlarının uygulanmasından sonra Koşullu yükümlülükler tahmin edilmeye başlanılacak ve açıklayıcı notlarda gösterilecektir. Bu durum koşullu yükümlülüklerin muhasebe hesaplarında görülememesi önemli bir etkidir. Koşullu yükümlülükler belirli bir olayın gerçekleşmesi veya belirli şartların ortaya çıkması halinde doğacak mali yükümlülüklerdir. Koşullu yükümlülüklerin tanımından da anlaşılacağı üzere, bir yükümlülüğün ortaya çıkması belirli koşullarda gerçekleşmektedir. Buna karşın, bu koşulların ortaya çıkıp çıkmayacağı konusunda bir belirsizlik bulunmaktadır. Bu durum, bütçe kalemleri arasında gözükmesi bile gerçekleşmesi durumunda borç yönetimini mali risklerle karşı karşıya bırakması nedeniyle Koşullu yükümlülükleri önemli kılmaktadır. Koşullu yükümlülükleri doğrudan ve örtülü olarak ikiye ayırmak mümkündür. Koşullu yükümlülükleri doğuran sebepler genel hatlarıyla aşağıdaki gibidir.

### **Doğrudan koşullu yükümlülükler**

A. Kredi garantileri: Devlet zaman zaman yerel yönetimlerin, kamu iktisadi teşebbüslerinin veya özelleştirme sürecine katılan özel firmaların kullandıkları kredilerin geri ödenmemesine karşı ödeme garantisi vermektedir.

B. Devlet sigorta mekanizmaları: Bu mekanizma, çiftçilerin hasat kayıpları, doğal felaketler veya özel emeklilik sigortaları için minimum getiri garantisi gibi durumlar için geçerlidir.

C. Hukuki süreçler ve anlaşmazlıklar: Kamuya ait projelerin, kamu hastanelerindeki tedavilerin veya güvenlik hizmetlerinin yürütülmesi sırasında mülkiyete zarar verilmesi, vergi uyuşmazlıkları, KİT ve belediyelere karşı yapılan itirazlar sonucunda açılan davalar devleti yükümlülük altına sokabilmektedir.

### **Örtülü koşullu yükümlülükler**

A. Mali sistemin krize girmesi: Mali sektörde yaşanan krizin daha derin ekonomik sonuçlara yol açmaması amacıyla devlet bir taahhüdü olmasa bile krize müdahale edebilmektedir.

B. Sabit kur sistemi: Sabit kura veya belirli bir sepete dayalı bir kur rejimleri herhangi bir arz/talep dengesizliği durumunda merkez bankasının piyasaya müdahalesini gerektirmektedir. Bu da aşırı bir döviz talebi sonucunda resmi döviz rezervlerinin tükenme tehlikesini ortaya çıkarmaktadır.

C. Reel sektör krizleri: Reel sektörde yaşanacak muhtemel bir kriz bu sektöre kredi veren veya yatırım yapan mali sektörü de krize sürükleyebilmektedir. Bu nedenle, devlet mali krizlere olduğu gibi, reel sektörde yaşanan krizlere de müdahale edebilmektedir.

D. Yerel yönetimlerin, kamu iktisadi teşebbüslerinin ve diğer kamu kurumlarının devlet garantisi altında olmayan borçları: Söz konusu borçların ödenmemesi ve söz konusu kurum ve kuruluşların temerrüde düşmesi, ülkenin kredibilitelerini zedelemektedir. Bu nedenle devlet garantisi altında olmamasına karşın, bu borçlar da devlet tarafından karşılanabilmektedir.

E. Özelleştirilen kuruluşların yükümlülüklerinin üstlenilmesi: Devlet bir kuruluşun yatırımcılar açısından cazip kılınması amacıyla sadece mevcut varlıklarını satmayı, yükümlülüklerini ise üstlenmeyi tercih etmektedir.

F. Doğal felaketler: Doğal felaketler ve mücbir sebepler nedeniyle ortaya çıkan zararlar devlet tarafından karşılanmaktadır.

G. Sosyal güvenlik harcamaları: Sosyal güvenlik fonlarının elde ettiği gelirlerin giderlerini karşılayamadığı durumlarda ortaya çıkan sosyal güvenlik açıkları devlet tarafından karşılanmaktadır.(İnan,2006,108)

Şu anki devlet muhasebe sistemimizde koşullu yükümlölüklerin raporlanmasına dair herhangi bir mevzuat hükmü bulunmamaktadır. Uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları kurulunun yayınladığı ama henüz devlet muhasebe standartları kurulu tarafından yayınlanmayan IPSAS 19 koşullu yükümlölüklerin tanımlanmasını ve ölçölmesini hedefler. Aynı zamanda bunların kamuoyuna açıklanma şartlarını belirler. Koşullu yükümlölükler sosyal fayda hedefinde olan devlet harcamalarındandır. Ama harcanma şekillerinin açıklanması mali saydamlığın sağlanması açısından zorunludur.

## 6.BÖLÜM

### DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

#### 6.1.DEĞERLENDİRME

Kamu mali sistemimizde son dönem de çok büyük değişiklikler yaşanmıştır. Sekizinci beş yıllık kalkınma planında belirlenen kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırma çalışmaları 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile uygulamaya konulmaya başlanmıştır. Kanunun devlet muhasebe sisteminde büyük değişiklikler meydana getirmiş ve tahakkuk esaslı muhasebeye geçilmiştir. Tahakkuk esaslı muhasebeyle devletin mal varlıkları ve borçları muhasebe kayıtlarına alınmıştır kesin hesabın çıkarılmasında muhasebe dışı raporlama tekniği terk edilmiştir.

Kamu mali yönetiminde yaşanan bu değişiklikler de amaçlar birden fazla olsa da mali saydamlığın sağlanması ve Uluslararası standartların yakalanması amacı IMF ve AB gibi uluslararası kuruluşların zorlamasıyla da olsa hep bunların içinde yer almıştır. Yaşanan bu değişimlerde sadece iç dinamikler etkili olmamış. Mali saydamlığın yakalanmasında yol haritası da çizen uluslararası kuruluşların çalışmaları Türk kamu mali sisteminde önemli rol oynamaya başlamıştır. Hemen herkesin üzerinde hem fikir olduğu kamu mali sistemimizin yenilenmesi ve uluslararası standartlarla uyumun sağlanması konusundaki çalışmalar kamu yöneticileri için de itici güç olmuştur. Bu sayede başlanılan yenilenme çalışmaları büyük bir hızla ilerlenmesini sağlamıştır.

Muhasebe alanındaki değişimlerin sonraki aşamasını devlet muhasebesinin uluslararası standartlara ulaşılması olacaktır. Bununla alakalı yasal alt yapı hazırlamaya başlanılmış ve ilk standartlar taslak halinde yayınlanmıştır. Devlet muhasebesi alanında uluslararası standartların yakalanması kamu yöneticilerinin karar vermelerine yardımcı olacaktır. Aynı zamanda kamuoyunun bilgi ihtiyacını karşılayacaktır. Uluslararası muhasebe standartlarının uygulamaya başlaması sonrasında;

- A. Kamu kurumları için standart bir raporlama altyapısına ulaşılabilecektir.
- B. Karşılaştırılabilir bilgiye ulaşılabilecektir.
- C. Kamu kurumları bilançolarında konsolidasyon imkanı olacaktır.

D. Malî tablolar, önemli işlemler ve diğer olaylar için seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarına ilişkin bilgileri sunulacaktır.

E. Devlet Muhasebesi Standartlarının öngördüğü, ama malî tablolarda sunulmayan bilgileri açıklanacaktır.

F. Malî tablolarda sunulmayan ancak gerçeğe uygun bir sunuş için gerekli olan ek bilgileri sağlanacaktır.

## 6.2. ÖNERİLER

A. Yakalanması gerekli hedef olan mali saydamlığa mali raporlar açısından ulaşılabilmesi için devlet muhasebesinin standartlara uyumu için yapılan çalışmalar devam ettirilmelidir. Kamuoyunun standart, karşılaştırılabilir, konsolide edilmiş bilgilere ulaşabilmesi için devlet muhasebesi standartlarının, uluslararası muhasebe standartlarının ve uluslararası finansal raporlama standartlarının mali tablo setini oluşturan

A. Bilânço,

B. Faaliyet sonuçları tablosu,

C. Nakit akış tablosu,

D. Muhasebe politikaları ve malî tablolara ilişkin açıklayıcı notlar şeklinde kamu mali raporları hazırlanmalı ve kamuoyuna açıklanmalıdır. Kamuoyuna açıklama için kamu yöneticileri taahhüt altına sokulmalı ve bilginin değeri yitirilmeden açıklanması sağlanmalıdır.

B. Devletin mali bilgilerinin bütçeye bağlı olarak açıklanmasında bazı gider ve gelir kalemlerinin, aynı zamanda koşullu yükümlülüklerin açıklanması için uygun alt yapıyı kuran devlet muhasebe standartlarının uygulanmasından ödün verilmemelidir.

C. Devlet muhasebe standartları, kamu kurumlarında görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesini, kamu kurumları arasındaki ilişkilerin açık hale getirilmesinde yardımcı olabilecek yöntemlere sahiptir ve bunlar kullanılmalıdır. Bu durum hesap verilebilirlik kavramını güçlendirecektir.

D. Devlet muhasebesi alanında yaşanan değişimler kamu sektöründe muhasebe ile ilgili görev yapanların bilgilerini geçersiz kılmıştır. Değişimlerin anlaşılabilir hale gelmesi için muhasebe uygulamalarındaki değişimler hizmet içi eğitimlerle çalışanlara anlatılmalıdır. Ayrıca kamuoyunun bilgi ihtiyacının giderilmesi gibi çok önemli vazife üstlenmesi beklenen muhasebe çalışanları motive edilmelidir.

E. Uluslararası muhasebe standartları, teknik bilgileri çok fazla olan karışık bir süreçtir. Uygulanması da karmaşık bir sürece sahip olanın uluslararası muhasebe standartlarına geçiş aşamasında bağımsız denetim firmalarından destek hizmeti alınmalıdır.

F. Uluslararası finansman yöntemlerini kullanabilmeleri, kamu kurumlarının kredi maliyetlerini düşürecek ve büyük tutarlı projelere finansman sağlayabilecektir. Uluslararası finansman yöntemlerini kullanabilmeleri için kredi kuruluşları mutlaka uluslararası muhasebe standartlarına göre mali tabloları isteyecektir.

G. Devlet muhasebe standartlarından bazılarının taslak halinde yayınlandığını daha önce belirtmiştik. Bu taslaklarda kar ve zarar kavramı yerine dönem olumlu ya da olumsuz faaliyet sonuçları kavramları kullanılmaktadır. Kamu hizmetinin birim fiyatı çıkarılmalıdır. Kamu kurumlarının etkinliğini ve verimliliğini gösterecek şekilde faaliyet sonuçları tablosu yerine gelir tablosu hazırlanmalıdır. Gelir tablosunun sonucunda ortaya çıkan kar ya da zarar kavramı ilgili kurum yöneticilerine sorulmalı, kamu kaynağının kullanılmasında etkinlik ve verimlilik denetimleri yapılmalıdır.

## 7.BÖLÜM

### İSTANBUL SU VE KANALİZASYON İDARESİ MALİ TABLO UYGULAMASI

Uluslararası muhasebe standartları tahakkuk esasını kullanmaktadır. Ancak mali raporlama anlamında bilançonun yapısını ciddi şekilde değiştirmiştir. Aşağıda İSKİ 2007 yılı bilançosunun uluslararası muhasebe standartlarının istediği şekle getirilmiş hali bulunmaktadır.

İSTANBUL SU VE KANALİZASYON İDARESİ (İSKİ) GENEL MÜDÜRLÜĞÜ 31/12/2008 Tarihli Bilançosu			
		Cari Dönem	Önceki Dönem
VARLIKLAR	Dipnotlar	31/12/ 2008	31/12/ 2007
Dönen Varlıklar		481.611.654,65	741.284.911,71
Nakit ve Nakit Benzerleri	6	39.562.329,95	57631521,6
Ticari Alacaklar	10	249.302.214,60	429.639.670,98
Diğer Alacaklar	11	56.275.049,71	50.150.511,20
Stoklar	13	19.820.186,93	76.457.065,06
Diğer Dönen Varlıklar		117.263.936,22	128.648.327,52
Duran Varlıklar		2.159.739.646,86	3.228.307.976,41
Ticari Alacaklar			
Diğer Alacaklar		150.000.000,00	
Finansal Yatırımlar	7	36.213.352,58	77.481.180,34
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			
Maddi Duran Varlıklar	18	2.123.045.466,50	3.000.826.796,07
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	19	480.827,78	
Şerefiye			
Ertelenmiş Vergi Varlığı			
Diğer Duran Varlıklar			
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>		<b>2.641.351.302,51</b>	<b>3.819.592.888,12</b>



		Cari Dönem	Önceki Dönem
YÜKÜMLÜLÜKLER		31/12/2008	31/12/2007
Dipnot			
Kısa Vadeli Yükümlülükler		432.982.897,01	757.227.842,51
Finansal Borçlar	8	138.826.137,60	201.225.331,69
Ticari Borçlar	10	204.892.798,50	435.821.454,48
Diğer Borçlar	11	18.844.302,90	25.975.372,34
Donem Karı Vergi Yükümlülüğü			
Borç Karşılıkları			
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	24	14.336.675,95	14.306.422,39
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	26	56.828.530,21	79.991.841,48
Uzun Vadeli Yükümlülükler		380.073.280,53	824.187.496,36
Finansal Borçlar	8	220.063.075,34	227.598.800,33
Ticari Borçlar			
Diğer Borçlar	11	26.280.262,16	69.776.224,00
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	24	133.729.943,03	526.812.472,03
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler			
ÖZKAYNAKLAR		1.827.549.575,82	2.388.084.969,38
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar			
Ödenmiş Sermaye	27	160.559.541,96	185.449.237,63
Sermaye Düzeltmesi Farkları	27	1.257.338.848,15	1.335.709.365,58
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi(-)			
Hisse Senedi İhraç Primleri			
Değer Artış Fonları			
Yabancı Para Çevrim Farkları			
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler			
Geçmiş Yıllar Karları/(Zararları)		225.617.361,48	409.651.185,71
Net Donem Karı/(Zararı)		184.033.824,23	457.275.180,46
Azınlık Payları			
TOPLAM KAYNAKLAR		2.640.605.753,36	3.969.500.308,25

## DİPNOT 1: İstanbul Su Ve Kanalizasyon İdaresi Organizasyonu Ve Faaliyet Konusu

İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi, İstanbul Büyükşehir Belediyesi'ne bağlı, müstakil bütçeli ve kamu tüzel kişiliğini haiz ..." (2560 Sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, 1981) bir kuruluştur. İstanbul'un tarihi bir yerleşim birimi olması dolayısıyla su ile ilgili organizasyonlar, tesisler ve çalışmalar da çok eskilere dayanmaktadır.

İSKİ Yönetimi 2560 sayılı kanuna göre 4 temel organdan oluşmaktadır. Bunlar; Genel Kurul, Yönetim Kurulu, Denetçiler ve Genel Müdürlük'tür.

### Genel Kurul:

İstanbul Büyükşehir Belediyesi Meclisi, İSKİ Genel Kurulu olarak görev yapmaktadır. Büyükşehir belediye başkanı meclisin de başkanıdır (5216, Md. 12). İstanbul Büyükşehir Belediye Meclisi, İSKİ Genel Kurulu olarak her yıl Mayıs ve Kasım aylarında özel gündemle toplanır ve 2560 sayılı İSKİ Kanunu'nun kendisine vermiş olduğu görevleri görüşüp karara bağlar. Genel Kurul'un çalışma usul ve esasları 5393 sayılı Belediye Kanunu hükümlerine göre yürütülür (2560 Sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, 1981).

Yönetim Kurulu: İSKİ Yönetim Kurulu bir başkan ve beş üyeden oluşur. Büyükşehir Belediye Başkanı Yönetim Kurulu'nun başkanıdır. Belediye Başkanı'nın bulunmaması halinde, Genel Müdür Yönetim Kurulu'na başkanlık eder. Genel Müdür ile Genel Müdür Yardımcılarından hizmette en eski olanı, hizmette eşitlik halinde yaşlı bulunanı Yönetim Kurulu'nun tabii üyesidir. Yönetim Kurulu'nun diğer üç üyesi İstanbul Büyükşehir Belediye Başkanı'nın teklifi ve İçişleri Bakanı'nın onayı ile atanır. Yönetim Kurulu'na atanan üyelerin hizmet süresi üç yıldır. Süresi dolanlar yeniden atanabilir (2560, Md. 7). Yönetim Kurulu, olağan olarak her hafta belirli günlerde toplanır. Toplanma, salt çoğunluğun sağlanması ile olur. Kararlar, oy çokluğu ile alınır. Çekimser oy kullanılamaz. Oylar eşit olursa, başkanın bulunduğu tarafın oyu üstün sayılır. Kararlar gerekçeli olur. Kararda, karşı oy kullananlar gerekçelerini belirtirler. Yönetim Kurulu'nun görevleri Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir (2560 Sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, 1981). Denetçiler: İSKİ'nin işlemleri, hizmet süreleri içinde sürekli olarak çalışacak olan iki denetçi tarafından denetlenir.

Genel Müdür ve Yardımcıları: İSKİ Genel Müdürü, İstanbul Büyükşehir Belediye Başkanı'nın teklifi üzerine İçişleri Bakanı tarafından atanır. Yönetim Kurulu üyelerinde aranan şartlar, Genel Müdürlüğe atanacaklarda da aranır. Genel Müdürlük hizmetlerinin yürütülmesinde Genel Müdüre yardımcılık etmek ve sayıları 4'ü geçmemek üzere, yeteri kadar Genel Müdür Yardımcısı bulunur. Genel Müdür Yardımcıları, Genel Müdür'ün teklifi üzerine, İstanbul Büyükşehir Belediye Başkanı'nın onayı ile atanırlar. Genel Müdür Yardımcıları'nın hizmet alanı ile ilgili konularda yüksek öğrenim görmüş ve en az 10 yıllık uzmanlık dallarında görev yapmış olmaları gerekir. Genel Müdür, yetkilerinden uygun gördüklerini yardımcılara devredebilir. Bu gibi hallerde, Genel Müdür Yardımcıları, yetkili buldukları hizmet konularından doğrudan sorumludur. Ancak, bu durum Genel Müdür'ün sorumluluğunu kaldırmaz (2560 Sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, 1981).

İSKİ, kamu yönetim birimi olması dolayısıyla özel sektör kuruluşlarından; bir yerel yönetim bağlı kuruluşu olması dolayısıyla da diğer kamu kurum ve kuruluşlarından farklıdır. İSKİ, bağlı bulunduğu İstanbul Büyükşehir Belediyesi'nden idari ve mali açıdan özerktir. Diğer bir ifade ile, tüzel kişiliğe, kendisine ait gelir kaynaklarına ve bütçeye sahiptir. Karar organı (İSKİ Genel Kurulu) halk tarafından seçilerek oluşturulmaktadır. Çeşitli konularda merkezi yönetimin vesayet denetimi altındadır. Bu denetimin sınırları mevzuatla belirlenmiştir. İSKİ'nin temel özellikleri şöyle özetlenebilir:

A. İSKİ, bir kamu kurumudur: İSKİ, kamu hukukuna bağlı olup, faaliyetlerini ilgili mevzuat çerçevesinde yürütür.

B. İSKİ, bir yerel hizmet kurumudur: İSKİ, yerel nitelikli ortak hizmetleri üreten bir kurumdur.

C. İSKİ, kâr amacı gütmeyen bir kurumdur: İSKİ faaliyetlerinde temel amaç, kamu yararının korunması ve kamu hizmetidir.

D. İSKİ, siyasi yönü de olan bir kurumdur: İSKİ'nin genel karar organı İstanbul Büyükşehir Belediye Meclisi'dir. Ayrıca, Yönetim Kurulu Başkanı İstanbul Büyükşehir Belediye Başkanı'dır.

E. İSKİ, çok katmanlı hiyerarşik bir kurumdur: İSKİ'nin organizasyon yapısı, 7 kademelidir: Yönetim Kurulu Başkanı, Genel Müdür, Genel Müdür Yardımcıları, Daire Başkanları, Müdürler, Şefler, Memurlar

F. İSKİ, özel amaçlı uzman bir kurumdur: İSKİ, çok amaçlı bir kurum değil, görev ve yetkileri belirli bir alan ile sınırlı, özel amaçlı bir kamu kurumudur. Görev ve yetkileri, temiz su temini, atıksuların arıtılması, su havzalarının korunması ve dere ıslahlarıdır.

İSKİ'nin örgüt yapısı, hem dikey hem de yatay yönden farklılaşma özellikleri göstermektedir. Dikey farklılaşma, örgütün dikey yönde görev ve yetki farklılaşmasının bir sonucudur.

#### İstanbul Su Ve Kanalizasyon İdaresinin (İSKİ) Gelirleri

İSKİ'nin gelirleri 2560 sayılı kanunun 13. maddesinde şöyle sıralanmıştır:

A. Su satışı ve kullanılmış suların uzaklaştırılmasına karşılık tarifesine göre abonelerden alınacak ücretler,

B. Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca su ve kanalizasyon tesislerinden yararlananlardan, ilgili belediye adına alınacak katılma payları,

C. Hizmet alanındaki belediyelerin, İller Bankası'nca 2380 sayılı "Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun" gereğince nüfus esasına göre dağıtılan paylardan, bu bankaca tutularak İSKİ'ye gönderilecek %10'lar,

D. Büyük ve temel yatırım programların karşılığında Devletçe yapılacak yardımlar,

E. İSKİ'ye devredilecek tesis ve işletmelerden sağlanan gelirler,

F. Şahıs, kurum ve kuruluşlar için yapılan özel hizmetlerden alınacak ücretlerle ortaklıklardan ve üretilen malların satışlarından elde edilecek gelirler,

G. Her türlü yardım ve bağışlar ile diğer gelirler

İSKİ, yürütme yetkisinde 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi genel Müdürlüğün Kuruluş ve Görevleri hakkındaki kanuna, bağlı idare olarak 5216 sayılı Büyükşehir Belediyeleri Kanununa, mali yönetim olarak ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununa ve mahalli idareler bütçe ve muhasebe yönetmeliğine tabidir. (İstanbul: İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü, 2007).

#### H. DİPNOT 2: Finansal Tabloların Sunulmasındaki Esaslar

İSKİ, finansal tabloları Devlet Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan devlet muhasebesi standartlarına uygun olarak yayınlanacaktır. Devlet muhasebe standartları kurulu 13 Mayıs 2005 Tarihli 25814 sayılı Resmi Gazete de yayınlanan kurulmuştur. Periyodik olarak standartları yayınlamaktadır. Devlet Muhasebe Standartları Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarına dayanılarak hazırlanmaktadır.

DİPNOT 3: İşletme birleşmeleri hakkındadır. İSKİ de işletme birleşmeleri hakkında bir gelişme bulunmamaktadır.

DİPNOT 4: İş ortaklıkları hakkındadır. İSKİ de iş ortaklıkları hakkında bir gelişme bulunmamaktadır.

#### DİPNOT 5: Bölümlere göre raporlama

İSKİ, ana sektörler olarak iki farklı alanda çalışmaktadır. Bunlar su ve atıksu sektörleridir. İSKİ nin gelirlerinin % 85 inden fazlasını su gelirlerinden oluşmaktadır. Kamunun ihtiyacı olan maliyet bilgilerine ulaşılabilmesi ihtiyacı dışında bölümlere göre raporlamaya ihtiyaç bulunmamaktadır.

#### DİPNOT 6: Nakit ve Benzerleri

İSKİ bilançosunda bulunan nakit ve benzeri kalemi, her hangi bir risk bulunmadan kolayca nakit olarak değerlendirilebilecek kalemlerden oluşmaktadır.

#### DİPNOT 7: Finansal Yatırımlar

İSKİ aşağıdaki şirketlerde belirtilen oranlar kadar paya sahiptir.

İsbak A.Ş.	0.19%
İston A.Ş	30,22%
Belbim A.Ş.	37,02%
Hamidiye A.Ş.	44,88%
Bimtaş A.Ş.	28,57%
İst.Ağaç Ve Peyzaj A.Ş.	40,00%
Hadımköy Enerji A.Ş.	10,00%

Kamu sektörü muhasebe sistemini kullanan İSKİ ile Anonim Şirket statüsünde olan İştirakler arasında bir konsolidasyon yapılmamıştır.

#### DİPNOT 8: Finansal Borçlar

##### Kısa Vadeli İç Mali Borçlar

125.576.955,15 Kısa Vadeli Banka Kredileri Olup Cari Yıl İçinde Ödenecektir.

##### Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar

##### Cari Yılda Ödenecek Dış Mali Borçlar

Kfw 138.500.000 Dm'lık Kredi	3.294.764,89
Kfw 34.300.000 Dm'lık Kredi	773.171,50
Nordic Investment Bank 11.500.000 Usd Kredi	1.076.042,75
Nordic Investment Bank 7.700.000 Euro Kredi	1.102.639,99
Fransız Kredisi 6.075.000 Ff Kredi	79.572,88
Fransız Kredisi 48.150.000 Ff Kredi	530.800,36
İslamı Kalkınma Bankası 29.459.354 Usd Kredi	1.068.974,90
İslamı Kalkınma Bankası 11.046.660 Usd Kredi	2.460.170,67
Skandinaviska Enk.Bank 60.218.654.50 Kredi	2.117.496,36
<b>TOPLAM</b>	<b>12.503.634,30</b>

Uzun Vadeli Kredilerin 2009 yılı içinde ödenecek taksitleri 3.364.146,66 EURO , 2.561.900,44 \$'dır. Bunun YTL karşılığı ise 11.129.679,78 YTL 'dir.

DİPNOT 9: Diğer Finansal Yükümlükler

İSKİ ye ait başka bir finansal yükümlülük bulunmamaktadır.

DİPNOT 10: Ticari Alacak Ve Borçlar

Borçlar

Satıcılar	36.598.958,74
Müteahhit Firmalar	91.274.898,06
Kamulaştırma Borçları	6.910.148,25
Özel Sağlık Kuruluşlarına Borçlar	282.850,59
Diğer Çeşitli Borçlar	135.066.855,64

İSKİ'nin alacakları hakkında faaliyet raporunda ayrıntılı bir bilgi bulunmamaktadır.

DİPNOT 11: Diğer Alacak Ve Borçlar

İSKİ ye ait başka bir borç veya alacak yoktur.

DİPNOT 12: Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar veya Borçlar

Kamu kurumlarının repo yapmak haricinde finansal kuruluşlarla ilgili bir faaliyete girmesi yasal olarak mümkün değildir

DİPNOT 13: Stoklar

Stoklar; üretimde ve diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere ambarlarımızda bulunan hammadde ve malzemeler ile işletme malzemelerini kapsamaktadır.

	31/12/2008	31/12/2007
Kırtasiye Malzemeleri	305.526	741.603
Beslenme Ve Gıda Amaç.Mutf.Gereçleri	-----	3.748
Tıbbi Lab. Ve Sarf Malz.	-----	88.556
Temizleme Ekipmanları Grubu	40.973	48.512
Giyecek, Mefruşat Ve Tuhafiye Malzemeleri	41.692	42.056
Yem Grubu	-----	4.510
İlaç Ve Tıbbi Malzemeler	1.530	-----
Yakıtlar,Yakıt Katkıları	326.256	323.987
Bakım Onarım Ve Ve Üretim Malzemeleri	6.653.751	36.844.142
Yedek Parçalar	2.194.589	2.881.289
Nakil Vasıtaları Lastikleri Grubu	-----	293.408
Satış.Amaç.Yayınlar	-----	22.631
Basınçlı Ekipmanlar	-----	1.047.816
Diğer Tüketim Amaçlı Malzemeler	8.067.169	131.920
Yarı Mamul Üretim Hesabı	-----	31.794.185
Diğer Stoklar	2.188.702	2.188.702
<b>TOPLAM</b>	<b>19.820.187</b>	<b>76.457.065</b>

Stokların değerlemesi uluslararası Muhasebe Standartlarında çok önem verilen bir konudur. Gerçeğe uygun değere ulaşılabilmesi için de stok kalemleri önem arz etmektedir. Bu önemden dolayı Uluslararası muhasebe Standartlarına geçişte Bağımsız denetim kurumlarından faydalanılmalı ve stok değerlemesinde bağımsız denetimin sonucunda gerekli değişiklikler yapılmalıdır.



DİPNOT 14: Canlı Varlıklar

İSKİ de bulunmamaktadır.

DİPNOT 15: Devam Eden İnşaatlara İlişkin Varlıklar

Yapılmakta Olan Yatırımlar

Dönem Başı Tutarı	1.179.993.934,62
Dönem İçi Yatırım Harcaması	970.056.756,37
	2.150.050.690,99
Aktarılan Tutar	96.919.528,88
Aktifleştirilen Yatırımlar	476.906.980,17
Giderleştirilen Tutar	420.794.851,42
Dönem Sonu Tutarı	1.155.429.330,52

DİPNOT 16: Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar

İSKİ bulunmamaktadır.

DİPNOT 17: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

İSKİ bulunmamaktadır.

DİPNOT 18: Maddi Duran Varlıklar

İdare faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen fiziki varlıklardır.

	31/12/2008	31/12/2007
Arazi Ve Arsalar	201.355.680,82	216.500.675,89
Yer Altı Ve Yerüstü Düzenleri	2.628.460.296,31	3.185.728.838,40
Binalar	144.042.338,55	167.984.131,04
Tesis, Makine Ve Cihazlar	910.467.583,87	929.246.882,13
Taşıtlar	41.546.932,15	43.859.692,54
Demirbaşlar	15.760.985,27	28.914.874,00
Diğer Maddi Duran Varlıklar	8.964.091,68	-----
Birikmiş Amortismanlar ( - )	-2.983.154.989,22	-3.026.194.881,77

Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.155.429.330,52	1.454.776.293,18
Yatırım Avansları	173.216,55	10.290,66
Toplam	2.123.045.466,50	3.000.826.796,07

DİPNOT 19: Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Haklar	1.102.871,19
Birikmiş Amortismanlar ( - )	622.043,41

DİPNOT 20: Şerefiye

İSKİ de şerefiye bulunmamaktadır.

DİPNOT 21: Devlet Teşvik ve Yardımları

Bilanço döneminde muhasebeleştirilen bir devlet teşviki veya yardımı bulunmamaktadır. İSKİ İller Bankasından Su ve Kanalizasyon İdarelerine verilen paylardan faydalanmaktadır. Bu pay İSKİ gelirinun yıllık % 7'sine tekabül etmektedir. Bu gelir kalemi teşvik veya yardım statüsünde değil, yapılan işle alakalı vergi paylarıdır.

DİPNOT 22: Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler

Alınan Depozito Ve Teminatlar	53.087,35	82.183,09
Emanetler	18.791.215,55	25.893.189,25

Alınan depozito ve teminatlar ile emanetler kurumun yaptığı ihalelere karşılık alınmaktadır.

DİPNOT 23: TAAHHÜTLER

İSKİ de bulunmamaktadır.

DİPNOT 24: Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Kıdem Tazminatı Karşılığı	133.729.943,03	155.729.943,03
Kıdem Tazminatı Karşılığı	14.336.675,95	14.306.422,39

İkinci kıdem tazminatı karşılığı 2008 yılında emekli olacak personele karşılık olarak ayrılan kıdem tazminat karşılığıdır.

DİPNOT 25: Emeklilik Planları

Kamu kurumlarında uygulaması bulunmamaktadır.

DİPNOT 26: Diğer Varlık ve Yükümlülükler

İSKİ de bulunmamaktadır.

DİPNOT 27: Özkaynaklar

NET DEĞER	160.559.541,96
185.449.237,63	

Net değer(Sermaye) Mahalli idareler bütçe ve muhasebe yönetmeliğine göre hesaplarda kayıtlı varlıklar toplamı ile yabancı kaynaklar, değer hareketleri, yeniden değerlendirme farkları, geçmiş yıllar olumlu-olumsuz faaliyet sonuçları ve dönem faaliyet sonuçları toplamı arasındaki fark; hesaplarda kayıtlı olmayan varlık ve yabancı kaynaklardan kaydi envanteri yapılarak hesaplara alınanlar ile öz kaynaklar ana hesap grubundaki diğer hesaplarda kayıtlı tutarlardan bu hesaba aktarılmasına karar verilenlerin izlenmesi için kullanılır.

FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

İSTANBUL SU VE KANALİZASYON İDARESİ (İSKİ) GENEL  
MÜDÜRLÜĞÜ 01/01-31/12/2008 Tarihleri Arası Faaliyet Sonuçları  
Tablosu

Cari Dönem      Önceki Dönem

FAALİYET GELİRLERİ		
Vergiler	0	0
Sosyal katkılar	1.640.521.717	1.206.826.833
Yardım ve bağışlar	91.286	906.143
Diğer gelirler	230.240.324	187.418.040
Diğer kamu idarelerinden sağlanan gelirler	0	0
<b>Toplam faaliyet gelirleri</b>	<b>1.870.853.327</b>	<b>1.395.151.016</b>

FAALİYET GİDERLERİ		
Genel kamu hizmetleri	684.004.686	454.321.236
Savunma	138.826	201.172
Kamu düzeni ve güvenliği	0	21.871.332
Eğitim	0	22.541.111
Sağlık	3.751.808	1.345.826
Sosyal koruma	0	228.664.195
İskân ve sosyal tesisler	395.682.827	256.652.320
Eğlence, kültür ve din	0	0
Ekonomik işler	0	0
Çevre koruması	330.000.000	225.520.000
<b>Toplam faaliyet giderleri</b>	<b>1.413.578.147</b>	<b>1.211.117.192</b>

Döneme ilişkin net olumlu/olumsuz faaliyet farkı	457.275.180	184.033.824
--	-------------	-------------

Uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları devlet muhasebesinde uygulanmak üzere faaliyet sonuçları tablosunu özel sektör işletmelerinde kullanılan gelir tablosundan farklı bir şekilde dizayn etmiştir. Bu tasarım ülkemiz dede yayınlanana taslak standartlarda da korunmuştur. Buna göre faaliyet sonuçları tablosu gelir ve giderin hangi fonksiyonu icra ettiğine göre şekillenmiştir. İski bu anlamda yaptığı işlemler adına genel kamu hizmeti veren bir kurum olmasının yanında aynı zaman da atıkları uzaklaştırmasından dolayı da bir çevre kuruluşudur.

Tablonun faaliyet gelirleri kısmında İSKİ'nin vergi gelirleriyle beslenmeyen abonelerinden aldığı su paralarıyla işletme ve yatırım giderlerini karşılayan bir kurum olduğu görülmektedir. Tablonun sonunda yer alan dönem olumlu/olumsuz faaliyet sonucu kar ya da zararın göstergesidir. Buradaki ismin bu şekilde yer alması kamu kurumlarının kar odaklı değil sosyal fayda odaklı görülmesindedir.

## NAKİT AKIŞ TABLOSU

Nakit akış tablosu işletme de belirli bir dönem de nakit ve eşdeğerinde olan değişikliklerin takibi için kullanılır. İSKİ'nin nakit akışlarında en büyük giriş toplamı teşebbüs ve mülkiyet gelirlerinden alacaklardan(su gelirleri) oluşmaktadır. Nakit akışlarında çıkışlarında en büyük toplamı ise mal ve hizmet alım giderleri oluşturmakta personel giderleri ikinci sırada nakit çıkışına neden olan faaliyet gibi görünmektedir.

NAKİT AKIŞ TABLOSU		
TUTAR TL		
NAKİT AKIMLARI	2007	2008
<b>FAALİYETLERDEN SAĞLANAN NAKİT AKIMLARI</b>	<b>2.999.183.094</b>	<b>4.530.113.417</b>
<b>A- FAALİYETLERDEN SAĞLANAN NAKİT GİRİŞLERİ TOPLAMI</b>	<b>1.499.591.547</b>	<b>2.265.056.708</b>
TESEBBUS VE MÜLKİYET GELİRLERİNDEN ALACAKLAR	1.499.591.547	2.265.056.322
DİĞER GELİRLERDEN ALACAKLAR	0	386
<b>B- FAALİYETLERDEN KAYNAKLANAN NAKİT ÇIKIŞLARI TOPLAMI</b>	<b>1.189.649.430</b>	<b>1.371.448.667</b>
PERSONEL GİDERLERİ	226.852.645	286.290.702
SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARINA DEVLET PRİMİ GİDERLERİ	40.573.391	50.604.126
MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ	886.670.721	931.084.027
FAİZ GİDERLERİ	20.556.952	55.897.569
CARI TRANSFERLER	12.696.579	15.086.496
HARİTA, PLAN PROJE ALIMLARI	0	
DEĞER VE MİKTAR DEĞİŞİMLERİ GİDERLERİ	2.299.142	32.485.747
<b>C- FAALİYETLERDEN SAĞLANAN NET NAKİT GİRİŞİ (A-B) TOPLAMI</b>	<b>309.942.117</b>	<b>893.608.041</b>
C- FAALİYETLERDEN SAĞLANAN NET NAKİT GİRİŞİ (A-B)	309.942.117	893.608.041

<b>YATIRIMLARDAN SAĞLANAN NAKİT AKIMLARI</b>	<b>-5.819.376.392</b>	<b>-5.896.956.761</b>
<b>D-MALİ OLMAYAN DURAN VARLIK AKIMLARI TOPLAMI</b>	<b>6.146.162.263</b>	<b>6.790.569.911</b>
ARAZİ VE ARSALAR HESABI	215.057.220	228.805.868
YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI	2.631.503.002	3.185.753.706
BINALAR	148.700.339	167.984.131
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	911.045.725	0
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	0	930.752.001
TAŞITLAR HESABI	41.766.335	0
TAŞITLAR GRUBU	0	44.076.521
DEMİRBAŞLAR HESABI	15.778.389	0
DEMİRBAŞLAR GRUBU	0	29.741.374
DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI	8.964.092	0
YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	2.171.245.211	2.201.298.640
HAKLAR HESABI	1.176.292	1.340.754
KUCUK DEMİRBAŞ ALIMLARI	925.660	816.917
<b>E-MALİ OLMAYAN DURAN VARLIK SATISLARI TOPLAMI</b>	<b>5.614.584</b>	<b>1.703</b>
DURAN VARLIK SATIŞ KARLARI	5.614.584	1.703
<b>F-YATIRIMLARDAN SAĞLANAN NET ÇIKISI (E-D) TOPLAMI</b>	<b>-6.140.547.678</b>	<b>-6.790.568.208</b>
F-YATIRIMLARDAN SAĞLANAN NET ÇIKISI (E-D)	-6.140.547.678	-6.790.568.208
<b>G-NAKİT AÇIK/FAZLASI (G+F) TOPLAMI</b>	<b>-5.830.605.561</b>	<b>-5.896.960.167</b>
G-NAKİT AÇIK/FAZLASI (G+F)	-5.830.605.561	-5.896.960.167
<b>FINANSMAN FAALİYETLERİNDEN SAĞLANAN NAKİT AKIMLARI</b>	<b>-5.349.600.719</b>	<b>-4.869.726.296</b>
<b>H-NAKİT DIŞINDA NET MALİ VARLIK EDİNİMLERİ TOPLAMI</b>	<b>36.214.103</b>	<b>80.070.413</b>
MENKUL VARLIKLAR HESABI	0	0

DİĞER MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR HES	0	0
MALİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELE	0	29.033.287
MAL VE HİZMET ÜRETEN KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER	36.214.103	51.037.126
DÖNER SERMAYELİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYE TAAHHUTLARI HESABI	0	0
<b>I- NET YABANCI KAYNAK ARTISLARI TOPLAMI</b>	<b>172.406.315</b>	<b>369.101.428</b>
BANKA KREDİLERİ HESABI	45.833.366	139.619.795
BANKA KREDİLERİ HESABI	75.550.558	190.003.072
CARİ YILDA ÖDENECEK DIŞ MALİ BORÇLAR	22.981.322	12.518.438
DIŞ MALİ BORÇLAR HESABI	28.041.069	26.960.123
<b>K-FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN SAĞLANAN NET NAKİT GİRİŞLERİ (I-H) TOPLAMI</b>	<b>136.192.212</b>	<b>289.031.015</b>
K-FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN SAĞLANAN NET NAKİT GİRİŞLERİ (I-H)	136.192.212	289.031.015
<b>L- NAKİT STOKUNDAKİ NET DEĞİŞİM (G+K) TOPLAMI</b>	<b>-5.694.413.349</b>	<b>-5.607.929.152</b>
L- NAKİT STOKUNDAKİ NET DEĞİŞİM (G+K)	-5.694.413.349	-5.607.929.152



## KAYNAKLAR

- Avcı, M.A. (2002). Türkiye'de Ve Dünyada Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık Kavramının Gelişimi Ve Önemi Yüksek Lisans Tezi. Bursa. Uludağ Üniversitesi.
- Baş, H. (2005). Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışları Çerçevesinde Mali Yönetim ve Sayıştay Doktora Tezi. İstanbul: Sayıştay Yayınları 12979.
- Cemalcılar, Ö ve Erdoğan, N. (1997). Genel Muhasebe. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Dişli, M (2004). Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını.
- Emil, M.F. ve Yılmaz, H. (2004) Mali Saydamlılık İzleme Raporu. İstanbul: Tesev Yayınları.
- Emil, M.F. ve Yılmaz, H. (2009) Mali Saydamlılık İzleme Raporu II. İstanbul: Tesev Yayınları.
- Güngör, A.A. (1981). Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu.
- Gökçen, Gürbüz (2003) Devlet Muhasebesi Teori Uygulamalar ve Öneri. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- İbiş, C Ve Özkan S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış. Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı sayı: İstanbul. 74, 2 ve 26-27
- 2008-2012 Stratejik Planı. (2007). İstanbul: İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü.
- Karaarslan, E. (2005) Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları. Ankara: TÜRMOB Yay. 276.
- Kaya, İ. (2003) FASB-UMSK Anlaşması ve Küresel Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru. İstanbul: 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu.
- Kızıldaş, E. (2001) IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye'de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü - Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu.
- Lalik, Ö. (1982) Finansal Muhasebe. Ankara: AİTİA Muhasebe Yüksekokulu Yayınları.
- Oksay, S. ve Acar, O. (2005) Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları. Kurumlar ve Standartların Özetleri. İstanbul: TSRŞB Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları 3.
- Özaslan, İ. (1970) Muhasebenin Esasları. İstanbul: İİTİA-51.
- Premchand A. (2001). Fiscal Transparency and Accountability. Rome: İdea and Reality, Financial Management and Accountability Workshop.

Sevilengül, O. (2000) Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe. Ankara: Gazi Kitabevi.

Sürmeli, F. ve Benligiray, Y. (1998) Genel Muhasebe (4. Baskı). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Tamer, A. (2005) Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS-UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yönelişi Eğilimi. İstanbul: İSMMM Yayın Organı Mali Çözüm Sayı. 71

2006 Yılı Faaliyet Raporu. (2007) Ankara: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu.

Toker, M. (2002) Mali Saydamlık ve Türkiye. Ankara: Sayıştay Bilgi Notu.

Yılmaz, O. (2001) Kamu Yönetimi Reformu Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri. Ankara: DPT İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Hukuki Tedbirler ve Kurumsal Düzenlemeler Dairesi Başkanlığı.

## **İnternet:**

### **Elektronik Makale ve Yayınlar**

Karaarslan, E. (2008). Kamu Muhasebesinde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına, Erişim Tarihi: 21.04.2008  
<http://www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/15.pdf>

### **Yazarsız Alıntılar**

Communication & Information Resource Centre Administrator [CIRCA], (2002). Erişim Tarihi 07.08.2008  
<http://circa.europa.eu/irc/dsis/nfaccount/info/data/ESA95/en/een00000.htm>

Deloitte, (2008). Erişim Tarihi 21.04.2007,  
[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-en\\_audit\\_IFRSinyourpocket2007\\_010507.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-en_audit_IFRSinyourpocket2007_010507.pdf)

Deloitte, (2008). Erişim Tarihi: 21.04.2008,  
<http://www.iasplus.com/restruct/whatis.htm>

Deloitte, (2008). Erişim Tarihi: 21.04.2008,  
<http://www.iasplus.com/restruct/restruct.htm>

Demokaan, E. (2007). Küreselleşme, Etkin Devlet Ve Türkiye. Türk İdare Dergisi. İçişleri Bakanlığı Yayın Organı. Üç Aylık Dergi. Sayı: 456. 107-128. Erişim Tarihi: 08.08.2008 <http://www.tid.gov.tr>

European Commission [EU], (2008). Erişim Tarihi: 21.01.2008,  
[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/ias/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/index_en.htm)

Financial Accounting Standards Board [FASB], (2008) Erişim Tarihi: 28 Mart 2008,  
<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>

Financial Accounting Standards Board [FASB], (2008) Erişim Tarihi: 01 Nisan 2008, <http://www.fasb.org/news/memorandum.pdf>

International Accounting Standards Board [IASB] , (2008) Erişim Tarihi: 14 Nisan 2008,  
<http://www.iasb.org/About+Us/About+the+IASC+Foundation/About+the+IASC+Foundation.htm>

The International Monetary Fund [IMF], (2001) Erişim Tarihi: 07 Kasım 2008  
<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/all.pdf>

The International Monetary Fund [IMF], (2001) Erişim Tarihi: 12 Aralık 2008  
<http://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507m.pdf>

International Public Sector Accounting Standards [IPSAS], (2008) Erişim Tarihi: 07 Eylül 2008, [http://www.ipsas.org/en/ipsas\\_standards.htm](http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm)

Devlet Planlama Teşkilatı. (2000). Ankara. Erişim Tarihi 07.03.2008 ve 24.04.2008.  
<http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik535.pdf> s74

Muhasebat Genel Müdürlüğü, (2008). Kamu Hesapları Bülteni. Ankara. Erişim Tarihi 07.12.2008 [https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/teftisraporlari?\\_adf.ctrl-state=1a5kunm9gl\\_40](https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/teftisraporlari?_adf.ctrl-state=1a5kunm9gl_40)

### **Mevzuat:**

5393 Sayılı Belediye Kanunu. (2005). T.C. Resmi Gazete, 25874, 13 Temmuz 2005.

Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı Ve Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik. (2005). T.C. Resmi Gazete, 25814, 13 Mayıs 2005.

Devlet Muhasebesi Standartları Kurulundan, Devlet Muhasebesi Standardı 1 Mali Tabloların Sunulması. (2008). T.C. Resmi Gazete, 26795, 22 Şubat 2008.

Devlet Muhasebesi Standartları Kurulundan, Devlet Muhasebesi Standardı 2 Nakit Akış Tabloları. (2008). T.C. Resmi Gazete, 26838, 05 Nisan 2008.

2560 Sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun. (1981). T.C. Resmi Gazete, 17523, 23 Kasım 1981.

Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, 2003. Sayı : B.02.0.KKG.0.10/101-464/4735, 23.10.2003.

## **ÖZGEÇMİŞ**

1980 yılında Sinop'ta doğdu. Ege Üniversitesi Ege Meslek Yüksek Okulu İşletmecilik Bölümünü Bitirdikten sonra Dikey geçiş sınavı ile Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme bölümünü 2005 Yılında bitirdi. 2005 yılında bütçe müdürlüğünde çalışma hayatına başladığı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi (İSKİ) 'de memur olarak çalışmaktadır. Muhasebe ve finans, Avrupa Birliği, yönetim ve satış alanlarında çeşitli eğitimler aldı. İSKİ' de 2007-2012 İSKİ Stratejik Planı, 2008 ve 2009 Performans Programları hazırlama çalışmalarına katıldı.