

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**KAMU SEKTÖRÜNDE MUHASEBE STANDARTLARI, TAHAKKUK
ESASI VE TÜRKİYE'DE UYGULANMASI: SOSYAL GÜVENLİK
KURUMU VE RİZE BELEDİYESİ ÖRNEĞİ**

DOKTORA TEZİ

FERHAT GÜNDÜZ

ANKARA - 2013

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**KAMU SEKTÖRÜNDE MUHASEBE STANDARTLARI, TAHAKKUK
ESASI VE TÜRKİYE'DE UYGULANMASI: SOSYAL GÜVENLİK
KURUMU VE RİZE BELEDİYESİ ÖRNEĞİ**

DOKTORA TEZİ

FERHAT GÜNDÜZ

TEZ DANIŞMANI
DOÇ. DR. KADİR GÜRDAL

ANKARA, 2013

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

KAMU SEKTÖRÜNDE MUHASEBE STANDARTLARI, TAHAKKUK
ESASI VE TÜRKİYE'DE UYGULANMASI: SOSYAL GÜVENLİK
KURUMU VE RİZE BELEDİYESİ ÖRNEĞİ

Tez Danışmanı: DOÇ. DR. KADİR GÜRDAL

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

DOÇ.DR. KADİR GÜRDAL

PROF.DR. ERCAN BAYAZITLI

PROF.DR. ORHAN ÇELİK

YRD.DOÇ.DR. YİĞİT ÖZBEK

YRD.DOÇ.DR. MUSTAFA DOĞAN

.....

.....

.....

İmzası

.....
.....
.....
.....
.....

Tez Sınavı Tarihi 20.6.2013

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.(...../...../200...)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

.....

İmzası

.....

İÇİNDEKİLER

TABLolar LİSTESİ.....	VIII
ŞEKİLLER LİSTESİ	XI
KISALTMALAR.....	X
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	4
1. ULUSLARARASI KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE STANDARTLARI VE ÜLKE UYGULAMALARI.....	4
1.1. Kamu Sektörü Kavramı	4
1.1.1. Kamu Kesimi Borçlanma Gereksinimi Açısından Kamu Sektörü	6
1.1.2. Uluslararası Alanda Yapılan Kamu Sektörü Tanımlaması	6
1.1.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Kamu Sektörünün Tasnifi.....	10
1.2. Kamu Sektöründe Muhasebe Standartları	12
1.3. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu, Çalışmaları ve Önemi	16
1.4. Ülke Uygulamaları	20
1.5. Türkiye’de Kamu Sektörü Muhasebe Standartları	27
İKİNCİ BÖLÜM	36
2. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ	36
2.1. Devlet Muhasebesinde Kullanılan Kayıt Yöntemleri.....	42

2.2. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesine Geçiş Nedenleri	44
2.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, Analitik Bütçe, Mali Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlişkileri.....	47
2.3.1. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Analitik Bütçe İlişkisi	47
2.3.2. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Mali Saydamlık İlişkisi.....	49
2.3.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Hesap Verme Sorumluluğu.....	55
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	57
3. TÜRKİYE UYGULAMASI AÇISINDAN ÖNEMLİ BAZI IPSASLAR.....	57
3.1. MALİ TABLOLARIN SUNULMASI (IPSAS 1/DMS 1)	59
3.1.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	61
3.1.2. Bazı Tanımlar	63
3.1.3. Mali Tabloların Amacı ve Bölümleri	63
3.1.4. Mali Tablolarla İlgili Genel Hususlar	65
3.1.4.1. Mali Tabloların Gerçeğe Uygun Sunumu	65
3.1.4.2. İdarenin Sürekliliği (Going Concern)	66
3.1.4.3. Sunumun Tutarlılığı.....	66
3.1.4.4. Önemlilik ve Birleştirerek Sınıflandırma.....	67
3.1.4.5. Netleştirme	67
3.1.4.6. Karşılaştırmalı Bilgi.....	67
3.1.4.7. Mali Tabloların Belirlenmesi	68
3.1.4.8. Raporlama Dönemi.....	69

3.1.4.9. Zamanlılık	69
3.1.5. Mali Tablolarda Kısa ve Uzun Vade Ayrımı.....	69
3.1.6. Mali Tablolarda Ölçümleme Yöntemleri	71
3.2. NAKİT AKIŞ TABLOLARI (IPSAS 2/DMS 2)	76
3.2.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	77
3.2.2. Nakit ve Nakit Benzeri Varlık Ayrımı	78
3.3.3. Nakit Akış Tablosunun Bölümleri	78
3.3.4. Nakit Akış Tablosunun Düzenlenmesinde Dikkat Edilecek Unsurlar	81
3.3.4.1. Nakit Akışlarının Raporlanması.....	81
3.3.4.2. Yabancı Para Nakit Akışları.....	81
3.3.4.3. Faiz ve Temettüler	82
3.3. MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR (IPSAS 3/DMS 3)	82
3.3.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	82
3.3.2. Tanımlar	83
3.3.3. Uygulama Alanları	85
3.3.3.1. Muhasebe Politikalarında Değişiklikler.....	85
3.3.3.2. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler.....	87
3.3.3.3. Hatalar.....	88
3.4. BEDEL KARŞILIĞINDA YAPILAN FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN GELİRLER (IPSAS 9/DMS 9).....	90

3.4.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	90
3.4.2. Bazı Tanımlar	93
3.4.3. Hasılatın Ölçümü	93
3.4.3.1. Hizmetlerin İfa Edilmesi	95
3.4.3.2. Malların Satışı	96
3.4.3.3. Faiz, Hak Gelirleri ve Temettüleri	97
3.5. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ (IPSAS 11/DMS 11)	97
3.5.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	99
3.5.2. Sözleşme Geliri ve Sözleşme Maliyeti	101
3.5.3. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	101
3.6. STOKLAR (IPSAS 12/DMS 12)	102
3.6.1. Amaç ve Kapsam	104
3.6.2. Tanımlar	105
3.6.3. Stokların Değerlemesi	107
3.7. YATIRIM AMAÇLI VARLIKLAR (IPSAS 16/DMS 16)	107
3.7.1. Amaç ve Kapsam	112
3.7.2. Muhasebeleştirme ve Ölçme	113
3.8. MADDİ DURAN VARLIKLAR (IPSAS 17/DMS 17)	115
3.8.1. Amaç ve Kapsam	119
3.8.2. Muhasebeleştirme ve Ölçme	122
3.8.3. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm	123

3.8.3.1. Değerleme Modelleri	123
3.8.3.2. Amortisman	125
3.8.3.3. Değer Düşüklüğü	126
3.8.4. Muhasebe Kayıtlarından Çıkarma	127
3.9. BÖLÜMSSEL RAPORLAMA (IPSAS 18/DMS 18).....	128
3.9.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	132
3.9.2. Bölüm ve Bölümlere Göre Raporlama.....	133
3.9.3. Bölüm Geliri, Gideri, Varlıkları, Yükümlülükleri ve Muhasebe Politikaları	135
3.10. IPSAS İLE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ ve MALİ DENETİM ARASINDAKİ İLİŞKİ	138
3.10.1. IPSAS ile Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Arasındaki İlişki.....	138
3.10.2. IPSAS ile Mali Denetim Arasındaki İlişki	141
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	154
4. IPSAS’LARIN GENEL YÖNETİM MUHASEBE YÖNETMELİĞİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI ve SOSYAL GÜVENLİK KURUMU’NDA ve RİZE BELEDİYESİ’NDE UYGULANMASI	154
4.1. IPSAS’ların Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile Karşılaştırılması ...	155
4.1.1. Mali Tabloların Sunulması	155
4.1.2. Nakit Akış Tabloları.....	158
4.1.3. Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar	158

4.1.4. Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler.....	160
4.1.5. İnşaat Sözleşmeleri.....	160
4.1.6. Stoklar	161
4.1.7. Yatırım Amaçlı Varlıklar	162
4.1.8. Maddi Duran Varlıklar	163
4.1.9. Bölümsel Raporlama	165
4.2. SGK Muhasebe Sisteminin IPSAS'lara Uyumu	166
4.2.1. Sosyal Güvenlik Kurumunun Yapısı ve Yönetimi	166
4.2.2. Sosyal Güvenlik Kurumunun Mali Yönetimine İlişkin Düzenlemeler ...	169
4.2.3. Sosyal Güvenlik Kurumunun Denetimi	171
4.2.4. Sosyal Güvenlik Kurumunda Uygulanan Muhasebe Sistemi.....	172
4.2.5. SGK Muhasebe Sisteminin IPSAS'lar Açısından Değerlendirilmesi.....	174
4.2.5.1. Mali Tabloların Mahiyetiyle İlgili Tespitler	175
4.2.5.2. Prim Gelirleri.....	180
4.2.5.3. Sağlık Ödemeleri	183
4.2.5.4. Emekli Ödemeleri.....	185
4.2.5.5. Maddi Duran Varlıklar/Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	188
4.2.5.6. Stoklar	193
4.2.5.7. SGK İl Müdürlükleri Mali Tabloları	195
4.2.5.8. Denetimler Neticesinde Ortaya Çıkan Tespitler	197
4.3. Rize Belediyesi Muhasebe Sisteminin IPSAS'lara Uyumu.....	199

4.3.1. Rize Belediyesinin Yapısı ve Yönetimi	199
4.3.2. Rize Belediyesinin Mali Yönetimine İlişkin Düzenlemeler	201
4.3.3. Rize Belediyesinin Denetimi	206
4.3.4. Rize Belediyesinde Uygulanan Muhasebe Sistemi	207
4.3.5. Rize Belediyesi Muhasebe Sisteminin IPSAS'lar Açısından Değerlendirilmesi	208
4.3.5.1. Su Gelirleri	209
4.3.5.2. Vergi Gelirleri	210
4.3.5.3. Taşınmaz Kira Gelirleri/Maddi Duran Varlıklar	213
4.3.5.4. Kamu İhale Kanunu Kapsamındaki İşler	214
4.3.5.5. Personel Giderleri	216
4.3.5.6. Sermaye Harcamaları	217
4.3.5.7. Mali Tablolarla İlgili Diğer Hususlar	218
SONUÇ	221
KAYNAKÇA	228
ÖZET	237

TABLolar LİSTESİ

		Sayfa No
Tablo 1	Kamu ve Özel Sektörün Kavramsal Ayrımı	7
Tablo 2	Kamu Sektörü ve Alt Birimleri	9
Tablo 3	İtalya'da IPSAS'ların Kabulü İçin Olası Yaklaşım	21
Tablo 4	ABD'de Standart Oluşturma Yapısı	27
Tablo 5	Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğindeki İfadesi	34
Tablo 6	Farklı Ülkelerin Kamu Sektörlerinde Uygulanan Bütçe ve Muhasebe Sistemleri	39
Tablo 7	Beş Ülkede Tahakkuk Sistemlerinin Yapısı	40
Tablo 8	IPSAS 1'e Göre Mali Tablolarda Yer Alan Bilgiler ile Çeşitli Ülkelerin Bu Bilgileri Sunmasının Kıyası	59
Tablo 9	Varlıklar için Ölçümleme Yöntemleri	73
Tablo 10	Örnek Finansal Durum Tablosu / Bilanço	75
Tablo 11	Maddi Duran Varlık Standardının Çeşitli Ülkelerde Uygulanması	118
Tablo 12	Genel Finansal Tablo Hile Teknikleri	153
Tablo 13	Rize Belediyesi 2011 Yılı Bütçe Giderleri Dağılımı	204
Tablo 14	Rize Belediyesi 2011 Yılı Gelir Dağılımı	205

ŞEKİLLER LİSTESİ

		Sayfa No
Şekil 1	Muhasebenin Bilimsel Bilgi Yönü Türkiye’de Uygulanan Nakit Esaslı Devlet	15
Şekil 2	Muhasebesinin Yeri IPSAS 12, 13, 16 ve 17 Standartlarının Tespiti İçin	43
Şekil 3	Karar Ağacı	110
Şekil 4	Muhasebe ve Denetim Arasındaki İlişki	147
Şekil 5	SGK Bütçe Gelirlerinin Dağılımı	169
Şekil 6	SGK Bütçe Giderlerinin Dağılımı	170
Şekil 7	Rize Belediyesi Teşkilat Yapısı	201
Şekil 8	Rize Belediyesi Bütçe Giderlerinin Dağılımı	205
Şekil 9	Rize Belediyesinin Bütçe Gelirlerinin Dağılımı	206

KISALTMALAR

a.k.	Aynı Kaynak
a.g.e.	Adı Geçen Eser
ABS	Analitik Bütçe Sınıflandırması
AICPA	Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
CAP	Muhasebe Prosedürleri Komitesi
COSO	Himaye Eden Kuruluşlar Komitesi
DMS	Devlet Muhasebe Standartları
DMSK	Devlet Muhasebe Standartları Kurulu
ESA	Avrupa Hesaplar Sistemi
FAF	Finansal Muhasebe Vakfı
FASB	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
GAAP	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GASB	Kamu Muhasebe Standartları Kurulu
GFS	Devlet Mali İstatistikleri
GFSM	Genel Mali İstatistik Elkitabı
GSMH	Gayrisafi Milli Hasıla
IAS	Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IMF	Uluslararası Para Fonu
IPSAS	Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları

IPSASB	Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KKBG	Kamu Kesimi Borçlanma Gereği
MEDULA	Medikal Ulak
MİF	Muhasebe İşlem Fişi
MOSİP	Muhasebe Otomasyon Sistemi Projesi
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
PSC	Kamu Sektörü Komitesi
RPG	Tavsiye Edilen Uygulama Rehberleri
SEC	Sermaye Piyasası Kurumu
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SNA	Ulusal Hesaplar Sistemi
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

GİRİŞ

Gayrisafi Milli Hâsılayı (GSMH) sahip olduğu payla doğrudan etkileyen ve etkileme gücü artarak devam eden kamu sektörü ciddi bir değişim ve dönüşüm içerisinde. 1990 yıllarla başlayan bu süreç özellikle Türkiye’de 2000’li yıllarla hız kazanmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle birlikte özel sektörün benimsediği ve uyguladığı ilkeler kamuya uyarlanmıştır: İyi yönetim ilkeleri, uluslararası standartlar, performans esaslı bütçeleme, stratejik plan ve çağdaş denetim yaklaşımı.

Kamuda yapılan ve 2006 yılından itibaren yürürlükte bulunan önemli değişikliklerden bir tanesi de muhasebe sisteminin yeniden tasarımı ve uluslararası standartlara yakınlaştırılması olmuştur. Kamu sektöründe tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulanmaya başlanmış ve 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu’nun öngördüğü nakit esaslı devlet muhasebesi terk edilmiştir.

5018 sayılı Kanununun 49 uncu maddesine göre; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartlarının uluslararası standartlar dikkate alınmak suretiyle oluşturulması gerekliliği kabul edilmiş ve bu amaçla Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (DMSK) oluşturulmuştur.

Kamu sektörünün giderek artan önemi, kullandığı kaynakların büyüklüğü, uluslararası kıyaslamalara olan ihtiyaç, özel sektörün kamu verilerine olan güveni ve kamu mali yönetiminde hesapverebilirliğin ve şeffaflığın sağlanabilmesi için kamu sektörü muhasebe sistemi sağlıklı kurulmalıdır. Muhasebe sisteminin sağlıklı kurulabilmesi muhasebe standartlarının anlaşılmasına ve Türkiye’ye sağlıklı uyarlanabilmesine bağlıdır.

Henüz yürürlüğe girmemekle birlikte, DMSK tarafından 1 Ocak 2013 tarihi itibarıyla kabul edilmiş ve Resmi Gazetede yayımlanmış 20 adet standart bulunmaktadır. Kamu kurum ve kuruluşları tarafından henüz uygulanmaya başlanmamış olmakla birlikte, söz konusu standartların kamu sektöründe uygulanacak olması, bu alan üzerinde durulmasını ve uygulama öncesinde ve sırasında ortaya çıkması ihtimal dâhilinde bulunan sorunlara işaret edilmesini önemli hale getirmiştir.

Bu bağlamda, kamu sektöründe uygulanacak muhasebe standartlarının ele alınması ve Türkiye'deki kamu kurum ve kuruluşlarına yön verecek şekilde açıklanması, olası sorunların en baştan görülerek çözüme kavuşturulması amaçlarıyla bu çalışma yapılmıştır.

Çalışmada öncelikle kamu sektörünün kapsamı üzerinde durulmuştur. Kamu sektörü kavramının ne anlama geldiği ifade edilmiş, bağlı olarak Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının (IPSAS) uygulanacağı sektörün tanımı yapılmıştır. Dünyada uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarını benimseyen ülkelere değinilmiş ve bazı ülkelerden örnekler alınmıştır.

Çalışmanın önemli bir kısmında ise kamu sektörü muhasebe sistemine temel teşkil eden ve Türkiye'de oturmuş bir yapıya sahip olan nakit esasını ortadan kaldıran tahakkuk esaslı muhasebe kavramı ve yöntemleri incelenerek, IPSAS'lar ile tahakkuk esaslı muhasebe sistemi arasındaki bağlantı ortaya konulmuştur.

Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetim olarak tanımlanan mali

denetimin muhasebe standartları dikkate alınmak suretiyle gerçekleştirileceği gerçeği, mali denetimle IPSAS'lar arasındaki ilişkinin irdelenmesini gerektirmiştir.

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) tarafından hazırlanan standartların büyük çoğunlukla çevirisi üzerine kurulu Devlet Muhasebe Standartlarından (DMS) kamu sektörüyle ilişkisi yoğun olan 9 adet standart alınmış, açıklanmış ve incelenmiştir.

Uygulama bölümünde ise Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ve Rize Belediyesi mali tabloları gözden geçirilmiştir. IPSAS'ların yürürlükte olduğu ve kamu kurumlarında uygulandığı kabulüyle, mali tablolarda yer alan hesaplar ve mali tablolara dayanak teşkil eden iş ve işlemlerin IPSAS'lara uygunluğu incelenerek olası sorunlara en baştan çözümler üretilmiştir. Mezkûr kurumların temel faaliyet konuları esas alınmak suretiyle gerçekleştirilen bu yöntemle, mali tabloların hazırlanması konusunda kamu kurum ve kuruluşlarına yön verilmesi hedeflenmektedir. Ayrıca, uygulama bölümünde Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile IPSAS'lar arasındaki farklılıklara da değinilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ULUSLARARASI KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE STANDARTLARI VE ÜLKE UYGULAMALARI

1.1. Kamu Sektörü Kavramı

Kamu kesiminde uygulanacak uluslararası muhasebe standartlarının mahiyetine, diğer disiplinlerle ilişkilerine ve Türkiye uygulamalarının nasıl olacağına veya olması gerektiğine yönelik açıklamaların yapılmasından evvel, bu standartların uygulanacağı sektörün, kamu sektörünün, bilinmesi gerekir.

Kamu sektörü kavramı; mülkiyet, kontrol, vergilendirme, mali sorumluluk, yetki ve haklar gibi çeşitli kavramları içeren bir bakış açısıyla bakıldığında her ne kadar bazen aynı anlama gelse de, kamu yönetiminde, siyasette, sosyolojide, hukukta ve ekonomide farklı manaları bünyesinde taşımaktadır. Bunun sonucu olarak kamu sektöründen neyin kastedildiği hakkında bir uzlaşma olmadığı gibi ne olması gerektiği hakkında da bir uzlaşma bulunmamaktadır.¹ Özellikle kamu mali yapısının temelini oluşturan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununda ele alınan genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri kavramlarıyla literatürde ele alınan kamu idaresi, genel idare, kamu kurumu ve kamu kuruluşu kavramları arasındaki bağlantısızlık söz konusu uzlaşmanın ortaya çıkmasına engel olmaktadır.²

¹ Tunga Bozdoğan, **Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Kamu Sektöründe Finansal Raporlama ve Belediyelere Yönelik Bir Model Önerisi**, Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, 2007, Kütahya, s.10 ve Rowan Jones, Maurice Pendlebury, **Public Sector Accounting**, Prentice Hall, England, 2000, s. 1-7

² Kemal Gözler, “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda ve 6085 sayılı Yeni Sayıştay Kanununda Kullanılan “Genel Yönetim”, “Merkezi Yönetim”, “Kamu İdareleri” Terimleri Hakkında Bir Eleştiri”, **AÜHF Dergisi**, Cilt 60 Sayı 4, 2011, Ankara, s.837-916

Kamu sektörü genellikle faaliyetleri açısından özel sektörden ayrılır. Çünkü kamu sektörünün gücü, motivasyonu ve fonksiyonları diğer sektörlerden farklıdır. Kamunun vergileri ve diğer yükümlülükleri artırabilme ve yasalarla diğer ekonomik birimlerin davranışlarını etkileyebilme gücü vardır. Kamu sektörü kâr maksimizasyonundan ziyade topluma mal ve hizmetlerin sunumuna odaklanır.³ Kamu özel sektör ayrımında temel olarak kârlılık yaklaşımının esas alındığı görülmektedir.⁴

Uluslararası uygulamalar ışığında kamu sektörünün kapsamının belirlenmesinde dikkate alınan kriterler şu şekildedir:⁵

- a) Kurumsal birim olup olmadığı,*
- b) Faaliyetlerini ekonominin diğer sektörlerinden zorunlu ve karşılıksız olarak aldığı vergi ve benzeri kaynaklarla finanse edilmediği,*
- c) Faaliyetlerinin gelirin yeniden dağılımına yönelik olup olmadığı,*
- ç) Kamusal mal veya hizmet üretip üretmediği,*
- d) Genel yönetime dâhil birimlerce kontrol ve finanse edilip edilmediği, yönetim ve fiyat politikalarının bu birimler tarafından belirlenip belirlenmediği,*
- e) Piyasa için mal ve hizmet üreten birimlerin bunları ekonomik olarak önemli fiyattan satıp satmadığı,*
- f) Piyasa için mal ve hizmet üreten ve ekonomik olarak önemli fiyat uygulayan birimlerin satış gelirlerinin cari giderlerinin %50'si veya daha fazlasını karşılayıp karşılamadığı.”*

³ John Pitzer, Jean-Pierre Dupuis, **The General Government and Public Sectors, Paper presented at the fifth meeting of the Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting**, 2006, France, s.3

⁴ Jones ve Pendlebury, 2000, s. 127-129

⁵ Genel Yönetim Mali İstatistikleri Genel Tebliğ (Sıra No: 5), Madde: 5

Kamu sektörü kavramının dar veya geniş anlamda ele alınabilmesi mümkün olup, dar anlamda kamu sektörü merkezi yönetim kuruluşlarını; geniş anlamda kamu sektörü ise, merkezi yönetim ve yerel yönetim kuruluşlarını, parafiskal kuruluşlar ile kamu girişimlerini kapsamaktadır.⁶

Kamu sektörüne yönelik olarak literatürde yapılan bu tespitlerden farklı olarak, uygulamada ve uluslararası platformda bu kavram şu şekilde ele alınmaktadır.

1.1.1. Kamu Kesimi Borçlanma Gereksinimi Açısından Kamu Sektörü

Kamu Kesimi Borçlanma Gereği (KKBG) kamu kesiminin bir yıl içerisindeki gelirleri ile giderleri arasında oluşan farkı, yani borçlanma ihtiyacını gösterir ve genellikle GSMH'ye oran olarak ifade edilir. KKBG, kamu kuruluşlarınca gönderilen verilere dayanılarak Devlet Planlama Teşkilatı tarafından hesaplanmakta ve yayımlanmaktadır. KKBG tablolarında, kamu kesiminin olağan gelirleriyle karşılanamayan açıkları ve bu açıkların karşılanma şekli gösterilir.

Kamu kesimi borçlanma gereği hesaplanırken; genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, kamu iktisadi teşebbüsleri (KİT), mahallî idareler, döner sermayeler ve sosyal güvenlik kuruluşları dikkate alınmaktadır.⁷

1.1.2. Uluslararası Alanda Yapılan Kamu Sektörü Tanımlaması

Kamu sektörü belirlemenin alternatif yöntemlerinden bir tanesi fonksiyonlarına göre tanımlama yapmaktır. Genel Mali İstatistik Elkitabı 2001

⁶ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s.29

⁷ Erkan Karaarslan, **Kamu Sektörüne Dahil Kamu İdarelerinin Tasnifi ve Bu Birimlerin Hukuki-Mali Yapıları**, www.erkankaraarslan.org, 2008, Ankara, s. 6-7

(GFSM 2001)⁸ ve Avrupa Hesaplar Sistemi 95'te (ESA95)⁹ kamu harcamaları fonksiyonlarına göre sınıflandırılmaktadır. Ancak harcamaların sınıflandırıldığı alanlar olan eğitim, sağlık, çevresel koruma vb. konularda özel sektörde çalışma yaptığından kamu sektörünün bu yöntemle belirlenmesinin bazı sorunları bulunmaktadır.¹⁰

Sahiplik bakış açısıyla kamu sektörü aşağıdaki tabloda gösterildiği şekilde ele alınabilir.

Tablo 1: Kamu ve Özel Sektörün Kavramsal Ayrımı

	Kâr Amaçlı	Kâr Amacı Olmayan
Özel Sektör Kontrolünde	Özel Şirketler	Kâr Amacı Gütmeyen Özel Organizasyonlar ve Hanehalkı
Kamu Sektörü Kontrolünde	Kamu Şirketleri	Kamu Kurum ve Kuruluşları



 Kamu Sektörü

⁸ GFSM 2001: IMF tarafından dünyada tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama alanında ilerleme kaydetmiş Avustralya, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelerden ve WB, UN, OECD ve Avrupa Komisyonundan uzmanların da katılımıyla hazırlanan ve 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. Kapsam ve düzenlediği kurallar itibarıyla, özellikle varlıklar, yükümlülükler ve gelir ve gider sınıflandırılması gibi, muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken hususları içermektedir.

(<http://www.muhasibat.gov.tr/muhasebe/reform/ref2.asp>)

⁹ ESA 95: Avrupa Birliğinin 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. Kapsamı ve düzenlediği hususlar itibarıyla GFSM 2001 ile paralellikler taşımaktadır.

(<http://www.muhasibat.gov.tr/muhasebe/reform/ref2.asp>)

¹⁰ Ian Lienert, **Where Does The Public Sector End and Private Sector Begin?**, IMF Working Paper (09/122), 2009, s. 5

Kaynak: Ian Lienert, Where Does The Public Sector End and Private Sector Begin?, IMF Working Paper (09/122), 2009, s. 6

Ulusal ekonominin sınıflandırılması konusunda uluslararası alanda dikkati çeken temel kaynak, Avrupa Komisyonu, Uluslararası Para Fonu (IMF), Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD), Birleşmiş Milletler ve Dünya Bankası'nın katkılarıyla hazırlanan, 2008 Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA 2008)¹¹ yayınıdır. Söz konusu sistemde ulusal ekonomi beş sektöre ayrılmaktadır: Mali Olmayan Şirketler, Mali Şirketler, Genel Yönetim, Kâr Amacı Olmayan Hane Halkına Hizmet Sunan Kuruluşlar, Hane halkı.

Kamu sektörü ise genel yönetim ve genel yönetime ait mali olmayan şirketler ile mali şirketlerden meydana gelmektedir.

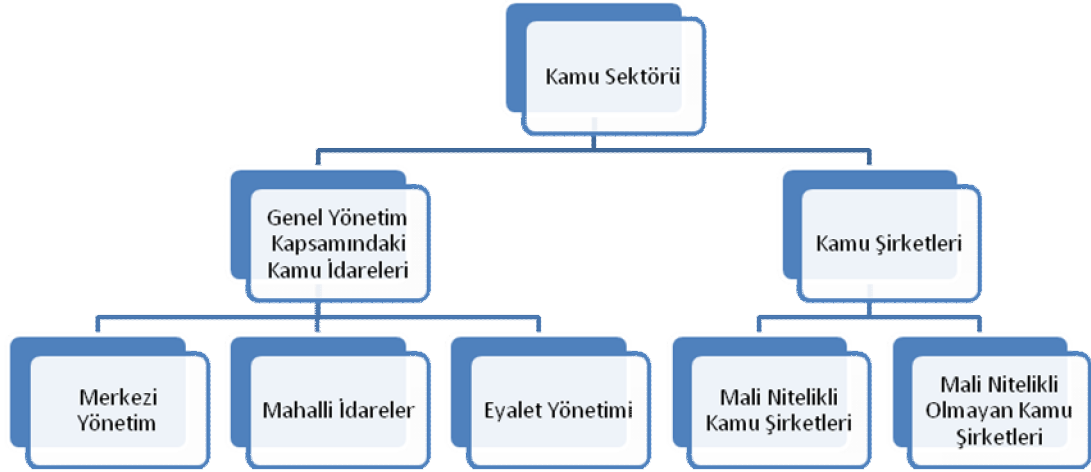
SNA 2008'e göre, genel kamu sektörü¹² merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumlarından meydana gelmektedir. Bu yapı 5018 sayılı Kanunla da uyarlıdır.

IMF tarafından 2001 yılında yayımlanan Devlet Mali İstatistikleri Elkitabında (GFSM 2001) yer verilen bölümlendirmeye SNA 2008'de yapılan bölümlendirme de birbiriyle uyum içerisindedir.

¹¹ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çalışmaları ile kamu sektörü tarifleri temelde, bu sisteme de kaynaklık yapan SNA 1993 adlı çalışmadan alınmıştır.

¹² Genel kamu sektörü (General government sector) kavramı, kâr amacı olmadan, ücretsiz veya maliyetini dahi karşılamayacak düşük bir ücretle mal ve hizmet sunan idareleri ifade etmek için kullanılır. Bu sebeple kamu sektörü içerisinde kamu şirketleri de yer almaktadır. (Bkz. Lienert, 2009, s. 12)

Tablo 2: Kamu Sektörü ve Alt Birimleri



Kaynak: IMF, Government Finance Statistics Manual, 2001, s.13

GFSSM 2001'e göre sosyal güvenlik kurumları merkezi yönetim ve yerel yönetim alt sektörleri içerisinde gösterilebileceği gibi ayrı bir alt sektör olarak da sınıflandırılabilir.

Uluslararası alanda yapılan bu düzenlemelere ilave olarak IPSASB tarafından yapılan kamu sektörü kavramına da değinilmesinde fayda bulunmaktadır. Kamu sektörü burada mefhumu muhalifinden hareketle ele alınmıştır. Yani IPSAS'ların uygulanmayacağı yerler nazara verilmek suretiyle, kamu sektörünün çerçevesi çizilmiştir. Mali tabloların sunulmasıyla ilgili 1 nolu IPSAS standardına göre IPSAS'ların uygulanmayacağı yerler sadece kamu sektörü şirketleridir. Bu şirketlerin taşınması gerekli özellikler ise şu şekildedir:

- Kendi adına sözleşme imzalama gücüne sahip olması,

- İşlerini yürütmede mali ve operasyonel yetkiye sahip olması,
- Mal ve hizmetleri karlı olarak veya maliyetin tamamını karşılayacak şekilde satıyor olması,

- Kamu sektörü kurum ve kuruluşları tarafından kontrol ediliyor olması,
- Kamu kurum ve kuruluşları tarafından finanse edilmemesi,

IPSAS 22'ye uyarlı olarak hazırlanan Devlet Muhasebe Standardı (DMS) 22'ye göre yapılan kamu sektörü düzenlemesi de yine yukarıda yer verilen GFSM 2001 düzenlemeleriyle uyumludur.

Bu şirketler Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (IFRS – UFRS) uygun olarak muhasebe kayıtlarını tutacak ve mali tablolarını hazırlayacaklardır. Bu şirketler haricinde kalan bütün kamu kurum ve kuruluşları kamu sektörü (IPSAS'ları uygulamak zorunda olan) olarak ele alınmaktadır. Yani kapsamda olmayandan hareketle bir belirleme yapılmıştır.

5018 sayılı kanunda yer alan genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri kavramı da bu sebeple eleştiri konusu yapılmaktadır. Eleştirilerde, tanımlama yapılırken kapsama dahil olanla olmayanın birlikte ele alınması gerektiği vurgulanmakta, genel yönetim kapsamı dışında da kamu idaresinin bulunup bulunmadığı, varsa mahiyetinin ele alınması gerektiği belirtilmektedir.¹³

1.1.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Kamu Sektörünün Tasnifi

1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yerine yürürlüğe konulan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda kapsam, önceki kanuna göre daha

¹³ Gözler, 2011, s.837-916

geniştir. 5018 sayılı Kanunun 2 nci maddesine göre merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri kanun kapsamına girmektedir.

Kanunda bu kavramlar şu şekilde tanımlanır:

Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri: Uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerdir.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri: Genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler ve düzenleyici ve denetleyici kurumlar bu kapsamdadır.

Sosyal güvenlik kurumları: Sosyal Güvenlik Kurumu ile Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğünü içerir.

Mahalli idare: Yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idarelerden müteşekkildir.

Bu tanımlama uluslararası sınıflandırmalarla uyumludur. SNA 2008’de ve GFSM 2001’de yer alan sınıflandırmalar ile 5018 sayılı kanunda yer alan sınıflandırma paraleldir. Ayrıca 5018 sayılı yasada dikkatimizi çeken bir diğer konu da sınıflandırmaların bütçe yapısıyla da uyumlu olmasıdır. “Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz.” (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md: 12)

Bu düzenlemelerden farklı olarak ise Maliye Bakanlığı tarafından Genel Yönetim Sektörü adı altında bir tanımlama yapılmıştır ve söz konusu tanımlama çerçevesinde kurum ve kuruluşların istatistikleri tutulmaktadır.¹⁴

1.2. Kamu Sektöründe Muhasebe Standartları

Kamu ekonomi içerisindeki en önemli ekonomik aktörlerden birisidir. Kamu harcamaları, kaynakları, yapmakta olduğu yatırımlar, stratejik kararları, ekonomik politikaları tüm ekonomiyi derinden etkilemektedir. Bu noktada kamu karar alıcılarının, özel sektörün ve kamunun birlikte hareket etmek durumunda olduğu ulusal ve uluslararası ekonomik ve siyasi kuruluşların devletin mali bilgilerine ve alınan kararlar ile oluşacak değişimleri bilmeye ihtiyacı bulunmaktadır. Son yıllarda OECD, IMF, Dünya Bankası gibi uluslararası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi birleşmelerin, kamu sektörüne ait mali istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyaçları doğmuştur. Ancak ülkelerde uygulanmakta olan muhasebe sistemlerinin ve politikalarının farklılık göstermesi ve bu nedenle muhasebe ve raporlama sistemlerinde üretilen mali raporları birbiriyle karşılaştırmanın ve konsolide etmenin mümkün olmaması hali söz konusudur.¹⁵ Ulusal, bölgesel veya yerel seviyede, kamunun borcuna atıf yapılması tek başına mali durumun sağlamlığıyla ilgili kapsamlı bir bilgi sağlamamaktadır. Kamunun borçları ile koşullu yükümlülüklerinin tamamının gösterilmesi kamu sektörü mali yönetiminin gerçek ekonomik etkilerinin değerlendirilebilmesi için gereklidir.¹⁶

¹⁴ Genel Yönetim Mali İstatistikleri Genel Tebliği (Sıra No: 5) Resmi Gazete Tarihi: 06.04.2012 Resmi Gazete Sayısı: 28256

¹⁵ Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Cilt 1)**, Avcıol Matbaası, İstanbul, 1995 s. 35

¹⁶ IFAC, **Calling For Financial Reform in The Public Sector and Greater Accountability in Stimulus Programs and Bailout Plans**, 2010, s. 4

Kamuda üretilen finansal bilgilerin itibarının artması, kamuda güvenin yerleşmesi ve yabancı yatırımların ülkelere getirilebilmesi etkili bir finansal raporlama sistemi ile mümkün olabilecektir. Etkili bir finansal raporlama sisteminin şu faydaları olacaktır:¹⁷

- Yeterli finansal raporlama sistemi kamu kaynaklarının kullanımında hesapverebilirliğin teminini sağlayacaktır.
- Finansal bilgilerin zamanlaması doğru karar vermek için önemlidir.
- Etkili finansal yönetim ve kontrol sistemi yeni yüzyılın sıkıntılarıyla mücadele etmek için önemlidir.
- Karar vermede şeffaflık, iyi yönetim, finansal raporlamanın diğer dünya ülkeleriyle kıyaslanması ve finansal bilgilerin güvenilirliği yabancı yatırımcıları teşvik edecektir.
- Uluslararası standartlara dayalı bir finansal raporlama sistemi uluslararası piyasalardan sermaye temininde faydalıdır.
- Vergi verenler devletin vergileri nereye harcadığını öğrenme ihtiyacı duyarlar ve finansal raporlama buna cevap verir.
- Kredi verenler/uluslararası bağış veren kuruluşlar devletlerin görevlerini yeterince yerine getirip getirmediğini öğrenmek isterler. Güvenilir bir sistem kredilerin akışını hızlandırır ve söz konusu kuruluşlardan bağışların gelmesini sağlar.
- Değerlendirme kuruluşları devletlerin kredi yeterliğini değerlendirmek için zamanlı ve güvenli bilgiye ihtiyaç duyarlar.

¹⁷ SAFA, A Study on Accrual-Based Accounting For Government & Public Sector Entities in SAARC Countries, 2006, s. 2

- Dünyada kamu sektöründe, ülkelere zenginlik getiren ve sosyal ve ekonomik gelişmenin anahtarı olan iyi yönetişimin kabulüyle ilgili artan bir kabul vardır.

Bu kayıtları kullananlara sağlam bir veri tabanı oluşturulabilmesi, uygulamada birliğin sağlanması ve kamu sektörü içerisinde bulunan tüm kayıt ve işlemlerin birleştirilerek doğru verilerin elde edilmesiyle mümkündür.¹⁸

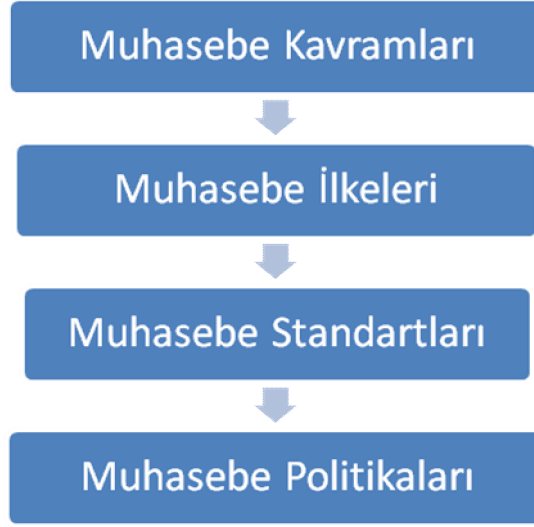
Finansal bilgilerin karşılaştırılabilir nitelikte ve belli bir kalite düzeyinde sunulabilmesi uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının benimsenmesini gerektirir.¹⁹ Muhasebe Standartları kavramı, “muhasebe kavramları, ilkeleri ve kuralları” şeklinde tanımlanmaktadır. Muhasebe standartları, bu yönü ile bakıldığında, muhasebe faaliyetlerinde ve finansal raporların sunulmasında, uyulması gereken kavramlar, ilke ve kuralların bütünüdür.²⁰ Bu anlamda tüm dünyada hem kamu hem de özel işletmeler için muhasebe faaliyetlerinde uyulması gereken standartlar geliştirilmiştir.²¹

¹⁸ <http://www.muhasibat.gov.tr/muhasebe/reform/ref2.asp>

¹⁹ Ahmet Arslan, **Kamu Sektörü Uluslararası Muhasebe Standartları (IPSAS)**, Türmob Yayınları (423), 2012, Ankara, s.1

²⁰ Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe**, Nobel Yayınları, Ankara 2006, s. 9

²¹ Barış Sipahi, Serhat Yanık, Cevdet Topal, **Devlet Muhasebesi**, Nobel Yayın, İstanbul, 2007, s.1



Şekil 1: Muhasebenin Bilimsel Bilgi Yönü

Kaynak: Cemal Elitaş, Muhasebe Denetiminde Çalışma Kağıtları, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, s.10

Muhasebe standartları ve bilgilendirme standartlarının uyumu ve uygulanması, mali tabloların güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini artırarak şeffaflığı ve dolayısıyla da yönetişimi olumlu yönde etkilemektedir. Finansal bilgilerin yeterli düzeyde olması muhtemel finansal krizlerin önceden görülmesine ve düzeltici tedbirler alınmasına da yardımcı olmaktadır. Öte yandan, finansal bilgilerin yetersizliği ve finansal göstergelerin şeffaf olmaması mali krizler konusundaki erken uyarı sistemlerinin etkin işlemlerini engellemekte ve dolayısıyla gerekli önlemlerin alınmamasına neden olabilmektedir.²² Bu bağlamda; Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC), Yunanistan devlet borçları krizine ve diğer Avrupa Ülkeleri kamu sektöründe ortaya çıkan sorunlara çözüm olarak IPSAS’ları önermektedir.²³

²² <http://raktas.etu.edu.tr/doc/muhasebestandartlariyonetisim.pdf>, Erişim Tarihi: 21.11.2012

²³ IFAC, 2010, s. 1-6

Tüm bu sebeplerle kamuda muhasebe standartlarının ve kamu muhasebesinin sağlıklı oluşturulması ve kayıtların uluslararası düzenlemelere uyumlu olması önem arz etmektedir.

Kamu sektörü muhasebesi;

- İdarelerin kısa vadeli mali kaynak ihtiyacını, dengesini ve nakit akışlarını belirlemek ve tahmin etmek,
- İdarelerin ekonomik yapısının belirlenmesi ve tahmin edilmesini sağlamak,
- Performansın izlenmesi için bilgi sağlamak,
- Planlama ve bütçe ile kaynakların elde edilmesi ve dağılımının tahmin edilmesi hakkında bilgi sağlamak,
- Yönetim ve idare performansının değerlendirilmesi için bilgi sağlamak amaçlarına hizmet etmektedir.²⁴

1.3. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu, Çalışmaları ve Önemi

Özel sektör yönetim ve muhasebe tekniklerinin kamu sektörüne uyarlanıp uyarlanamayacağına yönelik olarak literatürde tartışmalar bulunmasına karşın, kamu sektörünün kâr amacı gütmeyen özel yapısı ve kamu sektörü kaynaklarının mali bilgi içermeyen doğası dikkate alınmak suretiyle, kamu mali raporlama ve bütçe lemede tahakkuk esası kabul edilmeye başlanmış ve akabinde de IPSAS'lar dünya çapında kabul görmüştür.²⁵

²⁴ Jones ve Pendlebury, 2000, s. 133-135

²⁵ Gorana Roje, Davor Vasicek, Vesna Vasicek, "Accounting Regulation and IPSAS Implementation: Efforts of Transition Countries Toward IPSAS Compliance", **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Vol: 6 No: 12, 2010, s. 1-2

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) global muhasebe standartlarının hazırlanması ve uygulanması sürecinde 1973 yılından beri önemli bir rol oynamaktadır.²⁶ Kurul 24 Mayıs 2000 tarihi öncesinde IFAC'ın bir kolu gibi çalışırken, Edinburg'da kabul edilen kuruluş sözleşmesine göre, tüm yayın ve yazışmaları kendi adına yapmak ve böylece 2001'den itibaren IASB, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) yerini alarak standartları ve taslakları geliştirmek, yayınlamak görevlerinden sorumlu olmuştur.²⁷

IFAC; yüksek kaliteli uluslararası standartların ve rehberlerin geliştirilmesi, kabul edilmesi ve uygulanmasına kamu yararı için katkıda bulunmak, güçlü profesyonel muhasebe organizasyonlarının ve muhasebe firmalarının geliştirilmesine katkı sağlamak, profesyonel muhasebecilerin dünyadaki değerini artırmak ve muhasebecilik mesleğinin gerekliliğiyle ilgili konularda açıklamalar yapmak misyonuyla kurulmuştur.²⁸

Kamu sektöründe bu misyonu gerçekleştirmek amacıyla IPSASB hayata geçirilmiştir. 1996 yılından itibaren IPSASB tarafından standart oluşturulması projesi gündeme alınmış ve çoğunlukla Dünya Bankası desteğiyle söz konusu projeler yürütülmüştür.²⁹

Önceleri IFAC'ın bir kolu olan Kamu Sektörü Komitesi (PSC) özel sektör muhasebe standartlarının kamu sektörüne uyarlanması çalışmalarını gerçekleştirmiştir.³⁰

²⁶ Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007, s. 3

²⁷ Ncedet Sağlam, Bünyamin Öztürk, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Ed: Sağlam ve diğerleri)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009, s. 3 – 4

²⁸ www.ifac.org; Erişim Tarihi: 10.09.2012

²⁹ Jon R. Blöndal, "Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments", **OECD Journal On Budgeting**, Vol: 3, No: 1, 2003, s. 51

³⁰ Geoffrey Tickell, "Cash to Accrual Accounting: One Nation's Dilemma", **The International Business & Economics Research Journal**, 2010, s. 73

1998 ile 2002 yılları arasında 20 adet tahakkuk bazlı standart ve 1 adet nakit bazlı standart kabul edilmiştir. Böyle kısa zamanda bu kadar çok standart yayımlanmasının sebebi, Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS) kamuya uyarlanmasından ibaret olmasıdır. 2003 – 2006 yılları arasında ise doğrudan kamu sektörünü ilgilendiren standartlara ağırlık verilmiş ve bu süre içerisinde sadece 4 adet standart yayımlanmıştır.³¹

IPSASB bağımsız olarak standart koyma yetkisine sahiptir. IPSASB'nin hedefi genel amaçlı finansal rapor hazırlayan kamu sektörü kurum ve kuruluşlarının kullanımı için yüksek kalitede muhasebe standartları ve diğer gerekli yayınları geliştirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmektir. Kamu sektöründe finansal yönetim ve karar almak için daha faydalı bilgi sağlamak suretiyle, kamu sektörü finansal raporlamasının kalitesi ve şeffaflığı artırılacaktır. Bu sebeple kurul uluslararası ve ulusal kamu sektörü muhasebe standartlarının ve finansal raporlamanın muhasebe ve istatistikî temellerinin uyumunu desteklemekte ve ayrıca, standartlarının ve diğer yayınlarının kabulünü teşvik etmektedir.³²

Yukarıda belirtilen hedefleri gerçekleştirmek amacıyla, IPSASB şu işleri yerine getirmektedir:

- Kamu sektörü kurum ve kuruluşları tarafından genel amaçlı finansal raporların hazırlanmasında kullanılan ve üye ülkeler tarafından uygulanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarını (IPSASs) hazırlamak,
- Kamu kurum ve kuruluşlarının izlemesi için tavsiye edilen ve iyi uygulama örneklerini gösteren rehberler hazırlamak,
- Kamu sektörü raporlama konularıyla ilgili tavsiye çalışmaları yapmak,

³¹ Greg Schollum, "IPSASB: the Kiwi connection", **Chartered Accountants Journal**, Kasım 2008, s. 69-70

³² www.ifac.org; Erişim Tarihi: 10.09.2012

- Diğer bildiri ve araştırma raporlarını hazırlamak.

IPSAS'ların dünyada uygulanması kamu kurum ve kuruluşları tarafından sağlanan finansal bilgilerin hem kalitesini hem de karşılaştırılabilirliğini artıracaktır. Bu durum kamu kurum ve kuruluşları tarafından alınan kaynak kullanma kararlarının daha iyi yapılmasına katkı sağlayacak, mali yönetimi artıracak ve bağlı olarak şeffaflığı ve hesapverebilirliği temin edecektir. IPSASB bakış açısıyla IPSAS'lar sosyal ve ekonomik gelişmeye yön veren uluslararası ekonomik ve reform hareketlerinin etkili bir iç dinamiğidir.³³

Birleşmiş Milletler Genel Kurulu 2006 yılında IPSAS'ları kabul ederken aşağıda listelenen faydalarını göz önüne almıştır.³⁴

- Gelişmiş bir iç kontrol ve genel olarak varlık ve yükümlükler açısından şeffaflık,
- Tahakkuk bazlı, güvenilir ve bağımsız uluslararası muhasebe standartları yardımıyla en iyi muhasebe uygulamalarını temin etme,
- Sonuç odaklı yönetimi destekleyecek daha kapsamlı maliyet bilgileri elde etme,
- Harcanmayan kalemlerin muhasebe sistemine dahil edilmesi suretiyle, bu kalemlerin tamliğini ve doğruluğunu artırma,
- Her bir standartta öngörülen ve detaylandırılan düzenlemeler neticesinde, mali tabloların tutarlılığının ve karşılaştırılabilirliğinin artırılması,
- Kaynak dağılımının artırılması.

³³ IFAC, **Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities** (Study 14), IPSASB, 2011, s.5

³⁴ Ian Sanderson, Frans Van Schaik; "Public Sector Accounting Standards: Strengthening Accountability and Improving Governance", **Accountancy Ireland**, Ekim 2008, Vol: 40, No: 5, 2008, s. 23

Güney Asya Muhasebeciler Federasyonu tarafından düzenlenen bir raporda etkili bir raporlama sisteminin getireceği faydalar üzerinde durulmuş, bağlı olarak tahakkuk esaslı muhasebenin böyle bir raporlama sisteminin temeli olacağı kabulüyle IPSAS'lara uygun olarak mali tabloların hazırlanmasının aşağıda listelenen faydaları sağlayacağı ifade edilmiştir.³⁵

- Kamu sektörü mali raporlamasının kalite artacaktır.
- Karşılaştırmalı mali bilgiler elde edilecektir.
- Kamu kuruluşlarıyla finansal raporlama açısından uyum sağlanacaktır.
- Mali bilgilerin güvenilirliği artacaktır.
- Uygunluk raporlaması ilkeler ve standartlar kapsamında mümkün olacaktır.
- Hesapverebilirlik temin edilecektir.
- Etkili ve standardize edilmiş mali raporlama sistemi daha iyi karar almayı artıracaktır.
- Varlık ve yükümlülükler hakkında bilgiler elde edilebilecektir.
- Gelirlere karşılık gelen maliyetler kayıt altına alınacaktır.

1.4. Ülke Uygulamaları

Her ülkenin kendine özgü kamu muhasebe standartları mevcut bulunmasına rağmen küreselleşme ile birlikte uluslararası karşılaştırılabilir finansal tabloların hazırlanması önem kazanmaya başlamıştır. Bu sebeple birçok ülke IPSAS'ları uyarlama çabası içerisine girmiştir.³⁶

³⁵ SAFA, 2006, s. 4

³⁶ Cemal Elitaş, **UFRS Uygulamaları**, Hipotez Yayınları, Ankara, 2011a, s. 359

IPSAS'lar ülkelerin muhasebe kalitesinin kaynak noktasıdır. IPSAS'ların benimsenmesi ülkelerin kendine özgü kurumsal ve örgütsel kültürlerini dikkate almayı gerektirir ve IPSAS'lar ile ülke idare sistemleri arasındaki boşluğun giderilmesi için özel gayretlerin gösterilmesi gerekir.³⁷ İtalya'da IPSAS'ların kabulü sürecinde dikkat edilmesi gerekli olan unsurlar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3: İtalya'da IPSAS'ların Kabulü İçin Olası Yaklaşım

IPSAS'ların kabul sürecinin başlangıcı açısından varsayım veya müdahale alanları		Yerel ve merkezi hükümette pilot uygulamaların başlaması
Düzenlemelerin Uyumu	1- Bütün kamu idareleri için standardize edilmiş idari ve muhasebe düzenlemeleri 2- Kamu idareleri için tek sınıflandırma yapısı ve muhasebe ilkeleri	1- Yerel ve merkezi hükümet açısından, muhasebe modelinin gözden geçirilmesi, yeni yaklaşım veya prosedürlerin uygulanması, kurumsal yönler (İnsan kaynakları eğitim planının uygulanması, bilgi sistemleri fonksiyonlarının gerçekleştirilmesi 2- Etki değerlendirilmesi
IPSAS'ların yazılı hale getirilmesi	1- IPSAS yayınlama sürecinin tamamlanması 2- Farklı kamu idare yapıları için özel ilkeler seti hazırlanması	Diğer kurum ve kuruluşlar açısından muhasebe modelinin uygulanması
Referans muhasebe kaynaklarının tanımı	Planlama, programlama ve kontrol sistemleri ile bütünleştirilmiş ikili (Mali ve Tahakkuk Bazlı) muhasebe sistemi	Diğer kurum ve kuruluşlar açısından yeni süreçlerin, prosedürlerin ve kurumsal yapıların uygulanması,
Süreçlerin, prosedürlerin ve organizasyonların gözden geçirilmesi	1- Yeni sistemlerin, planlama, programlama ve kontrol süreçlerinin, yönetim muhasebesinin,	Diğer kurum ve kuruluşlar açısından IPSAS muhasebe ilkelerinin uygulanması.

³⁷ Noemi Rossi, Raffaele Trequattrini., "IPSAS and Accounting Systems in the Italian Public Administrations: Expected Changes and Implementation Scenarios", **Journal of Modern Accounting and Auditing** (7. Cilt, No. 2), Şubat 2011, s. 141

	denetimin ve iç kontrol hedeflerinin tanımı, 2- Personel eğitimi ve gerekli yeteneklerin geliştirilmesi, 3- Bilgi sistemlerinin uyarlanması ve geliştirilmesi	
--	---	--

Kaynak: Rossi, N.; Trequattrini R., IPSAS and Accounting Systems in the Italian Public Administrations: Expected Changes and Implementation Scenarios, Journal of Modern Accounting and Auditing (7. Cilt, No. 2), Şubat 2011, s. 144

Dünyada IPSAS'ları kabul eden veya kabul etme sürecinde bulunan ülkeler³⁸ www.ifac.org internet adresinde yer almaktadır. Söz konusu internet adresinde yer verilen ve finansal raporlama sistemi ile muhasebe yapısında önemli değişiklikler geçiren ülkelerin bir kısmında bu sürecin ne şekilde geliştiğini daha yakından görmek amacıyla Yeni Zelanda, Birleşik Krallık ve ABD uygulamalarına detaylı olarak değinilmiştir.

Yeni Zelanda: Yeni Zelanda'da reformlar 1980'lerin ortalarında devlet kontrolündeki şirketlerin özelleştirilmesi ve nakit ve mali piyasaların düzenlenmesiyle başlamıştır. Bağlı olarak performansı ve hesapverebilirliği artıracak şekilde, performans temelli uygulamalar yürürlüğe konulmuştur. 1989 yılına kadar Yeni Zelanda'da bütçeleme süreci nakit muhasebe sistemi üzerine kurulmuşken,³⁹

³⁸ Bu liste Eylül 2008 yılında IFAC tarafından hazırlanmıştır. 2008 yılından sonra da bu listeye eklenen ülkeler olduğu gibi, 2008 yılından önce IPSAS'ları kabul etme sürecinde bulunmasına rağmen bu listeye eklenmeyen ülkeler de bulunmaktadır. Türkiye bu ülkelerden birisidir. 5018 sayılı Kanunla IPSAS'lara uyum kabul edilmiş olmasına ve bu Kanun 2006 yılından itibaren yürürlükte olmasına karşın, listede Türkiye'nin ismi bulunmamaktadır. http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/IPSASB_Adoption_Governments.pdf; Erişim tarihi: 21.03.2012

³⁹ Mark Champoux, "Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions", Harvard Law School Federal Budget Policy Seminar Briefing (Paper No. 27), s. 4-5,

bundan sonra; nakit bazlı olarak hazırlanan ve uygulanan muhasebe sistemi yerini tahakkuk bazlı muhasebe sistemine bırakmıştır. Reform sürecinde kamu kurumları 1989'da çıkarılan Kamu Finansmanı Kanunu ile mali işlemlerini ve sonuçlarını Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Practice – GAAP) ile belirlenmiş olan usûl ve esaslara göre tutmaya ve raporlamaya başlamışlardır.⁴⁰ 1991 yılında devlet dairelerinde bütçeleme ve muhasebe konularında tahakkuk esasına geçilmiş ve 1992'de Yeni Zelanda devlet hesaplarını tam tahakkukla üreten ilk ülke olmuştur. 1993 yılında en büyük devlet teşebbüsünden en küçük ilkokula kadar yaklaşık 3000 kurumu kapsayan (devletin tüm varlıkları dâhil) devlet raporlaması yapılmıştır.⁴¹ 1993 yılında çıkarılan Finansal Raporlama Kanunu ile de kamudaki kurumların ve özel sektörün mali raporlarını GAAP'a göre tutmaları gerektiği tekrar belirtilmiş ve mali raporlama ile ilgili standartları onaylaması için Muhasebe Standartlarını İnceleme Kurulu tesis edilmiştir. Mevcut sistemde muhasebe standartlarının oluşumu devlet tarafından belirlenmekte (söz konusu kurulun onayı ile) ve bu standartlar hem kamu hem de özel kesim için geçerli olmaktadır.⁴²

Birleşik Krallık: Muhasebeyle ilgili ilk düzenleme 1844 yılında Şirketler Kanunu ile başlamış ve 1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar meslek mensuplarından oluşan İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler

⁴⁰ Marco Cangiano, **Accountability and Transparency in the Public Sector: The New Zealand Experience**, IMF (Working Paper/96/122), 1996, s. 14

⁴¹ Özhan Çetinkaya, "Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye'de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları** (İÜ. İktisat Fakültesi – Sayı: 46), İstanbul, s. 90-91

⁴² Hakkı Hakan Yılmaz, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği**, DPT, 1999, Ankara. S. 24-28

Enstitüsü tarafından gerçekleştirilmiştir.⁴³ 1989 Şirketler Kanunu ile İngiltere’de hükümete muhasebe standartlarını yayımlama, standartlara uyumu denetleme ve sürecin gözetiminden sorumlu kuruluşları onaylama ve bu kuruluşlara gerekli imkânları sağlama yetkisi verilmiştir.⁴⁴ Tahakkuk kavramı 1995 yılı Şirketler Kanununda Muhasebe Politikalarının Sunumu (Practice 2) bölümünde ifade edilmiştir.⁴⁵

Şirketler muhasebesiyle ilgili olarak standart belirleme görevi Birleşik Krallıkta 1990 yılından beri Muhasebe Standartları Kuruluna (Accounting Standards Board) aittir. Bu kurul kamu sektörü muhasebe standartlarının geliştirilmesinde dolaylı bir görev üstlenmiştir. 1996 yılında Finansal Raporlama Danışma Kurulu (Financial Reporting Advisory Board) kurulmuş olup, bu kurul merkezi hükümet birimleri açısından finansal raporlama ilkeleri ve standartları tavsiyelerinde bulunmuştur. Bu kurulla Muhasebe Standartları Kurulu üyeleri örtüşmektedir. 1999 yılında Muhasebe Standartları Kurulu finansal raporlamanın ilkelerinin kavramsal çerçevesini belirlemiştir. Bu ilkeler kamu sektörüne de uygulanmaktadır. 2000 yılında kabul edilen Kamu Kaynakları ve Hesapları Kanunu GAAP (Generally Accepted Accounting Practice) ile uyumu gerekli kılmaktadır.

2001 yılı Hazine verilerine göre Birleşik Krallık kamu sektörü toplam Gayri Safi Yurtiçi Hâsılının yaklaşık % 40’ını kullanmaktadır. Kamu sektörü konsolide hesaplarını oluşturan kurumların sayısı çok fazladır ve çeşitlidir. Bölümsel Kaynak Muhasebesi (Departmental Resource Accounts) verileri sağlık birimlerini kapsamakla birlikte, kamu şirketleri bunun dışında kalmakta, Kamu Muhasebe

⁴³ Sağlam ve Öztürk, 2011, s. 20-21

⁴⁴ Sağlam ve Öztürk, 2009, s. 7-8

⁴⁵ Sheila Ellwood, “Bridging The GAAP Across The UK Public Sector”, **Accounting And Business Research** (Cilt 33, No: 2), 2003, s. 105-119

Hesapları (Whole Of Government Accounts) içerisinde yer almaktadır. Tüm kamu sektörü hesaplarının konsolide edilmesi Birleşik Krallık'ta 1450 tane birimin dahil edilmesi anlamına gelmektedir. 2005- 2006 yılında tüm kamu sektörünü içine alacak şekilde mali raporlama Birleşik Krallık'ta yapılmıştır.⁴⁶

ABD: ABD'de muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalı bir sistem bulunmaktadır. Muhasebe standartlarına yönelik temel düzenleme 1929 finansal krizinden sonra krize tepki olarak çıkarılan “1933 Menkul Kıymetler Yasası” ve “1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası”nda yer almaktadır. Bu kanunlarla Sermaye Piyasası Kurumu (SEC – Security Exchange Commission) kurulmuş ve bu kurula finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi verilmiştir. Komisyon bu yetkisini sadece denetim ve gözetim alanında kullanmış, Amerikan Yetki Belgesi Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA – American Institute of Certified Public Accountants) tarafından standartlar belirlenmesine izin vermiştir. ABD'de muhasebe standartları oluşturulmasında ortaya çıkan süreç 3 döneme ayrılmaktadır: AICPA'nın etkin rol oynadığı 1939 – 1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA's Committee on Accounting Procedure CAP) ve 1959 – 1973 Muhasebe İlkeleri Kurulu (APB) dönemleri ile 1973 yılında kurulan ve halen ABD'de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board – FASB) dönemleridir.⁴⁷ FASB, Muhasebe İlkeleri başlıklı 203 üncü kuralda da ifade edildiği üzere, AICPA tarafından resmi

⁴⁶ Sheila Ellwood, 2003, s. 105-119

⁴⁷ Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi** (146. Sayı – Mayıs-Ağustos), 2004. S. 42-43

olarak görevlendirilen ve finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili standartları yayımlayan özel sektör kuruluşudur.⁴⁸

203 nolu kuralın eklerinde, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından kabul edilen kuralların, FASB tarafından da kabul edileceği; ancak, en geç 5 yıl içerisinde tekrar değerlendirmelerin yapılacağı da belirtilmektedir.⁴⁹ Bu durum, 18 Eylül 2002 tarihinde FASB ve IASB'ın, ABD Connecticut Norwalk'da gerçekleştirdikleri ortak toplantıda, hem iç piyasalarda hem de sınır ötesi finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve birbirleriyle uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi taahhütlerini bir anlaşma (Norwalk Anlaşması)⁵⁰ ile karşılıklı kabul etmeleriyle de ilişkilidir.

ABD'de standart belirlemeyle ilgili diğer bir kuruluş ise Kamu Muhasebe Standartları Kurulu (The Governmental Accounting Standards Board – GASB)'dir. 1984⁵¹ yılında Finansal Muhasebe Vakfı (Financial Accounting Foundation – FAF) ile 10 ulusal eyalet birliği ve yerel hükümet yetkilileri anlaşmasıyla kurulmuştur. GASB bağımsız bir kuruluş olup, ABD eyalet ve yerel kamu idarelerinin muhasebe ve finansal raporlama standartlarını oluşturur ve geliştirir. GASB kamu, muhasebe sektörü ve sermaye piyasaları tarafından eyalet ve yerel kamu idareleri için gerekli genel kabul görmüş muhasebe standartlarının resmi kaynağı olarak görülür.⁵² GASB

⁴⁸ http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/Pages/et_203.aspx#et_203.01, Erişim Tarihi: 26.11.2012

⁴⁹ http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/Pages/et_appendixes.aspx, Erişim Tarihi: 26.11.2012

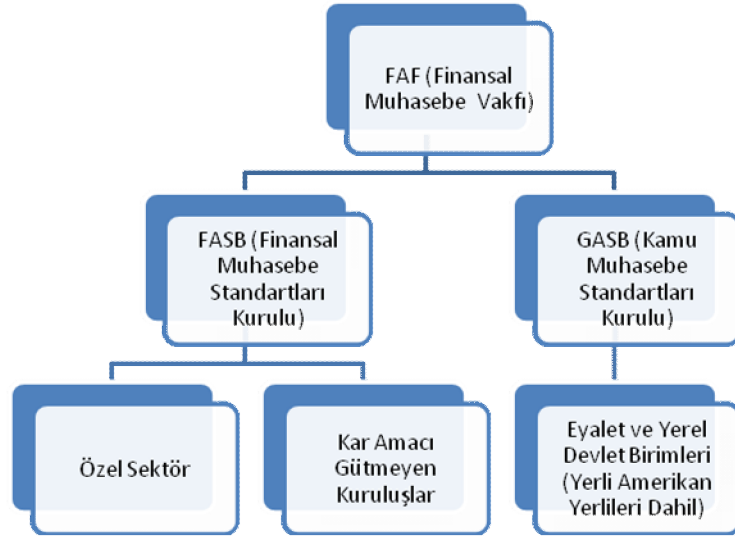
⁵⁰ İdil Kaya, "FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru", **İSMMMO (Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri -6)**, 4. Oturum. 1. Bildiri, 2003, s.11

⁵¹ Bu tarihten önce, GASB tarafından yapılan işler Finansal Muhasebe Federasyonu Mütevelli Heyeti tarafından gerçekleştiriliyordu.

⁵² <http://www.gasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175824305999&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>, Erişim Tarihi: 26.12.2012

uygulamalarıyla tezat olmadığı müddetçe, FASB veya AICPA uygulamalarının kamu sektörü tarafından kullanılmasında herhangi bir sakınca da bulunmamaktadır.⁵³

Tablo 4: ABD’de Standart Oluşturma Yapısı



Kaynak: IFAC, The Road to Accrual Accounting in the United States of America, Information Paper, 2006, s.9

1.5. Türkiye’de Kamu Sektörü Muhasebe Standartları

Kamu sektörü muhasebesi, kamu sektörü kurumlarında meydana gelen mali nitelikteki olayları toplayan, kaydeden, sınıflandıran ve raporlar halinde özetleyen ve bu raporları analiz ederek ve yorumlayarak, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık gereğince, başta tüm toplum olmak üzere kamu kurumlarıyla ilgili kullanıcılara bilgi sağlayan bir sistem olarak tanımlanabilir.⁵⁴

⁵³ http://www.gasb.org/jsp/GASB/Pronouncement_C/GASBSummaryPage&cid=1176158119446#, Erişim Tarihi: 26.12.2012

⁵⁴ Bozdoğan, 2007, s.44

Türkiye’de kamu muhasebesinin tarihsel gelişimi şu şekildedir. Genel ve katma bütçeli idareler için tutulan muhasebeye ilişkin işlemler ilk kez 1882 yılında mal sandıkları için çıkarılan “Tensiki Kayıt Talimatnamesi” ile yazılı bir biçimde kurala bağlanmıştır. Söz konusu Talimatnameye göre kasa defteri, genel tahsilat defteri, genel ödemeler defteri, müfredat ve icmal defteri tutulmaktaydı. Bu muhasebe sistemi “Kasa Muhasebesi” şeklinde tanımlanabilir. İkinci Meşrutiyeti takiben “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” ile “Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiyeye Dair Talimatname” çıkarılmıştır. Aynı yıllarda Muhasebat Genel Müdürlüğü de kurulmuştur. Adı geçen Talimatnameye göre, hesaplar ikili kayıt usulüne göre yapılmakta ve vezne, muvazene, tahsisat, masraf, müfredat, gelir müfredat ve esas defterleri tutulmaktaydı. Bu sisteme göre Sayıştay’a hesap verme görevi defterdarlara aitti. İlçe malmüdürleri hesaplarını defterdarlara verirlerdi. 1948 yılından itibaren Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmelikleri yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu yönetmeliklerde 1953, 1974, 1975, 1977, 1981, 1986, 1987 ve 1989 yıllarında önemli değişiklikler ve ilaveler yapılmış, hesap sayısı artırılmış, taahhüt ve tahakkuk hesaplarına yer verilmiş ve nazım hesapların sayısı artırılmıştır. Yönetmeliklerde yapılan bu değişikliklerin muhasebe sistemini iyice karışık hale getirmesi üzerine, Devlet Muhasebesi Yönetmelikleri 14.1.1990 tarih ve 20402 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” adı altında birleştirilmiştir.⁵⁵ Bu yönetmeliklerin ve düzenlemelerin tamamı nakit esasını öngörmektedir.

⁵⁵ Eyüp Kızılkaya, Mustafa Dişli, **Devlet Muhasebesi**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Ankara, 2000, s. 24-25

Dünyada ve Türkiye’de yaşanan gelişmeler neticesinde 2004 yılından itibaren tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulanmaya başlanmıştır.

5018 sayılı Kanunla Türkiye’de yürürlüğe giren tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmektedir. (5018 sayılı Kanun; Md: 50)

Muhasebe sisteminin karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve mali raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulup yürütülmesi 5018 sayılı Kanunla başlamıştır. (5018 sayılı Kanun; Md: 49) Türkiye’de kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile mali sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulmaktadır. (5018 sayılı Kanun; Md: 49)

Muhasebe standartları üç şekilde oluşturulmaktadır:

- Kamu sektörü tarafından yasama yoluyla,
- Özel sektör düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla ve
- Kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa

devretmesi şeklinde olabilmektedir.⁵⁶

5018 sayılı Kanuna tabi olan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları uluslararası standartlara uygun olarak DMSK tarafından belirlenecektir. (5018 sayılı Kanun; Md: 49) Görüleceği

⁵⁶ Sağlam ve Öztürk, 2009, s. 5

üzere devlet muhasebesinin uluslararası standartlara uygun olarak yürürlüğe konulacağı Kanun hükmü olarak kabul edilmiştir. 5018 sayılı Kanunda geçen uluslararası standartlardan anlaşılması gereken ise Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (IFAC) standart koyma yetkisine sahip olan IPSASB tarafından yine IFRS'lere uygun olarak hazırlanmış IPSAS'lardır.

24 Temmuz 2003 tarih ve 25178 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programının Ekonomik Kriterler başlıklı kısmında muhasebe standartlarına ve gelişim sürecine yönelik olarak şu düzenlemelere yer verilmiştir: “2002 yılında tahakkuk bazlı muhasebe ve kamuda muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik pilot uygulamalar gerçekleştirilmiş ve olumlu sonuçlar alınmıştır. 2003 yılı içinde, Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile buna uygun olarak hazırlanan Genel ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliğinin yayımlanarak gerekli yasal zeminin oluşturulması; yeni muhasebe sisteminin 2004 yılında Konsolide Bütçe kapsamındaki kurum ve kuruluşlarda, 2005 yılında ise Genel Devlet kapsamındaki diğer kamu kurum ve kuruluşlarında uygulamaya konulması programlanmıştır. Maddi duran varlıkların sayımı, muhasebeleştirilmesi, amortisman hesaplama ve yeniden değerlendirme yöntemlerinin belirlenmesine ilişkin esas ve usullerin ise 2006 yılı sonuna kadar tamamlanarak genel yönetim kapsamına dahil bütün kamu idarelerinde ortak muhasebe ve raporlama standartları ile çerçeve hesap planının uygulanması ve böylece sonuçların kolayca konsolide edilerek uluslararası standartlara uygun devlet mali istatistiklerinin üretilmesi, raporlanması, saydamlık ve hesap verebilirlik anlayışı çerçevesinde ilgililerin bilgisine sunulması planlanmaktadır.”⁵⁷

⁵⁷ 2003 Yılı Ulusal Programı, <http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=196&l=1>, Erişim Tarihi: 11.01.2013

2003 yılında yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde (merkezi yönetim, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumları) uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları konusunda düzenleme yapma görev ve yetkisini Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulacak DMSK'ya vermiştir.⁵⁸

DMSK'nın Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesine göre kurul şü görevleri yerine getirmektedir:

- a. Muhasebe ve raporlama standartlarını tespit etmek.
- b. Çerçeve hesap planını belirlemek.
- c. Mali raporların şeklini, türünü ve düzenlenme sürelerini belirlemek.
- d. Kamu idarelerinde muhasebe bilincinin oluşturulmasını sağlamak üzere, toplantı, konferans, sempozyum ve seminerler düzenlemek, yayınlar hazırlamak.
- e. Standartları uygulayacak olan kamu idarelerini bilgilendirmek ve yönlendirmek amacıyla düzenleyici işlemleri hazırlamak ve yayımlanmak üzere Bakanlığa sunmak.
- f. Görevleri ile ilgili konularda araştırma, inceleme ve analiz yapmak, yaptırmak; bu amaçla genel yönetim kapsamındaki idarelerden gerekli bilgi, belge ve raporları istemek.
- g. Araştırma ve inceleme sonucunda toplanan bilgi ve belgeleri değerlendirmek, analiz etmek ve standartları oluşturarak karara bağlamak.

⁵⁸ Arslan, 2012, Ankara, s.6

h. Standartlar konusunda Bakanlığa yapılan başvuruları incelemek, değerlendirmek ve karara bağlamak.

Bu kurul 5018 sayılı Kanunda öngörülen sisteme ve sistemin getirdiği özelliklere göre uygun olarak çalışmalarını yapacak olmakla birlikte, aynı kanunun geçici 3 üncü maddesi gereği, DMSK tarafından belirleme yapıncaya kadar, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe standartları Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilecektir.

Söz konusu yasal düzenlemeler çerçevesinde, Maliye Bakanlığı tarafından Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hazırlanmış ve 2006 yılında yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu yönetmelik çerçeve mahiyetinde olup, kapsamda bulunan bütün idarelerin muhasebe işlemlerini yaparken ve mali tablolarını hazırlarken dikkate alması gerekli olan standartları ortaya koymaktadır.

2006 yılında yürürlüğe giren yönetmelikten önce tahakkuk esasına⁵⁹ dayalı olarak hazırlanan ve 2004 – 2006 yılları arasında yürürlükte bulunan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği kullanılmış ve bu yönetmelikten önce de nakit esasına⁶⁰ dayalı olarak hazırlanan Devlet Muhasebesi Yönetmeliği çerçevesinde kayıtlar yapılmıştır.

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,

⁵⁹ Yönetmeliğin 4 üncü maddesinde tahakkuk esas kavramına yer verilmekte ve 43 üncü maddesinde de uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasına atıf yapılmaktadır.

⁶⁰ Belirtilen yönetmelik (14.01.1990 tarih ve 20402 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.) nakit esasına göre hazırlanmıştır. Yönetmeliğin 6 ncı maddesinde yevmiye numarasının, bir gün içerisinde yapılan tahsilat ve ödemelerle mahsuplara ait belgeler, önce hesaplar itibarıyla sıraya konulduktan sonra her belgenin yevmiye numarası sütununa birer numara verilerek kaydedileceği ifade edilmektedir.

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 belirlenmesi amacıyla hazırlanan ve 2006 yılı başından itibaren yürürlükte bulunan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerinin birçoğunun 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 sıra sayılı Muhasebe Uygulama Genel tebliği Tekdüzen Muhasebe Planından alınmış olduğu görülmektedir.⁶¹

Bu yapıyla, mevcut genel yönetim muhasebe yönetmeliğinin, her ne kadar uluslararası standartlara uyarlı olarak hazırlanması gerektiği ifade edilmiş olsa da, IPSAS'larla uyumlu olduğunu söylemek pek mümkün değildir. Bu uyumsuzluk hem raporlama ile ilgili bölümlerde hem de muhasebe kayıtlarında ölçümlemenin nasıl yapılacağı ilgili düzenlemelerde net olarak görülebilmektedir.

IPSAS'ların mevcut finansal tablolara şu yönleriyle etki etmesi beklenmektedir: Biçimsel yapı (sınıflandırma), kapsam, ölçme-değerleme, dipnot ve açıklayıcı bilgilerdeki ayrıntılar.⁶²

Ancak, mevcut yönetmeliğin tamamen uluslararası standartlara aykırı olduğunu iddia etmek de çok doğru değildir. Nitekim aşağıda yer alan tabloda da görüleceği üzere, IPSAS'larda yer alan bir kısım uygulamaların yönetmelikte karşılığı, içerik açısından IPSAS'lara uyumlu olmamasına rağmen bulunmaktadır.

⁶¹ Arslan, 2012, s.12

⁶² <http://www.modav.org.tr/upload/tezler/Nalan%20Akdogan.pdf>, Erişim tarihi: 06.03.2012

Tablo 5: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğindeki İfadesi

Muhasebe Standardı	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğindeki İfadesi
IPSAS 3 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar	Muhasebe politikalarındaki değişiklikler (Madde 138), Temel yanlışlıklar (139) ⁶³
IPSAS 2 Nakit Akım Tablosu	Nakit akım tablosu (Madde 121)
IPSAS 5 Borçlanma Maliyetleri	Borçlanma ve borçlanma maliyetleri (Madde 33)
IPSAS 16 Yatırım Amaçlı Varlıklar	Yatırım amaçlı varlık edinimleri (Madde 21)
IPSAS 6 Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar	Mali tabloların konsolide edilmesi (Madde 115)
IPSAS 1 Mali Raporların Sunulması	Mali raporlama (madde 111), Mali raporlamanın amaçları (Madde 112, Raporlama birimi (Madde 113), Mali tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar (Madde 114), Temel kavramlar (Madde 5), Faaliyet sonuçları tablosu ilkeleri (Madde 6), Bilanço ilkeleri (Madde 8, 9, 10, 11)
IPSAS 19 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar	Taahhütler ile garantilerin kaydı ve değerlemesi (Madde 38)
IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar	İç imkanlarla üretilen maddi duran varlıklar (Madde 20), Mali olmayan varlıklar ve sınıflandırılması (Madde 23), Maddi duran varlıkların kayıt değerleri (Madde 24), Maddi duran varlıklar için

⁶³ Ancak, söz konusu uyum muhasebe kayıtlarının da birebir uygulandığı anlamına gelmemektedir. Örneğin muhasebede yapılan hataların IPSAS 3'e uyarlı olarak düzeltildiği söylenemez.

	yapılan değer artırıcı harcamalar (Madde 25), Amortisman ve tükenme payı uygulaması (Madde 27)
IPSAS 31 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Maddi olmayan duran varlıklar ve kayıt değerleri (Madde 26)
IPSAS 9 Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler	Mübadele işlemlerinden sağlanan gelirler (Madde 32)
IPSAS 23 Bedel Harici İşlemlerden Doğan Gelirler (Vergiler ve Transferler)	Şartlı bağış ve yardımlar (Madde 39)
IPSAS 28 Mali Araçlar: Sunum IPSAS 29 Mali Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme IPSAS 30 Mali Araçlar: Açıklamalar	Mali varlıklar ve sınıflandırılması (Madde 22)
IPSAS 4 Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri	Yabancı para cinsinden yapılan işlemler ve kur değişiklikleri (Madde 19)

Kaynak: Ahmet Arslan, Kamu Sektörü Uluslararası Muhasebe Standartları (IPSAS), Türmob Yayınları, 2012, Ankara, s.10-11

İKİNCİ BÖLÜM

2. TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ

Muhasebe; mali karaktere sahip olayları para birimi ile ifade ederek sınıflayan, tarih sırası ile kaydeden, raporlayan ve bu raporları yorumlayan bir mali sanattır.⁶⁴ Devlet muhasebesinin de bu işlevleri tam anlamıyla yerine getirmesi beklenir. Bu beklenti muhasebenin sadece kayıt altına alma özelliğinden ziyade, raporlamaya, hesap verebilirliğe ve şeffaflığa da hizmet eden bir araç olduğu gerçeğiyle örtüşür.

Devlet muhasebesinde dünya çapında görülen değişim demokrasi ve piyasa ekonomisi içerisinde hesapverebilirlik talebinden ileri gelmektedir ve üç temel hedefi vardır: Rüşvet ve yolsuzluğun önlenerek kamu hazinesinin korunması, güçlü bir mali yönetim sağlanması ve kamuda hesapverebilirliğin sağlanması.⁶⁵ Gelişmiş ülkelerde kamu sektörü muhasebesi önemlidir ve kamu sektörü reformlarının başarılı bir yanı olarak görülür. Ayrıca, yolsuzlukla mücadele ve kamuda israfın önlenmesi için bir silah olarak kabul edilir.⁶⁶

Kamu sektörünün faaliyetlerine ilişkin geçmişteki kısıtlı bilgi ihtiyacı, daha ziyade basit ve bütçe odaklı muhasebe sistemlerinin oluşturulması ile neticelenmiştir.⁶⁷ Klasik olan bu görüşe göre devlet muhasebesinin görevi, devletin gelir ve giderlerinin bütçeye uygunluğunu kontrolden ibarettir. Bu sebeple sadece bütçe gelirlerinin ve giderlerinin kaydedildiği, devletin borç ve alacakları ile

⁶⁴ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Gazi Kitabevi, 2010, Ankara, s.3

⁶⁵ James L. Chan, "Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards", **Public Money & Management**, Ocak 2003, s. 13-14

⁶⁶ Lourdes Torres, "Accounting and Accountability: Recent Developments in Government Financial Information Systems", **Public Administration and Development** - 24, 2004, s: 447

⁶⁷ Baki Kerimoğlu, **Güncel Mali Sorunlar (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Devlet Muhasebe Sistemi)**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Ankara, 2006, s.240

malvarlığını kapsam dışı bırakan bu yaklaşımın “bütçe muhasebesi” olarak ifade edilebilmesi mümkündür.⁶⁸

Hükümetlerin kullanmakta oldukları kaynakların makro ekonomi içerisindeki payının gittikçe artması, alınan ekonomik kararların ve yapılan faaliyetlerin özel sektör üzerindeki etkilerini de artırmış, aynı zamanda bu artış, kaynak ve gelir dağılımını, büyüme hızını, fiyat istikrarının sağlanmasını ya da bozulmasını ve istihdam politikasını da doğrudan etkiler duruma gelmiştir. Bütçe ve bütçenin yansımaları konumunda olan devlet muhasebesi artık sadece gelir ve gider dengesini gösteren basit bir araç olmaktan çıkıp; maliye politikası aracı haline gelmiştir. Bunun sonucu olarak; kamu mali yönetiminde bir tür emanet yönetimi olan muhasebe, kamu kaynaklarının nerelerde ve nasıl kullanıldığının hesabını tutmaya yarayan ve bu suretle kamu fonlarını ellerinde bulunduran yöneticilerin bunları kendilerine verilen izinler çerçevesinde ve rasyonel olarak kullandıklarının hesabını verebilmelerine olanak sağlayan önemli bir araç haline gelmiştir.⁶⁹

Raporlamaya imkân tanımaması, mali işlemlerin tamamının kayıt altına alınmaması, taşınır ve taşınmaz varlıklara ilişkin kayıtların sağlıklı olarak tutulmaması, performans ölçmeyi imkânsızlaştırması ve kamu sektörünün alacak ve borçlarının net olarak görülmesine imkân tanımaması sebepleriyle, klasik devlet muhasebesi görüşü terk edilmiştir.⁷⁰ Nakit esasına dayalı olan klasik devlet

⁶⁸ Erkan Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, Yaklaşım, Ankara, 2006, s.270

⁶⁹ Fikret Çöker, **Analitik Bütçe ve Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi**, Mali Yönetim ve Denetim, Ankara, 2006, s.3

⁷⁰ Serap Sebahat Yanık, **Türkiye’deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Yeni Devlet Muhasebe Sisteminin Oluşturulması**, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, 2000, 180-183

muhasebesinden tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş kamu sektöründe daha fazla hesapverebilirlik ve şeffaflık beklentisinin sonucudur.⁷¹

Gelirlerin tahsil edildiği, giderlerin de ödendiği anda kayıt altına alınmasını öngören klasik devlet muhasebesi nakit esasına ve bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmesini öngören modern devlet muhasebesi ise tahakkuk esasına dayalıdır.⁷²

Türkiye’de uzun yıllar boyunca devlet muhasebesi, hesapların mali yıl sonrası genel olarak bir aylık süre açık bırakılmasından dolayı, uyarlanmış nakit esasına göre tutulmuştur.⁷³ Kamu sektörünün giderek artan önemi, kullandığı kaynakların büyüklüğü, uluslararası kıyaslamalara olan ihtiyaç, özel sektörün kamu verilerine olan güveni ve kamu mali yönetiminde hesap verabilirliğin ve şeffaflığın sağlanabilmesi amaçlarıyla, sadece bütçe gelir ve giderlerinin kaydedildiği nakit esaslı devlet muhasebe sisteminden vazgeçilmiş ve 2004 yılı başından itibaren tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulanmaya başlanmıştır.⁷⁴

Kamu sektöründe ise tahakkuk esaslı muhasebe sistemi esas itibariyle 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununu ile başlamıştır. Buna göre, bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilecektir. Ancak uygulanan sistem bütçe gelir ve giderlerinin, aynen nakit esasında olduğu gibi kaydedilmesine de imkân tanımaktadır.

⁷¹ Tickell, 2010, s. 71

⁷² IFAC, **The Governmental Accounting System in Argentina**, Occasional Paper No. 7, 1994, s.10-11

⁷³ Uyarlanmış nakit esasıyla ilgili detay bilgi “Devlet Muhasebesinde Kullanılan Kayıt Yöntemleri” başlıklı bölümde yer almaktadır.

⁷⁴ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu tam olarak 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Üç önemli uluslararası düzenleme tahakkuk esasını kabul etmiştir: SNA 1993, GFSM 2001 ve IPSAS.⁷⁵

Tahakkuk bazlı muhasebe sistemi beraberinde tahakkuk bazlı bütçeleme sistemini getirmemekle birlikte⁷⁶; aşağıdaki tabloda görüleceği üzere, ülkelerin büyük çoğunluğu tahakkuk bazlı muhasebe sistemine geçmiş ve birçoğu yine tahakkuk bazlı bütçeyi kullanmaktadırlar.

Tablo 6: Farklı Ülkelerin Kamu Sektörlerinde Uygulanan Bütçe ve Muhasebe Sistemleri

Ülke	Tahakkuk Bazlı Bütçe	Tahakkuk Muhasebesi	Tahakkuk Bazlı Raporlama
Danimarka	ESA 95; Tam tahakkuk bazlı bütçelemeye geçiyor	Kısmi	Kısmi
Fransa	ESA 95; Uyarlanmış tahakkuk bazlı bütçeye geçiş düşünülüyor	Tahakkuk Bazlı Muhasebeye Geçiş Başladı	Tam tahakkuk bazlı raporlama
Almanya	ESA 95; Hazırlık Aşamasında	Nakit Bazlı (Tahakkuk Bilgisi Destekli)	Yok
Yunanistan	ESA 95; Uyarlanmış Tahakkuk Bazlı	Kısmi	Konsolide tahakkuk bazlı raporlama
Macaristan	Yok; fakat ESA 95'le birlikte düşünülüyor.	Nakit Bazlı (Tahakkuk Bilgisi Destekli)	Yok
İtalya	ESA 95; Tam tahakkuk bazlı bütçeleme	Tahakkuk bazlı	Tahakkuk bazlı
Portekiz	ESA 95; Bütçelemede ilave tahakkuk bilgisi sunuyor	Var	Yok
Romanya	Hazırlık Aşamasında	Tahakkuk Bazlı Muhasebeye Geçiliyor	Yok
İspanya	ESA 95 Uyarlanmış Nakit Esası	Uyarlanmış Tahakkuk	Uyarlanmış Tahakkuk

⁷⁵ Torres, 2004, s: 447

⁷⁶ IFAC, 2011, s.42-46

İsveç	ESA 95, Tam tahakkuk bazlı bütçeleme geçiyor	1994'ten beri tahakkuk bazlı	1994'den beri konsolide tahakkuk bazlı
Birleşik Krallık	ESA 95, 2002 mali yılından beri tahakkuk bazlı bütçeleme	2000 yılından beri tahakkuk bazlı	2006 yılından beri tahakkuk bazlı raporlama

Kaynak: Gabriela, B., Nicoleta, F., Maria, M., International Public Sector Accounting Standards and Public Accounting Reform in Europe, Economic Science Series, 3. Cilt Bölüm: Finans Bankacılık ve Muhasebe, 2008, s. 968-972.

Ülkelerde uygulanan muhasebe sistemlerine öncülük ettiği düşünülen 5 ülkenin muhasebe yapısına yönelik olarak ise aşağıdaki tabloda detay bilgiye yer verilmektedir.

Tablo 7: Beş Ülkede Tahakkuk Sistemlerinin Yapısı

Genel Yapı Konusu	Yeni Zelanda	Avustralya	Birleşik Krallık	Amerika Birleşik Devletleri	İsveç
Kapsamlı Tahakkuk Sistemi	Evet	Evet	Neredeyse kapsamlı	Evet	
Tam Tahakkuk Sistemi	Evet	Evet	Neredeyse tam	Neredeyse tam	Evet
Tahakkuk Bütçeleme ve Muhasebe	Evet	Evet	Evet	Bütçeleme yok	Evet, bütçeleme geliştiriliyor
Temel Bütçe Tabloları					
Tahmini Bilanço	Evet	Evet	Hayır	Hayır	Evet
Tahmini Gelir Tablosu	Evet	Evet	Evet	Hayır	Evet
Tahmini Nakit Akış Tablosu	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet
Temel Muhasebe Tabloları					
Bilanço	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet
Gelir Tablosu	Evet	Evet	Evet, ancak özel bir yapıda	Evet, ancak özel bir yapıda	Evet
Nakit Akış Tablosu	Evet	Evet		Hayır	Evet
Merkezi Hükümet Hesapları Konsolidasyonu	Evet	Evet	Evet, geliştiriliyor	Evet	Evet

<i>Yerel Yönetimler dâhil kamu sektörü hesapları konsolidasyonu</i>	Hayır	Hayır	Evet, geliştiriliyor	Hayır	Hayır
<i>Yetki</i>	Maliyetler (Çıktıların)	Maliyetler (Sonuçların)	Net maliyet ve nakit harcamalar	Nakit harcamalar ve yükümlülükler	Nakit harcamalar
<i>Muhasebe Standartları Temeli</i>	Evet: NZ GAAP (Özel Sektör)	Evet: AAS (Özel Sektör)	Evet: UK GAAP (Özel Sektör)	Hayır: Standartlar özel olarak federal hükümet tarafından geliştiriliyor	Evet: İsveç GAAP (Özel Sektör)
<i>Ulusal Hesaplar ile Kamu Hesapları Arasında Bağlantı</i>	Yok	Yok	Yok	Kısmi bağlantı	Yok
AAS = Avustralya Muhasebe Standartları					
GAAP = Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları					
Kaynak: Martin Dees, Paul Neelissen, Five Countries Pioneering Accrual Budgeting and Accounting in Central Government, International Journal of Auditing , January 2004, s.14					

Tahakkuk esaslı muhasebenin kabul edilmesi konusunda bu kadar tavsiye ve beklenti bulunmasına karşın, söz konusu yöntemin eleştirileri de yapılmaktadır.⁷⁷

- Tahakkuk esaslı muhasebenin faydaları net olarak ortaya konulamamıştır.⁷⁸

- Tahakkuk esaslı muhasebenin faydalarının maliyetinden yüksek olduğuna yönelik sonuçlar ortada yoktur.

- Tahakkuk esaslı muhasebe yasama organının kamu hazinesi üzerindeki kontrolünün kaybolmasına neden olacaktır.

- Varlıkların değerlendirilmesi ve değerlemenin devam ettirilmesi problemlere yol açacaktır.

⁷⁷ <http://blog-pfm.imf.org/pfmblog/2010/06/ifac-recommends-adoption-of-accrualbased-accounting-for-the-public-sector-.html>; Erişim Tarihi: 07.10.2011

⁷⁸ Julie E M Scott ve diğerleri, "Cash to Accrual and Cash to Accrual: A Case Study of Financial Reporting in Two NSW Hospitals 1857 to post-1975", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol: 16 No:1, 2003, s. 133

- Kamu kavramı içerisinde şarta bağlı yükümlülüklerin doğru olarak ölçülmesi zordur.

- Birçok ülke uyarlanmış nakit esasını kullanmakta veya uyarlanmış tahakkuk sistemini kullanmakta olup, tam tahakkuk sistemine ihtiyaç yoktur.

- Tahakkuk esaslı muhasebeyi kabul eden ülkeler nakit bazlı muhasebenin uygulandığı döneme nazaran daha küçük bütçe açığı vermiş midir?

- Gelişmekte olan ülkelerin kıt kaynakları daha acil ve önemli temel unsurlar yerine bu yöndeki reformlara aktarılmaktadır.⁷⁹

Ayrıca, yine yapılan bir çalışmada tahakkuk esasına geçiş şu dört temel açıdan eleştiriye tabi tutulmuştur: Çok erken yürürlüğe konulması, yanlış yazılım alınması, uluslararası danışmanlara çok güvenilmesi ve kamu hizmetindeki muhasebecilerin yetersizlikleri.⁸⁰

2.1. Devlet Muhasebesinde Kullanılan Kayıt Yöntemleri

Zaman içinde devletin ekonomik faaliyetleri artmış ve bunun sonucu olarak milli ekonomi devletin aldığı kararlardan etkilenir hale gelmiştir. Bu gelişmeler de doğal olarak bütün dikkatleri devletin aldığı mali kararlara ve mali işlemlerin kaydı ve raporlanmasına ve bağlantılı olarak devlet muhasebesi ve mali raporlamaya çekmiştir. Böylece devlet muhasebesi ve mali raporlama alanında tahakkuk esaslı devlet muhasebesi yönünde bir değişim ve gelişim süreci yaşanmaya başlamıştır.⁸¹

Farklı kamu sektörü kurumları farklı muhasebe yöntemleri kullanmıştır: Bütçe muhasebesi, nakit esaslı muhasebe, tahakkuk esaslı muhasebe, taahhüt

⁷⁹ <http://blog-pfm.imf.org/pfmblog/2010/06/ifac-recommends-adoption-of-accrualbased-accounting-for-the-public-sector-.html>; Erişim Tarihi: 07.10.2011

⁸⁰ Tickell, 2010, s. 76

⁸¹ Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları**, Ankara, 2003, s.7

muhasese ve fon muhasese. Bu yöntemlerin birkaçı, birbirine aykırı ilkeler içermediği müddetçe, aynı anda kullanılabilir.⁸² Türkiye’de nakit, uyarlanmış nakit ve tahakkuk esaslı muhasese yöntemleri kullanılmıştır. Bunlar haricinde, değişik birçok versiyonları olsa bile, uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasese de bulunmaktadır.⁸³



Şekil 2: Türkiye’de Uygulanan Nakit Esaslı Devlet Muhasebesinin Yeri

Kaynak: DPT, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2000, s. 77

Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi: Nakit giriş ve çıkışları gerçekleştiğinde işlemlerin muhasese kayıtlarının yapıldığı sistemdir. Bu sistem, tahakkuk esasının aksine, kamu kaynaklarının durumu ve mali performansla ilgili bilgi vermediği gibi hesapverebilirlik ve karar verme açısından da faydalı değildir.⁸⁴

Uyarlanmış Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi: Nakit esaslı devlet muhaseseyle işleyiş olarak aynıdır. Bu sistemde de, işlemler para giriş ve çıkışlarına göre kayıtlara alınmaktadır. Nakit esaslı devlet muhasese sisteminden

⁸² Jones ve Pendlebury, 2000, s. 156

⁸³ Çöker, 2006, s.3-4

⁸⁴ Tickell, 2010, s. 72

farkı ise, hesapların mali yıl sonrası genel olarak bir aylık süre boyunca açık tutulmasıdır.⁸⁵

Uyarlanmış Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi: Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesini tahakkuk esaslı devlet muhasebesinden ayıran en önemli özellik; bu sistemin arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar, ormanlar, anıtlar gibi maddi duran varlıkları kapsamaması ve muhasebe kayıtlarında görülmemesidir.⁸⁶ ABD ve Kanada'da olduğu gibi, bu sistemde maddi duran varlıkların tespiti, amortisman ayrılması ve yeniden değerlendirme gibi işlemler yer almadığı için tahakkuk esasına göre anlaşılması, uygulanması ve yönetilmesi daha kolaydır.⁸⁷

Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi: Tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kaydedilir.⁸⁸

2.2. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesine Geçiş Nedenleri

Modern kamu yönetiminde mali yönetim ve denetim aracı olması ve ekonominin planlaması için gerekli mali bilgileri sağlaması gibi iki temel amacı olan devlet muhasebesinde⁸⁹ bu amaçlar, nakit esaslı devlet muhasebesi ile temin edilememiştir.

⁸⁵ DPT, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000, s. 74

⁸⁶ Kadir Kartalci, **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi (Doktora Tezi)**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007, s. 45

⁸⁷ Torres, 2004, s: 449-450

⁸⁸ IFAC, **The Modernization Government Accounting in France: Current Situation**, The Issues, The Outlook, 2003, s. 16

⁸⁹ Baki Kerimoğlu, "Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenleme İhtiyacı", **Mali Kılavuz Dergisi**, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Yıl:1, Sayı:2, Sonbahar 1998, s.11.

Nakit esaslı muhasebe sisteminin aşağıda listelendiği üzere çeşitli eksiklikleri bulunmaktadır.⁹⁰

- Varlık ve yükümlülüklerle ilgili bilgiler bulunmamaktadır.
- Kamu tarafından elde tutulan net stok varlıklarının tüketiminin etkisi bilinmemektedir.
- Nakit esaslı sadece nakit akışlarının olduğu dönemle ilgilidir.
- Kaynakların kullanımında kamunun hesapverebilmesi zordur.
- Tahsilatların ve ödemelerin büyük detayda raporlanması bilgilerin anlaşılmasını zorlaştırmaktadır.
- Gelecek gelirler üzerine etkisi olabilecek koşullu yükümlülüklerin raporlanmasına yönelik bir sistem yoktur.
- Fayda ve maliyet eşleştirilmesi mümkün değildir.

Nakit esaslı devlet muhasebesinde varlık ve yükümlülük yönetimi etkili bir şekilde yapılamadığından, performansın ölçümüne hizmet etmediğinden, şeffaflığı zedelediğinden dolayı terk edilmiş ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesi uygulanmaya başlanmıştır.⁹¹ Ayrıca; etkili kaynak dağılımı, güçlendirilmiş hesapverebilirlik, kamu faaliyetlerinin toplam maliyetini ve ekonomi üzerindeki etkisini görme nedenleriyle de tahakkuk esaslı muhasebeye geçilmiştir. Tahakkuk esaslı muhasebe farklı yönetim ihtiyaçlarından kaynaklıdır.⁹²

IFAC tarafından hazırlanan “Kamu Sektörü Kurumları İçin Tahakkuk Esaslı Muhasebeye Geçiş Rehberi” isimli kaynakta tahakkuk esaslı muhasebenin kamu

⁹⁰ SAFA, 2006, s. 7

⁹¹ IFAC, **Perspectives on Accrual Accounting**, Occasional Paper 3, 1996, s. 1-4

⁹² Jack Diamond, **Performance Budgeting – Is Accrual Accounting Required?**, IMF (Working Paper/02/240), 2002, s. 8-10

kurum ve kuruluşları tarafından kabul edilmesinin avantajları ise şu şekilde özetlenmektedir.⁹³

➤ İdarenin kontrolünde bulunan bütün kaynakların hesapverebilirliği ve bu kaynakların dağıtımını değerlendirilebilir,

➤ İdarenin mali durumu (Bilanço), mali performansı (Gelir Tablosu) ve nakit akışları hakkında değerlendirme yapmaya imkan sağlar,

➤ Kaynak sağlama hakkında kararlar vermek veya idareyle iş yapma noktasında karar almak hakkında imkan sağlar.

Daha detayda ise, tahakkuk bazlı raporlama;

➤ İdarenin faaliyetlerini nasıl finanse ettiğini ve nakit ihtiyaçlarını nasıl karşıladığını gösterir,

➤ Kullanıcılara idarenin devam eden faaliyetlerini finanse etme kabiliyetini ve borçları ile yükümlülüklerini karşılama yeteneklerini değerlendirme imkânı sağlar,

➤ İdarenin mali durumunu ve mali durumdaki değişiklikleri gösterir,

➤ Kaynaklarının başarılı yönetimi için idareye fırsatlar sağlar,

➤ İdarenin hizmet maliyetleri, etkinliği ve başarıları açısından performansının değerlendirilmesine fayda sağlar.

Tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş yapılabilmesi ve bu geçişte başarılı olunabilmesi kapsamlı bir proje içerisinde ele alınmasını ve dikkatli planlamayı ve yönetimi gerektirir. Eğer aşağıdaki prosedürler izlenirse geçiş daha düzenli ve hızlı olabilecektir:

➤ Açık bir yasal düzenleme,

⁹³ IFAC, 2011, s.8-15

- Siyasi destek,
- Merkezi yönetimin ve kilit birimlerin desteği,
- Yeterli kaynak (İnsan ve mali),
- Etkili proje yönetim yapısı,
- Yeterli teknolojik kapasite ve bilgi sistemleri⁹⁴

2.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, Analitik Bütçe, Mali Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlişkileri

2.3.1. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Analitik Bütçe İlişkisi

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile analitik bütçe sınıflandırması (ABS) arasındaki ilişkinin ortaya konulabilmesi için, öncelikle ABS yapısının anlaşılması gerekir.

Türkiye’de, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu öncesinde, 2004 yılı öncesi, program bütçe sistemi uygulanmaktaydı.⁹⁵ Program bütçe sisteminde sınıflandırma sistematığının kaybedilmiş olması, yeterli bir kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırma imkânının olmaması, analize elverişli bir ortamın bulunmaması ve uygulanan sınıflandırma biçiminin uluslararası karşılaştırmaların yapılmasına imkân vermemesi istenilen düzeyde bilgi sağlanması hedefini olumsuz yönde etkilemiştir.⁹⁶

1995 yılında başlatılan Kamu Mali Yönetim Projesi çerçevesinde yapılan çalışmalarda, devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkisinin ölçülebilmesine imkân tanıyacak bir bütçe kod yapısına ihtiyaç duyulduğu gündeme

⁹⁴ IFAC, 2011, s. 34

⁹⁵ Bilal Kocabaş, “Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Mali Kılavuz Dergisi**, no.26 (Ekim 2004), s: 65.

⁹⁶ Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Analitik Bütçe Sınıflandırması Eğitim El Kitabı**, Üçüncü Baskı, Ankara, 2004

gelmiştir. Böylece, yeni bir bütçe kod yapısı oluşturulması; bunu yaparken de uluslararası geçerliliği kabul görmüş esaslardan faydalanılması benimsenmiştir. 1998 yılında Devlet Mali İstatistikleri⁹⁷ (Government Finance Statistics - GFS) esasına dayalı bir sınıflandırma modeli ortaya konulmuştur. 1999 yılında bazı kurumlarda test edilmeye başlanan bu model uzun soluklu olamamıştır. 2002 yılı bütçesi hazırlanırken seçilen altı pilot kurumun bütçeleri yeni bütçe kod yapısına da uygun olarak hazırlanmış ve 2002 Mali Yılında bu kurumlarda hem ABS hem de önceki sınıflandırma Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile birlikte uygulanmıştır. 2003 yılı bütçesi ise bütün genel ve katma bütçeli idarelerde her iki sınıflandırma esasına dikkate alınarak hazırlanmış ve her bir kurumun seçilen bir biriminde ABS uygulanmıştır. Nihayet 2004 Mali Yılı Bütçe Kanunu, tamamen ABS esasına göre hazırlanmış ve 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.⁹⁸

ABS devlet faaliyetlerinin ekonominin bütününe ve belirli kısımların üzerindeki etkilerinin tespiti ile birlikte maliye politikalarının uygulanmasına imkân veren ve devlet faaliyetlerinin kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırması olarak tanımlanmaktadır. Ancak, ABS bir bütçe sistemi değildir. ABS gerekçe, ödeneklendirme, sınıflandırma ve program analizi olmak üzere dört unsurdan oluşan ve program bütçe sisteminin sadece sınıflandırma kısmını değiştiren bir sınıflandırma biçimidir.⁹⁹

Bu nedenle gelir ve giderlerin sistematik bir biçimde sınıflandırılması, aynı türde olanlarının konsolide edilmesi ve bütçede yer alan gelir ve gider rakamları ile

⁹⁷ Devlet Mali İstatistikleri: Hükümetlerin nakit teminlerinin ve geri ödemelerinin ekonomik incelemeye ve ölçmeye uygun hale getirilmesi için kabul edilmiş uluslararası kayıt sistemi.

⁹⁸ Kocabaş, 2004, s: 65.

⁹⁹ Ertan Tosun, “Program Bütçe ve Program Bütçe Tecrübesi Işığında Yeni Bütçe Anlayışı”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt:2, Sayı:19, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yay., Yaz 2004, s. 13-20

ilgili bazı istatistikler tutulması gibi önemli amaçlara hizmet eden ABS, bu özellikleri nedeniyle en az bütçeler kadar önem taşımaktadır.¹⁰⁰

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ve ABS birbirini tamamlayan iki çalışmadır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin ABS sistemi ile birlikte uygulamaya geçirilmesiyle istenilen detayda ve düzeyde bilgi elde edilmiştir. Giderler fonksiyonel, ekonomik ve kurumsal olarak yeterli ölçüde detaylandırılmakta ve gelirler de bütçe gelirleri ve bütçe dışı gelirler olmak üzere muhasebe sistemi içerisinde ayrıntılı bir şekilde izlenmektedir.¹⁰¹

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde oluşturulan hesap planında gelir ve gider hesapları GFS'deki ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak hazırlanmış ve fonksiyonel sınıflandırmayı verecek bir muhasebe yazılımı getirilmiştir.¹⁰²

Ayrıca tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde bütçeye ilişkin hesaplar detayları ile ABS'nin ekonomik sınıflandırması yapılan çalışmalarla üst üste yerleştirilmiştir. Böylece kullanıcıların hem mükerrer veri kaydından kurtarılması hem de sınıflandırılan unsurların ve muhasebe hesaplarının detaylarının öğrenilmesine kolaylık sağlanmaktadır.¹⁰³

2.3.2. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Mali Saydamlık İlişkisi

Mali saydamlık (şeffaflık), devlet adına gerçekleştirilen bütün işlemlerin açıkça görülebilmesi ve anlaşılması ile doğrudan ilgilidir. Bir ülkede mali saydamlıktan söz edebilmek için, kamuoyuna tüm mali faaliyetleri (bütçe dışı

¹⁰⁰ Ebru Ayyıldız, “Yeni Bütçe Kodlaması: Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Vergi Raporu Dergisi**, Ekim-Kasım 2004, s. 106.

¹⁰¹ Baki Kerimoğlu, 1998, s. 16

¹⁰² Baki Kerimoğlu, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:5, Sayı:17, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., Temmuz-Eylül 2002, s. 99

¹⁰³ Erkan Karaarslan, **Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları**, TÜRMOB, Ankara, 2005, s. 39-42

faaliyetler dahil) gösterecek açıklıkta bilgi verilmesi, gerçekleşmesi muhtemel büyüklükleri içeren mali risklerin, vergi harcamalarının ve yarı mali nitelikteki faaliyetlerin raporlanması, ayrıca, mali bilgilerin yayınlanması konusunda açık bir taahhütte bulunulması gereklidir.¹⁰⁴

Mali saydamlık, devletin hesap verme sorumluluğunu sağlayan en önemli araçlardan birisidir. Saydam olan mali bir sistem, kaynakların nasıl ve hangi amaca yönelik olarak kullanıldığı ve bu kullanımın ne gibi sonuçlar ortaya çıkardığı konusunda vatandaşlara gerekli olan bilgileri sunmaktadır. Yine aynı şekilde saydam bir mali sistem kamu yönetiminde kimin hangi sonuçlardan sorumlu olacağı hakkında da vatandaşlara gerekli bilgileri vermektedir.¹⁰⁵

Mali saydamlıkta, devletin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde faaliyetlerine ilişkin bilgiyi kamuoyuna açması gerektiği hususu ön plana çıkmaktadır.¹⁰⁶ Ancak bu yeterli değildir. Bilginin düzenli, güvenilir, anlaşılabilir, tutarlı, karşılaştırılabilir ve kolayca ulaşılabilir olması da gerekir. Sistemin saydam olması için sadece aktörlerin ne yaptıklarının bilinmesi değil, aynı zamanda ne yapmaya niyetli olduklarının da bilinmesi gerekir. Çünkü böylece hem ortaya konulan niyetlerin kamu yararına uygun olup olmadığı tartışılabilir hale gelir, hem de bu yolla vatandaşların elinde alınan kararlar ve bu kararların sonuçlarını değerlendirebilecek bir ölçüt olur.¹⁰⁷

¹⁰⁴ Erkan Karaarslan, “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık”, **Mali Kılavuz Dergisi**, no.15, (Ocak 2002), 17

¹⁰⁵ Hamdi Gülşen, “Devlet Hesaplarında Saydamlık ve Say 2000’i”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:4, Sayı:15, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., s.20

¹⁰⁶ Mustafa Erdoğan, Ethem Yenigün; **Türkiye’de Sosyal Bütçe Nasıl Yapılıyor? Nasıl İzlenir?** (Ed. Ahmet Buldam) TESEV Yayınları, Ankara, 2008, s. 68

¹⁰⁷ İzak Atiyas, Şerif Sayın, **Devletin Mali ve Performans Saydamlığı**, TESEV, İstanbul, 2000, s.27-28

IPSAS'ların kabulü kamu kurumlarında mali şeffaflığın elde edilebilmesi için önemli bir basamak olacaktır.¹⁰⁸

Mali saydamlıkla ilgili İyi Uygulamalar Tüzüğünde yer alan; rollerin ve sorumlulukların açık olması, bilginin kamuya açık olması, bütçe hazırlama, uygulama ve raporlama süreçlerinin açık olması, denetim ve istatistikî veri yayımlamanın bağımsız olması kriterleri, IMF'ye göre mali saydamlığın dört ana unsurunu oluşturur.¹⁰⁹

Mali saydamlıkla ilgili iyi uygulamalar tüzüğünde raporlama, denetim ve muhasebe ile ilgili bulunan maddeler şu şekildedir:¹¹⁰

- ❖ Bir bütçe takvimi belirlenmeli ve buna bağlı kalınmalıdır. Bütçe tasarısı ve bunun yasal görüşmeleri için uygun zaman verilmelidir.
- ❖ Yıllık bütçe gerçekçi olmalı ve kapsamlı bir orta dönem makroekonomik ve mali politika çerçevesinde hazırlanmalı ve sunulmalıdır. Mali hedefler ve her türlü mali kurallar net bir şekilde belirlenmeli ve açıklanmalıdır.
- ❖ Ana gider ve gelir ölçütlerinin türleri tanımlanmalı ve bunların politika hedeflerine katkısı sağlanmalıdır. Tahminler ayrıca bunların mevcut ve gelecekteki bütçesel etkilerini ve daha geniş çaplı ekonomik anlamlarını da içermelidir.
- ❖ Bütçe dokümanı mali sürdürülebilirliğe ilişkin bir değerlendirme içermelidir. Ekonomik gelişmeler ve politikalarla ilgili temel varsayımlar gerçekçi olmalı, açıkça belirlenmeli ve duyarlılık analizleri hazırlanmalıdır.

¹⁰⁸ IFAC, 2010, s. 4

¹⁰⁹ Yasemin Hürçan, Emine Kızıldaş, Hakan Yılmaz, **Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde – IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme**, TESEV, İstanbul, 2000, s.103

¹¹⁰ <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3712,imfmsydmlik2007pdf.pdf?0>; Erişim Tarihi: 09.01.2012

- ❖ Tüm mali politika çerçevesinin içindeki bütçesel ve bütçe dışı faaliyetlerin koordinasyonu ve yönetimi için açık mekanizmalar olmalıdır.
- ❖ Hesap verme sistemi gelirlerin, taahhütlerin, ödemelerin, borçların, varlık ve yükümlülüklerin izlenmesi için güvenilir bir temel oluşturmalıdır.
- ❖ Bütçenin gelişimi üzerine yıl ortası raporu zamanında yasama organına sunulmalıdır. Çok sık, en azından 3 aylık güncellemeler yayımlanmalıdır.
- ❖ Bütçenin onaylanmış ve uzlaşmış halini içeren denetlenmiş nihai hesaplar ve denetim raporları yasama organına sunulmalı ve yıl içinde yayımlanmalıdır.
- ❖ Nihai hesaplar ile yayımlanmış diğer mali raporları içeren bütçe dokümanı merkezi yönetimin bütçesel ve bütçe dışı bütün faaliyetlerini kapsamalıdır.
- ❖ Yıllık bütçede karşılaştırılabilir bilginin yer alacağı bir şekilde en azında son 2 mali yılın sonuçları bulunmalı, ayrıca takip eden 2 yılın bütçesine ait öngörüler ile temel bütçe büyüklüklerine ait duyarlılık analizlerine de yer verilmelidir.
- ❖ Faaliyetlere bağlı gelirler ve dış yardımlar dâhil bütün temel gelir kaynaklarından sağlanan hâsılat yıllık bütçede ayrı ayrı tanımlanarak sunulmalıdır.
- ❖ Merkezi yönetim, borçlarının ve mali varlıklarının düzeyi ve bileşimi, önemli yükümlülükleri (sosyal güvenlik, sağlanan garantiler ve diğer sözleşmelere tabi zorunluluklar dâhil) ve doğal kaynak varlıklarına ait bilgileri yayımlamalıdır.
- ❖ Yerel idarelerin mali pozisyonları ve kamu şirketlerinin mali durumları bütçe dokümanında raporlanmalıdır.
- ❖ Hükümet uzun dönemli kamu mali bilgilerini periyodik olarak yayımlamalıdır.
- ❖ Önemli gelir kalemleri, harcamalar ve finansmana ilişkin mali veriler kurumsal, ekonomik ve fonksiyonel sınıflandırmaya tabi tutularak gayri safi olarak

raporlanmalıdır.

- ❖ Genel yönetimin bütün bilânçosu ve gayri safi borç tutarı veya bunların eşdeğer tahakkukları yönetimin mali durumu için standart özet göstergeler olmalıdır. Bunlar genel denge, kamu kesimi dengesi ve net borçlanma gibi uygun diğer mali göstergeleri tamamlayıcı mahiyette olmalıdır.
- ❖ Mali bilgilerin zamanında yayımlanması hükümet tarafından yasal bir zorunluluk olmalıdır.
- ❖ Mali bilgilerin yayımlanmasına ilişkin takvim önceden duyurulmalı ve buna bağlı kalınmalıdır.
- ❖ Yıllık bütçe ve mali hesaplar mali verilerin derlenmesi ve sunulmasında kullanılan muhasebe esaslarını göstermelidir.
- ❖ Kamu hesapları ve politikaları ulusal bir denetim organınca veya yürütmeden bağımsız eşdeğer bir kurum tarafından denetime tabi tutulmalıdır.
- ❖ Ulusal denetim organı veya eşdeğeri kurum yıllık rapor dâhil tüm raporları yasama organına sunmalı ve bunları yayımlamalıdır. Bu sürecin işleyişi süregelen faaliyetlerle yerinde izlenmelidir.

Kurumsal sınıflandırmayla rollerin netleştirildiği bir analitik bütçe sınıflandırması yapısı içerisinde, hangi kaynakların nerelere harcandığını gösteren bir fonksiyonel sınıflandırma çerçevesinde, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi haricinde bir muhasebe sisteminde mali saydamlıktan söz edebilmek mümkün değildir. Nakit esaslı muhasebe sisteminin raporlamaya imkan tanımaması ve kayıtların tahakkuk esasına göre tutulmaması; ayrıca, kamu sektörü taşınmazları ile borçlarının

muhasebe kayıtlarında gözükmemesi, mali saydamlığın elde edilebilmesini imkansızlaştırır.

Mali saydamlıkla ilgili yapılan açıklamalar ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile bu muhasebenin dayanağı olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümleri dikkate alındığında;

❖ 5018 sayılı Kanunun getiriliş amacının kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını temin etmek, hesap verebilirliği ve saydamlığı, kamu mali yönetimin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını ve tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasını sağlamak olduğu,

❖ Muhasebe sisteminin kurulması sebebinin; kamu hesaplarının, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile mali sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içerisinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması olduğu,

görülecektir. Bu tespitler hesapverebilirlikle bir arada ele alındığında, tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin hem mali saydamlığa, hem kamuoyunun yeterli bilgiye sahip olmasına, hem kaynakların iyi yönetilmesine hem de bunların yetkili organlar tarafından gözetim ve denetimine imkan sağlayacağı açıktır.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi bütün varlıkların, yükümlülüklerin, gelir ve giderlerin bilgisini sunacağından resmin bütün olarak görülebilmesi mümkün olacak ve stratejik planlama ve mali yönetim açısından önemli bir araç olarak kullanılacaktır.¹¹¹

¹¹¹ Diamond, 2002, s. 9-10

2.3.3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Hesap Verme Sorumluluğu

Yönetim olgusunun özünde hesap verme vardır ve bu nedenle de kaynakları yöneten her kişi ve örgütsel birimin en temel yükümlülüğü hesap vermektir. Hesap verme yükümlülüğünün kamu yönetiminde oluşturduğu zincir demokrasiler bakımından doğal ve son derece elzem bir ilişki olarak kabul edilmektedir. Zira halkın kendini yönetmesi için demokratik yolla seçtiği vekillerinden ve onların vekili durumundaki atanmış yöneticilerden, kendilerine tevdi edilen görevlerin ifası ve kamu kaynaklarının kullanımı konularında bilgi isteme ve hesap sorma hakkı demokratik rejimin özünde bulunan bir yetkidir. Ayrıca, kendisine görev verilen kişilerin hesap verme yükümlülüğü aynı zamanda günümüz kamu yönetimleri bakımından bir çağdaşlık kriteri olarak da algılanmaktadır.¹¹²

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda hesap verme sorumluluğu, muhasebe sistemiyle ilişkisini de ortaya koyacak şekilde ele alınmaktadır. Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır. Görüleceği üzere, hesap verme sorumluluğunun ilk başlangıcı kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında bazı kişilerin görevli ve yetkili olmasıdır. Bu kişiler hesaplarını kullandıkları kaynakların muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili olarak da vereceklerdir. Kaynakların, mali olay veya işlemlerin tahakkuk esasına göre kayıtlara alınmaması, olduğundan eksik veya hatalı gösterilmesi veya raporlarda bunların gösterilmemesi

¹¹² Karaarslan, 2005, s. 62-63

muhasabe ve raporlama açısından hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmemesi olarak ele alınabilir.

Devlet muhasebesi, kaynak kullanımını gerektiren işlemleri kaydetmesi ve bu tür işlemlerin mali raporlar aracılığıyla hazırlanmasını sağladığı için mali hesap verme sürecinin temelidir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile getirilen gelişmiş raporlama sistemi sayesinde hesap verilebilirliği sağlayacak mekanizmalar geliştirilmiştir.¹¹³

¹¹³ Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, Ankara, 2002, s.22

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE UYGULAMASI AÇISINDAN ÖNEMLİ BAZI IPSASLAR

Mali tabloların gerçeğe uygun sunumu, uluslararası geçerliğinin olması, mali tabloların diğer ülkelerle kıyasına zemin hazırlaması amaçlarıyla IPSASB tarafından 32 adet tahakkuk bazlı standart yayımlanmıştır. Söz konusu standartların hepsi çok önemli ve dikkate alınması gerekli bilgileri içeriyor olmakla birlikte, bu standartlardan bazıları diğerlerine nazaran uygulamada daha çok karşımıza çıkmaktadır.

Mali tabloların hazırlanmasında dikkate alınacak standartlar, mali tabloları hazırlayan kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyet alanlarıyla yakından ilgilidir. Kamu kurum ve kuruluşlarında mali tablolar hazırlanırken dikkate alınacak standartların birçoğu söz konusu faaliyetler hiç olmadığından veya özel olarak bazı idarelere verildiğinden¹¹⁴ birçok kamu kurumunda uygulanmayacaktır. Bu sebeple, bu bölümde kamu idarelerinde en çok karşılaşılabilecek ve uygulanacak standartlar ele alınmış ve incelenmiştir.

Bu standartlar şu şekildedir:

- IPSAS 1 Mali Tabloların Sunulması
- IPSAS 2 Nakit Akış Tabloları
- IPSAS 3 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar
- IPSAS 9 Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler
- IPSAS 11 İnşaat Sözleşmeleri
- IPSAS 12 Stoklar

¹¹⁴ Örneğin, IPSAS 6 Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar ve IPSAS 7 İştiraklerdeki Yatırımlar standartlarının gerektirdiği işlemler kamu idarelerinin büyük çoğunluğu tarafından yapılmamaktadır.

- IPSAS 16 Yatırım Amaçlı Varlıklar
- IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar
- IPSAS 18 Bölümsel Raporlama

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları kavramı Türkiye’de Devlet Muhasebe Standartları olarak kullanılmaktadır. 5018 sayılı Kanun Genel Yönetim Kapsamındaki İdareleri kapsamakta olup, söz konusu kavram ile Devlet Muhasebe Standardında yer alan Devlet kavramı da yine örtüşmemektedir. İlave olarak kamu sektörünün mahiyetiyle ilgili olarak uluslararası platformda yapılan tanımlamalar yine Türkiye’de kullanılan Devlet kavramıyla örtüşmemektedir. Bu sebeple IPSAS’larda olduğu gibi standardın kamu sektörü muhasebe standardı şeklinde ele alınması ve kapsamı içerisine kamu şirketlerinin girmediğinin ifade edilmesi hem daha kapsayıcı olacak, hem de sektör dışında idare bırakılmamış olacaktır. IPSAS ve DMS arasında en azından isim açısından bu farklılıklar bulunmaktadır. DMS’ler IPSAS’ların çevirisi mahiyetinde olmakla birlikte, tam olarak uyumlu olduğunu söylemek de mümkün değildir. Standartlar açıklanırken farklılıklara değinilmiştir.

Ancak, açıklamalar yapılırken aynı mahiyette olan bu kavramlardan IPSAS tercih edilmiş ve kullanılmıştır. Ayrıca, standartlar açıklanırken orijinal IPSAS metinleri dikkate alınmıştır.

3.1. MALİ TABLOLARIN SUNULMASI (IPSAS 1/DMS 1)

IPSAS 1; mali tabloların sunumu için genel düzenlemeleri, mali tabloların yapısına ve tahakkuk esasına göre hazırlanan mali tablolarda yer alması gerekli minimum içeriğe yönelik rehberi ortaya koyar.¹¹⁵

Çeşitli ülkelerin mali tablolarında sunulan bilgiler ile bu bilgilerin IPSAS 1 açısından ele alındığı tablo aşağıda yer almaktadır. Bu tablo IPSAS uygulayan ülkelerin, standartlara uyumunu gösterdiği gibi, aynı zamanda bazı bilgilerin sunumunun ne kadar zor olabileceğini de göstermektedir. Özellikle altyapı varlıklarının veya kamu idareleri tarafından sahip olunan maddi olmayan varlıkların mali tablolarda gösterilmesinin zorluğu tablodan çıkartılabilecek bazı sonuçlardır.

Tablo 8: IPSAS 1'e Göre Mali Tablolarda Yer Alan Bilgiler ile Çeşitli Ülkelerin Bu Bilgileri Sunmasının Kıyası

IPSAS 1	İspanya	Finlandiya	Fransa	Norveç	İsveç	UK (İskoçya) ¹¹⁶	Avustralya	Kanada	Yeni Zelanda	USA (Arizona)
BİLANÇO										
VARLIK										
Maddi Duran Varlıklar										
Arsa ve Binalar	X	X	X	X	X	X	X	(X)	X	X
Tesis ve Cihazlar	X	X	X	X	X	X	X	(X)	X	X
Altyapı Varlıkları		X	X		X	X	X	(X)	X	X*
Birikmiş Amortisman	X		X				X	(X)	X	X
Diğer Duran Varlıklar										

¹¹⁵ Vicente Pina, Lourdes Torres, "Accounting Developments of Spanish Local Governments: An International Comparison", **Journal of Public Budgeting Accounting & Financial Management**, Winter 2002, s. 625

¹¹⁶ Birleşik Krallık'ta yer alan ülkelerden sadece İskoçya dikkate alınmıştır. Benzer şekilde ABD eyaletlerinden sadece Arizona eyaleti mali tabloları incelenmiştir.

Uzun Dönem Yatırımlar	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Uzun Dönem Alacaklar	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Maddi Olmayan Varlıklar	X	X	X		X		X		X	
Gelecek Döneme İlişkin Giderler	X	X	X			X				X
Dönen Varlıklar										
Nakit	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Menkul Kıymetler	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Alacaklar	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
YÜKÜMLÜLÜKLER										
Uzun Vadeli Yükümlülükler										
İhraç Edilen Tahviller	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Kısa Vadeli Yükümlülükler										
Banka Kredileri ve Fazla Çekim	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Uzun Vadeli Yükümlülüklerin Cari Kısmı	X	X	X		X	X	X		X	X
Alacaklılar	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Diğer Yükümlülükler ve Karşılıklar	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
FAALİYET TABLOSU										
Satış veya Diğer Faaliyet Gelirleri	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Maaş, Ücret ve Çalışanlara Sağlanan Faydalar	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Amortisman	X	X	X	(X)	X	X	X	-	X	X
Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Faiz Harcamaları	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Olağandışı Ödemeler	X	X	X			X	X		X	X
Olağandışı Krediler	X	X	X			X	X		X	X

* GASB 34 çerçevesinde tercihe bağlıdır. Altyapı varlıklarının muhasebeleştirilmesi haricinde, Arizona Eyaletinde mali raporlama GASB 34'e uygun olarak yapılır.

(X): Kabul edilmiş, ancak, henüz yürürlüğe girmemiş olmasına işarettir.

Kaynak: Vicente Pina, Lourdes Torres, Accounting Developments of Spanish Local Governments: An International Comparison, Journal of Public Budgeting Accounting & Financial Management, Winter 2002, s. 628-629

3.1.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

IPSAS 1'e göre mali tabloların sunulmasının amacı bir kurumun genel amaçlı mali tablolarının önceki dönem mali tablolarıyla ve diğer kurum veya kuruluşların mali tablolarıyla kıyaslanmasına imkân verecek şekilde sunulması için gerekli usul ve esasları belirtmektir. DMS 1'de¹¹⁷ IPSAS'tan farklı olarak kapsam genel yönetim kapsamındaki kamu idareleriyle¹¹⁸ sınırlandırılmıştır. DMS 1'e göre, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda ifadesini bulan genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri kavramı dışında kalan kamu kurum ve kuruluşu bulunmadığı kabulü vardır. Ayrıca DMS 1'e göre mali tabloların amacı kamu kurum ve kuruluşlarının mali tablolarının önceki dönem mali tablolarıyla kıyaslanması olarak belirtilmekle birlikte, IPSAS 1'de bu konu DMS 1'de yer alan amacı da kapsayacak şekilde "other entities" ifadesiyle daha geniş olarak ele alınmış, sadece Türkiye'de yer alan kamu

¹¹⁷ 22.02.2008 tarih ve 26795 sayılı Resmi Gazetede DMS 1 Mali Tabloların Sunulması Adıyla Yayımlanmıştır.

¹¹⁸ 5018 sayılı Kanunun 3 üncü maddesine göre "Uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareleri" ifade eder.

kurum ve kuruluşları değil, toplamda IPSAS'ları kullanan tüm ülkeler açısından değerlendirilmiştir.

Kamu kurum ve kuruluşlarının şirketleri Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre muhasebe kayıtlarını tutacaklardır. IPSAS 1'e göre bu şirketler aşağıda belirtilen özelliklerin tamamına sahip olmalıdır:

- Kendi adına sözleşme imzalama gücüne sahip olması,
- İşlerini yürütmeye mali ve operasyonel yetkiye sahip olması,
- Mal ve hizmetleri kârlı olarak veya maliyetin tamamını karşılayacak şekilde satıyor olması,
- Kamu sektörü kurum ve kuruluşları tarafından kontrol ediliyor olması,
- Kamu kurum ve kuruluşları tarafından finanse edilmemesi.

DMS 1'de ise kapsam hem tartışmalı olacak, hem de uluslararası kabule uygun olmayacak şekilde ele alınmaktadır.

“Bu Standart, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları çerçevesinde tahakkuk esaslı hazırlanan genel amaçlı malî tabloların sunulmasında, tüm kurum ve kuruluşlar için aynı ve eşit şekilde uygulanır.”

Görüleceği üzere IPSAS şirketlerin özelliklerini belirtip, şirketler haricindeki tüm kamu sektörünün kapsam dâhilinde olduğunu ifade ederken, DMS genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini kapsama almıştır. Böyle bir yaklaşım genel yönetim kapsamı haricinde bulunan idarelerin mahiyetini belirsizleştirdiği gibi, kamu şirketlerinin mahiyetini dahi tartışmalı hale getirmektedir.

3.1.2. Bazı Tanımlar

Standardın açıklanmasında ve diğer standartların değerlendirilmesinde faydası olacak bazı tanımlar şu şekildedir.

Genel Amaçlı Mali Tablolar: Kamu kurum ve kuruluşları tarafından hazırlanmış olan tabloları talep etme pozisyonunda olmayan kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik tablolarıdır.

Gerçeğe Uygun Değer: Piyasa koşullarında muvazaasız bir işlemde bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi için belirlenen tutardır. (DMS 1, Madde: 3)

Tahakkuk Esası: İşlemlerin ve diğer olayların gerçekleştiği anda kayda alındığı sistemdir. (Sadece nakit ve benzeri varlıkların alındığı veya ödendiği anda kayıt alınması değildir.) Bu sebeple işlemler ve diğer olaylar muhasebe kayıtlarına alınır ve ilgili oldukları dönemlerin mali tablolarında gösterilir. Varlıklar, yükümlülükler, net varlıklar/özkaynaklar, gelir ve giderler tahakkuk muhasebesi sistemine göre kayıt altına alınır.

3.1.3. Mali Tabloların Amacı ve Bölümleri

Mali tabloların amacı; kullanıcıların büyük çoğunluğunun kaynakların kullanılmasına yönelik kararlar almasına ve değerlendirmeler yapmasına yardımcı olmak amacıyla, kamu kurum ve kuruluşlarının mali durumu, performansı ve nakit akışları hakkında bilgiler sağlamaktır. Mali tablolar idarelerin;

- Kaynakları, kaynaklarının dağılımı ve kullanımı,
- Faaliyetlerini nasıl finanse ettikleri ve nakit ihtiyaçlarını nasıl karşıladıkları,

- Faaliyetlerini finanse etme ve sorumlulukları ile taahhütlerini karşılama yeteneklerinin değerlendirilmesi,

- Mali durumu ve mali durumunda meydana gelen değişiklikleri,

- Hizmet maliyetleri, etkinliği ve başarısı bakımından performansının değerlendirilmesi,

- Varlıkları,

hakkında yararlı bilgiler sağlamaktadır.

Ayrıca, devam eden faaliyetler için gerekli olan kaynakların tahmin edilmesi ve kaynakların bütçe yasalarına ve diğer yasalara uygun olarak elde edilip kullanılmasıyla ilgili bilgiler sağlaması da mali tabloların faydalarındandır.

Mali tabloların hazırlanması ve sunulması ile ilgili sorumluluk ülke yasalarına göre değişmektedir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu hükümlerine göre Türkiye’de hesapların verilmesi sorumluluğu muhasebe yetkilisi ile üst yöneticiye veya görevlendireceği harcama yetkilisine aittir. DMS 1’de bu sorumluluğun kamu idarelerinde olduğu ve kurumların yöneticilerinin de bu hususları gözetmesi gerektiği ifade edilmekle birlikte, net olarak kişilere yönlendirilmiş bir sorumluluk bulunmamaktadır.

Mali tablolar şunlardan meydana gelmektedir.

- Bilanço,

- Faaliyet Sonuçları Tablosu (Gelir Tablosu)

- Öz Kaynak Değişim Tablosu

- Nakit Akış Tablosu,

- Onaylanmış bütçenin sunulması istenildiği zaman, bütçe ve gerçekleşme rakamlarını gösteren ayrı bir finansal tablo veya finansal tablolar içerisinde ayrı sütunlar, (İsteğe bağlı olduğundan dolayı DMS 1’de buna yer verilmemiştir.)
- Notlar (Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı notları kapsayan)

3.1.4. Mali Tablolarla İlgili Genel Hususlar

Mali tabloların sunumunda dikkate alınacak temel kavramlar ve özellikler aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

3.1.4.1. Mali Tabloların Gerçeğe Uygun Sunumu

Finansal tablolar idarelerin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak göstermelidir. Gerçeğe uygun sunum ticari işlemler ve diğer işlemler ile koşulların etkilerinin IPSAS’larda varlıklar, borçlar, gelir ve giderlere ilişkin olarak ortaya konulan standartlarla uyumlu olmasıdır.

İdarelerin IPSAS’ların tamamına uyumlu olarak hareket ettiğini açık ve sınırlandırılmamış şekilde ifade etmesi gerekir. Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğin 19 uncu maddesinde güvence beyanından bahsedilmektedir. Bu beyanda mali tabloların IPSAS’lara uyumlu olarak hazırlandığına yönelik ifadeler yer verilebilir. Mevcut durumda güvence beyanlarında mali tabloların uluslararası standartlara uygun olarak hazırlandığının kabulüne yönelik olarak herhangi bir ifade bulunmamaktadır. Finansal tablolar bütün standartların gereğini yerine getirmediği müddetçe, finansal tablolarının standartlara uyumlu olduğundan bahsedilemez. IPSAS 3 standardında, bir konuyla ilgili

uygulanacak özel bir standardın bulunmadığı durumlarda nasıl hareket edileceği hiyerarşik yönlendirici rehber olarak belirtilmektedir.

Standartlarla uyumlu olmayan muhasebe politikaları veya uygulamaları, bunların açıklanmasıyla, buna ilişkin notların veya açıklayıcı bilgilerin eklenmesi suretiyle düzgün hale getirilemez. Çok ender hallerde, standarda uygun olarak hareket etmenin finansal tabloların amacıyla çatışmaya sebebiyet vereceği veya finansal tabloların gerçeğe uygun olarak sunulmasına engel olabileceği düşüncesi ortaya çıktığında bunların gerekçeleriyle birlikte açıklanması gerekir.

3.1.4.2. İdarenin Sürekliliği (Going Concern)

Mali tablolar hazırlanırken, bunların hazırlanmasından sorumlu kişilerce idarenin faaliyetlerinin sürdürülebilirliğine yönelik bir değerlendirme yapılmalıdır. Finansal tablolar, tasfiye, faaliyetlerin sona erdirilmesi veya buna benzer bir olay olmadığı müddetçe, idarenin sürekliliği varsayımına dayanılarak hazırlanır.

3.1.4.3. Sunumun Tutarlılığı

Mali tabloların içerisindeki kalemlerin sunumu ve sınıflandırılması bir dönemden diğer döneme değiştirilmemeli, aynı biçimde uygulanmalıdır. Ancak;

- IPSAS sunumda bir değişiklik öngörüyorsa,
- İdarenin faaliyetlerinde önemli bir değişiklik ortaya çıkmış veya IPSAS

3'te belirtilen muhasebe politikalarının uygulanması ve seçilmesi için gerekli olan kriterler açısından daha uygun bir sunum veya sınıflandırma gerekiyorsa;

mali tabloların sunumunda ve sınıflandırılmasında yöntem değiştirilebilir.

3.1.4.4. Önemlilik ve Birleştirerek Sınıflandırma

Eğer mali tablolarda bir kısım bilgilerin verilmemesi veya yanlış sunulması, mali tablo kullanıcılarının kararlarını veya değerlendirmelerini etkiliyorsa, bu bilgi önemlidir. Önemlilik, verilmeyen veya yanlış sunulan bilginin büyüklüğüne veya özelliğine bağlıdır. Önemliliğin belirlenmesinde kullanıcıların özellikleri de dikkate alınmalıdır.

Önemli olduğuna karar verilen kalemler mali tablolarda ayrı olarak sunulmalıdır. Mali tablolar özelliği veya fonksiyonu açısından sınıflara ayrılan kalemleri meydana getiren çok sayıda işlemlerden veya diğer olaylardan oluşmaktadır. Önemlilik kavramı, eğer bir bilgi önemsizse mali tablolarda ayrı olarak sunulmasına ihtiyaç olmaması anlamına gelmektedir.

3.1.4.5. Netleştirme

IPSAS tarafından izin verilmediği müddetçe, varlıklar ve yükümlülükler ile gelirler ve giderlerin netleştirilmeden sunulması gerekir. Varlıkları karşılık ayrıldıktan sonra net değeriyle gösterme netleştirme değildir. Netleştirmenin kullanıcıların işlem ve olayları anlamasını güçleştirmesinden dolayı, aşağıda belirtilen haller haricinde, yapılmaması gerekir.

- Önemli olmayan ve aynı veya benzer işlemlerden doğan gelir veya giderlerde netleştirme yapılabilir.
- IPSAS tarafından izin verilmesi durumunda yapılabilir.

3.1.4.6. Karşılaştırmalı Bilgi

IPSAS tarafından izin verilmediği veya aksi düzenlenmediği müddetçe, mali tablolarda raporlanan bütün tutarlar önceki dönemle birlikte sunulmalıdır.

Mali tablo kalemlerinin sunumunda veya sınıflandırmasında değişiklik olursa, karşılaştırmalı tutarların da tekrar sınıflandırılması gerekir. Karşılaştırmalı tutarların yeniden sınıflandırıldığı hallerde, idarelerin;

- Yeni sınıflandırmanın mahiyeti,
- Yeniden sınıflandırılan her bir kalemin veya kalemler sınıfının tutarları,
- Yeni sınıflandırmanın nedenleri

hakkında bilgi vermesi gerekir. Karşılaştırmalı tutarların yeniden sınıflandırılmasının gereksiz olduğu hallerde de idarelerin nedenleri ve yapılmış olsaydı olası etkileri konusunda bilgi vermesi gerekir.

3.1.4.7. Mali Tabloların Belirlenmesi

Mali tablolar açık bir şekilde belirlenmeli ve birlikte yayımlanan diğer dokümanlardan ayrılmalıdır. IPSAS sadece mali tablolara uygulanır. Bunun haricinde faaliyet raporlarına veya diğer raporlara uygulanmaz.

Mali tabloların her bir kısmı açık bir şekilde belirlenmelidir. Buna ilave olarak, sunulan bilgilerin daha iyi anlaşılması amacıyla aşağıdaki bilgilere mali tablolarda yer verilmeli ve anlamayı kolaylaştırmak için gerektiğinde tekrarlanmalıdır.

- Mali tabloları hazırlayan idarenin adı veya diğer tanımlayıcı bilgileri ve bir önceki raporlama döneminden beri ortaya çıkan değişiklikler,
- Mali tabloların tek bir idareye mi yoksa birden fazla idareye mi ait olduğu,
- Mali tabloların ait olduğu raporlama tarihi veya dönemi,
- Raporlama para birimi,
- Mali tablo kalemlerinde yer alan tutarların yuvarlama seviyesi.

3.1.4.8. Raporlama Dönemi

Mali tablolar en azından yıllık sunulmalıdır. Raporlama döneminin değişmesi ve yıllık mali tabloların bir yıldan daha kısa veya uzun dönemlerde sunulacak olması durumunda, önceki dönemi kapsayan mali tablolara ilave olarak, niçin daha kısa veya uzun bir raporlama dönemi tercih edildiğine ve mali tabloların karşılaştırılmaması gerçeğine yönelik bilgiler belirtilmelidir.

3.1.4.9. Zamanlılık

Kullanıcılarına vaktinde sunulmayan mali tabloların faydası yoktur. İdareler mali tablolarını raporlama tarihinden itibaren altı ay içerisinde sunacak durumda olmalıdır.

3.1.5. Mali Tablolarda Kısa ve Uzun Vade Ayrımı

İdareler likidite temeline dayalı sunumun daha güvenilir ve yararlı bilgi sağladığı durumlar hariç, dönen ve duran varlıklarını ve kısa ve uzun vadeli borçlarını mali tablolarda ayrı ayrı sınıflandırarak sunarlar.¹¹⁹ İstisnai hallerde, varlıklar ve yükümlülükler likidite durumlarına göre mali tablolarda sunulurlar.

Bir varlık şu hallerde dönen varlık olarak kabul edilir:

- Normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya satış veya tüketim amacıyla elde tutulması durumunda,
- Özellikle ticari amaçla elde bulundurulması halinde,
- Raporlama tarihinden sonra on iki ay içerisinde paraya çevrilmesi beklendiğinde,

¹¹⁹ Gürbüz Gökçen ve diğerleri, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s.111

- Nakit ve nakit benzeri olduğunda.

Diğer tüm varlıklar duran varlık olarak sınıflandırılır.

Normal faaliyet dönemi; aktarılan kaynağın çıktıya dönüşmesi için beklenilmesi gerekli süre olarak ele alınmakla birlikte, yine IPSAS'1 de normal faaliyet döneminin net olarak ortaya konulamadığı durumlarda, bu sürenin 12 ay olarak ele alınacağı belirtilmektedir. Bu süre Türkiye'deki bütçe yasaları ve bu yasaların süresiyle de uyumludur. Bir yıldan daha uzun bir sürede paraya dönüşme ihtimali bulunsa da, vergi alacakları, kullanıcı ücreti alacakları, cezalar, düzenleyici ücret alacakları, stoklar ve tahakkuk etmiş yatırım gelirleri gibi varlıklar dönen varlık olarak kabul edilir.

Dönen varlıklar vadesi bir yılın altında kalan duran varlık grubunu da kapsamaktadır.

Aşağıdaki şartları sağlayan bir yükümlölük de kısa vadeli yabancı kaynak olarak ele alınır.

- Normal faaliyet dönemi içerisinde ödenmesi beklenen,
- Özellikle ticari amaçla elde tutulan,
- Raporlama tarihinden sonra on iki ay içerisinde ödenmesi beklenen,
- Raporlama tarihinden sonraki on iki ay boyunca yerine getirilmesi

zorunlu olan ve ertelenemeyen,

yükümlölük kısa vadeli yabancı kaynak olarak değerlendirilir.

Bazı kısa vadeli yabancı kaynaklar, kamu transfer ödemeleri, çalışan hakları ve diğer faaliyet maliyetleri, normal faaliyet döneminde kullanılan sermayenin bir parçasıdırlar. Bunların vade süreleri on iki aydan daha uzun olsa da, kısa vadeli

olarak görülür. Vadesi on iki ayın altına düşen uzun vadeli yabancı kaynaklar da kısa vadeli yabancı kaynaklar olarak ele alınır.

Borçlu olan idarelerin borcunu erteleme hakkı bulunuyorsa borç cari olmayan borç olarak sınıflandırılır. Paralel olarak, işletme, borcu uzun vadeli dahi olsa, sözleşmede yer alan bir yükümlülüğün yerine getirilmemesi veya ihlali durumunda ödenebilir aşamaya geliyorsa cari borç olarak sınıflandırılır.¹²⁰

3.1.6. Mali Tablolarda Ölçümleme Yöntemleri

Tahakkuk esaslı muhasebe bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekilde dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda kayıtlara alınmasını öngörmekteyken, varlık ve yükümlülük değerlerini göz ardı etmektedir. Varlık değerlemesi tahakkuk esaslı muhasebe içerisinde geliştirilmesi gerekli bir unsur olarak görülmelidir.¹²¹ IPSAS'lar varlık ve yükümlülük değerlemesine çözümler üretmiş olmakla birlikte, üretilen bu çözümlerin ciddi bir zaman ve maliyet kaybına neden olacağı değerlendirilmektedir.

Kamu kurum ve kuruluşları tarafından tahakkuk sistemine uyarlı olarak hazırlanan mali tabloların içerisinde yer alan kalemlerin ölçümleme yöntemleri, IPSAS'ların uygulanması sürecinde çok önemli bir yet tutmaktadır. Bu sebeple temel olarak mali tablo kalemlerini oluşturan hesaplarda kullanılan ölçümleme yöntemleri bu bölümde ele alınacaktır.

¹²⁰ Remzi Örtün ve diğerleri; **Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s. 18-20

¹²¹ Michael Churchill, "Accrual Accounting in the Public Sector", **Australian Accountant**, 1992, s. 41

IPSASB tarafından mali tablolardaki varlık ve yükümlülüklerin ölçümlenmesine yönelik olarak Kasım 2012 tarihi itibarıyla taslak olarak hazırlanmış kavramsal çerçeve temelinde açıklamalar yapılacaktır.

Genel özelliklerini ifade etmeden önce ölçümleme esasları şu şekilde ele alınabilir¹²²:

- **Defter Değeri veya Şimdiki Değer:** Defter değeri bir varlığın elde edilmesi sırasında, elde etme maliyetleri dahil katlanılan maliyeti yansıtır. İlk ölçümleme sonrasında varlığın ölçümlemesi fiyatlardaki değişiklikleri yansıtmaz. Yükümlülük açısından ise, defter değeriyle ölçümleme esası bir yükümlülük kapsamında bir işlemde elde edilen miktarı yansıtır. Buna karşın, şimdiki değeriyle ölçümleme esası raporlama tarihindeki ekonomik ve finansal çevreyi yansıtır.

- **Giriş veya Çıkış Açısı:** Bir varlığın giriş değeri, elde edildiğinde ödenen değeri yansıtır. Çıkış değeri ise varlığın satış ve/veya kullanımı için elden çıkarılması neticesinde elde edilen miktarı yansıtır. Genellikle, giriş değeri hizmet maliyetlerinin ve operasyonel kapasitenin değerlendirilmesi için daha uygunken, çıkış değeri finansal kapasitenin değerlendirilmesi için daha uygundur. Bir yükümlülüğün giriş değeri bir yükümlülük altında gerçekleştirilen işlemler veya idarenin yükümlülüğü kabul ettiği tutar ile ilgilidir. Çıkış değeri ise yükümlülüğün yerine getirilmesini veya bir idarenin yükümlülükten kurtulması için gerekli miktarı yansıtır.

- **İdare Bazlı veya İdare Bazlı Olmayan Değer:** İdare bazlı değer kavramı raporlama tarihinde bir idarenin piyasadaki durumundan ziyade ekonomik pozisyonunun yansıtan ölçümleme esasına işaret eder. İdare bazlı olmayan değer ise bir varlık veya yükümlülüğün piyasa değerini yansıtır.

¹²² <http://www.ifac.org/publications-resources/glance-conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sect-0>; Erişim Tarihi: 15.12.2012

Varlıkların şimdiki değer ölçümlemesinde kullanılan yöntemler şu şekildedir:

a- Piyasa Değeri (Market Value): Raporlama tarihinde bilgili ve istekliler arasında muvazaasız bir işlemde bir varlığın el değiştirilmesi için ödenen miktardır.

b- Kullanım Değeri (Value in Use): Raporlama tarihinde kullanılmaya devam etmesi durumunda varlığın idareye sağlayacağı kalan servis potansiyelini veya ekonomik faydalarını gösteren şimdiki değerdir.

c- Yenileme Maliyeti (Replacement Cost): Raporlama tarihinde, varlığın faydalı ömrünün sonunda elde edilecek kalıntı değerden gelen tutar dahil, bir varlığın hizmet potansiyelinin yenilenmesi için gerekli en ekonomik maliyettir.

d- Net Satış Fiyatı (Net Selling Price): Raporlama tarihinde bir varlığın satışından satış maliyetleri düşüldükten sonra elde edilen tutardır.

Aşağıdaki tabloda varlıklar için dikkate alınacak ölçümleme yöntemleri özet olarak belirtilmektedir. Tabloda varlıkların şimdiki değerinin ölçümlemesinde kullanılan yöntemler ile bu yöntemlerin ne şekilde kayıtlara alınacağı gösterilmektedir.

Tablo 9: Varlıklar için Ölçümleme Yöntemleri

Defter Değeri			
Defter Değeri	Giriş	Elde etme tarihinde görülen	İdare bazlı
Şimdiki Değer			
Açık, faal ve düzgün piyasadaki piyasa değeri	Giriş ve çıkış değeri aynıdır	Görülür	İdare bazlı değildir
Faal olmayan piyasadaki	Çıkış	Değerleme	İdare bazlı değildir

defter değeri		teknine bağlıdır	
Yenileme Maliyeti	Giriş	Görölür	İdare bazlı
Net Satış Fiyatı	Çıkış	Görölür	İdare bazlı
Kullanım Değeri	Çıkış	Görölmez	İdare bazlı

Kaynak: <http://www.ifac.org/publications-resources/glance-conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sect-0>; Erişim Tarihi: 15.12.2012

IPSASB tarafından hazırlanan ve varlık ve yükümlölüklerin değerlemesiyle ilgili yönlendirmeler içeren taslak halindeki kavramsal çerçevede iki senaryo kapsamında kullanılabilecek iki tür ölçölme yöntemi üzerinde durulur: Gerçeğe Uygun Değer, Yoksun Kalınan Değer Modeli (Deprivation Value Model).

Taslak kavramsal çerçevede gerçeğe uygun değeri ölçölme esası olarak öngörmez. Çünkü piyasa değeri ve gerçeğe uygun değer çok benzerdir. Gerçeğe uygun değer yöntemi; açık, aktif ve düzenli olmayan piyasaların olduğu, piyasa değerinin uygun ölçölme yöntemi olarak kabul edildiği hallerde piyasa değerinin tahmin edilmesinde kullanılır. Gerçeğe uygun değerin amacı mevcut piyasa şartlarında ölçölme tarihinde, açık, düzenli ve faal bir piyasada, bir varlığın el değiştirme fiyatını tahmin etmektir. Bu yöntem çıkış değeri üzerinedir. Yoksun kalınan değer modeli ise faaliyet varlıkları için güncel ölçölme esaslarının seçimi için kullanılır. Amacı; bir varlık yok olsaydı, onu devam ettirmek için idarenin katlanacağı zararı yansıtmaktır. Bu aynı zamanda zaten kontrolde olmayan bir varlığın elde edilmesi için ödenecek bedel olarak da kullanılabilir. Güncel

ölçümleme esaslarının seçimini ve onayını kolaylaştıran bu yöntem üç ölçümleme esasını içerir: Yenileme maliyeti, Net Satış Fiyatı ve Kullanım Değeri.

Taslakta yükümlülükler için getirilen ölçümleme esasları ise şu şekildedir: Defter Değeri, Yükümlülükten Kurtulma Maliyeti (Cost of Release), Gerçekleştirme Maliyeti (Cost of Fulfillment), Piyasa Değeri (Market Value), Üstlenme Maliyeti (Assumption Price).

IPSAS'lara uyumun neticesinde kullanılacak olan hesap planının Türkiye'de hâlihazırda kullanılan ve uygulanan hesap planından farklılıklarını daha yakından görebilmek amacıyla, aşağıya örnek bir finansal durum tablosu eklenmiştir. Tablo IPSAS'ların Türkiye'de uygulanmaya başlanmasından sonra kullanılacak olan hesap planına ışık tuttuğu gibi aynı zamanda bilançonun kalemlerini de göstermektedir.

Tablo 10: Örnek Finansal Durum Tablosu / Bilanço

	200(t)	200(t)	200(t-1)	200(t-1)
VARLIKLAR				
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
Toplam varlıklar		X		X
YÜKÜMLÜLÜKLER				
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
Toplam yükümlülükler		X		X
Net varlıklar		X		X
NET VARLIKLAR/ÖZKAYNAK				
Net değer	X		X	
Yedekler	X		X	
Birikmiş olumlu/olumsuz fark	X		X	
Toplam net varlıklar/özkaynak		X		X

Kaynak: 22 Şubat 2008 tarih ve 26795 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan DMS 1 Mali Tabloların Sunulması Standardının Ekler bölümünden alınmıştır.

3.2. NAKİT AKIŞ TABLOLARI (IPSAS 2/DMS 2)

3.2.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Nakit ve nakit benzeri varlıklarda meydana gelen değişimleri gösteren nakit akış tabloları, bir raporlama döneminde ortaya çıkan nakit girişleri ile çıkışlarını göstermekte ve bu yöntemle idarelerin faaliyetlerinin finansmanı için gerekli nakit ihtiyacının ne kadar olduğunu ortaya koymakta ve nakdi ne şekilde kullandığını göstermektedir. İdari faaliyetlerinin devamı gibi kaynakların dağılımı hakkında bilgi sahibi olmak isteyen kullanıcılara nakit akışlarının miktarı ve zamanlaması hakkında bilgi sağlar.

Mali tablolarını tahakkuk temelli hazırlayan idarelerin IPSAS 2 ile uyumlu olmak şartıyla nakit akış tablosu hazırlaması ve mali tabloların sunulması gereken dönemde mali tabloların bir parçası olarak nakit akış tablolarını da sunması gerekir.

İdarelerin nakit akış tablosunda yer alan nakit ve nakit benzerlerinin unsurlarını ve nakit akış tablosundaki tutarlar ile bilançoda bunlara karşılık gelen kalemler arasındaki mutabakatını göstermesi gerekir.

Genel yönetim kapsamındaki idarelerde uygulanacak olan bu standart, tek hazine sisteminden kaynaklı olarak, genel bütçe kapsamındaki idareler için biraz farklılık gösterecektir. Tek hazine sisteminde tüm nakitler Maliye Bakanlığı veznelerine yatırıldığından ve giderler de ödeneklerle kurumlara aktarıldığından dolayı, DMS 2’de de ifade edildiği üzere, Nakit Akış Tabloları genel bütçe kapsamındaki idareler için tek bir tablo olarak düzenlenecektir. Ancak böyle bir yöntem idarelerin nakit dengesinin anlaşılmasını zorlaştıracığı gibi, aynı zamanda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yer alan idare mantığına da uygun olmayacaktır.

3.2.2. Nakit ve Nakit Benzeri Varlık Ayrımı

Elde bulunan paralar ile vadesiz mevduatlar nakit varlık olarak, kısa vadeli yüksek dereceli likit varlıklar ise nakit benzeri varlık olarak ifade edilir.

Nakit benzeri varlıkların diğer özellikleri ise şu şekildedir: Önemli değer değişikliği riski taşımazlar ve konvertibl para birimlerine kolayca dönüşebilirler. Vadesine üç aydan daha az bir süre kalan yatırımlar nakit benzeri olarak kabul edilir.

Nakit akışları, nakit ve nakit benzeri varlıklar arasındaki hareketler değil, esas faaliyet, yatırım ve finansman faaliyetleri çerçevesinde ortaya çıkan nakit giriş ve çıkışlarıyla ilgilidir. Nakit ve nakit benzeri varlıklar içerisindeki bu hareket nakit yönetimidir ve nakit yönetimi nakit benzeri varlıklardaki fazla nakdin yatırıma dönüştürülmesini de içerir.

3.3.3. Nakit Akış Tablosunun Bölümleri

Nakit akışları tablosu dönem içerisinde gerçekleşen nakit hareketlerini esas, yatırım ve finansman faaliyetlerine göre sınıflandırır. Faaliyete dayalı sınıflandırma kullanıcılara ilgili faaliyetlerin finansal durum üzerindeki etkilerini ve faaliyetler arasındaki ilişkiyi değerlendirme imkânı sağlayacaktır. Tek bir işlemin aynı anda iki faaliyeti birden ilgilendirdiği durumlarda, iki ayrı yerde gösterilir.

Esas Faaliyetler: İdari faaliyetlerinin ne kadarlık nakit akışına neden olduğunu gösteren önemli bir sınıftır. Esas faaliyetlerden doğan nakit akışları; dış finansman kaynaklarına başvurmaksızın; borçların geri ödenebilmesinin, işletmenin iş yapabilme yeteneğinin sürdürülebilmesinin, kâr paylarının ödenebilmesinin ve yeni yatırımlar yapılabilmesinin önemli bir göstergesidir.¹²³

¹²³ Erdin Gündüz, **TMS Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Ed: Sağlam ve diğerleri)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009, s. 171

Toplam nakit akışları kamunun mevcut faaliyetlerinin ne kadarlık bölümünün vergi, ücret ve harçlarla finanse edildiği hakkında bilgi sağlar. Esas faaliyetlerden kaynaklı nakit akışları temel olarak kurumun nakit gerektiren faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar. Örneğin;

- Vergi, resim ve harçlardan kaynaklı nakit girişleri,
- Mal ve hizmet sunumundan elde edilen nakit girişleri,
- Faaliyetleri finanse etmek için diğer kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan nakit ödemeleri (kredileri içermez),
- Mal ve hizmet temini için yapılan nakit ödemeleri,
- Çalışanlara yapılan ödemeler,
- Ticari amaçlı sözleşme veya anlaşmalardan kaynaklı nakit giriş ve çıkışları,
- Durdurulan faaliyetlerle ilgili nakit giriş ve çıkışları,
- Yargı kararları neticesinde ortaya çıkan nakit giriş ve çıkışları.

Bir maddi duran varlık satışı sonucu oluşan nakit akışları, işletmenin ana gelir getirici faaliyeti olmadığından dolayı yatırım faaliyetlerinden kaynaklı nakit akışı olarak kabul edilir.¹²⁴

Menkul kıymetler eğer alınıp satılmak veya ticareti yapılmak amacıyla idarelerde bulunduruluyorsa bunlar esas faaliyet olarak sınıflandırılır.

Sınıflandırma konusunda net olarak ayırım yapılamayan hallerde, nakit giriş ve çıkışları esas faaliyetler kapsamında ele alınır.

Yatırım Faaliyetleri: DMS 2'ye göre uzun vadeli varlıkların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetler olarak tanımlanır. İdarelerin gelecekteki

¹²⁴ Gökçen ve diğerleri, 2011, s.143

hizmet sunumuna katkıda bulunması düşünölen kaynaklara yapılan nakit çıkışları yatırım faaliyetleri sınıfında gösterilir. Yatırım faaliyetleri kapsamındaki nakit hareketleri şu şekildedir:

- Uzun vadeli varlıkların temini için yapılan ödemeler,
- Uzun vadeli varlıkların satışından kaynaklı nakit girişleri,
- Nakit benzeri veya alım satım amacıyla elde tutulan araçlarla ilgili olmadığı sürece, başka bir idarenin yönetiminin veya borçlanma aracının veya idarenin ortak bir yönetime tabi teşebbüsteki payının satılması sonucu elde edilen nakit girişleri,
- Yatırım faaliyetleriyle ilgili olarak üçüncü kişilere verilen avans ve kredilere ilişkin nakit çıkışları ile bunların geri alınmasından kaynaklı nakit girişleri.

Finansman Faaliyetleri: DMS 2'ye göre kamu idaresinin net değer ve borçlarının büyüklüğünde ve niteliğinde değişikliklere neden olan faaliyetler olarak tanımlanır. İdarelerin finansman faaliyetlerinden doğan nakit akışlarının ayrı olarak gösterilmesi önemlidir. Çünkü bu finansman sağlayan kişilerin gelecekteki nakit akış taleplerini tahmin etmede faydalı olacaktır.¹²⁵ IPSAS 2 de yer alan finansman faaliyetlerine yönelik örnekler şu şekildedir:

- Kısa ve uzun vadeli borçlar ile borçlanma araçlarının ihracından elde edilen nakit girişleri,
- Borçların ödenmesinde ortaya çıkan nakit çıkışları.

¹²⁵ Gündüz, 2009, s. 171

3.3.4. Nakit Akış Tablosunun Düzenlenmesinde Dikkat Edilecek Unsurlar

Nakit akış tablosu düzenlenirken, raporlamanın nasıl yapılacağı, yabancı para nakit akışlarının ve faiz ve temettülerin nasıl kaydedileceği önem arz etmektedir.

3.3.4.1. Nakit Akışlarının Raporlanması

IPSAS 2'ye göre nakit akışları direkt ve indirekt yöntemle raporlanabilmektedir. Ancak IPSAS'ta tavsiye olarak öngörülen direkt yöntem, DMS 2'de zorunlu olarak ele alınmış, diğer bir deyişle, indirekt yöntemle ilişkin olarak herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. DMS 2'ye göre kamu idareleri, nakit akışlarını brüt nakit giriş ve çıkışlarına ait ana grupları gösterecek şekilde raporlamalıdır.

3.3.4.2. Yabancı Para Nakit Akışları

Yabancı paraya dayalı olarak gerçekleştirilen işlemlerden ortaya çıkan nakit akışları, nakit akışının gerçekleşme tarihinde fonksiyonel para ve yabancı para arasındaki değişim oranının (çapraz kurun), yabancı para miktarına uygulanması ile işletmenin fonksiyonel parasına dönüştürülerek kaydedilir.¹²⁶

Yabancı para değişim oranlarından kaynaklı olarak ortaya çıkan gerçekleşmemiş gelir ve giderler nakit akışı değildir. Bununla birlikte, yabancı para değişim oranlarının yabancı para olarak elde bulundurulmuş nakit ve nakit benzerleri üzerindeki etkisi, dönemin başındaki ve sonundaki nakit ve nakit benzerleri ile mutabakat sağlamak amacıyla nakit akış tablosunda raporlanır.¹²⁷

¹²⁶ a.k., s. 174-175

¹²⁷ a.k., s. 171

3.3.4.3. Faiz ve Temettüler

Alınan veya ödenen faiz veya temettüden kaynaklanan nakit akışlarının her biri ayrı olarak gösterilmelidir. Bu gösterme dönemler itibariyle tutarlı olarak yapılmalıdır. Dönem boyunca ödenen faizin toplam tutarı ister gelir tablosunda gider olarak gösterilmiş olsun isterse borçlanma maliyetleri standardı olan IPSAS 5’le uyumlu olarak aktifleştirilmiş olsun, nakit akış tablosunda gösterilir.

3.3. MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR (IPSAS 3/DMS 3)

3.3.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Standardın amacı; muhasebe politikalarının seçilmesi ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri ve muhasebe politikalarına, muhasebe tahminlerine ve hataların düzeltilmesine yönelik muhasebe uygulamalarıyla bunların gösterilmesine ilişkin usul ve esasları ortaya koymaktır. Standart kamu kurum ve kuruluşlarının mali tablolarının güvenilirliğinin ve geçerliliğinin artırılmasına; ilave olarak, mali tabloların geçmiş dönemlerle ve diğer kamu kurum ve kuruluşları ile karşılaştırılmasına katkı sağlayacaktır. DMS 3’te bu karşılaştırma işleminin diğer kamu idarelerinin mali tablolarıyla yapılacağı ifade edilmesine karşın, IPSAS 3’te “other entities” ifadesine yer vermekle, sadece diğer kamu idareleri değil, IPSAS’ları kullanan bütün ülkeler ve idarelerle kıyaslama imkânı vereceği düşünülmektedir.

Standardın 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda tanımlanan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacağı ifade edilmektedir. Ancak, kapsamla ilgili olarak IPSAS idareden ziyade, standardın işlevlerine yönelik bir kapsam belirlemesi getirmektedir. Bu şekliyle, DMS’de yer

alan kapsamın IPSAS'ta yer alan düzenlemeyle doğrudan örtüşmediği ifade edilebilir.

3.3.2. Tanımlar

Muhasebe Politikaları: Kamu idarelerinin mali tablolarını hazırlarken ve sunarken dikkate aldıkları belirli usul, esas, kural ve uygulamalardır. Bir olayın muhasebeleştirilmesinde veya raporlanmasında birden çok yöntem olabilir. Bu yöntemlerin uygun olanı kamu idareleri tarafından tercih edilir ve tercih edilen yöntemler, idarelerin muhasebe politikasını oluşturur.¹²⁸

Muhasebe Tahmininde Değişiklik: Beklenen gelecek yararların ve yükümlülüklerin yeniden tahmin edilmesidir. Tahminler yapılırken, tahminleri etkileyecek gelecekteki koşullar kesin olarak öngörülemez. Bu nedenle koşullarda değişiklik oldukça tahminlerde zaman zaman değişikliklerin yapılması gerekecektir. Tahminlerde yapılan değişiklikler ise cari dönemde ve ileriye doğru varlık, yabancı kaynak ve öz kaynak kalemlerinin defter değerlerinin düzeltilmesini gerektirir.¹²⁹

Uygulanamazlık: Her türlü makul gayretin sarfedilmesine karşın, standartta belirlenmiş olan usulün, esasın veya kuralın uygulanamamasını ifade eder. Geçmişe yönelik uygulamanın veya yeniden sunumun etkileri belirlenemiyorsa, geçmişe yönelik uygulama veya yeniden sunum o dönemle ilgili kamu idaresi yönetiminin niyeti hakkında varsayımlar yapmayı gerektiriyorsa ve geçmişe yönelik uygulama veya yeniden sunum önemli miktar tahminleri yapmayı gerektiriyorsa muhasebe politikasında geçmişe yönelik bir değişiklik yapmak veya bir hatanın düzeltilmesi için geçmişe yönelik yeniden sunum yapmak mümkün değildir.

¹²⁸ Örtün ve diğerleri, 2009, s. 100

¹²⁹ Nurten Erdoğan, **TMS Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Ed: Sağlam ve diğerleri)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009, s. 216

Geçmiş Dönem Hataları: Kamu kurum ve kuruluşlarının geçmiş dönem veya dönemlere ilişkin mali tablolarının güvenilir bir bilginin yanlış kullanılmasından veya kullanılmasındaki başarısızlıktan kaynaklı olarak hatalı olması ve yanlış sunulmasıdır. Bu hatalar matematiksel hatalar, muhasebe politikalarının uygulanmasında hatalar, işlemlerin gözden kaçırılmasından veya yanlış yorumlanmasından kaynaklı hatalar veya hileden kaynaklı olabilir.

Geçmişe Yönelik Uygulama: Yeni bir muhasebe politikasının sanki sürekli uygulanıyormuş gibi, işlemlere, diğer olaylara ve şartlara uygulanmasıdır.

Geçmişe Yönelik Yeniden Sunum: Önceki dönem hataları hiç ortaya çıkmamış gibi, mali tablo kalemlerinin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve sunulmasında düzeltme yapılmasıdır.

Geleceğe Yönelik Uygulama: Muhasebe politikasındaki bir değişikliğin ve muhasebe tahminlerindeki değişikliğin etkisinin geleceğe yönelik uygulanması; yeni muhasebe politikasının değiştiği tarihten sonraki olaylara uygulanması yöntemiyle veya muhasebe tahminindeki değişikliğin değişiklikten etkilenen mevcut ve gelecek dönemlere olan yansımalarının ortaya konulmasıyla gerçekleştirilir. Muhasebe politikası değişikliği kural olarak geçmişe yönelik olarak uygulanır. Geçmişe yönelik uygulama sanki politika sürekli uygulanıyormuş gibi mali tabloların uyarlanmasını gerektirir. Ancak, politika değişikliğinden sonra yapılan işlemlerde zaten değişiklik geçerli olacağı için, uygulamada yeni politika dikkate alınacaktır.

3.3.3. Uygulama Alanları

Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardı temel olarak aşağıdaki konularla ilgilidir. Ancak, ilgili olduğu alanlarla ilgili açıklama yapmazdan evvel, belirtilen konuların muhasebeleştirilmelerinde kullanılacak yöntemlerin özetle ifade edilmesi faydalı olacaktır. Muhasebe politikalarında ortaya çıkan bir değişiklik veya hata olduğunda geçmişe yönelik uygulama, muhasebe tahminlerinde bir değişiklik ortaya çıkarsa geleceğe yönelik bir uygulama yapılacaktır.

3.3.3.1. Muhasebe Politikalarında Değişiklikler

Herhangi bir IPSAS tarafından işlemlere, olaylara ve şartlara uygulanması için bir standart belirlenmişse, kamu idareleri tarafından bu standart uygulanır.

İşlemlere, olaylara ve şartlara uygulanması için herhangi bir IPSAS belirlenmemişse, böyle bir durumda IPSAS 3'teki ifadesiyle yönetim tarafından, aşağıda yer alan bilgileri sağlayacak şekilde bir muhasebe politikası geliştirilmesi ve uygulanması kararı verilir.

- Kullanıcıların karar verme ihtiyaçlarına hizmet etme,
- Mali tabloların güvenilirliği sağlama (Bilançonun, gelir tablosunun ve nakit akışlarının gerçeğe uygun sunulması; işlemlerin, olayların ve şartların sadece yasal yapısını değil, özünü de yansıtması; objektif; ihtiyatlı ve her açıdan tam olması mali tabloların güvenilirliğini sağlayacaktır.)

Ancak, DMS 3'te bu düzenlemenin aksine olarak, IPSAS'ların yokluğunda muhasebe politikası belirleme görevi kamu idarelerinin yönetimine değil, Maliye Bakanlığına bırakılmıştır.

Yeni bir muhasebe politikasına karar verileceği zaman;

1. Öncelikle IPSAS'ların benzer veya ilgili konulardaki düzenlemeleri ve yönlendirmeleri,
2. Diğer IPSAS'larda aktifler, yükümlülükler, gelirler ve giderler için getirilmiş tanımlar, muhasebeleştirme ve ölçüm yöntemleri,
3. Son olarak ise belirtilen bu iki ölçütle çatışmadığı müddetçe, standart çıkaran diğer kuruluşların en son bildirimleri ve kabul edilmiş kamu ve özel sektör uygulamaları dikkate alınacaktır.

IPSAS'lar tarafından istenilmediği veya farklı bir şekilde sunulmasına izin verilmediği müddetçe, kamu idareleri aynı olaylara, işlemlere ve şartlara uygulanacak muhasebe politikalarını tutarlı olarak seçmeli ve uygulamalıdır.

Muhasebe politikası ya IPSAS tarafından bu yönde bir düzenleme varsa ya da mali tablolarının güvenilir ve daha gerçekçi sunulmasına katkı sağlayacaksa değiştirilebilir. Bu bağlamda, muhasebe sistemlerinin değişmesi bir muhasebe politikası değişikliğidir. Yine bir işlemin, olayın veya şartların muhasebeleştirilmesinde, ölçülmesinde yapılan değişiklik muhasebe politikası değişikliğidir. Ancak; geçmişte gerçekleşen işlem, olay veya şartlardan farklı işlem, olay ve şartlara farklı muhasebe politikası uygulanması veya geçmişte gerçekleşmemiş ya da önemsiz olan işlem, olay ve şartlara yeni bir muhasebe politikası uygulanması muhasebe politikası değişikliği olarak kabul edilmez.

Yeni muhasebe politikası sürekli uygulanıyormuş gibi geçmiş dönemlere muhasebe politikası değişikliği uygulanmalıdır. İdareler geçmiş dönemler boyunca etkilenen her bir net varlık/özkaynak kaleminin mali tablolarda etkilerini göstermelidir. Geçmişe yönelik uygulama, ilgili dönem etkisinin ortaya konulmadığı veya kümülâtif etkinin belirlenemediği durumlarda yapılmaz. Bu gibi

hallerde, hesaplanabilen dönemden itibaren uygulama gerçekleştirilir. Geçmiş dönem etkilerinin açılış ve kapanış bilançolarına toplam etkisinin ortaya konulmadığı durumlarda, geçmişe yönelik uygulama anlamsızdır.

İster bir IPSAS'ın ilk defa uygulanmasından kaynaklı olsun, isterse gönüllü muhasebe politikası değişikliğinden kaynaklı olsun, bu gibi hallerde, muhasebe politikası değişikliğinin;

- İçeriği, yapısı,
 - Mevcut ve geçmiş dönem (Uygulanabilir olduğu dönem mali tablolarına kadar) mali tablo kalemlerine etkileri,
 - Önceki dönem değişikliklerinin miktarı,
 - Geçmiş döneme uygulanmasının mümkün olmaması halinde bunu engelleyen şartlar ve hangi dönemden itibaren uygulandığı,
- bilgilerini içerecek şekilde mali tablolarda açıklanması gerekir.

3.3.3.2. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

Belirsizliklerden kaynaklı olarak, mali tablolarda yer alan birçok kalem net olarak ölçülememekte, tahmini olarak ifade edilmektedir. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgi üzerine kuruludur. Tahmin yapılması gerekli olan bazı kalemler şu şekildedir: Vergi gelirleri, stok değer düşüklükleri, varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri, garanti yükümlülükleri, amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürleri.

Makul, herkesçe kabul edilebilir tahminlerin kullanılması mali tablo hazırlamanın bir parçasıdır ve güvenilirliğini zayıflatmaz.

Yeni bilgilerin ortaya çıkması, tecrübe kazanılması veya ilave gelişmelerin ortaya çıkması durumunda tahminlerin gözden geçirilmesi gerekebilir. Ancak, doğası

gereği, tahminlerin gözden geçirilmesi önceki dönemlerle ilgili olmadığı gibi, hataların düzeltilmesi de değildir.

Bir değişikliğin muhasebe politikasından mı yoksa muhasebe tahmininden mi kaynaklandığı konusunda tereddüt bulunması halinde, değişikliğin muhasebe tahmininden kaynaklı olduğu kabul edilir. Ancak, ölçüm yöntemlerinde bir değişiklik muhasebe tahminlerinde bir değişiklik değildir.

Muhasebe tahminlerinde değişiklik geleceğe yönelik olarak, değişikliğin yapıldığı andan itibaren, uygulanır. Eğer değişiklik sadece değişikliğin olduğu dönemi etkiliyorsa bu dönemin, değişikliğin olduğu dönemlerle birlikte gelecek dönemleri de etkiliyorsa, hem bu dönemin hem de gelecek dönemlerin net dönem fazlasının veya açığıının belirlenmesi amacıyla mali tablolarda gösterilir.

Muhasebe tahminlerindeki değişikliğin yapısının ve mevcut ve/veya gelecek dönemlere olan etkisinin, imkânsız olmadığı müddetçe, kamu idareleri tarafından gösterilmesi gerekir. Gelecek dönemlere etkinin tutarı, tahmin imkânsız olduğu için gösterilemiyorsa, idarelerin bu durumu açıklaması gerekir.

3.3.3.3. *Hatalar*

Hatalar mali tablo kalemlerinin kayda alınmasından, ölçülmesinden, sunulmasından veya açıklanmasından kaynaklı olabilir. Bilinçli olarak kamu idarelerinin bilançosunun, gelir tablosunun veya nakit akışlarının belirli bir şekilde sunumunu sağlamak amacıyla yapılan önemli veya önemsiz hataları içeren mali tablolar IPSASlar'la uyumlu değildir.

Bir hatanın düzeltilmesi geriye yönelik olarak uygulanır. Kamu idareleri, hatayı tespit ettikten sonra, yayını için yetkilendirilen mali tabloların ilk setindeki

önemli önceki dönem hatalarını geriye dönük olarak, şu iki yöntemden birisine göre düzeltir:

- Hatanın yapıldığı döneme ait karşılaştırmalı tutarların yeniden düzenlenmesi veya

- Eğer hata raporlanan karşılaştırmalı finansal tablolardan önceki dönemlerde meydana gelmişse, raporlanan en erken döneme ait varlık, yükümlülük ve özkaynakların dönem başı bakiyeleri düzeltilir.¹³⁰

Hataların geçmiş döneme yönelik olarak düzeltilmesi durumunda, hatanın içeriği, düzeltme tutarı, mümkün olduğu ölçüde, etkilenen mali tablo kalemlerindeki düzeltme tutarı, sunulan en eski dönem başındaki düzeltme tutarı bilgilerinin açıklanması gerekir.

Yeni muhasebe politikasının geçmişe yönelik uygulanması veya önceki dönem hatalarının düzeltilerek geçmişe yönelik sunulması amacıyla veriler toplanamadığında, yeniden bilgi üretmek mümkün değildir. Bu sebeple, yeni bir muhasebe politikasının geçmişe yönelik uygulanması veya geçmiş dönemdeki bir hatanın düzeltilmesinde ihtiyaç duyulan bilgilerin işlem, olay veya durumun gerçekleştiği tarihteki koşullar hakkında kanıtlar sunması, ilgili geçmiş dönemdeki mali tablolar yayımlandığında mevcut olması ve diğer bilgilerden ayırt edilebilir olması gerekir.¹³¹

¹³⁰ Örten ve diğerleri, 2009, s. 111

¹³¹ DMS 3, Madde 39

3.4. BEDEL KARŞILIĞINDA YAPILAN FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN GELİRLER (IPSAS 9/DMS 9)

Kamu sektörü içerisinde yer alan kamu kurum ve kuruluşları tarafından gerçekleştirilen faaliyetler kapsamında elde edilen gelirler¹³² bu standart düzenlemelerine uyarlı olarak kayıt altına alınmaktadır. Standart temel olarak IASB tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standardı 18 Hasılat (IAS 18) standardına göre hazırlanmıştır.

IPSAS 9'un IAS 18'den farklılıkları ise şu şekildedir¹³³:

- IAS 18'den farklı olarak, IPSAS 9 alışverişe konu olmayan işlerden kaynaklı gelirlerle ilgilenmemektedir.
- IPSAS 9'da yer alan hasılat kavramı ile IAS 18'de yer alan hasılat kavramı birbirine benzerdir. Ancak IAS 18'deki tanım normal faaliyetlere (mal ve hizmet satışları, faiz, imtiyaz ücreti ve kar payı alınması) işaret etmektedir.
- Kamu sektörü idareleri açısından standardın uygulanabilmesine yönelik ilave açıklamalar yapılmıştır.
- IPSAS 9, kamu sektörüne özgü yapısından dolayı, farklı terminoloji kullanmaktadır. Örneğin; IAS 18 özsermaye (equity) kavramını kullanırken, IPSAS 9 net varlık/özsermaye (net assets/equity) kavramını kullanmaktadır.

3.4.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

İdarelerce gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen hasılatın¹³⁴ nasıl muhasebeleştirileceğinin açıklanması bu standardın amacıdır. Diğer standartlarda yer

¹³² Bu standardın açıklanmasında hasılat ve gelir kavramı aynı manada kullanılmaktadır. DMS 9 gelir kavramını kullanırken, IPSAS 9 hasılat kavramını kullanmayı tercih etmiştir. Ancak DMS 9'da bu konuya yönelik olarak herhangi bir açıklama yer almamaktadır.

¹³³ IPSASB tarafından yayımlanan standartlardan alınmıştır.

verilen ve ilgili standardın konusunu oluşturan işlerin yapılması karşılığında elde edilen gelirler IPSAS 9 kapsamında ele alınmamaktadır. Örneğin; tesis, makine ve cihazların satılması karşılığında elde edilen gelirler bu standart kapsamında ele alınmaz.

Hasılatın en önemli konusu, hasılatın ne zaman kazanılmış sayılacağı ve ne zaman hasılat olarak kayda alınacağıdır. Hasılat kamu idaresine ekonomik faydaların akacağına kesine yakın şekilde belirlendiği ve bunun miktarının yeterli bir şekilde ölçülebilir duruma geldiği zaman kayıtlara alınır.¹³⁵

Mali tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlayan ve sunan idarelerin aşağıda yer alan faaliyetlerinden kaynaklı hasılatlarını bu standarda göre muhasebeleştirilmesi gerekir:

- Hizmetlerin ifası,
- Mal ve malzemelerin satışı,
- İdare varlıklarının kullanımından kaynaklı olarak faiz, telif hakkı,

temettü veya benzeri gelirlerin elde edilmesi.

Kamu idareleri bedel karşılığında yapılan faaliyetlerden¹³⁶ veya bedel karşılığında yapılmayan faaliyetlerden gelir elde edebilirler. Bedel karşılığı bir faaliyet idarenin varlık veya hizmet alması veya yükümlülüklerinin ortadan kalkması ve diğer tarafa karşılığının doğrudan verilmesi şeklinde ortaya çıkabilir. Burada karşılığının verilmesi varlıkların kullanımı, mal veya hizmet şeklinde de olabilir.

¹³⁴ IASB tarafından hazırlanan “Mali Tabloların Hazırlanması ve Sunulmasına Yönelik Kavramsal Çerçeve”de gelir, hasılat ve kazancı bünyesinde barındıracak şekilde ele alınmaktadır. Bu standartta yer alan hasılat (revenue) kavramı yine bünyesinde hem hasılatı hem de kazancı barındırmaktadır.

¹³⁵ Örtün ve diğerleri, 2009, Ankara, s. 267

¹³⁶ DMS 9’da bedel karşılığında yapılan faaliyetlerden elde edilmeyen gelirlerin bu standart kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmesine karşın, karşılıklılık içermeyen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin bu standart kapsamında gelir kaydedilemeyeceğine yönelik düzenleme yapılması daha uygun olabilirdi.

Bedel karşılığında elde edilmeyen gelirlere örnek olarak egemenlik gücünün kullanımından kaynaklı olan gelirler (Doğrudan veya dolaylı vergiler, harçlar ve cezalar), bağışlar ve hibeler gösterilebilir.

Hizmetlerin ifası genel olarak kamu idarelerinin belirli bir görevi belirli bir dönem boyunca yapmasını içerir. Bu hizmetler bir dönem sürebileceği gibi, birden fazla dönem de sürebilir. Hizmetlerin sunumuna yönelik olarak idarelerce sunulan konut edindirme hizmetleri, su temini hizmetleri, paralı yolların yönetimi ve transfer ödemelerinin yönetimi örnek gösterilebilir. Mallar; satılmak amacıyla idarelerce üretilen malları ve tekrar satılmak amacıyla satın alınan malları kapsar.

Aşağıda belirtilen kaynaklardan elde edilen hasılatlar bu standardın kapsamına girmemektedir:

- Kiralama anlaşmaları,
- Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilmiş olan yatırımlar,
- Makine, teçhizat ve ekipmanların satışı,
- Sigorta sözleşmeleri,
- Mali varlık ve mali yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler veya bunların elden çıkarılması,
- Diğer dönen varlıkların değerinin değişmesi,
- Tarımsal faaliyetlerle ilgili biyolojik varlıkların gerçeğe uygun değerinin değişmesi ve ilk kaydı,
- Tarımsal ürünlerin ilk kaydı,
- Madencilik faaliyetleri.

3.4.2. Bazı Tanımlar

Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetler: Bir tarafın varlık veya hizmet aldığı veyahut yükümlülüğünde azalmanın meydana geldiği ve buna karşılık diğer tarafa yaklaşık değerini verdiği işlemlerdir.

Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi halinde ortaya çıkan tutardır.

Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetler Dışındaki İşlemler: Bir tarafın yaklaşık değerini vermeden bir değer aldığı veya bir değer yaklaşık değerini almadan bir diğer tarafa değer verdiği işlemlerdir.

3.4.3. Hasılatın Ölçümü

Hasılat gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Bir işlemten ortaya çıkan hasılat tutarı genellikle kamu idaresi ile alıcı veya varlık veya hizmetin kullanıcısı arasındaki anlaşmayla belirlenir.

İndirim ve ıskontoların dikkate alındığı alışverişte çoğunlukla nakit ve nakit benzeri varlıklar kamu idaresine hemen aktarılır. Ancak, nakit ve nakit benzeri varlıkların girişinin gecikmesi durumunda, gerçeğe uygun değer, alınacak olan nakdin veya nakit benzeri varlığın nominal değerinden daha az olabilir. Bu sebeple vadeli satışlarda vadenin içinde gömülü olan vade farkının satıştan ayrı olarak, faiz geliri şeklinde raporlanması gerekir.¹³⁷ Vadeli değer ile peşin değer arasındaki vade farkı, hesap planında açılacak “Ertelenmiş Gelirler” adlı bir bilanço hesabında takip

¹³⁷ Elitaş, 2011a, s. 145-146

edilebilir. Vade farkı tutarları, zamana paralel olarak Faiz Gelirleri hesabına aktarılır.¹³⁸

Hasılatın elde edilmesi durumunda, nakdin hemen alınmaması finansman işlemi mahiyetindedir. Bu sebeple söz konusu işlemin gerçeğe uygun değeri gelecek bütün tahsilatların emsal faiz oranıyla ıskonto edilmesiyle elde edilir. Emsal faiz oranı;

- İhraç edenin benzer kredi oranıyla benzer mali enstrümanlar için daha önce uygulanan oranı veya

- Mal veya hizmetlerin mevcut satış ücretine mali aracın nominal bedelini eşitleyen faiz oranı

şeklinde belirlenebilir.

Mal veya hizmetler, benzer yapıda ve değerinde olan mal veya hizmetlerle takas edildiğinde veya trampa yapıldığında¹³⁹, mübadele hasılat doğuran bir işlem olarak kabul edilmez. Bu durum arz edicilerin bir lokasyondaki talebi zamanında tamamlamak için çeşitli lokasyonlara ait malları takas yapması veya trampa etmesi hallerinde, yağ veya süt gibi ürünlerde karşımıza çıkar. Ancak eğer mal veya hizmetler benzer olmayan mal veya hizmetlerle takas yapılırsa veya mübadele edilirse, bu işlem hasılat yaratan işlem olarak kabul edilir. Böyle bir durumda hasılat mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinden, bu işlem için yapılan masrafların düşülmesiyle bulunur. Alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin güvenilir

¹³⁸ Örtten ve diğerleri, 2009, Ankara, s. 269

¹³⁹ Takas 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 139 uncu maddesinde hüküm altına alınmıştır: "İki kişi, karşılıklı olarak bir miktar para veya özdeş diğer edimleri birbirine borçlu oldukları takdirde, her iki borç muaccel ise her biri alacağını borcuyla takas edebilir." Buna göre karşılıklı iki kişinin muaccel borçlarının olması gerekmektedir. Trampada ise karşılıklı edimlerin değiştirilmesi söz konusu olmakla birlikte, bu karşılıklı değiştirme muaccel bir borca dayanmamaktadır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinin son fıkrasında trampa iki ayrı teslim olduğu ifade edilmektedir. Takasta ise teslim veya iki ayrı teslim bulunmamaktadır.

bir şekilde ölçülemediği hallerde, hasılat vazgeçilen veya verilen mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerine bu işlem için yapılan masrafların eklenmesiyle tespit edilir.

Mal veya hizmetin satışı durumlarında, kural olarak IPSAS 9 nolu standartta yer alan ilkeler her bir işlem için ayrı ayrı uygulanır. Ancak, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlara söz konusu ilkelerin ayrı ayrı uygulanması gerekebilir. Örneğin, bir ürünü satış tutarı bu ürünün servis bedellerini de içeriyorsa ve servis bedelleri de ayrıştırılabiliyorsa, bu durumda servis bedeline denk gelen tutar bu işlemin sonuna kadar bekletilir ve ilgili dönemden sonra hasılat olarak muhasebeleştirilir.

3.4.3.1. Hizmetlerin İfa Edilmesi

Hizmetin ifasını içeren bir işlemin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edildiği durumlarda, hasılat ilgili raporlama döneminde tamamlanma düzeyine göre muhasebeleştirilir.¹⁴⁰ Eğer aşağıdaki koşulların tamamı sağlanmışsa, işlemin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilir:

- Hasılat tutarı güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa,
- İşlemlerle ilgili ekonomik faydaların idareye gelmesi muhtemelse,
- Raporlama döneminde işlemin tamamlanma düzeyi güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa,
- İşlem için ortaya çıkan maliyetler ile işlemi tamamlamak için gerekli maliyetler güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa.

¹⁴⁰ İşlemin tamamlanma düzeyine göre hasılatın muhasebeleştirilmesi tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak ifade edilir. Tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir: Araştırma veya incelemeler, verilecek toplam hizmetlerin yüzde oranı olarak bugüne kadar gerçekleştirilmiş hizmetler, toplam maliyet içerisinde bugüne kadar katlanılan maliyet oranı. İşlemin tahmini toplam maliyetine sadece yürütülen ya da yürütülecek olan hizmetleri yansıtan maliyetler dahil edilir.

Hasılat, ancak kamu idaresine yönelik ekonomik yararların elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Ancak daha önce muhasebeleştirilmiş olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda belirsizlik ortaya çıkarsa, tahsil edilmeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta kayda alınmış hasılatın düzeltilmesi yerine gider olarak finansal tablolara yansıtılır.¹⁴¹

Hizmetin sunulmasıyla ilgili işlemin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilemiyorsa, hasılat o aşamaya kadar yapılan harcamaların geri kazanılabilir tutarı kadar muhasebeleştirilir.

3.4.3.2. Malların Satışı

Malların satışından elde edilen hasılat aşağıda belirtilen şartların tamamının sağlanması durumunda muhasebeleştirilir:

- Malların sahipliğiyle ilgili önemli risklerin veya hakların kamu idaresi tarafından alıcıya transfer edilmesi,
- Mallar üzerindeki kontrol veya idari etkinliğin sürdürülmemesi,
- Hasılatın güvenilir olarak ölçülmesi,
- İşleme ilgili ekonomik faydaların kamu idaresine gelmesinin muhtemel olması,
- Katlanılan veya katlanılacak maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülmesi.

Kamu idarelerinin sahiplikle ilgili önemli riskleri devretmediği işlemler satış değildir. Bunlara örnekler şunlardır:

¹⁴¹ TMSK, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu TMS*, 2007, Ankara, s. 569-570

- Kamu idaresinin normal garanti şartları içerisinde karşılanmayan yetersiz performansa yönelik yükümlülük taşıması,
- Belirli bir satıştan hasılatın elde edilmesinin, alıcı tarafından söz konusu malın üçüncü kişilere satılmasına bağlı olması,
- Malların kurulum gerektirdiği ve kurulumun da sözleşmenin önemli bir parçası olduğu hallerde, kurulumun henüz tamamlanmamış olması,
- Alıcının satış sözleşmesinde yer alan bir nedenle alışı iptal etme hakkı olduğunda, kamu idaresinin geri dönüş ihtimali hakkında emin olmaması.

3.4.3.3. Faiz, Hak Gelirleri ve Temettüler

Kamu idaresinin varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından doğan faiz, hak gelirleri ve temettüer gibi hasılat; işlemle ilgili ekonomik faydanın kamu idaresine gelmesinin muhtemel olması ve hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülmesi durumunda muhasebeleştirilir. Hasılatın muhasebeleştirilmesinde aşağıda belirtilen yaklaşımlar kullanılır:

- Faiz; varlık üzerine etkin getirinin gerçekleştiği zaman oranına göre,
- Hak; gelirlerin elde edilmesine göre,
- Temettüer ya da bunların eşdeğerleri; kamu idaresinin alım hakkı kesinleştiğinde.

3.5. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ (IPSAS 11/DMS 11)

İnşaat sözleşmeleri; tek bir varlığın (Bina, yol, köprü, tünel, baraj, boru hattı, gemi vb.) veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai kullanım açısından birbiriyle yakın ilişkili veya birbirine bağımlı birden fazla varlığın inşası amacıyla ilgili olan sözleşmelerdir.

İnşaat sözleşmelerinin tamamlanması genellikle birden fazla raporlama dönemine yayıldığından, yıllara sari olarak gerçekleştirildiğinden dolayı bu sözleşmelerle ilgili maliyetlerin veya gelirlerin ait oldukları dönemlere aktarılması gerekir.

Söz konusu aktarma işlemiyle ilgili olarak iki yaklaşım bulunmaktadır: Tamamlanmış Sözleşme (Completed Contract) ve Tamamlanma Yüzdesi (Percentage of Completion). Tamamlanmış sözleşmede gelir, gider veya maliyetlerin kayda alınabilmesi için işin tamamen veya büyük ölçüde bitmiş olması gerekir. Ancak, bu durum muhasebe bilgisi kullanıcılarının ilgili kamu idareleri hakkında sağlıklı değerlendirme yapılmasını engeller. Tamamlanma yüzdesinde ise, sözleşmede tamamlanma aşamasına göre gelir, gider veya maliyetlerin ilgili yılın mali tablolarına alınması gerekir. Amerika Birleşik Devletleri, Kanada ve Japonya'daki düzenlemelerin her iki yöntemden birinin belirli durumlar karşısında kullanılmasına izin verdiği, Birleşik Krallık, Avustralya, Çin ve Yeni Zelanda'nın ise sadece Tamamlanma Yüzdesi yöntemini, Almanya'nın ise sadece Tamamlanmış Sözleşme yöntemini benimsediği ve bu ülkelerin vergi düzenlemelerinin de muhasebe düzenlemeleriyle paralellik arz ettiği görülmektedir.¹⁴²

IPSAS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kıyası ise bizlere şu sonuçları verir:

➤ Kamu sektörü kapsamındaki idareler tarafından standartların muhasebe sisteminde kullanılabilmesi için ilave yorumlar eklenmiştir.

➤ IPSAS 11, kamu sektörüne özgü yapısından kaynaklı olarak farklı bir terminoloji kullanmaktadır. En önemli örnekler ise Özkaynak (equity), hâsılat

¹⁴² Ahmet Ağca, **İnşaat Sözleşmeleri Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması** (Ed: Sağlam ve diğerleri), Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009, Ankara, s. 245-247

(revenue) ve mali performans tablosu (statement of financial performance) kavramlarının kullanımınıdır. Bu kelimeler IAS 11 de girişim (enterprise), gelir (income) ve gelir tablosu (income statement) olarak kullanılır.

➤ Standart kapsamında yasal bir yapısı olmayan bağlayıcı anlaşmalar IPSAS 11 içerisinde değerlendirilir.

➤ IPSAS 11 maliyet bazlı sözleşmeleri ve ticari olmayan sözleşmeleri de kapsar.

3.5.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Standardın amacı inşaat sözleşmelerinden kaynaklı maliyetlerin ve hasılatın muhasebeleştirilmesidir. Standart;

- İnşaat sözleşmesi olarak sınıflandırılması gereken sözleşmeleri tanımlar,

- Kamu sektöründeki inşaat sözleşmeleri çeşitleri konusunda rehberlik sağlar,

- İnşaat sözleşmesi harcamaları ve varsa inşaat sözleşmesi gelirlerinin muhasebeleştirilmesini ve gösterilmesini belirler.

Mali tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlayan ve sunan, aynı zamanda inşaat sözleşmesine uygun olarak işi gerçekleştiren kamu idareleri inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde bu standardı uygular.

Kamuda konut üreten, başka kurum veya kuruluşların inşaat işlerini gerçekleştiren veya inşaat işleriyle ilgili danışmanlık hizmetleri veren kamu idareleri bu standart kapsamında muhasebeleştirme işlemlerini yapar. Ancak, Kamu İktisadi Teşebbüsü (KİT) veya Belediye İktisadi Teşebbüsü (BİT) statüsünde bulunan, yani

ticaret hukuku ilkelerine göre faaliyette bulunan kuruluşlar bu standartları uygulamaz, bu şirketler IAS 11 standardına göre muhasebeleştirme işlemlerini yapar.

Bu standardın gereği olarak, inşaat sözleşmeleri şunları içerir:

- Varlığın inşaatıyla doğrudan ilgili hizmetlerin sunumuna yönelik sözleşmeler; örneğin, proje yöneticileri veya mimarların sundukları hizmetler.
- Varlıkların yıkımı veya restorasyonu için yapılan sözleşmeler ve varlıkların yıkımına müteakip yapılan çevre düzenlemesi sözleşmeleri.

Yüklenici; başka bir idarenin şartlarına uygun olarak inşaatları yapan, tesisleri kuran, malları üreten veya hizmetleri veren kamu idaresidir. Yüklenici, işi yapan kamu idaresiyle birlikte, bu işin yapılması için görev verilen alt yüklenicileri veya inşaat yöneticilerini de kapsar.

Inşaat sözleşmeleri eğer birden fazla varlığı kapsıyorsa, aşağıdaki şartların varlığı durumunda her bir varlık inşası ayrı bir inşaat olarak ele alınır:

- Her bir varlık için ayrı bir teklif verilmiştir.
- Her bir varlık ayrı alım konusu olmuştur ve yüklenici ve müşteri sözleşmenin her bir varlığa ilişkin parçasını kabul etme veya reddetme hakkına sahiptir.
- Maliyetler ve gelirler her bir varlık için tespit edilmektedir.

Ancak, eğer aşağıdaki şartlar bulunuyorsa, bir veya birden fazla müşteriye gerçekleştirilen inşaat sözleşmeleri grubu tek bir inşaat sözleşmesi olarak ele alınır:

- Sözleşmelerin tamamı tek bir paket olarak müzakere edilmiştir.
- Sözleşmeler birbiriyle yakından ilişkilidir; sanki tek bir projenin parçaları gibidir.

- Sözleşmeler aynı anda veya bir sıra içerisinde uygulanmaktadır.

3.5.2. Sözleşme Geliri ve Sözleşme Maliyeti

Sözleşme geliri; üzerinde anlaşılan başlangıç gelir tutarı ile sözleşme konusu işteki değişiklikler, ek ödeme istekleri ve teşvik ödemelerinden oluşur.

Sözleşme maliyeti ise; sözleşmeyle doğrudan ilişkili olan maliyetlerden, genel olarak sözleşme konusu faaliyetle ilişkilendirilebilen, sistematik ve mantık çerçevesinde sözleşmeye dağıtılabilen maliyetlerden ve sözleşme hükümleri çerçevesinde müşteriye özel olarak yüklenebilecek diğer maliyetlerden meydana gelir.

3.5.3. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

İnşaat sözleşmesinin neticeleri güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, sözleşmeyle ilgili olan gelirler ve giderler sözleşme konusu faaliyetin raporlama dönemindeki tamamlanma yüzdesine göre gelir veya gider olarak muhasebeleştirilir.

Sözleşme maliyetlerinin tamamının net olarak taraflara inşaat sözleşmesi içerisinde aktarılabildiği durumda, eğer sözleşme maliyetleri sözleşme gelirlerini aşarsa, beklenen zarar derhal gider olarak muhasebeleştirilir.

Sözleşmenin tamamlanma yüzdesi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İdare gerçekleştirdiği işi en doğru şekilde yansıtabilecek yöntemi seçmelidir. Yöntemlere örnek olarak şunlar gösterilebilir:

- Gerçekleştirilen işin sözleşme maliyetlerinin tahmini toplam sözleşme maliyetlerine oranı,

- Gerçekleştirilen işle ilgili araştırma ve incelemeler,
- Sözleşme konusu işin fiziksel tamamlanma oranı.

Bu yönteme göre gerçekleştirilen hesaplamalarda; henüz sözleşme konusu işin içerisine girmemiş, ancak gelecek zamanda girmesi düşünülen unsurların maliyetleri dâhil edilmez. Alt yüklenicilere, alt yüklenicilik sözleşmesi kapsamında işle ilgili verilen avanslar da yine dâhil edilmez.

Sözleşme sonuçlarının güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği hallerde;

- Gelir, katlanılan sözleşme maliyetleri (Geri kazanılabilir olduğundan) kadar muhasebeleştirilir.
- Sözleşme maliyetleri gerçekleştikleri dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

3.6. STOKLAR (IPSAS 12/DMS 12)

Stoklar Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde şu şekilde tanımlanır: Kamu idarelerince satılmak, üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak ya da tüketilmek üzere edinilen ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, artık ve hurda gibi faaliyet dönemi içinde kullanılacak veya paraya çevrilebilecek varlıklardır.

IPSAS 12’de ise stokların tespitine yönelik olarak şu düzenlemeler bulunmaktadır. Üretim sürecinde kullanılacak olan ilk madde ve malzemeler, hizmetlerin ifasında veya dağıtımında kullanılacak olan ilk madde ve malzemeler, olağan idare faaliyetleri çerçevesinde satış veya dağıtım amacıyla elde tutulan ve satış veya dağıtım için üretim sürecinde olan varlıklar stoklar olarak kabul edilir.¹⁴³

¹⁴³ IPSAS 12, Madde: 9

Stokların içerisinde şu varlıklar yer alabilir:

- Mühimmat,
- Sarf malzemeleri,
- Bakım onarım malzemeleri,
- IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar standardında gösterilenler hariç, maddi duran varlıklar için yedek parçalar,
- Stratejik stoklar (örneğin, enerji stokları),
- İhraç edilmemiş madeni para stoğu,
- Satılmak için tutulan posta hizmeti araçları (Örneğin, pul),
- Yapılmakta olan işlerle ilgili stoklar (Örneğin, eğitimle ve müşteri hizmetleriyle ilgili malzemeler),
- Satış amacıyla elde tutulan arazi/gayrimenkul.

2003'te gözden geçirilen IAS 2 Stoklar standardı dikkate alınarak hazırlanan IPSAS 12 standardının IAS 2'den temel farklılıkları şu şekildedir:

- Bu standardın yayımı sırasında, IPSASB IAS 41 Tarım standardının kamu sektörüne uygulanabilirliğini dikkate almamıştır, bu sebeple IAS 41'in yürürlüğe girmesiyle birlikte IAS 2'de meydana gelen değişiklikleri IPSAS 12 Stoklar standardı yansıtmaz.
- IPSAS 12 farklı tanımlar kullanır. Kamu sektöründe bazı stokların bedelsiz veya nominal bedelle dağıtımı durumunda fark muhasebeleştirilir.
- IPSAS 12 bedelsiz veya nominal bedelle dağıtımı yapılan üretim sürecindeki hizmetleri standard kapsamı dışında tutmaktadır.
- Cari yenileme maliyeti tanımı IPSAS 12 içerisine dahil edilmiştir.

- IPSAS 12'ye göre stoklar bedel karşılığında yapılan işlemler haricinde elde edilmişse, edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle gösterilir.
- IPSAS 12'ye göre stoklar bedelsiz veya nominal bedelle veriliyorsa, maliyetinden ve cari yenileme maliyetinden düşük olanı ile değerlendirilir.
- IPSAS 12 standardının kamu kurum ve kuruluşlarına uyarlanmasına açıklık getirmek için ilave yorumlar eklenmiştir.
- IPSAS 12 farklı bir terminoloji kullanmaktadır. En önemli örnek finansal performans tablosu kavramının kullanımınıdır. Benzer kavram IAS 2'de ise gelir tablosu olarak ele alınır.
- IPSAS 12, IAS 2'de ele alındığı şekliyle gelir (income) kavramını kullanmaz, yerine daha dar anlamı hâsılat (revenue) kavramını kullanır.

3.6.1. Amaç ve Kapsam

DMS 12 Stoklar standardının amacı stokların muhasebeleştirilmesiyle ilgili usul ve esasları belirlemektir. Stokların muhasebeleştirilmesiyle ilgili temel ilke stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile bunlarla karşılaştırılacak olan maliyetin belirlenmesidir. Bu standart; stok maliyetlerinin, net gerçekleştirilebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ve uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi sağlar.

Mali tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlayan ve sunan¹⁴⁴ kamu kurum ve kuruluşları, aşağıda sayılanlar hariç, stokların muhasebeleştirilmesinde bu standardı kullanır.

- İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilgili hizmet sözleşmeleri,¹⁴⁵
- Mali araçlar,
- Tarımsal faaliyetlerle ilgili biyolojik varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler,
- Bedelsiz veya nominal bedelle sunulan yapılmakta olan hizmetler.

IPSAS 12 standardı aşağıda belirtilen kişilerin ellerinde bulunan stokların değerlemesinde kullanılmaz.

- Tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticileri.
- Stoklarını gerçeğe uygun değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan araçlar.

3.6.2. Tanımlar

Cari Yenileme Maliyeti: Varlığın raporlama döneminde edinilmesi halinde katlanılacak maliyettir.

¹⁴⁴ Bu tanımlamaya diğer standartlarda yer verilmesine karşın, DMS 12 standardında yer verilmemiştir.

¹⁴⁵ Bu istisna DMS 12 standardında farklı ele alınmıştır: “İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan yapılmakta olan işler”. Hem TMS 2 hem de IPSAS 12’de yer almasına karşın DMS 12’de farklı şekilde ele alınmış olması kanaatimizce uygun olmamıştır. Bu fark mahiyet itibariyle yanlış anlamalara müsait olduğu gibi, inşaat sözleşmeleriyle ilgili hizmet sözleşmelerini de kapsam dışı bırakmaktadır.

Net Gerçekleşebilir Değer: Normal faaliyet ortamında tahmini satış fiyatından tahmini tamamlama maliyetleri ile satışı, el değiştirmesini ve dağıtımını gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan maliyetin düşürülmesiyle elde edilen tutardır.¹⁴⁶

$NGD = \text{Tahmini Satış fiyatı} - (\text{Tahmini Tamamlama maliyeti} + \text{Tahmini Satış gideri})$ ¹⁴⁷

DMS 12'ye göre; stokların zarar görmesi, tamamen ya da kısmen kullanılamaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda stokların maliyeti geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stoklar mali tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stoklar genellikle kalem kalem net gerçekleşebilir değere indirgenir. Bu indirim, stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır.

Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.¹⁴⁸ TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü standardında ise gerçeğe uygun değer “Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat” şeklinde tanımlanmaktadır.

¹⁴⁶ Net gerçekleşebilir değer kamu idaresine özgü, gerçeğe uygun değer ise kamu idaresine özgü olmadığından birbiriyle eşit olmayabilir.

¹⁴⁷ Gençoğlu, 2007, s. 178

¹⁴⁸ TMSK, 2007, s. 339

3.6.3. Stokların Değerlemesi

Stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir. Ancak eğer stoklar bedel karşılığında yapılan faaliyetler dışındaki işlemlerle edinilmişse, edinme tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir.

Bedelsiz veya nominal bedelle dağıtım yapılması veyahut nominal bedelle veya bedelsiz olarak dağıtılacak malların tüketimi için elde tutulan stoklar; maliyet ve cari yenileme maliyetinden düşük olanı ile değerlendirilir.¹⁴⁹

Stokların maliyeti; satın alma, dönüştürme ve stokların mevcut duruma ve yere getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerin tamamını içerir.

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (Gerçek parti maliyet yöntemi). Bunlar dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri uygulanarak belirlenir.¹⁵⁰ Kamu idaresi benzer mahiyet ve kullanıma sahip bütün stoklarda aynı maliyet yöntemini kullanır.

3.7. YATIRIM AMAÇLI VARLIKLAR (IPSAS 16/DMS 16)

Yatırım Amaçlı Varlıklar Standardı kapsamında, sahip olunan diğer varlıklara kıyasla büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratan ve bu nedenle sahibi tarafından

¹⁴⁹ DMS 12 madde 37'de yer verilen çeviri ile IPSAS 12 madde 43'te yer alan ifadeler birbiriyle uyumlu gözükmemektedir. DMS 12'den bedelsiz veya nominal bedelle dağıtılan stokların maliyet bedeliyle değerlendirileceği şeklinde bir sonuç çıkmakta olup, bu sonuç kanaatimizce doğru değildir. Çünkü IPSAS'ta yerine koyma maliyetine atıf yapılmaktadır. Yani, maliyet bedeliyle değerlendirilmesi, yerine konulacak malların maliyetiyle değerlendirilmesine işaret eder.

¹⁵⁰ Örtün ve diğerleri, 2009, s. 62-63

kullanılan gayrimenkuller ve kira ve/veya değer artış kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller ele alınmaktadır.¹⁵¹

Bu standart kapsamında aşağıdaki konuların öğrenilmesi gerekmektedir.

- Yatırım amaçlı gayrimenkul ve sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul ayrımı,
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlemesi,
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi,
- Gerçeğe uygun değer tespiti,
- Gayrimenkullerin nitelik değiştirmesi durumunda değerlendirme.¹⁵²

Öncelikle, DMS 16 standardının ismi üzerinde durulması gerekir: **Yatırım Amaçlı Varlıklar**. Bina ve arsalar haricinde diğer maddi duran varlıklar DMS 17 Maddi Duran Varlıklar standardına göre raporlanmaktadır. Ancak DMS 16 standardının kapsamında, IPSAS 16’da da görüleceği üzere sadece binalar ve arsalar veya binaların veya her ikisinin de parçaları bulunmaktadır. Yani nitelik itibariyle DMS 16 gayrimenkulleri kapsamaktayken, DMS 17 bunlar dışında kalan varlıkları kapsamaktadır. Bu sebeple standardın isminin yanlış anlamalara sebebiyet vermemesi açısından, TMS 40 ile uyumlu da olacak şekilde, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller olarak değiştirilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

Yatırım amaçlı olmayan gayrimenkuller, idareler tarafından mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak üzere elde tutulan gayrimenkullerdir ve bu standart kapsamı dışında kalır. İdareler tarafından kullanılan gayrimenkullere IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar standardı uygulanır.¹⁵³

¹⁵¹ Hale Oruç, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Bölümü)** (Ed: Sağlam ve diğerleri), Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009, Ankara, s. 1065

¹⁵² Örtün ve diğerleri, 2009, s.607

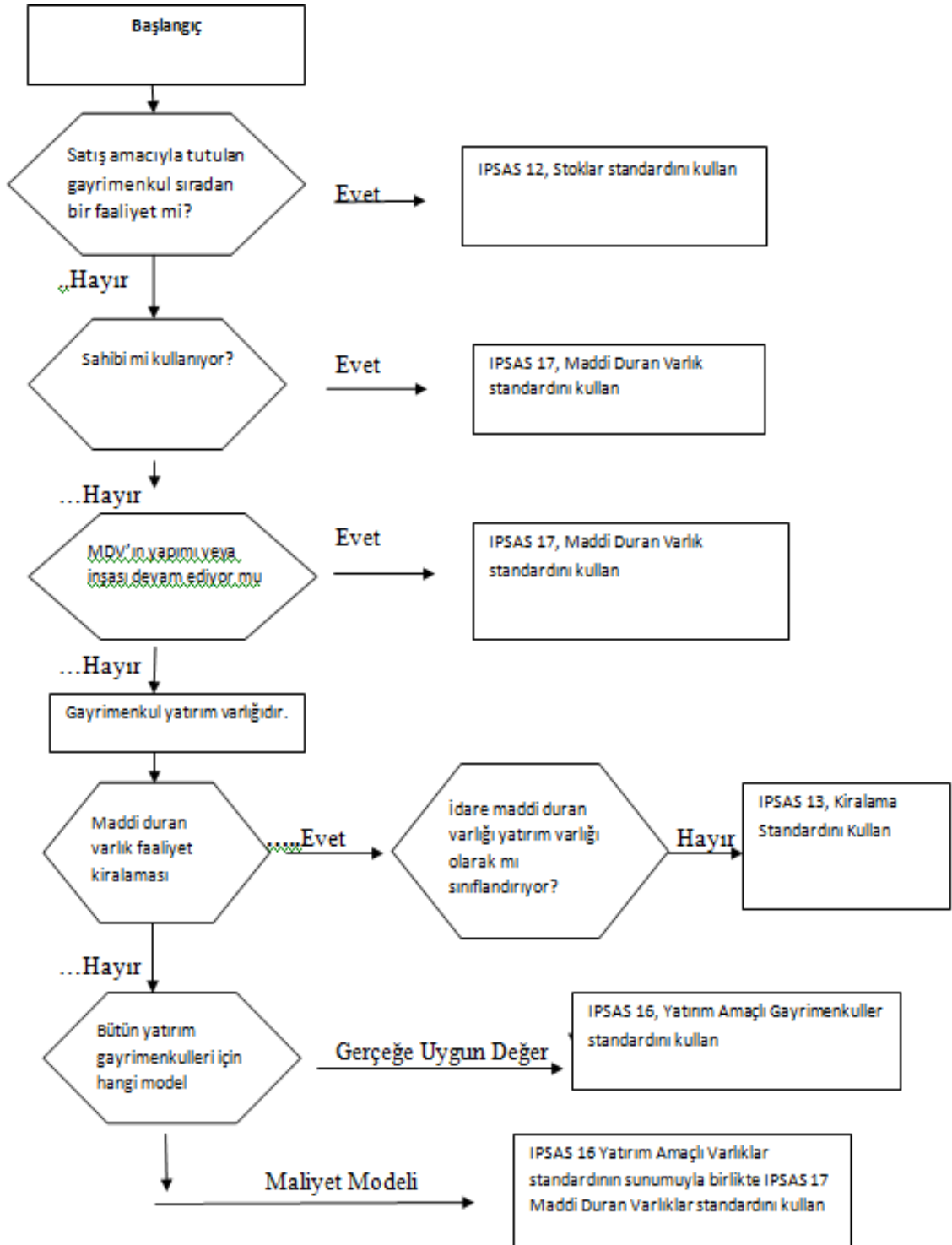
¹⁵³ Gençoğlu, 2007, s. 261

İdarelerin yatırım amacıyla yaptırmış oldukları taşınmaz varlıklar hakkında ise duruma göre İnşaat Sözleşmeleri¹⁵⁴ (IPSAS 11) veya Maddi Duran Varlıklar¹⁵⁵ (IPSAS 17) standardı uygulanır.

Söz konusu karışıklığın önlenmesi hangi durumlarda hangi standartların kullanılacağına yön vermek amacıyla IPSAS 16'da örnek bir karar ağacı oluşturulmuştur.

¹⁵⁴ Üçüncü kişiler adına gayrimenkul inşa ediliyor veya geliştiriliyorsa IPSAS 11'e göre kayıtlar yapılır.

¹⁵⁵ Taşınmaz bittikten sonra idarelerin kendi ihtiyaçları için kullanılmayacaksa IPSAS 16 kapsamında değerlendirilir.



Şekil 3: IPSAS 12, 13, 16 ve 17 Standartlarının Tespiti İçin Karar Ağıacı

IPSAS 16 standardı dikkate alınarak hazırlanan DMS 16 standardının temel dayanağı özel sektör için hazırlanmış olan IAS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardıdır. Ancak, IPSAS 16 ile IAS 40 arasında farklılıklar bulunmaktadır.¹⁵⁶

- IPSAS 16 yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk olarak maliyeti ile ölçülmesini ve bir varlığın maliyetsiz veya nominal maliyetle¹⁵⁷ elde edilmesi hallerinde ise edinim tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değerinin o varlığın maliyeti olmasını öngörmektedir. IAS 40 ise ilk olarak maliyeti ile ölçülmesini istemektedir.

- Nakit girişi sağlayan sosyal hizmetlerin sunumu için elde tutulan gayrimenkullere IPSAS 16 standardının uygulanmayacağına açıklık getirilmesi gerekir. Bu gayrimenkuller IPSAS 17 standardına göre muhasebeleştirilir.

- IPSAS 16 hem ilk defa uygulamaya hem de önceki IPSAS 16'dan farklılıklara yönelik geçiş düzenlemeleri içermektedir. IAS 40 ise zaten IFRS kullanan şirketlere yönelik sadece geçiş düzenlemeleri içerir. IFRS 1 detaylı olarak IFRS'lerin ilk defa kabulüyle ilgilidir. IPSAS 16 ilave geçiş düzenlemeleri de içerir: Bir idare ilk defa tahakkuk esaslı muhasebeyi kabul ettiğinde ve daha önce kayıtlarda olmayan bir gayrimenkulünü muhasebeleştirdiğinde, uyarlama (farkı) açılış bilançosunda net değer (accumulated surpluses or deficits) içerisinde raporlanır.

- Muhasebe standartlarının kamu sektöründe uygulanmasını kolaylaştırmak için, IAS 40'a ilave yorumlar eklenmiştir.

¹⁵⁶ IPSASB, bu standardın yayımlanacağı tarihte, IFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri ve IFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standartlarının kamu sektörüne uygulanabilirliğini dikkate almamıştır. Bu sebeple, IPSAS 16 IAS 40'da meydana gelen değişiklikleri yansıtmaz.

¹⁵⁷ Nominal maliyet reel olmayan, içerisinde enflasyon, vergi ve rantları barındırmayan anlamında kullanılmıştır. Bkz. Selim İlkin, Avrupa Ekonomik Topluluğuyla İlişkiler Çerçevesinde Türk Sanayi Yapısına Yönelik Araştırmalar, **Ekonomik Yaklaşım**, Yıl 1, Cilt 1, Sayı 3, Ankara, s. 185-230 ve Zühal Tek, Türk Yükseköğretiminde Maliyet Fayda Analizi ve Harç Uygulaması (Araştırma Raporu), **Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü**, Ankara, 1987

- IPSAS 16, kamu sektörüne özgü yapısından dolayı farklı bir terminoloji kullanmaktadır. En önemli örnekleri mali performans tablosu, mali durum tablosu kavramlarıdır. IAS 40'da yer alan eşdeğer kavramlar gelir tablosu ve bilançodur.

- IPSAS 16, IAS 40'da ele alındığı şekliyle gelir (income) kavramını kullanmaz, yerine daha dar anlamli hâsılat (revenue) kavramını kullanır.

3.7.1. Amaç ve Kapsam

Diğer standartlarda – IPSAS 17, IPSAS 13 ve IPSAS 12 – yer verilen düzenlemeler de dikkate alınmak şartıyla, IPSAS 16 standardının amacı yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesine yönelik usul ve esasların tespitidir.

Mali tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlayan ve sunan kamu kurum ve kuruluşları, yatırım amaçlı gayrimenkullerinin muhasebeleştirilmesinde bu standardı uygular.

Bu standart, finansal kiralama sözleşmesi kapsamında kiracının mali tablolardaki yatırım amaçlı gayrimenkullerdeki haklarının ölçümünü içeren yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesine ve kiralama işlemi çerçevesinde kiraya verenin mali tablolarında gösterilen ve kiracıya sağlanan yatırım amaçlı gayrimenkullerinin ölçümüne uygulanır. Bu standart IPSAS 13'te yer alan aşağıdaki konuları¹⁵⁸ kapsamaz.

- Kiralamaların finansal ya da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılması,

¹⁵⁸ DMS standartları hazırlanırken, konuyla ilgili daha önce düzenlenmiş olan TMS'ler tam olarak dikkate alınmamıştır. Bu bölümde de TMS ve DMS'nin konuyu ele alış biçimindeki farklılıklar net olarak görülmektedir.

- Yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen finansal kiralama gelirlerinin muhasebeleştirilmesi,
- Faaliyet kiralaması çerçevesinde, kiracının finansal tablolarında yer alan gayrimenkul haklarının ölçümü,
- Kiraya verenin mali tablolarında finansal kiralamaya konu net yatırımın ölçülmesi,
- Satış ve geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi,
- Finansal ve faaliyet kiralamalarına yönelik açıklamalar.

3.7.2. Muhasebeleştirme ve Ölçme

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ancak gayrimenkul ile ilgili potansiyel bir ekonomik faydanın ileride işletmeye girmesinin muhtemel olması ve yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda mali tablolara yansıtılır.¹⁵⁹

Muhasebeleştirme sırasında yatırım amaçlı gayrimenkul maliyet bedeliyle değerlendirilir. Ancak, yatırım amaçlı gayrimenkul, alışveriş harici bir işlem yoluyla edinildiğinde, edinme tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir.

Kamu kurum ve kuruluşlarının yapım müteahhidine yaptırdıkları yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyeti, inşaatın veya geliştirilmenin tamamlandığı tarihteki maliyettir. Bu tarihe kadar maddi duran varlıklara (IPSAS 17) ilişkin standart düzenlemelerine göre hareket edilir.

¹⁵⁹ Gençoğlu, 2007, s. 263

Yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin ödemenin ertelenmiş olması halinde, varlığın maliyeti eşdeğer peşin ödeme tutarıdır. Bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark kredi dönemi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

İlk muhasebeleştirme sonrasında değerlemede ise idareler muhasebe politikası olarak gerçeğe uygun değer yöntemini veya maliyet bedeli yöntemini seçer ve seçilen yöntem bütün yatırım amaçlı gayrimenkullere uygulanır. Ancak, faaliyet kiralaması çerçevesinde kiracının yatırım amaçlı gayrimenkulde bulunan hakkı sadece ve sadece gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir.

Gerçeğe uygun değer yöntemini tercih eden kamu kurum ve kuruluşları; gerçeğe uygun değer tespiti mümkün olamaması hali hariç¹⁶⁰, bütün yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değeriyle değerlendirirler.

Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıp, oluştuğu dönemde fazla veya açığa (TMS 40'ta ise kar veya zarara) dâhil edilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri raporlama tarihindeki piyasa şartlarını yansıtır.

İlk muhasebeleştirme sonrasında, kamu kurum ve kuruluşları IPSAS 17'nin maliyet modeli için öngördüğü düzenlemelerle uyumlu olacak şekilde maliyet modelini (Maliyetten toplam amortisman ve toplam değer düşüklüğü zararları düşülür.) tercih edebilir.

Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına transferi veya bu sınıftan transferi sadece ve sadece kullanımında bir değişiklik olduğu zaman yapılır.

¹⁶⁰ Bu gibi hallerde IPSAS 17'de öngörülen maliyet bedeli yöntemi kullanılır. (IPSAS Madde: 62) Yatırım amaçlı gayrimenkulün kalıntı değeri sıfır olarak kabul edilir ve varlık elden çıkarılana kadar IPSAS 17 uygulanır.

Söz konusu değişikliğin gerçekleşmekte olduğuna yönelik kanıtlar ise şu şekildedir:¹⁶¹

- Yatırım amaçlı gayrimenkulün sahibi tarafından kullanılmaya başlaması,
- Yatırım amaçlı gayrimenkulün stoklara transferi için satış amacıyla geliştirilmeye başlanması,
- Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkule transferi amacıyla, kullanımına son verilmesi,
- Stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transferi için, bir başkasına faaliyet kiralaması suretiyle kiralamanın başlaması,
- IPSAS 17 kapsamında inşa edilen veya geliştirilen varlıklardan, yatırım amaçlı gayrimenkullere transferi için, inşaat veya geliştirme işlemlerinin bitmesi.

3.8. MADDİ DURAN VARLIKLAR (IPSAS 17/DMS 17)

IPSAS 17'de dönen varlıklar tanımı yapılmakta ve bunun haricinde kalan varlıkların duran varlık olduğu belirtilmektedir. Bu tanımdan hareketle; maddi duran varlıklar, idarelerde bir etkinlik döneminden daha uzun sürelerde idare çalışmalarının gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere edinilen maddi değerler olarak ifade edilebilir ve bir varlığın maddi duran varlık sayılabilmesi için;

- Maddi bir yapıya sahip olması,
- Muhasebe kişiliğine ait olması,

¹⁶¹ TMSK, 2007, s. 1173-1174

- İdarenin mal ve hizmet üretim çalışmalarından veya yönetim işlerinde kullanılmak ya da kiralamak üzere edinilmiş olması, normal koşullarda satılmasının düşünülmemesi,

- Özel durumlar dışında, 1 yıl olarak belirlenen idare etkinlik döneminden daha uzun bir ömre sahip olması gerekir.¹⁶²

Maddi duran varlıklar; ancak, gelecek dönemlerde işletmeye ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel olması ve maliyetlerinin veya gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi hallerinde mali tablolara alınır.¹⁶³ Yedek parça ve bakım malzemeleri bir dönemden daha fazla kullanılması beklenilmiyorsa stoklarda takip edilir ve gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Ancak, eğer bir yedek parça ve yedek donanım malzemesi sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkiliyse, maddi duran varlık olarak değerlendirilir.¹⁶⁴

IPSAS 17 standardının¹⁶⁵ IAS 16 standardı dikkate alınarak hazırlanmasına karşın, söz konusu standarttan çeşitli farklılıkları da bulunmaktadır.

- IPSAS 17 tarihi veya kültürel varlıkların muhasebeleştirilmesini yasaklamadığı gibi zorunlu da tutmamaktadır. Ayrıca, muhasebeleştirilen idareler açısından standartta yer verilen diğer düzenlemelere de uyulması zorunluluğu bulunmamakta olup, IAS 16'da benzer bir açıklama yer almamaktadır.

- IAS 16 maddi duran varlık kalemlerinin ilk olarak maliyet bedeliyle ölçülmesini öngörmektedir. IPSAS 17'de ise, bir varlık maliyetsiz veya nominal maliyetle elde edilmişse, gerçeğe uygun değeriyle aktifleştirilmesi gerekmektedir.

¹⁶² Melek Akgün, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Maddi Duran Varlıklar Bölümü) (Ed: Sağlam ve diğerleri)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009, Ankara, s. 394

¹⁶³ Gençoğlu, 2007, s. 198

¹⁶⁴ DMS, Madde: 12

¹⁶⁵ IPSAS 17'nin IAS 16 ile kıyaslandığı bölümünde, IPSASB'nin IFRS 5'in kamu sektörü kurum ve kuruluşlarında uygulanabilirliğini dikkate almadığı belirtilmektedir.

IPSAS 17’de belirtilmemesine karşın, bir şirketin yeniden değerlendirme yöntemini tercih ettiği ve maddi duran varlıkları yeniden değerlendirilmiş tutarlarıyla kayıtlara aldığı hallerde, IAS 16 benzeri tarihi maliyet tutarlarının gösterilmesini öngörür.

- IAS 16 çerçevesinde, yeniden değerlendirme artış ve azalışları bireysel kalem bazında eşleştirilirken, IPSAS 17 çerçevesinde, yeniden değerlendirme artış veya azalışları varlık sınıfı/grubu bazında eşleştirilir.

- IAS 16 yalnızca IFRS’leri hâlihazırda kullanan şirketler için geçiş şartları düzenlemiştir. IPSAS 17 ise hem ilk defa uygulama hem de IPSAS 17’nin bir önceki versiyonundan değişimler için geçiş şartları içermektedir. Özellikle, IPSAS 17 IPSAS’larla uyumlu tahakkuk muhasebesinin ilk defa kabul edildiği tarihten itibaren beş yıllık dönem boyunca idarelerin maddi duran varlıklarının kayıtlara alınmamasına izin veren geçiş şartlarını içermektedir. IAS 16’da yer almamasına karşın, geçiş şartları ayrıca ilk defa IPSAS 17 standardının uygulanması durumunda maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeriyle ölçümüne de izin vermektedir.

- IAS 16 da yer almamasına rağmen, IPSAS 17 nakit getirmeyen varlığın değer düşüklüğü kaybı ve geri kazanılabilir hizmet tutarı tanımlarını içermektedir. IPSAS 17’nin kamu sektörü idarelerine uygulanmasına açıklık getirmek amacıyla ilave yorumlar eklenmiştir.

- IPSAS 17, IAS 16’da yer alan gelir kavramından daha dar anlama sahip hâsılat kavramını kullanmaktadır.

- IAS 16’da yer almamasına karşın, IPSAS 17 maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme sıklığıyla ilgili olarak uygulama rehberi içermektedir.

Maddi duran varlıklar tahakkuk esaslı muhasebe sistemiyle mali tablolara aktarılmış olup, nakit esasının uygulandığı dönemlerde maddi duran varlıklar mali

tablolarda yer almıyordu. IPSAS'lar da maddi duran varlıkların mali tablolarda gösterilmesini öngörmekle birlikte, aşağıda tabloda görüleceği üzere, maddi duran varlıkların mali tablolarda gösterilmesi ve bunların değerlemesi zor bir süreçtir. Türkiye'de de IPSAS'ların uygulanmasıyla birlikte karşılaşılabilecek en önemli sorunlardan bir tanesi maddi duran varlıkların mali tablolarda IPSAS'lara uygun olarak gösterilmesi olacaktır. Çünkü hem kayıtlara alma, hem değerlendirme, hem de değerlendikten sonraki süreçlerde yeniden değerlendirme önemli bir maliyeti ve zamanı gerektirmektedir.

Tablo 11: Maddi Duran Varlık Standardının Çeşitli Ülkelerde Uygulanması

IPSAS 17	İspanya	Finlandiya	Fransa	Norveç	İsveç	UK (İskoçya)	Avustralya	Kanada	Yeni Zelanda	USA (Arizona)
Maddi Varlıkların Ana Bölümleri										
Maddi Duran Varlıklar	X	X	X	X	X	X	X	(X)	X	X
Maddi Olmayan Varlıklar	X	X	X		X		X	(X)	X	
Altyapı Varlıkları		X	X		X	X	X	(X)	X	
Değerleme										
Elde Etme veya Yapım Maliyeti	X	X	X	X	X	X	X	(X)	X	X
Gerçeğe Uygun Değer veya Altyapı Varlıkları için Yerine Koyma Maliyeti			X		X		X	(X)	X	

Arsa ve Binalar için Gerçeğe Uygun Değer						X	X	(X)	X	
Verilen Bilgiler										
Değerleme Yöntemi	(X)	X	X	X	X	(X)	X	(X)	X	X
Kullanılan Amortisman Yöntemi	(X)	X	X			(X)	X	(X)	X	X
Varlıkların Faydalı Ömrü	(X)	X	X		X	X	X	(X)	X	X
Amortisman Ücretleri	(X)	X	X		X	X	X	(X)	X	X
Birikmiş Amortisman	(X)	X	X			X	X	(X)	X	X
Yeniden Değerleme	X	X				X	X	(X)	X	
Amortisman Politikası	(X)	X	X			X	X	(X)	X	X
Değerleme Kriterinde Değişiklikler	(X)	X	X	X		X	X	(X)	X	X
Amortisman Yönteminde Değişiklikler	(X)	X	X			X	X	(X)	X	X
Varlık Değişimleri	X	X	X			X	X	(X)		X

(X): Kabul edilmiş; ancak, henüz yürürlüğe girmemiş olmasına işaret eder.

Kaynak: Pina, Vicente, Torres Lourdes, Accounting Developments of Spanish Local Governments: An International Comparison, Journal of Public Budgeting Accounting & Financial Management, Winter 2002, s: 630-631

3.8.1. Amaç ve Kapsam

Standardın amacı mali tablo kullanıcılarının idarelerin maddi duran varlıklarına olan yatırımları ve bu yatırımlardaki değişimler hakkında değerlendirme yapabilmeleri amacıyla maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinin usul ve esaslarını belirlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesiyle ilgili temel

konu varlıkların aktifleştirilmesi, defter değerlerinin tespiti, amortisman tutarları ve değer düşüklüğü zararlarının belirlenmesidir.

Diğer standartlara uygun olarak farklı bir muhasebe yönteminin kabul edildiği haller ile tarihi ve kültürel varlıklar hariç olmak şartıyla; mali tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlayan kamu kurum ve kuruluşları maddi duran varlıklarını bu standarda uygun olarak muhasebeleştirir.

Özel askeri ekipmanlar ve altyapı varlıkları¹⁶⁶ da maddi duran varlık kalemleri içerisinde sunulmalıdır.

Standart;

- Tarımsal faaliyetlere ilişkin biyolojik varlıklara ve
- Maden hakları ve maden rezervleri, petrol, doğal gaz ve benzeri

yeniden teşekkülü mümkün olmayan kaynaklara uygulanmaz.

Yatırım amaçlı yapılan varlıklara tamamlanma işlemi bitene kadar bu standart hükümleri uygulanır. Ancak, eğer bir idare IPSAS 16 ile uyumlu maliyet modeli uyguluyorsa, bu standartta da maliyet modeli kullanmalıdır.

Söz konusu standartta geçen ve bilinmesinde fayda görülen bir kısım tanımlar şu şekildedir:

Değer Düşüklüğü Zararı: Nakit yaratan varlıklarda bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmına; nakit yaratmayan varlıklarda ise bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir hizmet tutarını aşan kısmına denir.

¹⁶⁶ Altyapı varlıkları; bir sistem veya şebekenin bir parçası olma, mahiyetinin özel olması ve alternatif kullanımlarının bulunmaması, taşınmaz olması ve elden çıkarılmalarının özel şartlara bağlı olması gibi özelliklerin bir kısmını veya tamamını taşırlar ve IPSAS 17 standardına uygun olarak muhasebeleştirilir. Yol şebekeleri, kanalizasyon sistemleri, su ve enerji temin sistemleri ve iletişim ağları bunlara örnektir. IPSAS 17, Madde: 21

Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlere İlişkin İşlemler: Bir tarafın varlık veya hizmet aldığı veyahut yükümlülüğünde azalmanın meydana geldiği ve buna karşılık diğer tarafa yaklaşık değerini verdiği işlemlerdir.

Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetler Dışındaki İşlemler: Bir tarafın yaklaşık değerini vermeden bir değer aldığı veya bir değer yaklaşık değerini almadan bir diğer tarafa değer verdiği işlemlerdir.

Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi halinde ortaya çıkan tutardır.

Maddi Duran Varlıklar: Maddi duran varlıklar şu özellikleri taşıyan fiziksel kalemlerdir:

- Mal veya hizmet üretiminde kullanılmak veya başkalarına kiraya verilmek veyahut idari amaçlar için kullanılmak amacıyla elde tutulur.
- Bir raporlama döneminden daha uzun süre kullanılması beklenir.

Geri Kazanılabilir Tutar: Nakit getirisi olan bir varlığın, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.

Kalıntı Değer: Bir varlık ömrünü tamamlamışsa ve faydalı ömrünün sonuna geldiği tespit edilmişse, varlığın elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra elde edilmesi beklenen tutardır.

Faydalı Ömür: Bir varlığın idareler tarafından kullanılması beklenen süre veya idarelerin ilgili varlıktan elde edilmesini bekledikleri üretim veya benzeri birim sayısıdır.

3.8.2. Muhasebeleştirme ve Ölçme

Standart muhasebeleştirme için ölçü birimi tanımlanamamaktadır. İdarelerin özel durumlarına uygun olarak değerlendirme yapılması gerekir. Maddi duran varlıklar muhasebeleştirilirken oluştukları tarihteki maliyetleri ile mali tablolara alınırlar. Ancak, varlıkların karşılıklılık esasına göre elde edilmemesi, yani bedel karşılığında yapılan faaliyetler dışında kalması durumunda, edinme tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle muhasebeleştirilirler. Gerçeğe uygun değeriyle muhasebeleştirme yeniden değerlendirme işlemi değildir.

Maddi duran varlığın elde edinilmesi sırasında yapılan masraflar (Satın alma fiyatı, taşıma, vergiler, sigorta, montaj, restorasyon vb.) maliyet unsurları içerisinde gösterilir. Ancak, daha sonra katlanılan maliyetlerin aktifleştirilip aktifleştirilmeyeceği tartışma konusu olmaktadır. Burada maddi duran varlıkların tanımından hareketle bazı tespitlerin yapılması gerekir. IPSAS 17’de yer verilen düzenlemelerle birlikte ele alındığında, günlük bakım maliyetleri giderleştirilmesine karşın, birkaç yılda bir yapılan kapsamlı muayeneler aktifleştirilmektedir. Burada faydalı ömrün bir raporlama dönemini aşması gerekir.

Maddi duran varlıkların maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki nakit veya nakde eşdeğer fiyatıdır. Ancak, varlıkların karşılıklılık esasına göre elde edilmemesi, yani bedel karşılığında yapılan faaliyetler dışında kalması durumunda, edinme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. IPSAS 5 Borçlanma Maliyetleri tarafından izin verilmediği veya söz konusu standartta farklı bir düzenleme bulunmadığı hallerde, eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile

toplam ödeme arasındaki fark kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.¹⁶⁷

3.8.3. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

3.8.3.1. Değerleme Modelleri

Maddi duran varlıklar kayıtlara alındıktan sonra kullanım süresi boyunca iki yöntemden birisi seçilmek suretiyle değerlendirilir:

- Maliyet Bedeli Modeli (Varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, mali tablolarda maddi duran varlıklar maliyetinden birikmiş amortisman tutarı ve değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.)

- Yeniden Değerleme Modeli (Varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra; mali tablolarda maddi duran varlıklar eğer gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa, yeniden değerlendirilmiş tutarı ile gösterilir.)

Yeniden değerlendirme modelinde maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde ortaya çıkacak değişimler bu değerlemenin yapılma sıklığını¹⁶⁸ belirleyecektir. Maddi duran varlıklar yeniden değerlendirildiğinde, maddi duran varlığın ait olduğu sınıfın da¹⁶⁹ yeniden değerlendirilmesi gerekir. Aynı sınıftaki varlıkların yeniden değerlendirme neticesindeki artış veya azalışları birbirine mahsup edilmektedir; ancak, farklı sınıflardaki maddi duran varlıklar için netleştirme yapılamaz. (IPSAS 17, Md: 56)

¹⁶⁷ TMSK, 2007, s.518-519

¹⁶⁸ Yeniden değerlemenin hangi sıklıkla yapılacağına yönelik olarak DMS 17’de yer almamasına karşın, IPSAS 17’de uygulama rehberi bulunmaktadır: Uygulama Rehberi 1 – Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Sıklığı.

¹⁶⁹ Arazi, faaliyet binaları, yollar, makineler, gemiler, uçaklar, motorlu taşıtlar, ofis gereçleri, mobilya ve demirbaşlar vb. ayrı bir sınıf olarak gösterilebilir.

Yeniden değerlendirme sonucunda bir maddi duran varlığın defter değeri artmışsa, bu artış doğrudan Özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında muhasebeleştirilir. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı maddi duran varlığın daha önce gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir. Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider¹⁷⁰ olarak muhasebeleştirilir. Ancak, söz konusu maddi duran varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme artışı oluşturulmuşsa, bu azalış önceki yeniden değerlendirme farkını tersine çevirdiği ölçüde özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme artışı hesabından düşülür.¹⁷¹

Maddi duran varlıklar bilanço dışı bırakıldıklarında, net varlık/özkaynaklarda gösterilen yeniden değerlendirme değer artışının bir kısmı veya tamamı, Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabına¹⁷² aktarılabilir. (IPSAS 17, Md: 57) Maddi duran varlığın elden çıkarılması veya kullanımdan çekilmesi hallerinde aynı durum geçerlidir. Ayrıca, maddi duran varlık idare tarafından kullanıldığı müddetçe değer artışının bir kısmı¹⁷³ geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları hesabına aktarılabilir. (IPSAS 17, Md: 57)

¹⁷⁰ DMS 17’de bu azalmanın açık ya da fazla olarak muhasebeleştirileceği belirtilmekle birlikte, TMS 16’da aynı konu hakkında yapılan düzenlemelerin daha anlaşılır olduğu görülmektedir.

¹⁷¹ TMSK, 2007, s.523

¹⁷² Söz konusu hesap Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yer verilen bir hesap olup, DMS 17’de ifade edilen “birikimli fazla ya da açığa” kavramından daha net ve açıklayıcı olduğundan buraya bu şekliyle alınmıştır. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının 41 inci maddesine göre söz konusu yeniden değerlendirme değer artışının geçmiş yıl kârlarına aktarılacağı ifade edilmektedir.

¹⁷³ Bu kısım varlığın yeniden değerlendirilmiş defteri değeri üzerinden hesaplanan amortisman tutarı ile ilk elde etme maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadardır.

3.8.3.2. Amortisman

Maddi duran varlığın toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur.

Bir maddi duran varlığın amortismanına tabi önemli parçalarının aynı faydalı ömre ve aynı amortisman yöntemine sahip olması durumunda, bu parçalar gruplandırılabilir. Maddi duran varlığın tek başına önemli olmayan parçalarından oluşan kalan kısmı da amortismanına tabi tutulur. Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği müddetçe, gelir tablosuyla ilişkilendirilir.¹⁷⁴

Maddi duran varlığın amortismanına tabi tutarı faydalı ömrü boyunca sistematik bazda dağıtılır. Maddi duran varlıkların kalıntı değeri ve faydalı ömrü¹⁷⁵ her bir raporlama döneminde gözden geçirilir. Beklentilerin önceki dönemlerden farklı olması durumunda, IPSAS 3 “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar” standardıyla uyumlu olarak gerekli değişiklikler muhasebeleştirilir.

Maddi duran varlığın defter değeri kalıntı değerini aştığı müddetçe amortisman ayrılır ve mali tablolarda gösterilir. Maddi duran varlığın gerektiği gibi tamir edilememesi veya bakımında bütçeden kaynaklı gecikmelerin veya ertelemelerin bulunması durumunda yararlı ömür tekrar değerlendirilir ve düzeltilir.

¹⁷⁴ DMS’lerin yazımında kullanılan dil, TMS yazımında kullanılan dile nazaran daha soyut kalmakta ve hesap planı ile ilişkisi daha zor kurulmaktadır. Örneğin “gelir tablosuyla ilişkilendirilir” cümlecigi, DMS 17’de “fazla ya da açıkta muhasebeleştirilir” şeklindedir.

¹⁷⁵ Faydalı ömrün belirlenmesinde IPSAS (Madde 72) ve DMS (Madde 62) de yer verilen ölçütlere göre hareket edilir. Ancak, hem gerçeğe uygun değer belirlenmesi hem de faydalı ömrün tespiti işlemlerinin, kalıntı değer için de olduğu gibi, sübjektiflik içerme olasılığının yüksek olduğu dikkatlerden kaçırılmamalıdır.

Amortismanına tabi tutar maddi duran varlığın kalıntı değeri düşüldükten sonra kalan tutardır. Pratikte kalıntı değerinin çoğunlukla önemsiz olmasından dolayı amortisman hesaplamasında dikkate alınmamaktadır.

Amortisman maddi duran varlığın yönetim tarafından istenilen tarzda kullanılabilir duruma getirilmesinden sonra başlar ve muhasebe kayıtlarından çıkarıldığı zaman durur. Bu sebeple atıl durumda olma veya kullanılmama hallerinde amortisman ayrılması söz konusu değildir. Ancak üretime dayalı amortisman ayrılması yönteminde üretim olmadığı müddetçe amortisman sıfır olabilir.

Arsa ve binalar birlikte edinilmiş dahi olsa ayrılabilir maddi duran varlıklar olduğundan ayrı muhasebeleştirilmesi gerekir. Arsaların sınırsız faydalı ömrü olduğundan amortisman ayrılmaz ancak binalar için ayrılır. Ölçüt arsanın faydalı ömrüyle alakalı olduğundan, bazı durumlarda arsanın kısıtlı bir faydalı ömrü varsa, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır.

Kullanılacak olan amortisman yöntemleri şu şekildedir: Normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi. Bu yöntemler her raporlama döneminin sonunda ve IPSAS 3 standardına uyarlı olarak gözden geçirilirler. Varlığın gelecekteki yararları noktasında önemli bir değişiklik ortaya çıkarsa yöntem yeni duruma göre değiştirilebilir. Faydalı ömrün ve kullanılacak olan amortisman yönteminin tercihinde idarelerin kısıtlılıkları bulunmamaktadır.

3.8.3.3. Değer Düşüklüğü

Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığının tespitinde, IPSAS 21 “Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardı uygulanır.

Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü ya da kayıpları ve bunlara ilişkin üçüncü kişilerden talep edilen veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen

varlıklar için sonradan yapılan satınalma veya inşa faaliyetleri farklı ekonomik olaylardır ve aşağıdaki şekilde farklı esaslarla muhasebeleştirilir:

- Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü IPSAS 21'e göre muhasebeleştirilir.
- Kullanım dışı kalan ya da elden çıkarılan maddi duran varlık kalemlerinin mali tablo dışı bırakılması bu standarda göre yapılır.
- Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemi için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu ile ilişkilendirilir.
- Yenilenen, satın alınan ya da yenileme amacıyla inşa edilen maddi duran varlıkların maliyeti yine bu standarda göre tespit edilir.

3.8.4. Muhasebe Kayıtlarından Çıkarma

- Elden çıkarıldığında veya,
- Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenilmediği hallerde;

Maddi duran varlıkların defter değeri muhasebe dışı (bilanço dışı) bırakılır. Bilanço dışı bırakılma durumunda ortaya çıkan kazanç veya kayıp gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar hasılat olarak sınıflandırılmaz.

Maddi duran varlığın satışı durumunda, IPSAS 9 "Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler" standardına göre muhasebeleştirme işlemi yapılır. Satış ve geri kiralama işlemi yapılacağı durumlarda ise IPSAS 13 "Kiralamalar" standardına göre işlem yapılır.

3.9. BÖLÜMSSEL RAPORLAMA (IPSAS 18/DMS 18)

Farklı faaliyet alanlarında ve farklı coğrafi bölgelerde icraat yapan kamu idarelerinin faaliyet sonuçlarına hem idarecilerin hem de bu idarelerden etkilenen paydaşların¹⁷⁶ ihtiyacı vardır. Mali tablolarda yer verilecek bölümsel bilgiler, bunları kullananlar için bilgi kaynağı oluşturacak ve mali tablolarda bölümsel bilgilerin bulunmaması, özellikle idarelerin dışındaki kişilerin bu bilgilere ulaşmasını oldukça zorlaştıracaktır.¹⁷⁷

Paydaşların artan bilgi ihtiyaçları son zamanlarda kamu idarelerinin bölümleriyle ilgili olmaktadır. Ülkeden ülkeye, bölümsel raporlama bilgilerinin gösterilişi ve içerikleri farklı olabilmektedir. Gösterilecek bilginin yapısı ve şekli idarelerin büyüklüğü ve küçüklüğü ile doğrudan ilgilidir. Özel sektör için farklı iş kollarında faaliyette bulunan işletmelerin bölümsel bilgi üretmesine ihtiyaç arttığı gibi¹⁷⁸, farklı coğrafi bölgelerde faaliyette bulunan veya aynı coğrafi bölgede bulunmakla birlikte farklı ünitelerde hizmet veren idarelerin bölümsel bilgi üretmesine de ihtiyaç bulunmaktadır.

Bölümlere göre raporlamanın kamu idarelerine sağladığı faydanın yanı sıra, idare faaliyetlerinden etkilenen paydaşların doğru kararlar almasına da katkısı olduğundan; bu yönüyle, bölümlere göre raporlama sosyal sorumluluk yaklaşımı çerçevesinde paydaş beklentilerini daha fazla karşılamakta ve bu konuda önemli bir araç olduğu düşünülmektedir.¹⁷⁹

¹⁷⁶ Paydaş, idarenin faaliyetlerinden etkilenen ve idarenin faaliyetlerini etkileyenler olarak tanımlanmaktadır. Bkz. Aydem Çitçioğlu, Nergis Poroy, “Sosyal Sorumluluk ve Bölümlere Göre Raporlama İlişkisini Anlamaya Yönelik Bir Araştırma”, **İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt 1. Sayı 1, 2010, s. 85

¹⁷⁷ Sağlam; 2009, s. 1337

¹⁷⁸ a.g.e., s. 1338

¹⁷⁹ Çitçioğlu ve Poroy, 2010, s. 85

Kanada'da yapılan bir araştırmada finansal analistlerin bölümsel bilgileri aşağıdaki amaçlarla kullandıkları belirlenmiştir:¹⁸⁰

- Tahmin, ön bilgilenme,
- Nakit akış tahmini,
- Bölümlerin faaliyetleri ve büyüklükleri,
- Maliyetler ve kârlılığın oluşumu,
- Karşılaştırma (Bölümler arası, idareler arası veya ülkeler arası),
- Amortisman oranlarının tahmini ve bölümlerle karşılaştırma,
- Varlıkların tükenmelerini belirleme (giderleştirme),
- Gelirlerin sürekliliğini belirleme,
- İdare performansını ayarlama,
- Gelecekte oluşacak maliyetlerin marjlarını tespit etme,
- Gerekli faaliyetleri tespit etme,
- Çalışma sermayesini tahmin temelinde dağıtımda kullanma.

Yatırım kararlarında, idarenin performansının ölçümünde, karşılaştırma durumlarında ve idarecilere yönetimde yardımcı olma ile idarelerin ve bunları meydana getiren bölümlerin finansal kararlarının verilmesi alanlarında ihtiyaç duyulan bölümsel raporlama IPSAS 18 (Bölümsel Raporlama) standardında ele alınmaktadır. IPSAS 18 standardı IAS 14 temeli üzerine kurulmuştur.

Söz konusu standardın IAS 14¹⁸¹,ten farklı yönleri ise şu şekildedir:

¹⁸⁰ John M. Boersema; Susan J. Van Welden; "Financial Reporting for Segments", **Kanada Yeminli Muhasebeciler Odası**, 1992, Kanada, s. 157-158

¹⁸¹ IAS 14 standardı IFRS 8 standardı ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, IPSAS 18 standardının sonunda atıf IAS 14'e yapıldığı için buna göre farklılıklar ele alınmıştır.

- IPSAS 18 “bölüm”ü IAS 14’ten farklı olarak tanımlamaktadır. IPSAS 18 idarelerin geçmiş performansını değerlendirmek ve kaynakların dağılımı hakkında karar vermek temeline dayalı bölüm raporları istemektedir. IAS 14 ise coğrafi ve iş bölümlerine göre raporlamayı öngörmektedir. IFRS 8 Faaliyet Bölümleri standardı ise IPSAS’a benzer şekilde bölümleri faaliyetler üzerine kurgulamakta ve faaliyet sonuçları üzerinden performansın değerlendirilmesini ve kaynakların dağılımını öngörmektedir.

- IPSAS 18’e kamu sektörü kurumlarında standardın uygulanabilirliği açısından ilave açıklamalar eklenmiştir.

- IAS 14 ve IFRS 8 bölüm sonuçlarının, bölüm varlıklarının değer düşüklüğünün ve amortismanlarının ve diğer önemli para çıkışı gerektirmeyen harcamaların gösterilmesini öngörmekte; IPSAS 18 bunu teşvik etmekle birlikte, bölüm sonuçlarının sunumunu istememektedir.

- IPSAS 18 ikincil bölümler hakkında bilgilerin sunumunu öngörmemekte; ancak, hizmet ve coğrafi bölümlerin her ikisinin birden minimum şekilde sunumunu teşvik etmektedir.

- IPSAS 18 raporlama bölümlerinin tespitinde uygulanacak niceliksel basamaklar belirlememektedir. IFRS 8 ve IAS 14’te ise ayrı olarak sunulacak finansal bilgilerle ilgili ölçütler getirilmektedir.

- IPSAS 18 kamu kesimine yönelik olarak hazırlandığı için farklı bir terminoloji kullanmaktadır. En önemli örnekler ise hasılat (revenue), mali performans tablosu (Statement of financial performance) ve net değer/özkaynak (net assets/equity) kavramlarıdır. Benzer kavramlar IAS 14’te gelir (income), gelir tablosu (income statement) ve özkaynak (equity) şeklindedir.

IAS 14 standardı yerini 2009 yılından itibaren IFRS 8 Faaliyet Bölümleri standardına bırakmıştır. IFRS 8’de bölümlere göre raporlamada faaliyet konusu esas alınmış, ürün ve hizmete, coğrafi bölümlere, önemli müşterilere ait açıklamaların da finansal tablolarda yer verilmesi esası benimsenmiştir.¹⁸²

IPSAS 18 standardı, temelde IAS 14 standardına dayanmakla birlikte, söz konusu standardın yürürlükte olmadığını ifade etmiştik. IAS 14 yerine IFRS 8 standardının kabul edilmiş olmasının, IPSAS 18 standardının değiştirileceğine işaret edip etmediği tartışılabilir. Çünkü IFRS 8 standardı aşağıda belirtilen hususlar¹⁸³ sebebiyle ciddi olarak tartışılmakta ve bu tartışmaların temel dayanağı olarak standardın kendisine karşılık gelen ABD muhasebe standartlarından SFAS 131’in (SFAS 131 Disclosures about Segment of an Enterprise and Related Information) çok küçük farklılıklar dışında tamamen benimsenmiş olması gösterilmektedir.¹⁸⁴

- Bölümsel raporlama tanımının ve IFRS 8’le birlikte gelen yönetim yaklaşımı ile önceki risk ve ödül yaklaşımının göreceli üstünlükleri,
- Bölümsel raporlamanın ayrıntınlığı ve bağlı olarak faaliyetlerle ilgili mali tablo kullanıcılarına sunulacak bilginin seviyesi,
- Bölüm bilgisinin içeriği, yani her bir bölüm için yapılacak mali açıklamalar ve bölüm bilgisi ile konsolide mali tablolar arasında uyum,
- Coğrafi yapıya uygun anlamlı bilgi sunumu.

IAS 14 ile IFRS 8 standartları kıyaslandığında, hazırlayan şirketlerin IFRS 8 standardını tercih etme; ancak, kullanıcıların IAS 14 standardına göre bilgi talep

¹⁸² Örtgen ve diğerleri, 2009, s. 171

¹⁸³ Nicolas Veron, “EU Adoption of the IFRS 8 Standard on Operating Segments”, **Bruegel Policy Contribution**, 2007, s.5-6

¹⁸⁴ Aylin Poroy Arsoy, “Bölümsel Raporlamada Yeni Bir Uygulama: IFRS 8”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:38, 2008, s.177

etme eğiliminde olduğu ifade edilebilir.¹⁸⁵ Bu yapısıyla IAS 14'ün sosyal sorumluluk anlayışına daha fazla hitap ettiği sonucuna varılabilir. Ayrıca, IPSAS 18'in IAS 14 temelinde hazırlandığı da dikkate alındığında, hesapverebilirlik ve şeffaflık açısından IFRS standardına uyarlı yeni bir standart hazırlamanın gerekli olmadığı ifade edilebilir ki; IFRS 8'in 2006 Kasım ayında yayımlanmasına¹⁸⁶ rağmen IPSASB tarafından da herhangi bir çalışmanın yapılmaması ve IPSAS 18'in bu tarihten sonra kabul edilmiş olması buna işarettir.

3.9.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Standardın amacı, mali bilgilerin bölümlere göre raporlanmasının usul ve esaslarını belirlemektir. Böyle bir raporlama;

- Mali tablo kullanıcılarına idarenin geçmiş performansını anlama konusunda yardımcı olacak ve idarenin önemli faaliyetlerine ayrılacak kaynakların tespit edilmesini sağlayacak,

- Mali raporlamanın şeffaflığını artıracak ve idarenin hesapverebilirlik şartlarını sağlamasına imkân sağlayacaktır.

Bölümsel raporlama standardı IPSAS'lara uygun olarak hazırlanan mali tabloların tamamına uygulanmalıdır.

Mali tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlayan ve sunan kamu idareleri, bölümsel bilgilerin raporlanmasında bu standardı kullanır. Bu standart KİT'lerde ve BİT'lerde uygulanmaz.¹⁸⁷

¹⁸⁵ Veron, 2007, s.6

¹⁸⁶ Orhan Ünal, "Bölümsel Raporlama ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) 8 Faaliyet Bölümleri Standardının Finansal Raporlamaya Etkileri", **Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 2010, Cilt:3, Sayı:2, s. 52-53

¹⁸⁷ DMS 18, Madde: 1-6

3.9.2. Bölüm ve Bölümlere Göre Raporlama

Bölüm; idarelerin hedeflerini gerçekleştirme hususunda geçmiş performanslarının değerlendirilmesi ve gelecek kaynak tahsisleri hakkında kararlar verilebilmesi amaçları için; mali bilgilerinin ayrı olarak sunulmasının faydalı olacağına karar verilen idarelerin ayrıştırılabilir faaliyeti veya faaliyetler grubudur.¹⁸⁸

Bölüm bu şekilde tanımlanmakla birlikte; bölümlerin belirlenmesinde kullanılacak objektif bir kriterin bulunmadığı görülmektedir. İşletmelerin faaliyet bölümlerinin belirlenmesine yönelik çeşitli yaklaşımlar geliştirilmiştir.¹⁸⁹ Kamuda ise bölümlerin tespitine yönelik bir çalışma bulunmamaktadır. Bu noktada IPSAS 18'den çıkarabildiğimiz ve bölümlerin tespitinde faydalı olabileceğini öngördüğümüz tespitler şu şekildedir:

- Bölümlerin belirlenmesinde temel kriter, mali bilgilerin ayrı olarak raporlanmasının uygun olduğuna idarelerce karar verilmesidir.
- Bölümler faaliyet veya faaliyet grupları bazında yapılırlar (IPSAS 18, Madde: 9), dolayısıyla, bölümlerin belirlenmesi doğal olarak bu bölümlerle ilişkilendirilecek faaliyetlerin de belirlenmesini gerektirir.
- Bölümlerin belirlenmesi kural olarak bölgesel unsurlara veya hizmet türlerine göre yapılırlar. Ancak, bunlar haricinde de bölüm belirlenebilir.
- Bölümlerin tespitinde farklı coğrafi bölgeler veya farklı sosyo-ekonomik özellikler dikkate alınır.
- Bölümler, idarelerin üst yönetimine hakkında bilgi verilen bölümlerdir. Yani üst yönetimin hakkında bilgi talep ettiği faaliyetler bölüm olarak belirlenebilir.

¹⁸⁸ DMS 18, Madde: 8

¹⁸⁹ Ünal, 2010, s. 49-50

- Üst yönetim tarafından istenilmekle birlikte, yalnız harcamaları kapsayan açıklamalar bölüm olarak kabul edilmez.
- Bölümlerin kendilerine tahsis edilebilecek geliri, gideri, varlığı ve yükümlülüğü olmalıdır.
- Bölümlerle doğrudan ilişkilendirilemeyen gelir, gider, varlık ve yükümlülük tahsis edilmemiş tutarlar olarak gösterilir.

Kamu kurum ve kuruluşları önemli bir miktarda kamu kaynağı kontrol ederler ve farklı coğrafi alanlarda ve farklı sosyoekonomik şartlarda bulunan seçmenlerine geniş kapsamlı mal ve hizmet sunumu işleri gerçekleştirir. Bu idarelerden, bazı durumlarda yasal olarak istenilmekle birlikte, hedeflerini başarabilmesi amacıyla kaynaklarını etkili ve verimli bir şekilde kullanmaları beklenir. İdare bazında ve konsolide olarak düzenlenen mali tabloları; raporlayan kuruluşun kontrolünde bulunan varlıklar ile üstlendiği yükümlülükler, sağlanan hizmetlerin maliyeti ve bu hizmetleri finanse etmek üzere kullanılan kaynaklar hakkında genel bir bilgi sağlar. Ancak, toplu olarak sunulan bu bilgiler; raporlayan kuruluşun belirlenmiş faaliyet hedefleri, temel faaliyetleri, bu hedeflere ve faaliyetlere tahsis edilen kaynaklar ile bunların maliyetleri hakkında bilgi vermemektedir.¹⁹⁰

Çoğu zaman, kamu idarelerinin faaliyetleri çok geniş olduğundan, farklı coğrafi bölgelere hitap ettiğinden veya farklı sosyo-ekonomik karakterdeki coğrafi alanlarla ilgili olduğundan dolayı, hesapverebilirlik ve karar verme amaçlarını elde etmek için, bölümler bazında konsolide edilmemiş mali ve mali olmayan bilgilerin sunumuna ihtiyaç bulunmaktadır.¹⁹¹

¹⁹⁰ IPSAS 18, Madde: 10

¹⁹¹ IPSAS 18, Madde: 11; DMS 18 Madde: 10

3.9.3. Bölüm Geliri, Gideri, Varlıkları, Yükümlülükleri ve Muhasebe Politikaları

Kamu kurum ve kuruluşları, faaliyet bölümlerine ilişkin kar ya da zarar tutarı ile söz konusu bölüm varlıklarının tutarını raporlamak durumundadır. Ayrıca, bölüm borçlarına ve bölüm gelir ve gider kalemlerine ilişkin tutarların, faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili üst yönetime düzenli olarak sunulması durumunda, raporlanması gerekir. Toplam raporlanabilir bölüm hâsılatı, toplam kâr ya da zarar, toplam varlıklar, borçlar ve raporlanabilir bölümlere ilişkin olarak açıklanan diğer tutarlar, idare finansal tablolarında, söz konusu tutarlara karşılık gelen tutarlarla uyumlaştırılmalıdır.¹⁹²

Böyle bir raporlamanın yapılabilmesi ve finansal tablolarda bölümlerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin tespitinin nasıl yapılacağı, söz konusu kavramların bilinmesiyle mümkün olabilecektir.

DMS 18’de yer verilen bölüm geliri, gideri, varlıkları, yükümlülükleri ve muhasebe politikaları kavramları standartta şu şekilde ele alınmaktadır.¹⁹³

Bölüm Muhasebe Politikaları: Bölümsel raporlamayla özellikle ilgili muhasebe politikalarında olduğu gibi, konsolide grup veya idarenin mali tablolarının hazırlanmasında ve sunulmasında uygulanan muhasebe politikalarıdır.

Bölüm Varlıkları: Bir bölümün faaliyetleri tarafından kullanılan ve doğrudan o bölümle ilişkilendirilebilen veya o bölüme tahsisi makul görülebilen idarelerin faaliyetlerinde kullanılan varlıklardır. Bölümlerin bölüm gelirini veya temettü gelirini içermesi halinde, o bölümün varlıkları ilgili alacakları, kredileri,

¹⁹² Elitaş, 2011a, s.352

¹⁹³ DMS 18, Madde: 26

yatırımları veya diğ er gelir üreten varlıkları içerir. Bölüm varlıkları gelir vergilerini veya gelir vergisi eŐdeğ er varlıkları (Gelir vergisi veya gelir vergisi eŐdeğ erlerini ödeme yükümlülüğünü düzenleyen muhasebe standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilir.) içermez.  zkaynak yöntemine göre muhasebeleŐtirildiğ inde bölüm varlıkları yatırımları içerir ve yalnızca yatırımlardan kaynaklı net kazanç (Zarar) bölüm geliri içerisinde gösterilir. Bölüm varlıkları, idarelerin mali durum tablosunda doğrudan indirim olarak raporlanmış ilgili karŐılıkların düŐülmesinden sonra tespit edilir.

Bölüm Yükümlülükleri: Bir bölümün faaliyetlerinden kaynaklanan ve doğrudan o bölümle ilişkilendirilebilen veya o bölüme tahsisi makul görülebilen faaliyet yükümlülükleridir. Eğer bir bölüm gideri faiz harcamasını içeriyorsa, bölümün yükümlülükleri bağlantılı faiz içeren yükümlülükleri de kapsar. Bölüm yükümlülükleri gelir vergilerini veya gelir vergisi eŐdeğ eri yükümlülükleri içermez.

Bölüm H sılatı: İdarenin mali performans tablosunda bir bölümle irtibatlandırılarak raporlanan ve idare hasılatının uygun bir kısmının makul bir Şekilde o bölüme tahsis edilebilen kısmıdır. Söz konusu hâsılatın bütçe veya benzeri ödeneklerden, hibelerden, transferlerden, cezalardan, ücretlerden veya dış müşterilere satıştan veya idarenin diğ er bölümleriyle yapılan işlemlerden elde edilip edilmediğ ine bakılmaz. Bölüm hâsılatı Şunları içermez:

- Bölüm faaliyetleri temel olarak mali nitelikli olmadığı sürece, diğ er bölümlere verilen borç veya avanslardan elde edilenler dahil, faiz veya temettü gelirleri,

- Yine bölüm faaliyetleri temel olarak mali nitelikli olmadığı sürece, yatırımların satışından elde edilen veya borçların kapatılmasından kaynaklı kazançlar.

Bölüm Gideri: İlgili bölüme doğrudan atfedilebilen faaliyetlerinden kaynaklı giderler ve idare giderlerinin uygun bir kısmının makul bir şekilde o bölüme tahsis edilebilen kısmıdır. Üçüncü kişilere mal ve hizmet sağlanmasından kaynaklı giderler ile idarenin diğer bölümleriyle yapılan işlemlerden ortaya çıkan giderler de bölüm giderine dahildir. Bölüm giderleri şunları içermez:

- Bölüm faaliyetleri temel olarak mali nitelikli olmadığı sürece, diğer bölümlerden alınan avans veya borçlardan kaynaklı faiz giderleri dâhil, faiz giderleri,
- Bölüm faaliyetleri temel olarak mali nitelikli olmadığı sürece, yatırımların satışından veya borçların kapatılmasından kaynaklanan zararlar,
- Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlardan kaynaklı net zararlar,
- Gelir vergisi veya gelir vergisi benzeri harcamalar,
- İdare seviyesinde ortaya çıkan ve idareyi bir bütün olarak ilgilendiren genel idare harcamaları, üst yönetim giderleri ve diğer giderler.

Faaliyetleri temel olarak mali nitelikli olan bölüm faaliyetleri açısından, faiz gelirleri veya faiz giderleri bölüm raporlamasında, eğer söz konusu unsurlar idarenin konsolide veya bireysel mali tablolarında netleştirilmişse, netleştirilerek raporlanabilir.

3.10. IPSAS İLE TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ ve MALİ DENETİM ARASINDAKİ İLİŞKİ

Kamu sektöründe finansal raporlamanın nasıl yapılacağını öngören IPSAS'lar tahakkuk sistemi üzerine kuruludur. Bu sebeple tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile IPSAS'lar arasında yakın ilişki söz konusudur. Mali denetim ise kamu kurum ve kuruluşlarının mali tablolarını IPSAS'lara uygun olarak hazırlayıp hazırlamadıklarını ortaya koyduğundan dolayı, mali denetim ile IPSAS arasında da yine çok yakın bir ilişki söz konusudur. Bu bölümde IPSAS'ların tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ve mali denetimle ilişkisi ele alınacaktır.

3.10.1. IPSAS ile Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Arasındaki İlişki

Tahakkuk esaslı muhasebe; nakit giriş ve çıkışlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, iş ve işlemlerin olduğu zaman kayıt altına alındığı bir muhasebe metodolojisidir.¹⁹⁴ Paralel şekilde 1 nolu IPSAS standardında da tahakkuk esaslı şu şekilde tanımlanmaktadır: *İşlemlerin ve diğer olayların gerçekleştiği anda kayda alındığı sistemdir. (Sadece nakit ve benzeri varlıkların alındığı veya ödendiği anda kayıt altına alınması değildir.) Bu sebeple işlemler ve diğer olaylar muhasebe kayıtlarına alınır ve ilgili oldukları dönemlerin mali tablolarında gösterilir. Varlıklar, yükümlülükler, net varlıklar/özkaynaklar, gelir ve giderler tahakkuk muhasebesi sistemine göre kayıt altına alınır.* Bu tanımlarla birlikte tahakkuk esasının niçin tavsiye edildiği ve uluslararası kuruluşlar tarafından niçin önemsendiği, bu sistemin getiriliş sebepleriyle de ilgili bulunmaktadır.

¹⁹⁴ Abdul Khan, Stephen Mayes, **Transition To Accrual Accounting, IMF Technical Notes and Manuals**, 2009, s.3

IPSASB nakit esaslı mali tablolardan ziyade tahakkuk esasına göre hazırlanan mali tabloların mali bilgi kullanıcıları açısından gerekli, güvenilir, karşılaştırılabilir ve faydalı bilgiyi sunacağına inanmaktadır.¹⁹⁵

IFAC ve IPSASB şeffaflığı ve hesapverilebilirliği artıran tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin kabulünü desteklemektedir.¹⁹⁶ Finansal krizlerden kaynaklı olarak, kamu sektörü ile paydaşları arasında güvenin artırılması ulusal liderler ve kamu çalışanları için önceliklerin başında gelir. Yatırımcılara kamu sektörünün bilanço, kamu harcamaları ve işlemleri hakkında doğru ve uygun mali bilgilerin sunulması gerekir. Kamunun söz konusu bilgiyi sağlaması, kredibilitasını artıracak ve demokratik meşruluğunu güvenceye alacaktır. Bu sebeple tüm dünyada, kamu kurum ve kuruluşlarının açık kapsamlı bilgi sunması IFAC ve IPSASB tarafından teşvik edilmektedir. Böyle bir bilgi, kısa vadeli nakit akışlarından ziyade, kapsamlı ve uzun dönem etkili ekonomik kararların alınmasını sağlayacaktır. Ayrıca, yine böyle bir bilgi kamu sektörünün piyasa faaliyetleri ile piyasa dışı faaliyetleri arasındaki ilişkinin de daha açık anlaşılmasına hizmet edecektir. Tahakkuk esaslı muhasebede işlem ve olaylar nakit olarak ödendiğinde değil, olduğunda kayıt altına alınmaktadır. Dolayısıyla bu kayıtlar ilgili olduğu döneme net olarak aktarılabilir. Bu ise özel sektörün beklentisiyle doğrudan ilgilidir. Bundan farklı olarak, varlıkları ve yükümlülükleri kaydeden ve raporlayan tahakkuk esaslı muhasebe mali politika ve uzun dönem mali sürdürülebilirlikle de ilgilidir. Kalemler kayıt altına alınmadığında, bunların iyi yönetilmediği ve manipüle edilmeye müsait olduğu sonucuna da varılabilir. Tahakkuk esaslı muhasebe kamu sektörünün mali performansı ve durumu hakkında daha kapsamlı bir resim ortaya koyar. Çünkü

¹⁹⁵ Tickell, 2010, s. 71

¹⁹⁶ IFAC, 2010, s. 2

sadece borçlar hakkında bilgi değil, aynı zamanda kamunun diğer yükümlülükleri, bağlı yükümlülükleri, garantileri hakkında da bilgi sağlanmış olur.¹⁹⁷

IPSASB tarafından şimdiye kadar 32 adet tahakkuk bazlı uluslararası kamu sektörü muhasebe standardı kabul edilmiştir. 1 adet de “Nakit Bazlı Kamu Sektörü Muhasebe Standardı” (Cash Basis IPSAS) adı altında, nakit esaslı muhasebe çerçevesinde finansal raporlamanın nasıl yapılacağına yönelik standart bulunmaktadır.¹⁹⁸ Görüleceği üzere, IFAC’ın alt kolu olan IPSASB standartları tahakkuk esaslı üzerine kurmaktadır. Yayımlanan standartların (Tahakkuk bazlı olarak) tamamında; mali tabloların tahakkuk bazlı muhasebe çerçevesinde IPSAS’larla uyum içerisinde hazırlanması durumunda söz konusu standardın uygulanacağı ifade edilmektedir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, ekonomik sistemden gelen kaynakların kullanımı, kamunun ve varlıkların yönetimi ve performansın değerlendirilmesi açısından kamu idarelerinin hesapverebilirliği talebini yerine getiren yöntemlerden birisidir. IPSAS’ların kabulü faaliyetlerin ayrıntılı gösterimini sağlar ve dış paydaşlar açısından şeffaflığı artırır. Etkililik ve verimlilik bakımından, tahakkuk esaslı muhasebe harcamaların kontrolü bilgisini bizlere sağlar. Neticede, bu durum, program ve servislerle ilgili maliyetlerin değerlendirilmesini ve kaynakların dağılımının izlenmesini olanaklı kılar.¹⁹⁹

Uluslararası kuruluşların da tahakkuk esaslı muhasebeyi tavsiye ettiği ifade edilmişti. Örneğin IMF tarafından hazırlanan GFS tahakkuk esaslı bir raporlama sistemidir. GFS ayrıca hesap planı kullanılmasını da istemektedir. Bazı farklılıklar

¹⁹⁷ <http://blog-pfm.imf.org/pfmblog/2010/06/ifac-recommends-adoption-of-accrualbased-accounting-for-the-public-sector-.html>; Erişim Tarihi: 07.10.2011

¹⁹⁸ International Public Sector Accounting Standards Board, **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**, 2012 Edition, s. 853

¹⁹⁹ Rossi ve Trequattrini, 2011, s. 138

bulunmasına karşın, GFSM 2001 ve tahakkuk bazlı IPSAS'lar da hesap planı geliştirilmesini istemektedir. IPSASB devletlerin raporlamasında kullanılan GFS'nin önemini kabul etmekte ve IMF ile birlikte çalışmak suretiyle IPSAS'larla GFSM 2001, ESA 95 ve 2008 SNA arasında bulunan farklılıkları aşamalı olarak azaltmaya çalışmaktadır.²⁰⁰ Yapılan bu çalışmalar neticesinde ortaya çıkan uyum dikkat çekmekte ve bazı yazarlar, IPSAS'lara işaret eden tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, GFSM 2001 ve Ulusal Hesaplar Sistemi arasındaki uyumun altını çizmektedirler.²⁰¹

IPSASB kamu sektörü için tahakkuk bazlı muhasebe altında finansal raporlama yapılabilmesi için IPSAS'ları geliştirmektedir. Tahakkuk esaslı IPSAS'ların çoğunluğu, kamu kurum ve kuruluşları için gerekli çeşitli uygulama değişiklikleriyle birlikte, uluslararası finansal raporlama standartlarına dayalıdır. Ancak, bazıları (örneğin, vergiler ve transferler.) kamu kurum ve kuruluşlarının özel durumlarıyla ilgilidir.²⁰² Söz konusu standartlar da yine tahakkuk esasına göre hazırlanan standartlardır.

3.10.2. IPSAS ile Mali Denetim Arasındaki İlişki

6085 sayılı Sayıştay Kanununda yer aldığı şekliyle mali denetim tanım itibariyle farklı anlamları çağrıştırmakla birlikte, muhasebe denetimi, finansal denetim, finansal (mali) tabloların denetimi veya dış denetim isimleriyle aynıdır.²⁰³

6085 sayılı Kanunda mali denetim kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas

²⁰⁰ IFAC, 2011, s.42-46

²⁰¹ Rossi ve Trequattrini, 2011, s. 141

²⁰² IFAC, 2011, s.9

²⁰³ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008 ve Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, Alfa, İstanbul, 2000, s. 23 -29

alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi ifade eder. (6085 sayılı Kanun, Md: 2)

Mali tabloların denetimi, mali tabloların doğru ve gerçeğe uygun olduğu, aynı zamanda gerekli muhasebe ve diğer düzenlemelere uygun olarak hazırlandığı konularında denetçinin görüş elde etmesidir.²⁰⁴

Muhasebe denetimi ise, bir işletmenin mali tablolarının veya kamuya açıklanacak diğer bilgilerinin, mali tablo düzenleme ve raporlama standartlarına uygunluğu hususunda makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, bağımsız denetim standartlarının uygulanması ve raporlanmasıdır.²⁰⁵

Muhasebe denetimi, denetim kavramını çağrıştıracak şekilde de tanımlanmaktadır: Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.²⁰⁶

Neticede; mali denetim,²⁰⁷ finansal raporlama çerçevesine uygun bir şekilde finansal tabloların, tüm önemli hususlar dikkate alınarak, hazırlanıp hazırlanmadığına dair bağımsız denetçi görüşünün beyan edilerek raporlanmasıdır.²⁰⁸

Mali tabloların denetiminin bağımsız denetçi tarafından yapılması; çıkar çatışması, muhasebe sisteminin karmaşıklığı, bilgilerin alınacak kararlarla ilgili olması gibi nedenlere dayanmaktadır.²⁰⁹

²⁰⁴ Graham W. Cosserat, **Modern Auditing**, Wiley, England, 2004, s. 19

²⁰⁵ Kaval, 2008, s. 10.

²⁰⁶ Bozkurt, 2000, s. 23

²⁰⁷ Çalışmamızda, mali denetim, muhasebe denetimi, finansal tabloların denetimi kavramlarıyla eşdeğer olarak ele alınmıştır. Bu yaklaşım Sayıştay denetimleriyle muhasebe denetimlerinin aynı amaca yönelik olmasıyla da uyumludur.

²⁰⁸ Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK), **Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları**, TÜRMOB, Ankara, 2008, s. 121

SPK'nın Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Tebliğinde ise bağımsız denetim; yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması şeklinde tanımlanmaktadır.

Mali denetim mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimse²¹⁰, bu tabloların dayanağı olan sistemin, yapının bilinmesi gerekir. Bu noktada mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğu kavramının da irdelenmesinde fayda vardır. Denetimde mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğu test edilirken; tamlık, doğruluk, gerçekleşme, sınıflandırma, mevcudiyet, aidiyet ve değerlendirme şeklinde ifade edilebilecek hedefler dikkate alınır.²¹¹ Güvenilirlik ve doğruluk, mali tabloları oluşturan kalemlerin, hesapların her birisinin ilkelere ve bunların kayıtlara alınmasıyla ilgili düzenlemelere uygun olduğunu göstermekte ve mali denetim de bunların böyle olup olmadığını tespiti yönelik incelemeleri kapsamaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 49 uncu maddesine göre muhasebe sisteminin uluslararası standartlara uygun olarak kurulması gereklidir. Uluslararası standartlardan kasıt ise, IPSAS'lardır.

IPSAS'lara uygunluk mali tabloların doğru ve gerçeğe uygun olarak hazırlandığını gösterir.²¹² IPSASB'nin hedefi genel amaçlı finansal rapor hazırlayan kamu sektörü kurum ve kuruluşlarının kullanımı için yüksek kalitede muhasebe

²⁰⁹ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2004, s. 10

²¹⁰ Guo Zhenqian, **Auditing in the People's Republic of China**, China Audit Press, Beijing, 1998, s.

7

²¹¹ Sayıştay Başkanlığı, **Düzenlilik Denetim Rehberi**, 2011, Ankara, s.7

²¹² <http://www.ipsas.org/>, Erişim Tarihi: 04.12.2012

standartları ve diğer gerekli yayınları geliştirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmektir. Kamu sektöründe finansal yönetim ve karar almak için daha faydalı bilgi sağlamak suretiyle, kamu sektörü finansal raporlamasının kalitesi ve şeffaflığı artırılacaktır. Bu sebeple kurul uluslararası ve ulusal kamu sektörü muhasebe standartlarının ve finansal raporlamanın muhasebe ve istatistikî temellerinin uyumunu desteklemekte ve ayrıca, standartlarının ve diğer yayınlarının kabulünü teşvik etmektedir. IPSASB'nin amacının uluslararası standartlar belirlemek suretiyle mali tabloların gerçeğe uygun ve doğru hazırlanmasını sağlayarak, kamuda hesapverebilirliği ve şeffaflığı artırmak ve mali tabloların kalitesinin artırılmasını temin etmek²¹³ olduğu göz önüne alındığında, söz konusu amaçların mali denetimin amaçlarıyla da uyumlu olduğu görülecektir. Kamuda mali denetimi dış denetim kurumu olarak gerçekleştiren Sayıştay Başkanlığının 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 1 inci maddesinde yer alan amacı şu şekildedir:

“Bu Kanunun amacı; kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık esasları çerçevesinde, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef, kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanılması için Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapılacak denetimleri, sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanmasını ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak üzere Sayıştayın kuruluşunu, işleyişini, denetim ve hesap yargılaması usullerini, mensuplarının niteliklerini ve atanmalarını, ödev ve yetkilerini, haklarını ve yükümlülüklerini ve diğer özlük işlerini, Başkan ve üyelerinin seçim ve teminatını düzenlemektir.”

²¹³ <http://www.ifac.org/public-sector/about-ipsasb/terms-reference>, Erişim Tarihi: 04.12.2012

Mali tablolar ve bunları oluşturan muhasebe işlemleri hatasız ve hilesiz olmalıdır. Ancak, çeşitli sebeplerle²¹⁴ mali tablolarda hata veya hile yapıldığından dolayı, mali tablolar uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanmış olsa da, bunun tespiti ancak ve ancak denetim ile ortaya çıkabilecektir.

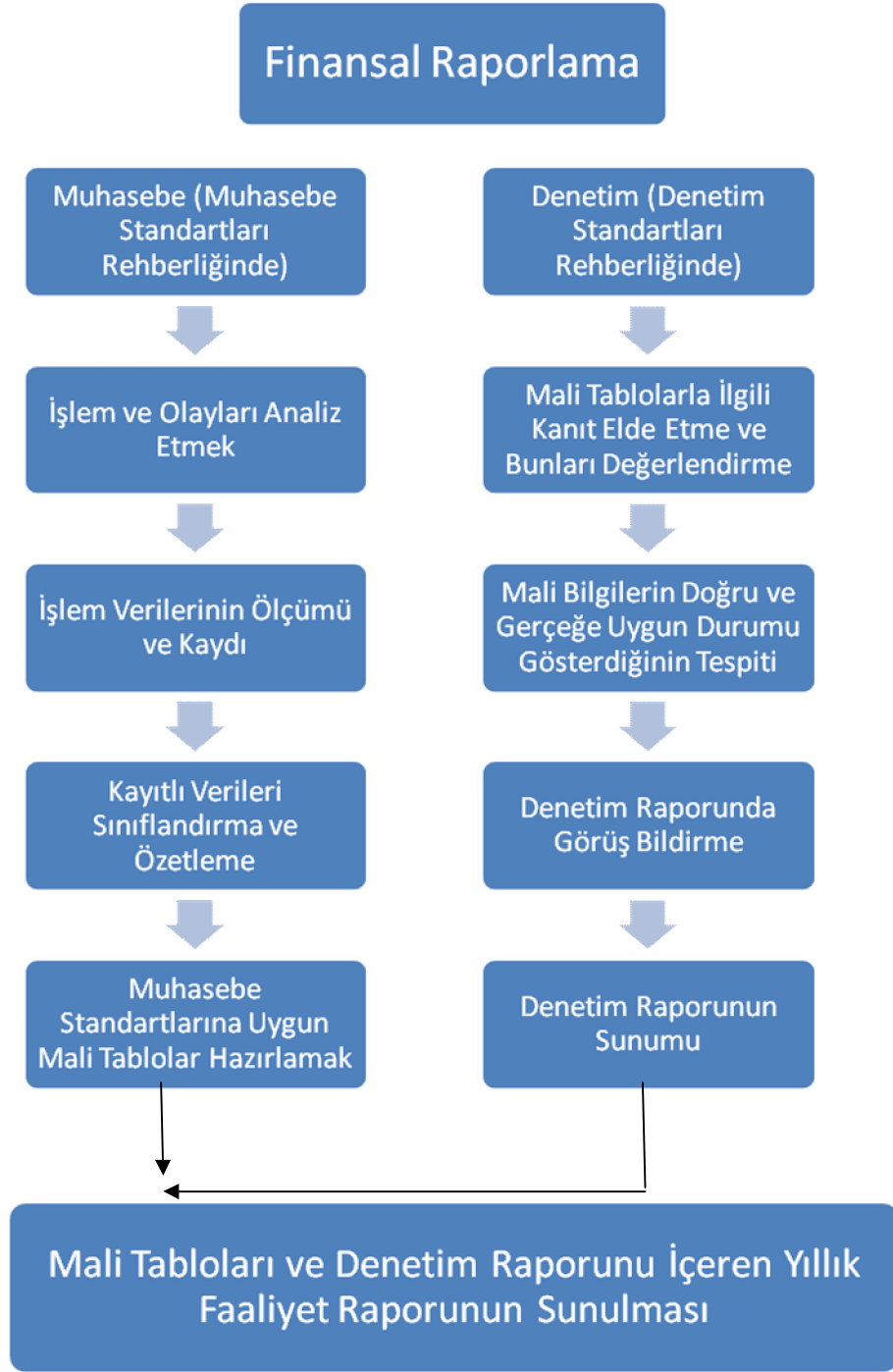
Denetim zaten; iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.²¹⁵ İşte bu noktada IPSAS'lar denetimde dikkate alınması gerekli ölçütler olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu kurum ve kuruluşları mali tablolarını IPSAS'lara göre hazırlayacak, mali denetim de en azından bunlara uygunluğu yönüyle gerçekleştirilecektir.

Mali tablolarını IPSAS'lara uygun olarak hazırlayan idarelerin, hazırladıkları tabloların hatasız veya hilesiz olduğunu iddia etmek; ancak, söz konusu tabloların denetlenmesiyle ortaya çıkabilir ki; bu sebeple hem denetlenen hem de denetleyen açısından bu standartları bilinmesi ve uygulanmasında gösterilecek hassasiyet önemlidir.

Aşağıda yer verilen şekilde, muhasebe standartları ile denetim arasındaki ilişki ortaya konulmakta ve her ikisinin de birbiriyle bağlantılı olduğu görülmektedir. Söz konusu şekil hem finansal raporlamanın kapsamını tespit hem de 5018 sayılı Kanunla birlikte kamu idareleri tarafından sunulacak yıllık faaliyet raporlarının içeriğini belirleme açısından katkı sağlayacaktır.

²¹⁴ Zimmetlerin gizlenmesi, yanıltma istekleri, fiyatların olduğundan farklı gösterilmek istenilmesi, kamu kurumu ile ilgili alınacak kararları olumlu ya da olumsuz etkileme düşüncesi, yolsuzlukların gizlenmesi veya hak edilmeyen teşviklerden yararlanma düşüncesi bunlara sebebiyet verebilir. Bkz. İsmail Küçük, **Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi (Doktora Tezi)**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, İstanbul, s. 16

²¹⁵ Kaval, 2008, Ankara, s. 3



Şekil 4: Muhasebe ve Denetim Arasındaki İlişki

Kaynak: Graham W. Cosserat, Modern Auditing, Wiley, England, s. 38

Denetimin muhasebede yapacağı etkilere yönelik olarak yapılan bir çalışmada, denetçilerin şu gibi etkilerinin olabileceği neticesine varılmıştır:²¹⁶

- Şeffaflığı ve hesapverebilirliği artırır.
- İdarelere maliyet etkin hesapverebilirlik raporları üretmesi konusunda araçlar sağlar.
- Denetim ilkeleri ve rehberleri geliştirilerek güvence sağlanır.

SPK'nın Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Tebliğinde yer verilen ve aşağıya da alınan hile ve usulsüzlüklerin özellikleri²¹⁷ bizlere mali tablolar ve bu tabloların oluşturulmasında dikkate alınması gerekli olan standartların ne şekilde göz ardı edilebileceğine yönelik fikirler vermektedir.

Finansal tablolardaki yanlışlıklar, hile ve usulsüzlükten veya hatadan kaynaklanabilir. Hile ve usulsüzlükleri hatadan ayıran temel unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan fiilin kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığıdır. Hata, finansal tablolarda kasıt olmaksızın yapılan, bir tutarın veya bir açıklamanın atlanması gibi yanlışlıkları ifade eder. Bu kapsamda;

- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan verileri toplarken ve bunları analiz ederken yapılabilecek bir yanlışlık,
- Olayların gözden kaçırılmasından veya hatalı yorumlanmasından kaynaklanan yanlış bir muhasebe tahmini ve
- Muhasebe ilkelerini uygularken değerlendirme, kayda alma, sınıflandırma, sunma veya açıklama konuları ile ilgili yapılabilecek bir yanlışlık

hata olarak değerlendirilir.

²¹⁶ Maarten B. Engwirda, "Can Auditors Make a Difference in Accounting for and Auditing Disaster-related Aid?", **International Journal of Government Auditing**, April 2010, s: 13

²¹⁷ Tebliğin "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu" başlıklı altıncı kısmının 4 üncü maddesi.

Hile ve usulsüzlük ise; kamu açısından yönetimden sorumlu kişilerin, çalışanların veya üçüncü kişilerin kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmalarını ifade eder.

Denetimde hile ve usulsüzlüklerle ilgili olarak göz önünde bulundurması gereken; varlıkların kötüye kullanılmasından ve hileli finansal raporlamadan kaynaklanan iki tür hile ve usulsüzlük olduğudur. Hileli finansal raporlama, kasıtlı olarak, finansal tablolarda olması gereken tutarların veya açıklamaların yer almaması veya yanlış beyan edilmesi suretiyle finansal tablo kullanıcılarının yanıltılmasıdır. Hileli finansal raporlama;

➤ Finansal tabloların hazırlanmasına dayanak olan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici dokümanların tahrif edilmesini (evrak sahtekârlığı), değiştirilmesini, manipüle edilmesini ve/veya gerçeğe aykırı belge düzenlenmesini,

➤ Finansal tablolara yansıtılması gereken olay, işlem ve diğer önemli bilgilerin kasıtlı olarak atlanmasını veya yanlış yansıtılmasını ve

➤ Finansal tablolara yansıtılması gereken olay, işlem ve diğer önemli bilgilerin, kayda alınması, değerlendirilmesi, sınıflandırılması, sunumu ve dipnotlarda açıklanması ile ilgili muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanmasını

içerir.

Hileli finansal raporlama, çoğunlukla idarecilerin etkin olarak işletmesi gereken kontrolleri göz ardı etmesinden kaynaklanabilir. Bu kapsamda, hile ve usulsüzlük;

➤ Faaliyet sonuçlarını değiştirmek ya da başka amaçlara ulaşmak için özellikle hesap dönemi sonuna yakın bir tarihte fiktif yevmiye kayıtları yapmak,

- Hesap bakiyelerini tahmin etmede kullanılan varsayımları uygun olmayan biçimde oluşturmak ve kanaatleri değiştirmek,
- Raporlama döneminde meydana gelen işlem ve olayları finansal tablolara yansıtılmamak, zamanından önce yansıtmak veya ertelemek,
- Finansal tablolarda yer alan tutarları etkileyebilecek bilgileri gizlemek veya açıklamamak,
- İşletmenin finansal durumunu veya finansal performansını yanlış sunmak amacıyla karmaşık işlemlere girişmek ve
- Önemli ve olağandışı işlemlere ilişkin kayıtları ve koşulları değiştirmek

suretiyle gerçekleştirilebilir.

Varlıkların kötüye kullanılması, bir işletmenin varlıklarının çalınması eylemini içerir ve genellikle kamudaki çalışanlar tarafından nispeten küçük ve önemsiz miktarlarda gerçekleştirilir. Ancak, kötüye kullanma kamu idaresi yönetimi tarafından da gerçekleştirilebilir, bu takdirde bu işlemlerin ortaya çıkarılması iyi gizlenebilecek olması nedeniyle çok daha güçtür. Varlıkların kötüye kullanılması, aşağıdakileri de içeren pek çok farklı yöntemle gerçekleştirilebilir:

- Alacak tahsilâtının zimmete geçirilmesi veya kayıtlardan silinmiş alacaklardan gelen tahsilâtların kişisel banka hesaplarına yönlendirilmesi gibi, tahsilatların zimmete geçirilmesi,
- Stokların kişisel kullanım için veya satılmak üzere çalınması ya da hurdaların satılmak üzere çalınması gibi, işletmenin maddi varlıklarının veya fikri mülkiyet haklarının çalınması,

- Fiktif satıcılara ödeme yapılması veya işletmenin satın alma temsilcilerine fiyatları olduğundan yüksek göstermeleri karşılığı satıcılar tarafından rüşvet ödenmesi veya olmayan çalışanlara ödeme yapılmış gösterilmesi gibi, işletmenin almadığı mal ve hizmetler için ödeme yapmasına sebep olunması ve
- İşletmenin varlıklarının kişisel amaçlarla kullanılması.

Yukarıda da detayı ile ifade edildiği üzere, mali tablolarda hata yapmak veya standartların öngördüğünden farklı şekillerde kayıtlar gerçekleştirmek her zaman mümkün olacağından dolayı, denetim ile IPSAS arasında çok yakın bir ilişki söz konusudur. IPSAS'ın güvencesinin denetim ile sağlanabileceği burada ifade edilebilir. Neticede, varlıkların ve yükümlülüklerin değerlemesinin düzgün olup olmadığının kontrolü, tahakkuk sisteminin kamu muhasebe sisteminde işlevsel hale getirilmesinin temini ve mali tablolarda yer alan kayıtların gerçeği yansıtır yansıtmadığının incelenmesi mali denetimle mümkündür. Muhasebe kalemlerinin gösterilmesinin, sınıflandırılmasının ve kaydının IPSAS'lara uygun yapıp yapılmadığı denetimle ortaya çıkar.²¹⁸

Avrupa'da tahakkuk esasının kamu sektörü denetimine olan etkisini inceleyen bir çalışmada şu önemli mesajlar yer almaktadır²¹⁹:

- Tahakkuk esaslı muhasebeye göre hazırlanan mali tabloların denetimi nakit esaslı hazırlananlara göre hem daha karmaşık hem de daha fazla karar vermeyi gerektirir.
- Kamu sektörü denetçilerinin yeteneklerinin yetersiz olduğu alanlarda, denetimlerin tamamı veya bir bölümü özel sektör denetim firmalarına bırakılabilir.

²¹⁸ <http://www.ifac.org>, Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities (Çalışma 14), IPSASB, 2011, s.125-127

²¹⁹ a.k., s.32-33

Bu durum kamu sektörü denetim birimlerinin denetim metodolojilerinin özel sektörle uyum içerisinde olmasına da katkı sağlar.

- Denetçiler yeterli kamu sektörü ve denetim bilgisine sahip olmalıdır.
- Denetçiler birbirine benzer kurumların denetiminden sorumlu olmalıdır. Bu denetçilerin uygun deneyim elde etmesine fayda sağlar.
- Kamu sektörü mali denetimlerini gerçekleştiren profesyonel birimlerin kamu sektörünün gerçekten ihtiyaçlarını karşılayıp karşılamadıkları noktasında kendilerini gözden geçirmeleri gerekir.
- Genel kabul görmüş denetim standartlarının uygulanması denetim kalitesi için gereklidir.
- Denetim görüşleri daha önemli olacağından dolayı, tahakkuk esasına göre mali tabloların hazırlanmasıyla birlikte denetim birimlerinde kalite kontrol süreçlerinin iyileştirilmesi gerekir.

Mali tabloların denetlenmesine olan ihtiyacı ve denetim olmadığında ortaya çıkabilecek sorunları görmek amacıyla, COSO tarafından ABD’de halka açık şirketlerde 10 yıllık dönemi kapsayacak şekilde hileli finansal raporlamaların ne şekilde yapılabileceğine yönelik olmak üzere yapılan araştırma sonuçları aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 12: Genel Finansal Tablo Hile Teknikleri

Hileli Finansal Raporlamada Kullanılan Teknikler	Hileli Yöntem Kullanan 347 Şirketin Yüzdeleri
Gerçeğe Aykırı Gelir Kayıtları Hayali Gelir Kayıtları (% 48) Zamanından Önce Gelir Kayıtları (% 35)	% 61
Varlıkların Şişirilmesi (Alacaklar hesabı gelirlerin hileli şişirilmesinde dikkate alındığından göz ardı edilmiştir.) Mevcut varlıkları şişirme veya harcamaları aktifleştirme (% 46) Gerçeğe aykırı veya sahip olunmayan varlık kayıtları (% 11)	% 51
Harcamaların veya yükümlülüklerin olduğundan az gösterilmesi	% 31
Varlıkların Yanlış Tasnif Edilmesi	% 14
Hatalı gösterim (Mali Tablo kalemlerini etkilemeyen)	% 1
Diğer yöntemler (Birleşme, devralmalar, ortak girişimler, miktar netleştirmeleri vb.)	% 20
İlgili taraf işlemlerinin kullanımıyla gizleme	% 18
İçeriden öğrenenlerin ticareti (Rekabete ve dürüstlüğe aykırı hisse senedi vb alım satımı)	% 24

Kaynak: COSO, Fraudulent Financial Reporting 1998 – 2007, An Analysis of
US Public Companies, 2010, Mayıs, s. 17

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. IPSAS'LARIN GENEL YÖNETİM MUHASEBE YÖNETMELİĞİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI ve SOSYAL GÜVENLİK KURUMU'NDA ve RİZE BELEDİYESİ'NDE UYGULANMASI

Çalışmamızın bu bölümünde seçilen iki kamu idaresi mali tablolarının IPSAS'lara uyumluluğu incelenecektir. Üçüncü bölümde önemli bazı IPSAS'lar ele alınmış, incelenmiş ve açıklanmıştır. Yapılan açıklamaların uygulamada nasıl ele alınacağı, mali tabloları nasıl etkileyeceği ve kamu kurum ve kuruluşlarında IPSAS'ların uygulanmasının ne şekilde ortaya çıkacağı bu bölümde incelenecektir.

Ancak, söz konusu incelemeden önce, üçüncü bölümde incelenen IPSAS'lar Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (Yönetmelik) çerçevesinde ele alınacaktır. Bu kısımda mevcut uygulamayla IPSAS'ların getireceği uygulamalar arasındaki farklılıklar ortaya konulacaktır. Yönetmelik 5018 sayılı Kanun kapsamındaki idareleri kapsamakta ve temel olarak IPSAS'ların uygulanacağı kamu sektöründe uygulanmaktadır.

İncelemenin yapılabilmesi için Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ve Rize Belediyesi örnek idareler olarak alınmıştır. Bu idareler Yönetmeliğe tabi olduğu gibi aynı zamanda yürürlüğe girdikten sonra kamu sektörü kapsamındaki idareler olarak IPSAS'ları da uygulayacaklardır.

SGK uzun zamandır Tek Düzen Muhasebe Sistemine uygun olarak muhasebe kayıtlarını tuttuğundan ve mali tablolarını hazırladığından dolayı tercih edilmiştir. Ayrıca, SGK karmaşık bir mali yapıya sahip olup, faaliyetleri IPSAS'ların birçoğuyla yakından ilgilidir. İlave olarak, SGK muhasebe sisteminin gelişimi,

tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin uygulanması, mali tablolarının hazırlanması ve içerdiği bilgilerin mahiyeti yaklaşık üç yıl boyunca incelenmiştir. Yapılan incelemeler neticesinde elde edilen bilgilerin IPSAS'lar karşısındaki durumunun ele alınması uzun vadeli bu inceleme neticesinde mümkün olmuştur.

Rize Belediyesi ise Türkiye'de idari teşkilatlanmanın önemli bir bölümünü oluşturan mahalli idarelere örnek olarak alınmıştır. Mahalli idareler hem faaliyetlerinin farklılığı hem de sahip oldukları şirketlerin büyüklüğü açısından önemlidir. Söz konusu idarelerin IPSAS'lara uyumluluğunun incelenmesi de bu alanda önemli bir açığı ortadan kaldıracaktır.

4.1. IPSAS'ların Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile Karşılaştırılması

Bu karşılaştırma işlemi üçüncü bölümde incelenen IPSAS başlıkları üzerinden yapılacaktır.

4.1.1. Mali Tabloların Sunulması

Yönetmeliğin amaç başlıklı 1 inci maddesi ile mali raporlamanın amaçları başlıklı 112 nci maddesinde yer alan düzenlemeler IPSAS 1'in amacıyla örtüşmemektedir. IPSAS 1'e göre mali tabloların sunulmasının amacı, kurumu önceki dönem mali tablolarıyla ve diğer kurum veya kuruluşların mali tablolarıyla kıyaslamaktır. Oysa yönetmelikte böyle bir kıyasa yer verilmemektedir.

Mali tabloların sunumunda dikkate alınacak değerlendirme ölçümleri değişmektedir. Yönetmeliğin 5 inci maddesine göre maliyet esaslı temel ölçümleme yöntemi olarak kabul edilmektedir. Ayrıca maddi duran varlıkların maliyet yüklenilmeksizin edinilmesi halinde, Yönetmeliğin 24 üncü maddesine göre rayiç

değerle muhasebeleştirilme öngörülmektedir. Ancak IPSAS'larda ölçümlemeye yönelik detay açıklamalara yer verilmiştir ve IPSASB tarafından da söz konusu ölçümlemenin nasıl yapılacağına yönelik rehberler hazırlanmaktadır.²²⁰ IPSAS'larda ölçümleme yöntemi olarak defter değeri ve şimdiki değer kabul edilmekte ve şimdiki değer ölçümlemesinde piyasa değeri, kullanım değeri, yenileme maliyeti veya net satış fiyatı yöntemleri kullanılmaktadır.

Yönetmelikte yer alan mali tablolar ile IPSAS 1'de yer alan mali tablolar arasında farklılık bulunmaktadır. IPSAS 1'e göre mali tablolar bilanço, faaliyet sonuçları tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve notlardan oluşmaktadır. Yönetmeliğin 117 nci maddesine göre ise düzenlenecek mali tablolar IPSAS 1'den farklı olarak şu şekildedir: Bütçe Uygulama Sonuçları, İç Borç Değişim Tablosu, Dış Borç Değişim Tablosu, Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülük Tablosu, Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu, Giderlerin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu, Giderlerin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu, Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu, Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu, Bütçe Giderlerinin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu, Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu, Bütçe Giderlerinin Finansal Sınıflandırılması Tablosu, Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu, Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu.

IPSAS 1'de bilançonun hazırlanmasıyla ilgili olarak emredici bir şekil bulunmamaktayken, Yönetmeliğin 8 nci maddesine göre kapsama dâhil kamu idarelerinin bilançolarını Yönetmelikte öngörülen şekilde ve hesap tipinde hazırlayacakları ifade edilmektedir.

²²⁰ Söz konusu rehber 28.05.2013 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmemiştir.

Yönetmelik ve IPSAS 1’de mali tabloların tutarlı bir şekilde sunulması gerektiği ifade edilmektedir. Ancak, değişiklik olması, yani mali tabloların sunumunun kamu idareleri tarafından değiştirilmesi halinde Yönetmeliğin 5 inci maddesine göre, değişikliklerin ve mali etkilerin mali tablo dipnotunda gösterilmesi zorunludur. IPSAS 1 ise IPSAS 3’e atıf yapmakta ve IPSAS 3 standardı çerçevesinde söz konusu değişikliklerin yapılmasını öngörmektedir.

Yönetmelikte önemlilikle ilgili düzenleme IPSAS 1’de yer alan önemlilikle ilgili düzenlemeyle benzerdir. Her ikisi de sunulacak bilginin mahiyetine atıf yapmaktadır. Ancak, IPSAS 1’e göre önemli olduğuna karar verilen kalemlerin mali tablolarda ayrı sunulması benimsenmişken, Yönetmelikte önemli olan kalemlerin sadece mali tablolarda yer alması amaçlanmıştır. Yani, önemli olan bir bilgi Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanmış hesap tipine ve hesap adına uygun şekilde kaydedilmelidir. Ancak, IPSAS 1 kamu sektörü içerisinde yer alan idarelerin faaliyetlerinin ve bu faaliyetlerin ağırlıklarının farklı olabileceği kabulüyle, farklı hesapların açılmasına izin vermektedir.

Yönetmeliğe göre varlıklar ve kaynaklar kısa ve uzun vade ayrımına tabi tutulmaktadır. IPSAS 1 de bunu öngörmekle birlikte, likiditeye dayalı sunumun daha yararlı olduğu hallerde, idarelere bu yöntemi (likiditeye dayalı sunumu) tercih etme imkânı vermektedir. IPSAS 1 duran varlık ve uzun vadeli yabancı kaynak grubunu tanımlamamakta, sadece kısa vadelerini tanımlamaktadır.

Yönetmelikte yer alan hesap adları ile IPSAS’ta öngörülen hesaplar birbiriyle uyumlu değildir. Bu sebeple IPSAS’lar yürürlüğe girmeden önce kullanılacak olan hesapların yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

4.1.2. Nakit Akış Tabloları

Yönetmeliğin 121 nci maddesinde nakit benzeri varlıklar, hemen paraya dönüştürülebilen ve değer değişikliği oluşma ihtimali ihmal edilebilir ölçüde olan varlıklar olarak ifade edilmektedir. IPSAS 2’de ise nakit benzeri varlıklar daha detay tanımlanmakta ve değer değişikliği oluşma ihtimalinin ihmal edilebilir seviyede olmasına ilave olarak, konvertibl para birimlerine kolayca dönüşebilenlerin ve vadesine üç aydan daha az bir süre kalan yatırımların da nakit benzeri varlık olduğu ifade edilmektedir.

Yönetmelikte öngörülen sınıflandırma ile IPSAS 2’de yer alan sınıflandırma mahiyeti itibariyle aynıdır: Faaliyetlerden sağlanan, yatırımlardan sağlanan ve finansman faaliyetlerinden sağlanan nakit akımları. Ancak, IPSAS 2’den farklı olarak nakit akış tablolarının dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesini sağlamak amacıyla son üç raporlama dönemine ilişkin verileri kapsamı gerektiği Yönetmelikte ifade edilmektedir. Yönetmelikte söz konusu sınıflandırmanın mahiyetine detay olarak yer verilmemekle birlikte, IPSAS 2’de sınıflandırmanın içeriğiyle ilgili detay bilgiler yer almaktadır. Ayrıca, IPSAS 2’de sınıflandırmada ortaya çıkabilecek tereddütleri gidermek açısından ilave olarak şu cümleye de yer verilmektedir: Sınıflandırma konusunda net olarak ayırım yapılamayan hallerde, nakit giriş ve çıkışları faaliyetlerden sağlanan nakit akışları olarak sınıflandırılır.

4.1.3. Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar

Yönetmeliğin altıncı bölümünde muhasebe politikalarında değişiklikler ve temel yanlışlar düzenlenmektedir. Ancak, IPSAS 3’de yer alan muhasebe tahminlerine yönelik olarak Yönetmelikte amortisman tabi varlıklar için yapılan

tahmin haricinde herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Yönetmeliğin 29 uncu maddesine göre, amortisman tabi varlıkların kullanım sürelerinin başlangıçta yapılan tahminden kayda değer şekilde farklı olması durumunda, amortisman hesaplama süresi yeniden belirlenmektedir.

Yönetmeliğin 138 inci maddesinde muhasebe politikalarında değişiklikler ve 139 uncu maddesinde de temel yanlışlıklar düzenlenmektedir. Muhasebe politikalarında yapılacak değişikliklerin DMSK tarafından duyurulacağı ifade edilmektedir. Ancak, IPSAS 3'te muhasebe politikası belirleme işlemlerinin yönetim tarafından yapılacağı öngörüldüğünden, bu yapıyla IPSAS 3 Yönetmelikle uyumsuzdur.

Temel yanlışlarla ilgili olarak Yönetmelikte “Önceki dönemlerle ilgili süregelen herhangi bir temel yanlışlık, faaliyet sonuçlarının yeni dönem açılış kayıtlarında düzeltilir. Karşılaştırmalı bilgiler, eğer yanlışlık açıklamaya değecek kadar önemli görülürse düzeltilir ve aşağıdaki hususlar ayrıca açıklanır.” hükmü bulunmaktadır. IPSAS 3'te ise temel yanlışlık hata olarak ele alınmakta ve hatanın geçmişe yönelik olarak düzeltileceği öngörülmektedir. IPSAS 3'te açılış mali kayıtlarında düzeltilme yapılacağına yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır. Geçmişe yönelik düzeltme, hata hiç yokmuş gibi mali tabloların düzeltilmesi anlamına gelmektedir.

Ayrıca, Yönetmelikte hem politika değişikliği hem de hata olması durumunda mali tabloların nasıl düzeltileceğine yönelik IPSAS 3'te yapıldığı gibi bir yönlendirmenin yapılmadığı ve detay açıklamalara da girilmediği görülmektedir.

4.1.4. Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler

Yönetmeliğin 6 ncı maddesine göre; gelir işlemleri tahakkuk esasına dayalı olarak gelir tablosu ve bilanço hesaplarında izlenmektedir ve tahakkuk eden her türlü gelirin kaydı gerekir. Söz konusu gelir işlemleriyle ilgili hesapların yapısı ve çalışma esasları da Yönetmelikte düzenlenmiştir.

IPSAS 9'da ise hâsılâtın ne zaman kazanılmış sayılacağı ve ne zaman hâsılât olarak kayıtlara alınacağı detaylı olarak açıklanmaktadır. Söz konusu açıklama yapılırken, hâsılâta konu unsurların (mal/hizmet satışı, faiz, hak gelirleri ve temettüleri) mahiyeti dikkate alınmaktadır.

IPSAS 9 hâsılât ile hâsılât içerisindeki ertelenmiş gelirlerin ayırt edilmesini öngörmektedir. Yönetmelikte böyle bir ayırım bulunmamakta, vadeli olarak yapılan satışlarda vade tarihine kadar olan süre finansman geliri olarak kayıtlara alınmamaktadır.

Söz konusu durumla kamu idareleri tarafından yapılan ödemelerde de karşılaşılmaktadır. Ödemeler yapılırken mevzuattan veya idari düzenlemelerden kaynaklı olan vadeler hariç, mevcut Yönetmelik düzenlemelerine göre tarafların iradeleriyle anlaşarak ortaya koydukları vadelerde, giderin tahakkuku ile ödeme tarihi arasında geçen süreler yine finansman gideri olarak kayıtlara alınmamaktadır.

4.1.5. İnşaat Sözleşmeleri

Yönetmelikte kamu idareleri tarafından yaptırılan veya yapılan inşaatların ne şekilde muhasebeleştirileceğine yönelik olarak IPSAS 11'de yer alan detay açıklamalara yer verilmemektedir.

IPSAS 11'e göre, inşaat sözleşmelerinin gelir ve giderlerinin ait oldukları dönemlerde gösterilmesi gerekmektedir. Söz konusu işlemin yapılabilmesi için tamamlanma yüzdesi yöntemi önerilmektedir.

Yönetmelikte inşaat sözleşmelerinden kaynaklı giderlerin geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığını gösteren belgenin düzenlendiği tarihte, ilgili maddi duran varlık hesabına aktarma yapıncaya kadar 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izleneceği hüküm altına alınmıştır. Ancak, dönemsellik ilkesinin gereği olarak, ilgili dönemlere nasıl aktarma yapılacağına yönelik düzenleme bulunmamaktadır.

İlave olarak, Yönetmeliğin 72 nci maddesinde gelirlerle ilgili olarak "yıllara yaygın taahhüt işleri yapan kamu idarelerinin üstlendikleri işlerden gerçekleştirdikleri kısım karşılığında aldıkları hakedişlerin izlenmesi" amacıyla 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Hesabı ihdas edilmiştir. Ancak, söz konusu hesabın çalışması düzenlenen hakediş bedellerine kurgulanmıştır. Bu durum ise IPSAS 11 düzenlemesiyle uyumsuzdur. IPSAS 11 sadece giderlerin değil, gelirlerin de gerçekleşme yüzdelere göre kayıtlara alınmasını, muhasebeleştirilmesini öngörmektedir.

4.1.6. Stoklar

IPSAS 12'de stokların içerisinde değerlendirilebilecek varlıklara detaylı olarak yer verilmekte ve kapsam dışı olacaklar da açıklanmaktadır. Yönetmelikte kapsamla ilgili olarak sadece tanımlama yapılmakta, ayrıca detaya girilmemektedir.

Yönetmelik stokların maliyet bedeliyle değerlemesini ve değer düşüklüğü ortaya çıktığında ise karşılık ayrılmasını öngörmektedir. Bu durum IPSAS 12'de de

buna benzer şekilde kurgulanmış ve stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirileceği öngörülmüştür. Net gerçekleşebilir değere Yönetmelikte yer verilmemekle birlikte, benzer bir kurgu içerisinde karşılık ayrılması öngörülmektedir.

Yönetmeliğin 32 nci maddesine göre “Mal ve hizmetlerin takas yoluyla satışı işlemlerinden sağlanan tutarlar, işlem günündeki rayiç değerleriyle kaydedilir.” Bu düzenleme kapsam açısından IPSAS 12’ye göre dardır. IPSAS 12 stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerinden düşük olanıyla değerlemeyi öngörmektedir. Bu sebeple, tahmini satış fiyatından tahmini tamamlama maliyeti ve tahmini satış giderleri düşükten sonra kalan tutarın dikkate alınarak muhasebeleştirme işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

İlave olarak, IPSAS 12’de stokların bedelsiz veya nominal bedelle dağıtılması durumunda, stokların maliyet veya cari yenileme maliyetinden düşük olanı ile değerlemesi öngörülmektedir. Yönetmelikte buna ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmadığı gibi, stokların değerlemesine yönelik olarak sadece maliyet bedeliyle değerlendirileceği öngörülmektedir.

4.1.7. Yatırım Amaçlı Varlıklar

Yönetmeliğin 21 inci maddesinde yatırım amaçlı varlıkların maliyet bedeliyle kaydedileceği hüküm altına alınmıştır. Bu madde ve ilgili varlığın kaydedileceği hesapların mahiyeti haricinde, yatırım amaçlı varlıklarla ilgili başkaca bir düzenleme bulunmamaktadır.

IPSAS 16’da ise yatırım amaçlı gayrimenkulün mahiyeti, hangi taşınmazların bu kapsamda değerlendirileceği detaylı olarak ifade edilmektedir.

IPSAS 16’da yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeliyle değerlendirilmesi öngörülmektedir. Ancak, ilk muhasebeleştirme sonrasında kural olarak yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesi gerekmektedir.

Satın alma haricinde bir işlemle yatırım amaçlı gayrimenkulün elde edilmesi durumunda, hangi bedelle muhasebeleştirileceği Yönetmelikte düzenlenmemektedir. IPSAS 16’da bu gibi hallerde edinme tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle değerlemenin yapılacağı ifade edilmektedir.

Yatırım amaçlı gayrimenkulün edinim tarihi ile ödeme tarihi arasında vade farkının bulunması durumunda, varlığın maliyetinin peşin ödeme tutarı olacağı ve aradaki farkın faiz gideri olarak muhasebeleştirileceği IPSAS 16’da yer almaktayken, Yönetmelikte bu konuya ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

4.1.8. Maddi Duran Varlıklar

Yönetmeliğin 24 üncü maddesine göre kullanım değeri kalmayan ve kullanımı veya satışından herhangi bir ekonomik fayda beklenilmeyen maddi duran varlıklar, kayıtlı buldukları maddi duran varlık hesabından çıkartılmakta ve elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabına alınmaktadır. IPSAS 12’ye göre satış amacıyla elde tutulan varlıkların stoklar hesabında izlenmesi gerekmektedir. Bu yapıyla, Yönetmelik ekonomik fayda beklenilmeyen maddi duran varlıkların elden çıkartılmasına uygulanacak yöntemi ortaya koymuşken, IPSAS 12’de buna ilave olarak ekonomik fayda beklenen maddi duran varlıkların elden çıkarılması durumunda da nasıl hareket edileceği belirlenmiştir.

Yedek parça ve yedek donanım malzemeleri kural olarak stoklarda takip edilmektedir. Ancak, Yönetmelikten farklı olarak, IPSAS 17’ye göre, sadece bir

maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olan stok veya yedek parçalar maddi duran varlık olarak değerlendirilecektir.

IPSAS 17, Yönetmelikle paralel bir şekilde maddi duran varlıkların maliyet bedelleriyle muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Ancak, maliyet yüklenilmeksizin elde edilen maddi duran varlıklar Yönetmelik hükümlerine göre rayiç değerleriyle, rayiç değeri bilinmiyorsa idarece tespit edilen değeriyle, IPSAS 17'ye göre ise sadece gerçeğe uygun değeriyle muhasebeleştirilir.

Muhasebeleştirme sonrasında IPSAS 17'ye göre kamu idareleri maliyet bedeli modelini veya yeniden değerlendirme modelini tercih edebilirler. Ancak, Yönetmelikte yeniden değerlendirme modelinin tercih edilebileceğine yönelik düzenlemelere yer verilmemiştir. Yönetmeliğin 28 inci maddesinde maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilebileceği öngörülmekle birlikte, bu değerlendirme DMSK tarafından oran belirlenmesi ve Maliye Bakanlığı tarafından da konuya ilişkin esas ve usuller belirlenmesi halinde mümkün olacaktır. 24.04.2013 tarihi itibarıyla DMSK tarafından yeniden değerlemeye ilişkin herhangi bir oran belirlenmediği gibi Maliye Bakanlığı tarafından da usul ve esas tespit edilmemiştir. IPSAS 17'de yer alan yeniden değerlendirme modeli ile Yönetmelikte yer verilen yeniden değerlendirme uygulaması mahiyet itibarıyla birbirinden farklıdır. Yeniden değerlendirme modelinde varlıklar gerçeğe uygun değerleriyle yeniden değerlendirilmiş tutarlarıyla gösterilecektir. Yönetmelikte yer alan yeniden değerlendirme uygulamasında ise maddi duran varlıkların tamamına, gerçeğe uygun değer yöntemi yerine, DMSK tarafından belirlenmiş oran uygulanacaktır.

Amortisman uygulamaları açısından önemli bir konu olan kalıntı değer kavramı IPSAS 17'de dikkate alınmaktadır. Yönetmelikte ise kalıntı değer

uygulanması bulunmamaktadır. Maddi duran varlıkların faydalı ömürleri Yönetmeliğin 27 nci maddesine göre Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Ancak, IPSAS 17 her yıl varlıkların faydalı ömürlerinin idareler tarafından kontrol edilmesini ve faydalı ömürlerinde ortaya çıkabilecek değişikliklerin muhasebe tahmini olarak geleceğe yönelik uygulanmasını öngörmektedir.

Yönetmeliğin 27 nci maddesinde amortisman uygulamasıyla ilgili olarak “Bir duran varlığın amortisman ve tükenme payına tabi değeri, varlığın yararlanma ya da itfa süresine sistemli bir biçimde dağıtılır” düzenlemesi bulunmaktadır. Söz konusu dağıtımın sistemli bir şekilde nasıl yapılacağı Maliye Bakanlığı tarafından 10.01.2008 tarih ve 26752 nolu Resmi Gazetede yayımlanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliği (Sayı: 1) ile netleştirilmiştir. Tebliğin 4 üncü maddesine göre normal amortisman yöntemi kabul edilmiştir. IPSAS 17'de ise normal amortisman yöntemine ilave olarak, azalan bakiyeler yönteminin ve üretim miktarı yönteminin kullanılmasına da izin verilmiştir. İdarelerin kullanılacak yöntemi tercihi konusunda kısıtlılığı bulunmamaktadır.

4.1.9. Bölümsel Raporlama

Yönetmelikte bölüme yönelik herhangi bir tanımlama yer almadığı gibi, idarelerin bölümsel raporlama yapmasına izin veren düzenlemeler de bulunmamaktadır. Yönetmeliğin 113 üncü maddesinde genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin tek bir raporlama birimi sayılacağı; ancak, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin her biri için ayrı raporlar veya il ve muhasebe birimi düzeyinde raporlama da yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak, söz konusu düzenleme IPSAS 18 standardının öngördüğü bölümsel raporlama yaklaşımını karşılamadığı gibi, sadece genel bütçe kapsamındaki idarelere yöneliktir.

Yönetmelikte her bir kamu idaresinin raporlama birimi olduğu yine 113 üncü maddede ifade edilmektedir.

Ancak, idarelerin bölge veya proje bazında veya faaliyetlere göre tanımlanmış bölümler düzeyinde raporlama yapmasına imkan veren ve bu raporlamanın mahiyetinin nasıl olacağını düzenleyen usul ve esaslar Yönetmelikte yer almamaktadır. IPSAS 18’de bölümün anlamı, belirlenmesi ve raporlamanın nasıl yapılacağı detayı ile ele alınmaktadır.

4.2. SGK Muhasebe Sisteminin IPSAS’lara Uyumu

4.2.1. Sosyal Güvenlik Kurumunun Yapısı ve Yönetimi

Kaliteli, adil, kolay erişilebilir, insan odaklı hizmet veren, aktüeryal ve mali açıdan sürdürülebilir bir sosyal güvenlik sistemini yürütmek ve geliştirmek misyonuyla kurulan; bununla birlikte vatandaş odaklı hizmet anlayışı içinde etkin, süratli ve kaliteli sosyal güvenlik hizmeti sunmak, toplumun güvenine sahip ve aktüeryal dengelerini sağlamış, saygın bir kurum olmak vizyonuyla hareket eden Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) hem bütçe büyüklüğü, hem de paydaşlarının sayısı ve çeşitliliği açısından Türk kamu mali sisteminde ağırlığı olan kurumların başında gelmektedir.

Kurum, sosyal güvenlik sisteminde sosyal sigortalar ile genel sağlık sigortası bakımından kişileri güvence altına almak, aktüeryal ve mali açıdan sürdürülebilir, çağdaş standartlarda bir sosyal güvenlik sistemini gerçekleştirmek, gelir ve gider arasındaki farkı azaltmak ve hizmet kalitesini sürekli geliştirmek amaçlarını benimsemiştir.

Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı, BAĞ-KUR Genel Müdürlüğü ve T.C. Emekli Sandığı Genel Müdürlüğü 20.06.2006 tarihli ve 26173 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu ile Sosyal Güvenlik Kurumu çatısı altında toplanmıştır. Bu yapılanma devlet memurları, hizmet akdine göre çalışanlar, tarım işlerinde çalışanlar, kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlar ile tarımda kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanları kapsayan beş farklı emeklilik sisteminin, hak ve yükümlülüklerin eşit olacağı tek bir emeklilik sistemine dönüştürülmesini temin etmeye yönelik olmuştur.

5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanununun yürürlüğe girmesinden sonra 24.11.2006 tarihinde Kurumun ilk Genel Kurul toplantısı yapılmış, Yönetim Kurulu üyelerinin 28.11.2006 tarihinde göreve başlamalarıyla birlikte Sosyal Sigortalar Kurumu, BAĞ-KUR ve T.C. Emekli Sandığının tüzel kişilikleri sona ermiştir.

Sosyal Güvenlik Kurumu, 5502 sayılı Kanuna göre merkezi Ankara'da olan, kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali açıdan özerk, 5502 sayılı Kanunda hüküm bulunmayan hallerde özel hukuk hükümlerine tabi bir Kurumdur. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının ilgili kuruluşu olan Sosyal Güvenlik Kurumu Anayasanın 160 ncı maddesi gereği Sayıştayın denetim kapsamına girmektedir.

Sosyal Güvenlik Kurumu, aşağıdaki organlardan oluşmaktadır:

- a) Genel Kurul
- b) Yönetim Kurulu
- c) Başkanlık

Bu organlarının yanı sıra sosyal güvenlik politikaları ve uygulamaları konularında görüş bildiren Sosyal Güvenlik Yüksek Danışma Kurulu da bulunmaktadır.

Başkanlık teşkilatı, merkez ve taşra teşkilatından meydana gelmektedir. Merkez teşkilatı, ana hizmet, danışma ve yardımcı hizmet birimlerinden oluşmaktadır. Taşra teşkilatı ise; her ilde kurulan sosyal güvenlik il müdürlükleri ile sosyal güvenlik il müdürlüklerine bağlı olarak kurulan sosyal güvenlik merkezlerinden oluşmaktadır.

Kurumun görevleri şu şekildedir:

a) Ulusal kalkınma strateji ve politikaları ile yıllık uygulama programlarını dikkate alarak sosyal güvenlik politikalarını uygulamak, bu politikaların geliştirilmesine yönelik çalışmalar yapmak.

b) Hizmet sunduğu gerçek ve tüzel kişileri hak ve yükümlülükleri konusunda bilgilendirmek, haklarının kullanılmasını ve yükümlülüklerinin yerine getirilmesini kolaylaştırmak.

c) Sosyal güvenliğe ilişkin konularda; uluslararası gelişmeleri izlemek, Avrupa Birliği ve uluslararası kuruluşlar ile işbirliği yapmak, yabancı ülkelerle yapılacak sosyal güvenlik sözleşmelerine ilişkin gerekli çalışmaları yürütmek, usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası antlaşmaları uygulamak.

ç) Sosyal güvenlik alanında, kamu idareleri arasında koordinasyon ve işbirliğini sağlamak.

d) 5502 sayılı Kanun ve diğer kanunlar ile Kuruma verilen görevleri yapmak.

4.2.2. Sosyal Güvenlik Kurumunun Mali Yönetimine İlişkin Düzenlemeler

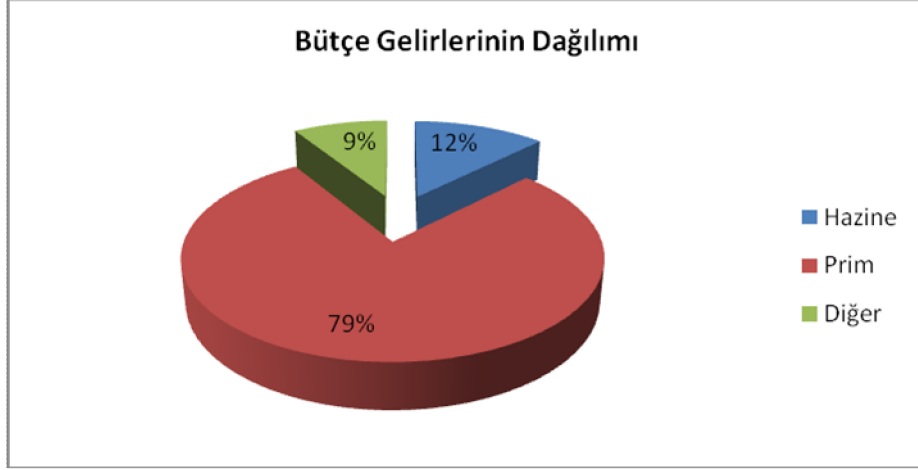
SGK'nın 2011 yılı bütçesinde²²¹; bütçe giderinin 137.739.835.000 TL, bütçe gelirinin ise 107.135.100.000 TL olması öngörülmüştür. Gelir bütçesi içerisinde prim gelirlerinin 75.833.186.000 TL olacağı, gider bütçesi içerisinde ise emekli aylıkları ve sağlığa ilişkin kalemlerin de yer aldığı cari transferlerin 135.981.323.600 TL olacağı tahmin edilmiştir.

SGK'dan alınan bütçe gelirleri ve giderleri tablosuna göre ise; 2011 yılında toplam gider 138.673.392.138,39 TL, toplam gelir ise 131.901.363.875,00 TL olarak gerçekleşmiştir.

Gelir kalemleri içerisinde bulunan ve finansman açığı, devlet katkısı ve teşvikler kapsamında yapılan ödemeler ile ek ödemeler ve faturalı ödemeleri bünyesinde barındıran hazine yardımları, Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırması Tablosunda yer aldığı üzere, tutar olarak 16.521.861.897,00 TL olup, toplam gelir kalemlerinin yaklaşık % 12'lik kısmına denk gelmektedir.

SGK'nın 2011 yılı bütçe gelirleri üzerinde yapılan inceleme neticesinde hazine yardımları hariç toplam gelirlerinin 115.379.501.978,00 TL olduğu görülmektedir. Bu gelirlerin 103.597.830.858,92 TL'lik bölümünü Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırması tablosunda "02 kodu" ile gösterilen ve Kurumun asli gelirlerini oluşturan sigortalılardan alınan gelirler oluşturmaktadır. Bu bağlamda, toplam gelirler (Hazine yardımı dahil) içerisinde sigortalılardan elde edilen gelirlerin payı yaklaşık %79 olmaktadır.

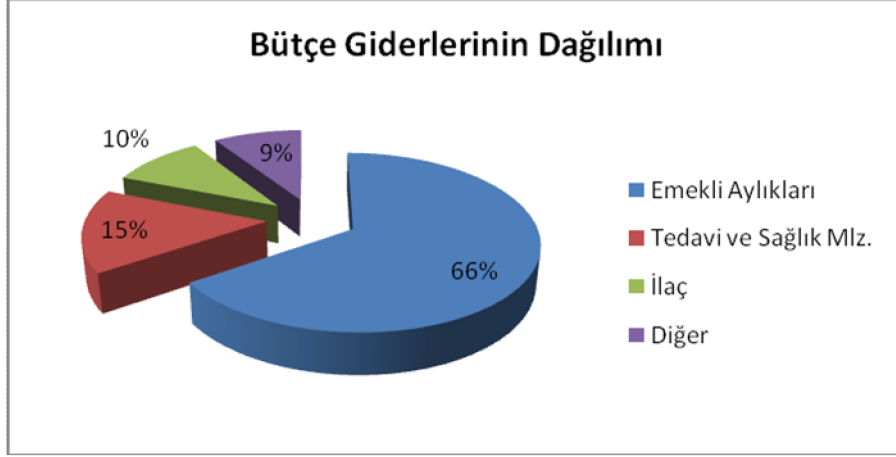
²²¹ SGK 2012 yılı bütçe kesinleşmeleri 2013 yılı başında olmaktadır. Mahsup dönemi işlemleri de beklenildiğinde, SGK 2012 yılı kesinleşmiş mali tablolarının alınabilmesi 2013 yılı Mart ayında mümkün olabilecektir. Ayrıca, SGK mali tabloları üzerinde yapılan incelemede 2010 ve 2011 yılı hesaplarında IPSAS'ların incelenmesini etkileyecek önemli değişikliklerin de ortaya çıkmadığı gözlemlenmiştir.



Şekil 5: SGK Bütçe Gelirlerinin Dağılımı

Kaynak: SGK 2011 Yılı Kesin Mizanı

SGK'nın 2011 yılı bütçe giderlerine bakıldığında ise, gider kalemleri içerisinde Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Aylığı Ödemelerinin 90.879.637.313,30 TL'ye denk geldiğini ve toplam giderler içerisinde yaklaşık % 66'lık bir paya sahip olduğu görülmektedir. Bunu takiben, Emeklilerin ve Diğer Hak Sahiplerinin Tedavi ve Sağlık Malzeme Giderleri için 21.460.666.677,50 TL, Sosyal Güvenliği Olanların İlaç Giderleri için ise 13.570.389.057,35 TL harcama yapılmıştır. Tedavi giderlerinin toplam bütçe içerisindeki payı ise yaklaşık % 25'lik bir orana sahiptir. Aylıklar ile sağlık giderlerinin toplam gider içerisindeki payı yaklaşık % 91'e denk gelmektedir.



Şekil 6: SGK Bütçe Giderlerinin Dağılımı

Kaynak: SGK 2011 Yılı Kesin Mizanı

4.2.3. Sosyal Güvenlik Kurumunun Denetimi

5502 sayılı Kanuna göre kurulmuş olan Sosyal Güvenlik Kurumu, 5018 sayılı Kanunda genel yönetim kapsamındaki kamu idaresi olarak ele alınmakta ve IV sayılı cetvelde gösterilmektedir.

5018 sayılı Kanun gereği, SGK iç ve dış denetime tabidir.

İç denetim, 5018 sayılı Kanunun 63 üncü maddesindeki şekliyle, iç denetçiler tarafından yerine getirilir. Ancak, iç denetim kurum içinde gerçekleştirilen her türlü denetim olarak ele alındığında, iç denetçilerin bu anlamda iç denetimin tamamını oluşturmayacağı, 5502 sayılı Kanunun 17 nci maddesine göre kurulmuş olan Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı tarafından yerine getirilen işler ile 5502 sayılı Kanunun 31 inci maddesine göre görev yapan Sosyal Güvenlik Denetmenleri tarafından gerçekleştirilen işlerin de iç denetim kapsamında mütalaa edilmesi gerektiği görülecektir. İlave olarak, 5502 sayılı Kanunun Ek 1 inci Maddesine göre fatura ve benzeri belgelerin incelenmesi amacıyla SGK tarafından tabip ve eczacı görevlendirebileceği gibi, ihtiyaç halinde, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali

Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa²²² tâbi meslek mensupları ile bağımsız denetim kuruluşlarına da bu hizmet gördürülebilecektir. Bu kapsamda yapılan ve yapılacak hizmetlerin de yine iç denetim içerisinde ele alınması gerekir.

5018 sayılı Kanunun 68 inci maddesine göre ise genel yönetim kapsamındaki idarelerin dış denetimi Sayıştay tarafından yapılır. Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,
suretiyle gerçekleştirilir.

4.2.4. Sosyal Güvenlik Kurumunda Uygulanan Muhasebe Sistemi

SGK, muhasebe uygulamalarında dikkate alınacak ilkeler ve usuller açısından 5018 sayılı kanunla getirilmiş bulunan hükümlere tabidir. 5018 sayılı Kanunun 49 uncu maddesine göre muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür.

²²² Söz konusu kişiler tarafından yapılan işlemler esas itibariyle dış denetim kapsamında ele alınmalıdır. Ancak, SGK tarafından yapılan işlemlerin bu kişilere gördürülmesi, bu kişilerin dış denetim kapsamında ele alınacak faaliyetlerinden kaynaklı olmadığından dolayı, iç denetim kapsamında değerlendirilmiştir.

SGK muhasebe sistemi; gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilmesini ve ilgililere gerekli bilgileri sağlamalıdır.

5018 sayılı Kanununun 49 uncu maddesinin son fıkrasına göre; muhasebe işlemlerine, hesap planlarına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin şekil ve türlerine ilişkin düzenlemenin SGK tarafından yapılması gerekmektedir.

Bu bağlamda, SGK tarafından muhasebe işlemlerinde dikkate alınmak amacıyla, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı Muhasebe Yönergesi 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu yönergenin 7 nci maddesine göre; SGK'nın muhasebe sistemi, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirlenen ve muhasebe ilke ve kurallarının dayanağını oluşturan temel muhasebe kavramları ile faaliyet sonuçları, bütçe uygulama sonuçları, nazım hesaplara ilişkin ilkeler ve varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar ilkelerinden oluşan bilanço ilkeleri ile muhasebe standartları, kurallar ve uygulamalara ilişkin hükümler çerçevesinde yürütülmelidir. Ayrıca, 77 nci maddesine göre de hesapların niteliği ve işleyişleri hariç olmak üzere hesaba ilişkin işlemler, değerlerin alınıp verilmesi ve kaydedilmesinde kullanılacak alındı, defter ve belge örnekleri, yönetim dönemi işlemleri, değerlerin yılsonu sayımları, muhasebe yetkilileri, veznedarlar ve muhasebe birimleri arasındaki devir işlemleri gibi hususlarda bu Yönergede hüküm bulunmayan hallerde Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümleri uygulanır.

Neticede, SGK hesap ve detaylı hesap planını kendisi yapmakla birlikte, genel ilkelerde 5018 sayılı Kanun kapsamındaki bütün idareleri kapsamı içerisine

alan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine, hesapların işleyişi ve kullanılacak belgelerde ise Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine tabidir.

Tüm bu yönetmeliklerin ortak sonucu, SGK'da tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanıyor olması ve uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarının SGK'da da uygulanacak olmasıdır.

4.2.5. SGK Muhasebe Sisteminin IPSAS'lar Açısından Değerlendirilmesi

SGK tarafından gerçekleştirilen iş ve işlemlerin muhasebe sistemi üzerinden takip edilmesini temin etmek amacıyla Muhasebe Otomasyon Sistemi Projesi (MOSİP) yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu proje kapsamında SGK'nın her türlü işlemi bilişim ortamına aktarılmış ve aktarılmaya da devam etmektedir. Mali tablolar MOSİP üzerinden oluşturulduğundan ve muhasebe sistemi söz konusu program aracılığıyla tekemmül ettirildiğinden dolayı, SGK muhasebe sistemi denildiğinde akla MOSİP gelmektedir.

SGK muhasebe sisteminin ve bu sisteme dayanak teşkil eden iş ve işlemlerin IPSAS'lara uyumluluğunun incelenmesi ve netice olarak gerekli tespitlerin yapılabilmesi, SGK faaliyet alanlarının tespit edilmesiyle mümkün olacaktır. Söz konusu yaklaşım, IPSAS'ların genel mantığıyla da uyumludur. Çünkü IPSAS'lar konu bazlı olarak düzenlemeler getirmekte ve mali tablolara giren iş ve işlemlerin nasıl ve ne zaman muhasebeleştirileceğini, ölçüm esaslarını ve yeniden değerlemeleri ele almaktadır.

Bu bağlamda; mali tabloların incelenmesi, faaliyet raporlarının gözden geçirilmesi, hazırlanan MOSİP programının değerlendirilmesi neticesinde, SGK tarafından temel olarak aşağıdaki iş ve işlemlerin yapıldığı görülmüştür. Faaliyet

bazlı olarak IPSAS'lara uyum incelenecek olup, mali tabloların sunulmasına yönelik olarak da tespitlere yer verilecektir²²³.

4.2.5.1. Mali Tabloların Mahiyetiyle İlgili Tespitler

Öncelikle IPSAS 1'e göre hazırlanması gerekli olan mali tabloların neler olacağına işaret etmek gerekir.

IPSAS 1'e göre tam bir mali tablo seti şunlardan meydana gelmektedir:

- Bilanço,
- Faaliyet Sonuçları Tablosu,
- Varlıklar/Yükümlülükler Değişim Tablosu
- Nakit Akış Tablosu
- Notlar.

SGK tarafından hazırlanması gerekli olan mali tabloların mahiyetine yönelik olarak Muhasebe Yönergesinin 76 ncı maddesinde, IPSAS 1'de yer verilen tabloların tamamına yer verilmekle birlikte, notlar sunulacak tablolar arasında yer almamaktadır. SGK tarafından sunulan ve bu bölümde açıklamalarımıza dayanak teşkil eden 2011 yılı mali tabloları arasında da notlar bölümüne yer verilmediği görülmüştür.

SGK muhasebe sistemi tahakkuk esasına göre tutulmakta ve Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin ikinci bölümünde belirlenen ve muhasebe ilke ve kurallarının dayanağını oluşturan temel muhasebe kavramları ile faaliyet sonuçları, bütçe uygulama sonuçları, nazım hesaplara ilişkin ilkeler ve varlıklar, yabancı

²²³ Söz konusu tespitler kesinleşmiş olan SGK 2011 yılı mali tabloları ve bu tablolar üzerinden yapılan incelemelere göre yapılacaktır.

kaynaklar ve öz kaynaklar ilkelerinden oluşan bilanço ilkeleri ile üçüncü bölümünde belirlenen muhasebe standartları, kurallar ve uygulamalara ilişkin hükümlere tabidir.

IPSAS 1'e göre finansal tablolar SGK'nın finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak göstermelidir. Gerçeğe uygun sunum ise SGK'nın taraf olduğu işlemlerin IPSAS'larda varlıklar, borçlar, gelir ve giderlere yönelik olarak ortaya konulan düzenlemeleriyle uyumlu olması anlamına gelir. Bu durum ise tahakkuk sistemi ve bağlı olarak dönemsellikten yakından ilgilidir. Ancak, SGK'nın 2011 yılı ilk 5 aylık dönemine yönelik olarak farklı tarihlerde veriler alınmış olup, her iki tarihte de aynı dönem olmasına karşın alınan verilerde farklılık olduğu tespit edilmiştir. Geçmişe yönelik olarak veri girişinin tahakkuk sisteminde mümkün olamayacağı ve IPSAS 3 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardı çerçevesinde gerekli işlemlerin yapılması gerektiği ortadadır. Buna göre geçmişe yönelik olarak veri girişinin gerekli olduğu, muhasebe işlemlerinde hataların yapıldığı hallerde tahakkuk sistemine göre, hata geçmişe yönelik olarak muhasebe kaydına alınmayacak, hatanın tespit edildiği dönemde kayda alınacak; ancak, hatanın ait olduğu döneme ilişkin mali tablolar düzeltilmek suretiyle ve standartta öngörüldüğü şekliyle yerine getirilecektir. Bu durum mahsup döneminde yapılan geçmişe yönelik veri girişleri için de geçerlidir. 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu nakit esaslı muhasebeyi öngörmekteydi ve Türkiye'de muhasebe mahsup dönemini de içine alacak şekilde tutulmakta ve dönem kayıtları oluşturulmaktaydı. Aynı alışkanlık tahakkuk esaslı muhasebe sistemini getiren 5018 sayılı Kanun döneminde devam etmekte olup, mahsup döneminde yapılan işlemlerin bir önceki yıl mali tablolarına aksettirilmesi IPSAS'larla uyumlu olmadığı gibi Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğiyle de uyumlu değildir.

Yukarıdaki tespite benzer şekilde; SGK tarafından yapılan muhasebe işlemlerinin geçmişe yönelik olarak silinmek suretiyle muhasebe kayıtlarından çıkarıldığı görülmüş olup²²⁴, söz konusu işlemin yine IPSAS 3 çerçevesinde ele alınması ve tahakkuk sistemiyle uyumlu olacak şekilde gerekli düzeltmelerin yapılması gerekirdi.

Yine SGK 2010 mali tabloları ile 2011 yılı mali tabloları kıyas edildiğinde, muhasebe kayıtlarının izlenmesi için kullanılan hesapların alt kodlarında değişiklikler yapıldığı ya da bazı hesapların 2011 yılı içerisinde ilk defa kullanıldığı, ancak bu değişikliklere ilişkin olarak mali tablo veya dipnotlarında herhangi bir açıklama yapılmadığı görülmektedir. IPSAS 3 standardına göre muhasebe politikası değişikliği olarak söz konusu işlemlerin kabul edilmesi ve içeriği ile yapısının, mevcut ve geçmiş dönem mali tablo kalemlerine etkilerinin, önceki dönem değişikliklerinin miktarının, geçmiş döneme uygulanmasının mümkün olmaması halinde bunu engelleyen şartlar ve hangi dönemden itibaren uygulandığı bilgilerinin mali tablolarda açıklanması gerekir.

IPSAS'ların tamamı tahakkuk esasına göre mali tablolarını hazırlayan ve sunan idareler için getirilmiş düzenlemelerdir. Tahakkuk kavramı dönemsellik ile ilgilidir ve işlemlerin ve diğer olayların gerçekleştiği anda kayda alınmasını öngören bir sistemdir. SGK mali tabloları ile iş ve işlem süreçleri üzerinde yapılan incelemeler neticesinde muhasebe sisteminin tahakkuk esasına göre tutulmadığı tespit edilmiştir. 5018 sayılı Kanunun 50 inci maddesi gereği de bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekilde dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. SGK muhasebe işlemlerinin

²²⁴ SGK 2011 yılına ilişkin yevmiye verilerinin incelenmesi sonucunda, on iki aylık veride, 434 adet kurum yevmiye numarasının eksik olduğu görülmüştür.

MOSİP üzerinden kayıt altına alındığı ifade edilmişti. Kayıt altına alınma işlemleri MOSİP aracılığıyla yapılmakla birlikte, muhasebe yetkilileri tarafından onay verilmediği müddetçe, kayıt altına alınan işlemlerin mali tablolarda görülmediği tespit edilmiştir. IPSAS'larda kayıt altına alınan işlemin hangi hallerde kesinleşmiş sayılacağına yönelik olarak ölçütler getirilmiştir. Söz konusu ölçütler çerçevesinde; SGK'ya gelir veya gider olarak yansımaları muhtemel olan ve güvenilir bir şekilde ölçülebilen unsurların mali tablolarda gerçekleştiği anda gösterilmesi gerekir. Ancak, SGK sağlık harcamalarının MOSİP sistemine geç aktarıldığı görülmekte, giderin ödenmesinin muhtemel olmasına ve MEDULA (Medikal Ulak), Optik ve Eczane verilerinden yine giderin net olarak ölçülebilmesine karşın IPSAS'lara uygun olarak mali tablolarda söz konusu işlemler zamanında görülmemektedir. Bu durum aynı zamanda IPSAS 1'de yer alan mali tablolarla ilgili genel hususlar düzenlemesine de aykırıdır. Benzer şekilde SGK tarafından kiraya verilen veya kiralanan taşınmazların mali tablolarda sadece gelir veya gider olarak gösteriliyor olması hem IPSAS 1 standardına hem de söz konusu işlemle ilgili olan IPSAS 16 Yatırım Amaçlı Varlıklar standardına aykırıdır.

IPSAS 1'e göre idarenin sürekliliği ilkesi çerçevesinde finansal tablolar hazırlanır ve en azından yıllık olarak sunulurlar. Söz konusu durum dönemsellikle ilgili olup, her bir varlığın, borcun, gelir ve giderin ait olduğu döneme kaydedilmesi gerekir. Bu ilke tahakkuk sistemiyle de doğrudan ilgilidir. SGK mali tablolarında ise bir yıldan fazla süreli varlıkların mali tablolarda görülmediği tespit edilmiştir. SGK mali tabloları üzerinden kiraya verilen taşınmazların raporlama dönemi ve idarenin sürekliliğiyle bağlantısı kurulamazken, kiraya verilen taşınmazların vade yapılarına da ulaşmak mümkün değildir. Ayrıca, yapılan incelemelerde kira geliri tahakkuku

bulunmasına karşın, MOSİP kayıtlarında söz konusu tahakkuk raporlama dönemlerinde gözükmemektedir.

IPSAS’larda muhasebe hesap planı yer almamaktadır. Bağlı olarak muhasebe hesap planında yer alacak hesaplara yönelik olarak da herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Ancak önemlilik ve birleştirerek sınıflandırma ilkesi çerçevesinde, IPSAS 1’e göre, eğer mali tablolarda bir kısım bilgilerin verilmemesi veya yanlış sunulması, mali tablo kullanıcılarının kararlarını veya değerlendirmelerini etkiliyorsa, söz konusu bilgi önemlidir ve önemli olduğuna karar verilen kalemlerin mali tablolarda ayrı olarak sunulması gerekir. 2006 – 1 sayılı Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Detaylı Hesap Planlarına İlişkin Genel Tebliğde²²⁵ “Kamu idaresi hesap planı” şu şekilde tanımlanmaktadır: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yer alan çerçeve hesap planından kamu idarelerinin ihtiyacı olarak seçilen hesaplar ile Bakanlığımızın uygun görüşüyle ihdas edilip kamu idaresi hesap planına eklenen hesapların tamamından oluşur. Kapsama dâhil kamu idarelerince ortak yardımcı hesaplara detaylı hesap planlarında yer verilmesi zorunludur ve Tebliğ gereği kamu idarelerinin hazırlayacakları detaylı hesap planlarını Maliye Bakanlığının uygun görüşüne sunmaları gerekmektedir. SGK’nın 5018 sayılı Kanun gereği genel yönetim kapsamında bir idare olduğuna şüphe yoktur. Bu bağlamda, SGK detaylı hesap planının hem bu tebliğde yer alan detaylı hesap planına uygun olması hem de SGK’nın ihtiyaçları doğrultusunda ilave edilecek her türlü detaylı hesap planının Maliye Bakanlığına uygun görüş için gönderilmesi gerekmektedir. IPSAS’larda merkezi bir idareye hesap planı belirleme noktasında herhangi bir görev verilmemekle birlikte, uluslararası kıyaslamalar ve ortak istatistiki çalışmalar

²²⁵ 07.10.2006 tarih ve 26312 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmak suretiyle yürürlüğe girmiştir.

açısından ortak bir muhasebe dilinin bulunması faydalı olacaktır. Ancak, SGK nezdinde yapılan incelemelerde muhasebe sisteminde yer alan önemli miktardaki tutarların “Diğer” adı altında muhasebeleştirildiği görülmektedir. Bu durum, yeterli açıklama yapılmadığında, önemli bilgilerin raporlanmasına engel olmaktadır.

4.2.5.2. Prim Gelirleri

SGK, kişileri genel sağlık sigortası açısından güvence altına almak, aktüeryal ve mali açıdan sürdürülebilir, çağdaş standartlarda bir sosyal güvenlik sistemi oluşturmak amaçlarını benimsemiştir. SGK'nın bu amaçlara ulaşabilmesi asli gelirlerinden olan primlerin etkin, sağlıklı ve zamanlı toplanmasıyla mümkün olacaktır. SGK 2011 yılı bütçe gelirleri üzerinde yapılan incelemede, toplam gelirlerin (Hazine yardımları hariç) 115.379.501.978,00 TL olduğu görülmüş ve bu gelirlerin 103.597.830.858,92 TL'lik bölümünü Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırması tablosunda “02 kodu” ile gösterilen ve Kurumun asli gelirlerini oluşturan sigortalılardan alınan gelirlerin oluşturduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda, toplam gelirler (Hazine yardımı dâhil) içerisinde sigortalılardan elde edilen gelirlerin payı yaklaşık %79 olmaktadır. 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanununun 34 üncü maddesine göre SGK'nın gelir ve giderleri şu şekildedir:

“Kurumun gelirleri şunlardır:

a) Sosyal sigorta ve genel sağlık sigortası prim gelirleri, idarî para cezaları, gecikme cezaları, gecikme zamları ve katılım payları.

b) Sosyal sigorta ile genel sağlık sigortasına yapılan Devlet katkısı.

c) Taşınır ve taşınmaz gelirleri.

ç) Primsiz ödemeler karşılığı olarak merkezî yönetim bütçesinden yapılan ödemeler.

d) Kurumca hazırlanan her türlü standart form, manyetik, elektronik veya akıllı kart satışından elde edilecek gelirler ile her türlü data hattı, internet kullanımı ve benzeri kira gelirleri.

e) Merkezî yönetim bütçesinden yapılacak diğer transferler.

f) Gerçek veya tüzel kişiler tarafından doğrudan veya vasiyet yoluyla yapılan bağışlar.

g) Primlerin ve diğer gelirlerin değerlendirilmesinden elde edilen gelirler.

h) Diğer gelirler.

Kurumun giderleri şunlardır:

a) Sosyal sigorta kapsamında sigortalı ve hak sahiplerine ödenecek olan gelir, aylık ve ödenekler.

b) Genel sağlık sigortası kapsamında yapılacak giderler.

c) Primsiz ödemeler kapsamında sigortalı ve hak sahiplerine ödenecek olan aylık, tazminat ve diğer ödemeler.

ç) Genel yönetim giderleri.

d) Faiz giderleri.

e) Eğitim, araştırma, danışmanlık hizmet giderleri.

f) Diğer giderler.”

Bu bağlamda, gelirlerin IPSAS’larla ilişkisinin ortaya konulması ve bunların mali tablolarda yer almasıyla ilgili olarak gerekli açıklamaların yapılması gerekir. IPSAS 9’a göre SGK prim gelirlerinin hasılat olarak kabul edilmesi ve muhasebeleştirilmesi gerekir. IPSAS 9’a göre; prim gelirlerinin

muhasebeleştirilmesiyle ilgili en önemli konu, ne zaman kazanılmış sayılacağı ve ne zaman hasılat olarak kayda alınacağıdır. Bunun ölçütü ise şu şekildedir: Kamu idaresine ekonomik faydaların akacağıının kesine yakın şekilde belirlendiği ve bunun miktarının yeterli bir şekilde ölçülebilir duruma geldiği zaman prim gelirleri kayıtlara alınır.

Kamu idarelerinde, idarelerin ve idarelerle muhatap olan kişilerin hareket çerçevesini belirleyen yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Söz konusu yasal düzenlemeler, özellikle primlerin ne zaman beyan edileceği ile ne zaman bunların ödeneceğine yönelik tespitleri de yapmaktadır. 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 86 ncı maddesine göre işveren bir ay içerisinde çalıştırdığı sigortalılara ait bildirimini takip eden ayın yirmi beşinci gününün sonuna kadar SGK'ya vermekle yükümlüdür. Gelirlerin muhasebeleştirilmesiyle ilgili IPSAS 9'da yer verilen ölçüt ekonomik faydaların SGK'ya geleceğinin kesine yakın bir şekilde tespit edilmesi ve ölçülebilir olması olduğundan dolayı, SGK'ya verilen bu bildirimlerin Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler Standardına göre muhasebeleştirilmesi gerekir.

SGK tarafından tahsil edilen ve edilmesi gerekli olan primlerin, bazı durumlarda taşınmazlarla takas edildiği de yine SGK 2011 yılı faaliyet raporunda²²⁶ yer almaktadır. Yapılan incelemelerde de, SGK tarafından alacağına karşılık olarak elde edilmiş ciddi miktarda taşınmaz bulunduğu görülmüştür. Söz konusu taşınmazların yine IPSAS 9 çerçevesinde ele alınması gerekir. IPSAS 9'a göre; mal veya hizmetler, benzer yapıda ve değerinde olan mal veya hizmetlerle takas edildiğinde veya trampa yapıldığında, mübadele hasılat doğuran bir işlem olarak

²²⁶ SGK, 2011 Yılı Faaliyet Raporu, Ankara, 2012, s. 104

kabul edilmez. Ancak eğer mal veya hizmetler benzer olmayan mal veya hizmetlerle takas yapılırsa veya mübadele edilirse, bu işlem hasılat yaratan işlem olarak kabul edilir. Takas yapılmak suretiyle elde edilen taşınmazların IPSAS 9 kapsamında gerçeğe uygun değeriyle mali tablolara yansıtılması gerekir.

SGK 2011 yılı mali tablolarında yapılan incelemede alacakların büyük bir bölümünün tahsil edilemediği ve ilgililer hakkında faiz yürütüldüğü görülmektedir. Ancak, faiz yürütme işleminin hem sürekli olarak yapılmadığı hem de raporlama dönemi dikkate alınarak yapılmadığı tespit edilmiştir. Söz konusu faizin de yine IPSAS 9 kapsamında ele alınması gerekir. Çünkü SGK varlıklarının kullanımından kaynaklı olarak ortaya çıkan bir değer olup, ilgili taraflar borçlarını SGK'ya ödemediklerinden dolayı faiz ödeme yükümlülüğü ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu yükümlülüğün ilgili tarafından ödeme yapılacağı zaman hesaplandığı dikkate alındığında, mali tablolarda hem tahakkuk esasına uygun olarak gerekli muhasebeleştirme işlemlerinin yapılmadığı hem de IPSAS 9'a göre faizlerin SGK'ya gelir olarak kaydedilmesi mümkün ve ölçülebilir olmasına karşın gerekli muhasebeleştirme işlemlerinin yapılmadığı tespit edilmiştir.

4.2.5.3. Sağlık Ödemeleri

SGK tarafından yapılan ödemelerin temelini Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Aylığı ödemeleri ile sağlık ödemeleri oluşturmaktadır. SGK 2011 yılı bütçe giderleri üzerinde yapılan inceleme neticesinde, Emeklilerin ve Diğer Hak Sahiplerinin Tedavi ve Sağlık Malzeme Giderleri için 21.460.666.677,50 TL, Sosyal Güvenliği Olanların İlaç Giderleri için ise 13.570.389.057,35 TL harcama yapılmıştır. Tedavi giderlerinin toplam bütçe içerisindeki payı yaklaşık % 25'lik bir orana sahiptir.

SGK tarafından yapılan sağlık 6demelerinin b6y6k bir kısmı kamu hastaneleri ile 6zel hastaneler olduğundan ve s6z konusu kuruluşlarda da yapısına g6re IPSAS veya IFRS standartları uygulanacağından dolayı, IPSAS 9 6er6evesinde sağlık 6demelerinin ele alınması gerekir. Dolayısıyla, hastane a6ısından gelir akışı muhtemel olan ve 6l66lmesi g6venilir şekilde yapılabilen sağlık hizmetleri SGK a6ısından gider olarak muhasebeleştirilecektir.

Sağlık 6demelerinin mahiyeti ve faturalandırılmasıyla ilgili olarak s6recin nasıl olduğu 5510 sayılı Kanununun 97 nci maddesinde şu şekilde h6k6m altına alınmıştır: *“Sağlık hizmeti sunucuları, sunmuş oldukları hizmetlere ilişkin bir ay i6inde d6zenledikleri fatura ve eki belgeleri izleyen ayın onbeşine kadar Kuruma teslim ederler. Fatura teslim tarihi; s6resi i6inde teslim edilen faturalar i6in teslim edildiği ayın onbeşinci g6n6, s6resi i6inde teslim edilmeyen faturalar i6in ise teslim edildiği ayı takip eden ayın onbeşinci g6n6 olarak kabul edilir. Fatura bedelinin tamamı, fatura teslim tarihinden itibaren, altmış g6n i6inde, sağlık hizmet sunucularına avans olarak 6denir. Fatura ve eki belgeler, fatura teslim tarihinden itibaren 66 ay i6inde incelenerek avans hesabı kapatılır. İnceleme s6resinin takip eden mali yıla sirayet etmesi durumunda, avans artıkları hakkında 5018 sayılı Kamu Mali Y6netimi ve Kontrol Kanununun 35 inci maddesindeki akreditiflere ilişkin h6k6mler uygulanır.”*

Bu h6k6mden hareketle, 6rneğin 15 Kasım 2012 tarihinde verilen bir sağlık hizmetinin faturası, ilgili sağlık hizmeti sunucusu tarafından 15 Aralık 2012 tarihine kadar SGK'ya verilmektedir. Eğer zamanında faturayı SGK'ya veremezse 15 Ocak 2013 tarihi faturanın SGK'ya teslim tarihi olarak dikkate alınır. Fatura bedeli ilgili sağlık hizmet sunucularına altmış g6n i6erisinde avans olarak 6denir. Faturaların

incelenmesi fatura teslim tarihinden itibaren üç ay içerisinde gerçekleştirilir ve avans kapatılır. Mevcut yapı içerisinde SGK tarafından muhasebeleştirme işlemi fatura tutarının ödendiği tarihte, yani – zamanında teslim edilen 15 Aralık 2012 tarihli fatura üzerinden – 15 Şubat 2013 tarihinde avans olarak yapılmaktadır. 15 Mart 2013 tarihinde ise inceleme kesin olarak bitmekte ve avans kapatılmaktadır.

Söz konusu yapı içerisinde sağlık hizmeti sunucusu tarafından 2012 yılında verilen sağlık hizmeti, 2012 yılında verilmiş olmasına, raporlama dönemi ilkesi gereği 2012 yılı mali tablolarında gözükmemesi gerekmesine karşın, 15 Şubat 2013 tarihinde muhasebeleştirilmektedir.

IPSAS 9 ve IPSAS 1 çerçevesinde konu ele alındığında, SGK tarafından giderin yapılacak olmasının muhtemel olması ve ölçümünün de sağlıklı olarak yapılması durumunda ilgili işlemlerin mali tablolarda gösterilmesi gerekir. SGK tarafından kullanılan MEDULA, Optik ve Eczane online sistemleri sayesinde, hizmet alan herkesin anlık olarak SGK tarafından tespiti ve görülmesi mümkündür. Bu nedenle, 15 Kasım 2012 tarihinde alınan sağlık hizmetinin 2012 yılı mali tablolarında gösterilmesi tahakkuk esasının gereğidir ve IPSAS 9 ve IPSAS 1 düzenlemeleri gereği işlem yapılmalıdır.

4.2.5.4. Emekli Ödemeleri

Kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan kişilere sağlanan faydalarla ilgili olarak IPSAS 25 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı getirilmiş ve söz konusu standarda göre gerekli işlemlerin yapılması öngörülmüştür. İdarelerin çalışanlarına sağladıkları kısa vadeli faydalar ile çalışma dönemi sonrasında sağlanan uzun vadeli faydaların bu standart kapsamında ele alınması gerekir (Maaşlar, ücretler, sosyal

sigorta yardımları, lojman yardımı, sağlık yardımı, gıda yardımı, kıdem tazminatları ve emeklilik ödemeleri gibi). Eskiden söz konusu işlemlerin birçoğu idarelerce bizzat yapılmaktayken, şimdilerde SGK kamu idarelerinin büyük çoğunluğunun sağlık harcamalarını karşılamakta, emekli ikramiyeleri ile emekli aylıklarını ödemektedir. Bu sebeple IPSAS 25 standardının doğrudan SGK nezdinde uygulanabilmesi mümkün gözükmemektedir. Ancak, IPSAS 3 gereği, muhasebe politikasının bulunmadığı hallerde benzer standartlardan hareketle yeni düzenlemelerin yapılabilmesi olanaklı olduğundan dolayı, kanaatimizce, IPSAS 25 standardı dikkate alınmak suretiyle SGK muhasebe işlemlerinin yapılması gerekir.

Temel olarak IPSAS 25 standardına göre kısa dönem faydaların gider olarak veya ödenecek bir yükümlülük olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.²²⁷ Uzun dönem faydalarla ilgili olarak ise, özelde emekli aylıkları, gerekli vadeler dikkate alınmak suretiyle gelecekte yapılması tahmin edilen tutarın raporlama tarihindeki net bugünkü değeri bulunarak muhasebeleştirme işlemleri yapılır. Kamu idareleri bu söylemiş olduğumuz işlemleri yapmadıklarından, bu gibi işlemlerden temelde SGK sorumlu olduğundan dolayı, SGK tarafından mali tabloların IPSAS 25 standardı kapsamında ele alınması ve gerekli muhasebeleştirme işlemlerinin yapılması gerekir. SGK teşkilat yapısına bakıldığında Aktüerya ve Fon Yönetimi Daire Başkanlığı bulunmaktadır ve bu başkanlık tahminlerden hareketle SGK mali tablolarının varacağı yeri tespit etmeye çalışmaktadır. Ancak, IPSAS 25 ile birlikte ele alınması ve tahminlerin bu standardın öngördüğü yöntemlerle yapılması ve muhasebe kayıtlarına alınması kanaatimizce doğru olacaktır.

²²⁷ http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A33_IPSAS_25.pdf, Madde: 13; Erişim Tarihi: 26.12.2012

SGK tarafından yapılan ödemeler arasında Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Aylığı ödemeleri önemli bir yer tutmaktadır. 2011 yılı bütçe giderlerine bakıldığında, gider kalemleri içerisinde söz konusu ödemelerin 90.879.637.313,30 TL'ye denk geldiği ve toplam giderler içerisinde yaklaşık % 66'lık bir paya sahip olduğu görülmektedir.

Söz konusu ödemeler SGK tarafından gider olarak raporlanmaktadır. 5510 sayılı Kanununun 30 uncu maddesine göre;

“4 üncü maddenin birinci fıkrasının;

a) (a) ve (b) bentlerinde belirtilen sigortalılardan yaşlılık aylığına hak kazananlara, yazılı istek tarihinden sonraki,

b) (c) bendinde belirtilen sigortalılardan yetkili makamdan emekliye sevk onayı aldıktan ve görevleriyle ilişkisi kesildikten sonra Kuruma başvuranlara, ilişkisinin kesildiği tarihi takip eden,

c) (c) bendinde belirtilen sigortalılardan her ne şekilde olursa olsun sigortalı olmayı gerektiren görevinden ayrılmış olanlara ise istek tarihini takip eden,

ay başından itibaren aylık bağlanır.”

Görüleceği üzere yasal olarak, emekli aylığının bağlanmasıyla ilgili şart, bundan yararlanacak olan kişinin talebine bağlanmıştır. Talep olmadığı müddetçe böyle bir gider ortaya çıkmamaktadır. Dolayısıyla, talep olmadan SGK tarafından mali tablolarda herhangi bir tahakkuk kaydı yapılamaz. Ancak, talep olduğu zaman bu kişinin alacağı aylığın mali tablolarda gösterilmesi gerekir.

SGK tarafından emekli aylığı bağlama işlemlerinin uzaması durumunda talep tarihini takip eden aydan itibaren aylık bağlanmakla birlikte, geriye yönelik olarak topluca birkaç aylık maaş ödendiği tespit edilmiştir. Ancak, söz konusu işlemin muhasebede tahakkuk ettirilmediği, yani dilekçeye binaen muhasebede herhangi bir

işlem yapılmadığı görülmüştür. Bu durum IPSAS 1 ile uyumlu değildir, çünkü IPSAS'ların tamamı tahakkuk sistemini öngörmektedir.

Emekli aylıkları 3 aylık peşin ödenebilmektedir. Bu gibi hallerde yapılan ödemenin ilk ayı gider, diğer ayları ise geleceğe yönelik avans olarak kaydedilmekte ve sonraki aylarda kaydedilen avanslar kapatılmaktadır. Raporlama dönemi ilkesi açısından söz konusu uygulama doğrudur.

4.2.5.5. Maddi Duran Varlıklar/Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

SGK 2011 yılı mali tabloları üzerinde yapılan inceleme neticesinde; 250 Arazi ve Arsalar, 252 Binalar, 253 Tesis, Makine ve Cihazlar, 254 Taşıtlar, 255 Demirbaşlar ve 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesaplarında kayıtların bulunduğu ve maddi duran varlıkların kayıtlarda gösterildiği tespit edilmiştir. Söz konusu kayıtlar üzerinde yapılan inceleme neticesinde, SGK tarafından maddi duran varlıkların şu şekillerde kullanıldığı görülmüştür:

- İdarenin kendi ihtiyaçları için kullanılan maddi duran varlıklar,
- İdarenin gelir elde ettiği maddi duran varlıklar,
- İdarenin inşaat aşamasında olan ve kendi ihtiyaçları için kullanılacak maddi duran varlıklar,
- İdarenin satış amacıyla elden çıkarttığı veya çıkarmayı düşündüğü maddi duran varlıklar.

Maddi duran varlıkların kullanılış amacı, varlıkların hangi IPSAS standardına göre değerlendirileceğini de ortaya koymaktadır.

SGK'nın muhtelif illerde taşınmazı bulunmakta, bu taşınmazların bir kısmını kendisi kullanmakta diğer kısımlarını da kiraya vermektedir. SGK prim gelirlerinin

karşılığı olarak çeşitli zamanlarda taşınmaz elde etmekte ve bu taşınmazları yine ya kendisi kullanmakta ya da satış amacıyla elde tutmaktadır. Çoğu illerde SGK'nın mülkiyetinde bulunan taşınmazlar kiraya verilmek suretiyle gelir elde edilmektedir.

Tüm bu tespitler ve standartlarda yer verilen açıklamalardan hareketle şu sonuçlara ulaşılabilir:

- SGK tarafından kiraya verilen taşınmazlarla ilgili olarak IPSAS 16 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı,
- SGK tarafından Yönetim Kurulu Kararı alınmak suretiyle satışına karar verilen taşınmazlar için IPSAS 12 Stoklar standardı,
- SGK tarafından kendi ihtiyaçları için kullanılan veya kendi ihtiyaçları için inşa edilen taşınmazlar için ise IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar standardı kullanılacaktır.

SGK taşınmazlarının sayısı çok fazladır ve bu taşınmazların kullanımında değişiklikler olabilmektedir. Bu gibi hallerde, yani taşınmazların kullanımında ortaya çıkan değişikliklerin bulunması durumunda, taşınmaz yeni durumuna uygun olarak muhasebeleştirilir. Bu durum IPSAS 16'da ele alınmaktadır.

Yönetim kurulu kararı alınmak suretiyle satılmasına karar verilen taşınmazların, IPSAS 12 Stoklar standardına göre muhasebeleştirilmesi, satılması durumunda ise IPSAS 9 standardına göre hasılat olarak kayıtlara alınması gerekmektedir.

SGK tarafından kiraya verilen bütün taşınmazların muhasebeleştirilmesinde IPSAS 16 standardına göre kayıtlara alma ve muhasebeleştirme işlemleri yapılır. IPSAS 16 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardına göre işlem yapılması durumunda, idarelerin gerçeğe uygun değer veya maliyet bedeli yöntemiyle

muhasebeleştirme yapması mümkündür. SGK tarafından genelde maliyet bedeli yöntemi tercih edilmiş olmasına karşın, bedel karşılığında yapılan faaliyetler dışındaki işlemler yoluyla elde edilen ve kiraya verilen taşınmazlarda gerçeğe uygun değerlendirilmesi gerekirken bu uygulanmamıştır.

SGK tarafından kendi kullanımı veya kiraya verme²²⁸ düşüncesiyle yaptırılan taşınmazların IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar standardına göre muhasebeleştirilmesi gerekir. Bu gibi hallerde taşınmazlar maliyet bedelleriyle değerlendirilir. Ancak eğer taşınmaz bedel karşılığında yapılan faaliyetler dışındaki işlemler yoluyla elde edilmişse gerçeğe uygun değerle kayıtlara alınması gerekir. Kayıtlara alınan taşınmazlar maliyet bedeli yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemi ile muhasebeleştirme sonrası ölçümlenirler. Maliyet bedeli yönteminde amortisman ayrılması gerekir. Yeniden değerlendirme yöntemi Türkiye’de belirli şartlarla uygulanabilmekteyken²²⁹ IPSAS 17’de herhangi bir şart öngörülmemektedir.

SGK tarafından ödemesi gerçekleştirilen maddi duran varlık temini işlerinde, ödemeyle ilgili olarak sözleşme tasarılarına vade konulmasına karşın, söz konusu vade finansman olarak dikkate alınmamakta ve buna göre muhasebeleştirme işlemleri yapılmamaktadır.

SGK tarafından yapılan muhasebe işlemlerinin MOSİP üzerinden gerçekleştirildiği ifade edilmişti. Ancak söz konusu program üzerinde mali sistemin

²²⁸ Kiraya vermek amacıyla elde tutulan taşınmaz varlıklar IPSAS 16’ya göre muhasebeleştirilirler. Ancak, kiraya vermek amacıyla inşa edilen veya geliştirilen taşınmaz varlıklar, inşa veya geliştirme işlemi bitinceye kadar IPSAS 17’ye göre muhasebeleştirilirler. (IPSAS 17, Madde: 7)

²²⁹ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin “Yeniden Değerleme Uygulaması” başlıklı 28 inci maddesine göre; kamu idareleri, bilançolarına dahil amortismanına tabi varlıkları ve bu varlıklar üzerinden ayrılmış olup bilançolarında gösterilen amortismanları, son üç yıllık fiyatlar genel düzeyindeki değişim toplamı Kurul tarafından belirlenen oranı geçerse, her hesap dönemi sonu itibarıyla Bakanlıkça belirlenecek esas ve usullere yeniden değerlemeye tabi tutarlar. Ancak, Devlet Muhasebe Standartları Kurulu tarafından oran belirlenmediğinden ve Maliye Bakanlığı tarafından da esas ve usuller ortaya konulmadığından kamu idarelerinde yeniden değerlendirme işlemi yapılmamaktadır.

tüm unsurlarını kapsamı açısından taşınır mal modülü geliştirilmesi ve uygulamaya açılması 2010 yılı sonunda yapılan bir genel envanterle başlamıştır. Buna bağlı olarak 2011 yılında amortisman uygulaması başlatılmış, 2011 yılsonu itibariyle muhasebe kayıtlarında 253, 254 ve 255 hesaplarda yer alan sabit kıymet bedelleri üzerinden ve her bir taşınır kodu bazında amortisman ayrılarak amortisman muhasebe kayıtları oluşturulmuştur. Söz konusu işlemler Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre yapılmış ve Yönetmeliğin 27 inci maddesine göre, Maliye Bakanlığınca taşınırlar için belirlenen²³⁰ süre ve oranlarda amortisman ayrılmıştır. MOSİP Sisteminde amortisman ayırma işlemi; muhasebe biriminde ve dönem sonu işlemleri menüsü altında yer alan bir menü ve içinde yer alan ekran üzerinden gerçekleştirilmekte ve muhasebe birimine bağlı tüm ambarlarda yapılacak Taşınır Dönem Sonu İşlemleri sonrasında tek bir komutla kesilen bir Muhasebe İşlem Fişi (MİF) ile bu işlem yapılmaktadır. Birikmiş amortismanlar her bir taşınır sicil bazında hesaplanmakta ve amortisman defterinde taşınırların edinim bedelleri, amortisman tutarları ve net değerleri gösterilmektedir. Taşınırların sicil bazında depodaki değerleri ise depoya giriş bedelleri ile gözükmeye devam etmektedir. Yukarıda zikredilen Tebliğe göre taşınırlardan edinim bedelleri bu tebliğde belirlenen limitin altında olanlara % 100 oranında amortisman uygulaması yapılmıştır. Bunlar muhasebe biriminde amortisman işlemi yapıldıktan sonra amortisman defterinde net değer olarak 0,01 kuruş iz bedelle görünmektedir.

Yukarıda izah edilen ve maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan işlemleri özetleyen tespitlerden ve konuyla ilgili olarak IPSAS'larda yer alan düzenlemelerden hareketle şu sonuçlara ulaşılabilir:

²³⁰ 10 Ocak 2008 tarihli ve 26752 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliği (Sayı-1) ile düzenlenmiştir.

- Maddi duran varlıkların faydalı ömürlerinin belirlenmesi noktasında Maliye Bakanlığı yetkili olmasına karşın, IPSAS’larda faydalı ömrün idarelerce tespit edileceği belirtilmektedir.

- Amortisman uygulaması ilk defa 2011 yılında başlatıldığından dolayı IPSAS 3 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar standardına göre gerekli kayıtların yapılması gerekirdi. IPSAS 3’e göre amortisman işlemleri muhasebe tahmini olarak kabul edilmekte ve ileriye dönük uygulama yapılması gerekmektedir. Ancak, daha önce amortisman işlemlerinin hiç yapılmaması muhasebe tahmini olarak değil muhasebe hatası olarak kabul edilmelidir.

- Maddi duran varlıkların değerlemesi maliyet bedeli veya gerçeğe uygun değeriyle yapılmaktadır. SGK kayıtlarında değerlendirme yöntemi olarak maliyet bedelinin tercih edildiği görülmektedir. Ancak, taşınmazların bir kısmı muhasebede 1,00 TL üzerinden takip edilmekle birlikte söz konusu taşınmazın değerinin gerçeği yansıtmamasından dolayı, gerçeğe uygun değeriyle ölçülmesi gerekirdi. Ayrıca, taşınmazların bir kısmı bedel karşılığında yapılan faaliyetler dışındaki işlemlerden elde edildiğinden bunların yine gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilmesi gerekirdi. Örneğin; Ankara Altındağ Anafartalar Mahallesi’nde yer alan arsalar muhasebe kayıtlarında 1,00 TL üzerinden görülmektedir. İstanbul Fatih Neslişah Mahallesi sınırları içerisinde bulunan ve hazineden bedelsiz olarak devredilen taşınmazlar ile Büyükşehir Belediyesi’nden takas yoluyla alınan taşınmaz yine 1,00 TL üzerinden mali tablolarda gösterilmektedir.

- Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen belirli parasal sınırın altındaki taşınmazların doğrudan gider olarak muhasebeleştirileceği öngörülmesine ve

faydalı ömürlerinin bir yılın üzerinde olmasına karşın, IPSAS 16 veya IPSAS 17’de bu yönde herhangi bir belirleme bulunmamaktadır.

- SGK tarafından 253, 254 ve 255 nolu hesaplarda bulunan maddi duran varlıklar için amortisman ayrılmasına karşın, IPSAS’lar bütün maddi duran varlıklar için amortisman ayrılmasını öngörmektedir. Bunun tek istisnası sınırsız ömre sahip bulunan arsalardır. Bu sebeple 252 hesabında kayıtlı binalar için de amortisman ayrılması gerekmektedir, SGK tarafından bu yönde herhangi bir işlem tesis edilmemiştir.

- Amortisman ayrılırken, genel kural kalıntı değer düşüldükten sonra kalan kısmın amortismanına tabi tutulmasıdır. Ancak SGK tarafından yapılan amortisman ayırma işlemlerinde kalıntı değer dikkate alınmamaktadır. Her ne kadar IPSAS’larda önemsiz kalıntı değeri bulunan maddi duran varlıklarda bunun dikkate alınmamasını öngörmüş olmasına karşın, önemli kalıntı değeri bulunan maddi duran varlıklarda kalıntı değerinin dikkate alınarak gerekli amortisman işlemlerinin yapılması gerekir.

4.2.5.6. Stoklar

SGK 2011 yılı Aralık ayı mizanında 150 İlk Madde ve Malzeme hesabında yıl içerisinde büyük tutarlarla işlemin yapıldığı ve yılsonu itibarıyla da 10.168.809,52 TL’lik malzeme bulunduğu tespit edilmiştir. Bu malzemelerin çoğu idare kullanımı için temin edilmiş ilk madde ve malzemelerden meydana gelmektedir.

Stokların IPSAS 12’ye göre kayıtlara alınması ve ölçülmesi gerekmektedir. Buna göre stoklar maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir. Ancak eğer stoklar bedel karşılığında yapılan faaliyetler dışındaki işlemlerle

edinilmişse, edinme tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir. Ancak Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği²³¹ hükümlerine göre stoklar maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir.

SGK stokları da yine maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilmektedir. MOSİP programı SGK'da yeni olduğundan dolayı, 2010 yılı sonu itibarıyla ancak taşınırların envanteri çıkartılabılmış ve kayıtlara alınmıştır. 2010 yılı içerisinde 2008 yılı taşınırları henüz daha netliğe kavuşturulmamış olmasına karşın, 2010 yılı sonuna kadar eksiklikler giderilmiştir. Son durumda MOSİP taşınırların doğrudan kaydedilmesine ve taşınırlardan kullanımla birlikte çıkış olduğunda gerekli çıkışların yapılmasına imkân tanımaktadır.

Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Değer düşüklüğü olmak zorunda değildir. Ancak, eğer değer düşüklüğü tahmin ediliyorsa bunun raporlanması gerekir.

SGK nezdinde yapılan incelemelerde, stoklarda bulunan bazı malzemelerin takibinin yapılmadığı, olmayan malzemelerin stoklarda yer aldığı ve bazı stokların da artık kullanılamaz duruma geldiği tespit edilmiştir. Bütün bunlara karşın, SGK 2011 yılı kesin mizanında değer düşüklüğü hesabına yer verilmediği görülmüştür. Bu durum stoklarda ortaya çıkan aşınmaların veya bozulmaların kayıtlara alınmadığını göstermekte olup, IPSAS 12 ile uyumlu değildir. Çünkü stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlendirilir. Ayrıca, stok değer düşüklüğü ortaya konulurken, yani net gerçekleşebilir değer belirlenirken, satış, el değiştirme ve

²³¹ Yönetmeliğin 5 inci maddesine göre kamu idareleri tarafından edinilen varlık ve hizmetler bunların elde etme maliyetleriyle muhasebeleştirilmektedir.

dağıtım için ihtiyaç duyulan maliyetin düşürülmesi gerekeceğinden dolayı, bunlar için katlanılan maliyetlerin dikkate alınması da gereklidir.

Stokların bir kısmı SGK'ya yapılan bağışlardan kaynaklıdır. Bağış olarak gelen stokların muhasebeleştirilmediği görülmüş olup, bunların edinme tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle ölçülmesi ve hesaplara alınması gerekmektedir.

4.2.5.7. SGK İl Müdürlükleri Mali Tabloları

SGK merkez ve taşra teşkilatından oluşmakta, taşra teşkilatı da her ilde kurulan sosyal güvenlik il müdürlükleri ile sosyal güvenlik il müdürlüklerine bağlı olarak kurulan sosyal güvenlik merkezlerinden meydana gelmektedir. 31 Aralık 2011 tarihi itibarıyla 337 adet sosyal güvenlik merkezi faaliyete geçmiştir.²³²

SGK il müdürlüklerinin yapmış oldukları hizmetin etkinliğinin ölçülmesi, il müdürlerinin performansının değerlendirilmesi, il bazında yayımlanacak mali tablolarla mümkün olabilecektir.

SGK mali tabloları MOSİP üzerinden hazırlanmakta olup, il müdürlükleri de kendi mali tablolarını MOSİP üzerinden hazırlayabilmektedir.

SGK il müdürlükleri tarafından hazırlanan mali tabloların IPSAS 18 çerçevesinde ele alınması gerekir. Bölümsel raporlama, her bir bölümün performansının ölçülmesi, ihtiyaçlarının belirlenmesi, hesapverebilirlik ve şeffaflığın artırılması amacıyla mali bilgilerin bölümler halinde sunulmasıdır. Buna göre, her bir ilin değerlendirilebilmesi IPSAS 18'e uygun mali tabloların üretilmesiyle mümkün olabilecektir.

²³² SGK, 2012, s. 107

SGK tarafından kurulan sistemde ise il müdürlüklerinin mali tablolarının IPSAS 18 düzenlemelerine uyumlu olmadığı görülmektedir. Bölümsel Raporlama standardına göre her bir bölümün varlığının, yükümlülüğünün, gelirlerinin ve giderlerinin raporlanması gerekir. Bu raporlamada da temel ölçüt söz konusu muhasebe işleminin ilgili bölüme tahsisinin makul olması, varlığa sadece o bölümün sahip olması, yükümlülüğün sadece o bölümle ilgili olması, gelirin sadece o bölüm tarafından elde ediliyor olması veya giderin sadece o bölüm tarafından yapılıyor olmasıdır. Ayrıca, sadece o bölümle ilgili olmamasına rağmen, bölümün gelir, gider, varlık ve yükümlülüğünün net olarak ayrıştırıldığı durumlarda da yine bölümsel raporlamada ilgili bölümün mali tablolarında gerekli kayıtların yapılması gerekir.

SGK tarafından yapılan bütün harcamalar merkez tarafından gerçekleştirilmekte ve muhasebeleştirilmekte, aynı zamanda bütün taşınmazlar yine merkez tarafından muhasebeleştirilmektedir. IPSAS 18 standardı bölümlerin performansının ölçülmesini ve kaynakların verimli dağılımını öngörmekte iken, mevcut SGK mali raporlama yapısı içerisinde il bazında ortaya konulan mali tablolar o ilin bütün varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerini yansıtmamaktadır.

Örneğin, emeklilik ödemelerinin tamamı merkezden yapılmakta ve muhasebeleştirilmektedir. Oysa emeklilikle ilgili işlemlerin birçoğu il müdürlüklerince yerine getirilmekte, ancak, il müdürlüğü mali tablosunda buna yer verilmediğinden dolayı, çalışanların performansı net olarak tespit edilememektedir. Benzer şekilde, il müdürlüklerinin kasası olmadığı gibi, il müdürlüklerinin banka hesapları da bulunmamaktadır. Yani toplanan bütün paralar Ankara'da, merkezde, muhasebeleştirilmektedir.

İlave olarak SGK tarafından düzenlenen belgeler de resmi ortaya koymaktadır. Bir il belediyesi tarafından prim borçlarına karşılık olarak taşınmaz önerilmiş ve yönetim kurulu kararı ile söz konusu arsa kayıtlara alınmıştır. Prim gelirinin SGK İl Müdürlüğünün gelirleri arasında yer alması gerekmesine ve bundan doğrudan etkilenen ilgili il müdürlüğü olmasına karşın, muhasebe işlem fişi taşınmazlardan sorumlu İnşaat ve Emlak Daire Başkanlığı adına düzenlenmiştir. Söz konusu işlem il müdürlüğü mali tablosunda gözükmediği gibi, il müdürlüğü performansının doğru değerlendirilmesine engel olabilecek bir neticeyi de doğurmaktadır.

4.2.5.8. Denetimler Neticesinde Ortaya Çıkan Tespitler

SGK merkez ve taşra teşkilatı kurum içi ve kurum dışı denetimler vesilesiyle incelenmektedir. Bu incelemelerin bir kısmı mali tablolara yansıyan kalemlerle ilgili de olabilmektedir.

2011 yılı faaliyet raporuna göre SGK tarafından toplam 6.315 denetim gerçekleştirilmiş ve 86.992.065 TL kamu zararı tespit edilmiştir.²³³ Yine SGK dış denetimini gerçekleştiren Sayıştay Başkanlığı tarafından da 2011 yılı SGK mali tabloları denetlenmiş ve mali tabloları ilgilendiren iş ve işlemlerle ilgili olarak tespitlere yer verilmiştir.

Denetimler neticesinde ortaya çıkan ve mali tabloyu ilgilendiren unsurların iki yönüyle ele alınması gerekir: Geçmişte yapılan işlemlerin hatalı olduğuna yönelik tespitler ve geleceğe yönelik işlemler.

²³³ SGK, 2012, s. 64-67

Geleceğe yönelik olan, yani denetim öncesinde olmayan ve ilk defa denetimle birlikte gündeme gelen, mali tabloları ilgilendiren iş ve işlemler mali tablolara girdiği yıl itibarıyla, geleceğe yönelik olarak kayıtlara alınır. Bu bağlamda muhasebe tahminlerinde ortaya çıkan değişikliklerin geleceğe yönelik olarak uygulanması IPSAS 3 gereğidir.

Denetim kısaca var olanla olması gereken arasındaki farkın ortaya konulması olarak tanımlanabilir. Bu sebeple, denetim hata ile özdeştir. Nitekim Sayıştay Başkanlığı tarafından yapılan denetimler kamu zararını ilgilendirecek şekilde ve geçmiş mali tablolara yansıyan işlemlerle bağlantılı olarak yapılmakta ve denetlenen kamu idaresinin hata yaptığını ve mali tabloların bu hata kadar yanlış gösterildiğini ortaya koymaktadır. Geçmişe yönelik olan, yani geçmişi ilgilendirmekle birlikte aynı zamanda mali tablolara da yansıyan iş ve işlemlerin hatalı olduğuna yönelik tespitlerin IPSAS 3'te yer alan hatalarla ilgili düzenlemelere göre ele alınması gerekir. Hatalar tespit edildiği, fark edildiği tarihten geriye dönük olarak uygulanır ve hatanın gerçekleştiği mali tablolardan başlanmak suretiyle düzeltilerek mali tablolar sunulur.

IPSAS 3'te yer verilen kısıtlar da dikkate alınmak suretiyle, örneğin bir ihale kapsamında yapılan ödemenin hatalı olduğuna yönelik olarak tespit yapılması durumunda, yani kamu zararını ilgilendiren bir tespitin ortaya konulması halinde, söz konusu zararın ilk olarak ortaya çıktığı dönemin mali tablosunun düzeltilmesi ve sonraki yıllarda da mali tabloların buna göre düzeltilerek düzenlenmesi gerekir.

4.3. Rize Belediyesi Muhasebe Sisteminin IPSAS'lara Uyumu

4.3.1. Rize Belediyesinin Yapısı ve Yönetimi

Belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi olarak ifade edilen belediyeler; büyükşehir, il ve ilçe belediyeleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Yetki ve sorumlulukları belediye sınırlarını kapsayan belediyeler, 5393 sayılı Belediye Kanununun 14 üncü maddesinde ifade edilen görevleri, aynı kanunun 15 inci maddesinde belirtilen imtiyazlarla yerine getirmektedir. Bu belediyelerden bir tanesi de Rize Belediyesi'dir.

Rize Belediyesinin organları şu şekildedir: Belediye meclisi, belediye encümeni ve belediye başkanı.

Belediye meclisi, belediyenin karar organıdır ve ilgili kanunda gösterilen esas ve usullere göre seçilmiş üyelerden oluşur.

Belediye encümeni, belediye başkanının başkanlığında;

a) İl belediyelerinde ve nüfusu 100.000'in üzerindeki belediyelerde, belediye meclisinin her yıl kendi üyeleri arasından bir yıl için gizli oyla seçeceği üç üye, malî hizmetler birim amiri ve belediye başkanının birim amirleri arasından bir yıl için seçeceği iki üye olmak üzere yedi kişiden,

b) Diğer belediyelerde, belediye meclisinin her yıl kendi üyeleri arasından bir yıl için gizli oyla seçeceği iki üye, malî hizmetler birim amiri ve belediye başkanının birim amirleri arasından bir yıl için seçeceği bir üye olmak üzere beş kişiden,

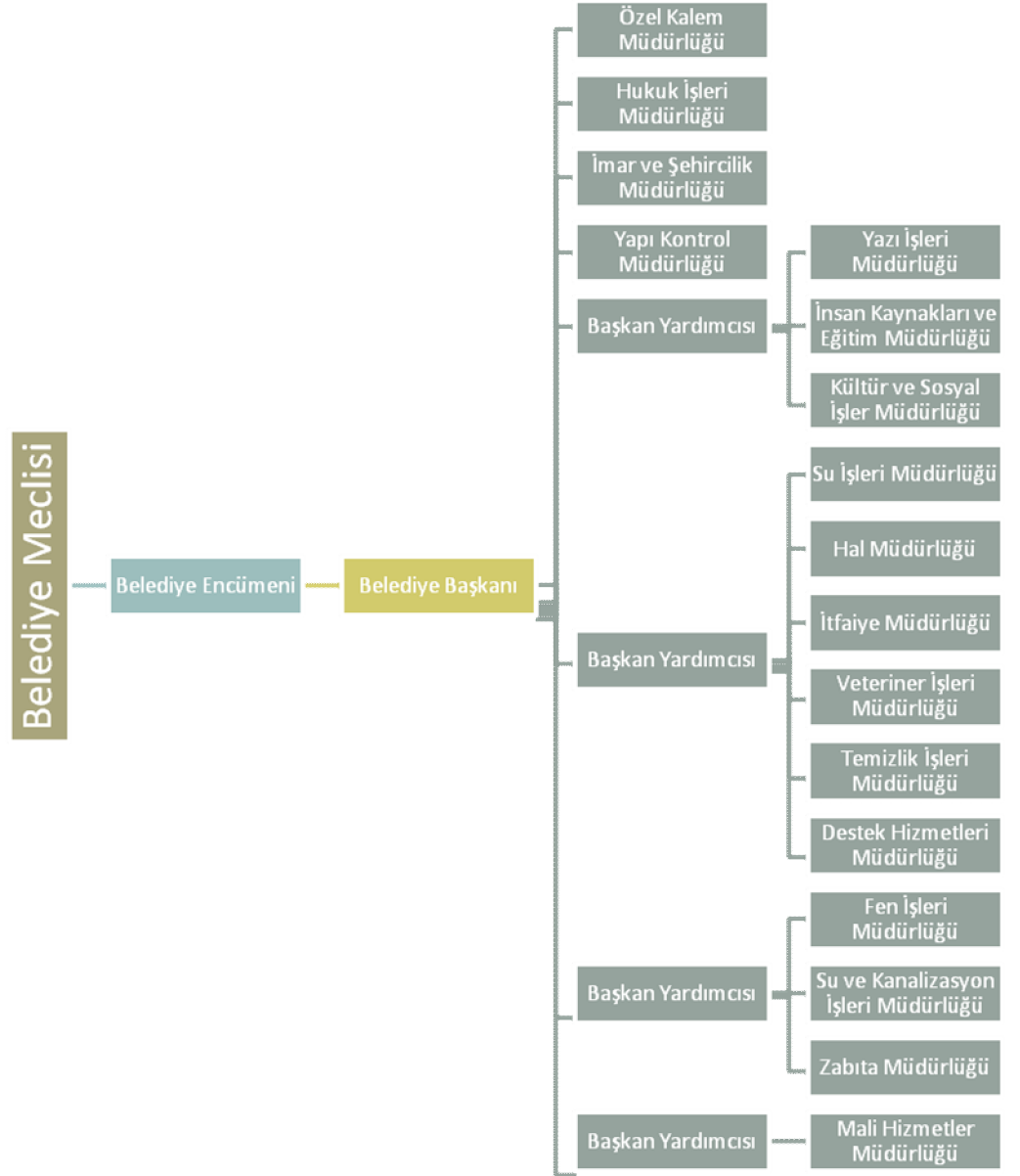
oluşur.

Belediye başkanının katılmadığı toplantılarda, belediye başkanının görevlendireceği başkan yardımcısı veya encümen üyesi, encümene başkanlık eder.

Encümen toplantılarına gündemdeki konularla ilgili olarak ilgili birim amirleri, belediye başkanı tarafından oy hakkı olmaksızın görüşleri alınmak üzere çağrılabilir.

Belediye başkanı ise belediye idaresinin başı ve belediye tüzel kişiliğinin temsilcisidir. Belediye başkanı, ilgili kanunda gösterilen esas ve usullere göre seçilir.

Belediyeler kendilerine verilmiş olan görevleri belediye teşkilatı aracılığıyla yerine getirir. Belediye teşkilatı, norm kadroya uygun olarak yazı işleri, malî hizmetler, fen işleri ve zabıta birimlerinden oluşur. Beldenin nüfusu, fizikî ve coğrafi yapısı, ekonomik, sosyal ve kültürel özellikleri ile gelişme potansiyeli dikkate alınarak, norm kadro ilke ve standartlarına uygun olarak gerektiğinde sağlık, itfaiye, imar, insan kaynakları, hukuk işleri ve ihtiyaca göre diğer birimler oluşturulabilir. Bu birimlerin kurulması, kaldırılması veya birleştirilmesi belediye meclisinin kararıyla olur. Aşağıdaki şekilde Rize Belediyesi teşkilat yapısına yer verilmektedir. Şekilde belediye birimleri ve bu birimlerin ilgili olduğu faaliyetler yer almaktadır.



Şekil 7: Rize Belediyesi Teşkilat Yapısı

Kaynak: www.rize.bel.tr; erişim tarihi: 14.12.2012

4.3.2. Rize Belediyesinin Mali Yönetimine İlişkin Düzenlemeler

5393 sayılı Belediye Kanununun 59 uncu maddesine göre belediyelerin gelirleri şu şekildedir:

“a) Kanunlarla gösterilen belediye vergi, resim, harç ve katılma payları.

- b) Genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan pay.
- c) Genel ve özel bütçeli idarelerden yapılacak ödemeler.
- d) Taşınır ve taşınmaz malların kira, satış ve başka suretle değerlendirilmesinden elde edilecek gelirler.
- e) Belediye Meclisi tarafından belirlenecek tarifelere göre tahsil edilecek hizmet karşılığı ücretler.
- f) Faiz ve ceza gelirleri.
- g) Bağışlar.
- h) Her türlü girişim, iştirak ve faaliyetler karşılığı sağlanacak gelirler.
- i) Diğer gelirler.

Büyükşehir belediyelerinde büyükşehir sınırları ve mücavir alanları içinde belediyelerince tahsil edilen emlak vergisi tutarının tamamı ilgili ilçe ve ilk kademe belediyeleri tarafından alınır. Bunlardan büyükşehir belediyesine veya özel idareye ayrıca pay kesilmez.”

Bu gelirlerle yapılan giderler ise yine aynı Kanununun 60 ıncı maddesinde ifade edilmektedir:

“Belediyenin giderleri şunlardır:

- a) Belediye binaları, tesisleri ile araç ve malzemelerinin temini, yapımı, bakımı ve onarımı için yapılan giderler.
- b) Belediyenin personeline ve seçilmiş organlarının üyelerine ödenen maaş, ücret, ödenek, huzur hakkı, yolluklar, hizmete ilişkin eğitim harcamaları ile diğer giderler.
- c) Her türlü alt yapı, yapım, onarım ve bakım giderleri.

d) Vergi, resim, harç, katılma payı, hizmet karşılığı alınacak ücretler ve diğer gelirlerin takip ve tahsili için yapılacak giderler.

e) Belediye zabıta ve ifaiye hizmetleri ile diğer görev ve hizmetlerin yürütülmesi için yapılacak giderler.

f) Belediyenin kuruluşuna katıldığı şirket, kuruluş ve katıldığı birliklerle ilgili ortaklık payı ve üyelik aidatı giderleri.

g) Mezarlıkların tesisi, korunması ve bakımına ilişkin giderler.

h) Faiz, borçlanmaya ilişkin diğer ödemeler ile sigorta giderleri.

i) Dar gelirlili, yoksul, muhtaç ve kimsesizler ile özürllülere yapılacak sosyal hizmet ve yardımlar.

j) Dava takip ve icra giderleri.

k) Temsil, tören, ağırlama ve tanıtım giderleri.

l) Avukatlık, danışmanlık ve denetim hizmetleri karşılığı yapılacak ödemeler.

m) Yurt içi ve yurt dışı kamu ve özel kesim ile sivil toplum örgütleriyle birlikte yapılan ortak hizmetler ve proje giderleri.

n) Sosyo-kültürel, sanatsal ve bilimsel etkinlikler için yapılan giderler.

o) Belediye hizmetleriyle ilgili olarak yapılan kamuoyu yoklaması ve araştırması giderleri.

p) Kanunla verilen görevler ve hizmetlerin yürütülmesi için yapılan diğer giderler.

r) Şartlı bağışlarla ilgili yapılacak harcamalar.

s) İmar düzenleme giderleri.

t) Her türlü proje giderleri.”

Yukarıda ifade edilen giderler ile bu giderlerin kaynağını gösteren gelirlerin ayrıntılı olarak gösterildiği ve belediyelere gelirleri toplama ve harcamaları yapma izni veren bütçeler, belediyelerde belediye meclisleri tarafından kabul edilir. Kabul edilen bu bütçeler “Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği”²³⁴ hükümlerine uygun olarak uygulanır ve muhasebeleştirilir.

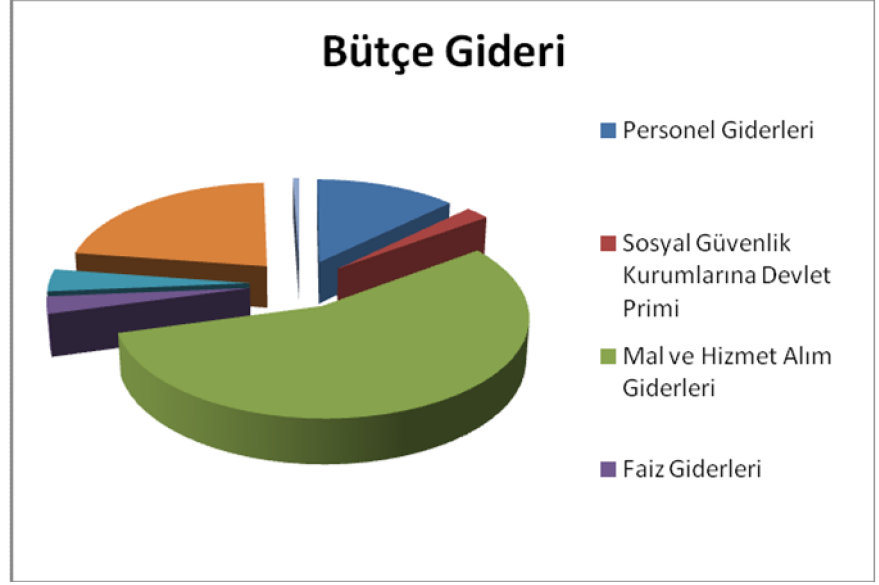
Rize Belediyesinin gelir ve gider dağılımı ise 2011 yılı mali tablolarından elde edilen veriler ışığında aşağıdaki tablolarda detaylı olarak gösterilmiştir.

Tablo 13: Rize Belediyesi 2011 Yılı Bütçe Giderleri Dağılımı

Ekonomik Gider Kodu	Oran (%)	Tutar
Personel Giderleri	12,80	7.239.297,26
Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi	2,21	1.247.684,96
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	55,80	31.559.811,21
Faiz Giderleri	2,84	1.606.002,99
Cari Transferler	3,70	2.091.992,32
Sermaye Giderleri	22,11	12.506.484,07
Sermaye Transferleri	0,55	308.650,00

Kaynak: Rize Belediyesi 2011 Yılı Kesin Mizanı

²³⁴ Resmi Gazete Tarihi: 10.03.2006 Resmi Gazete Sayısı: 26104

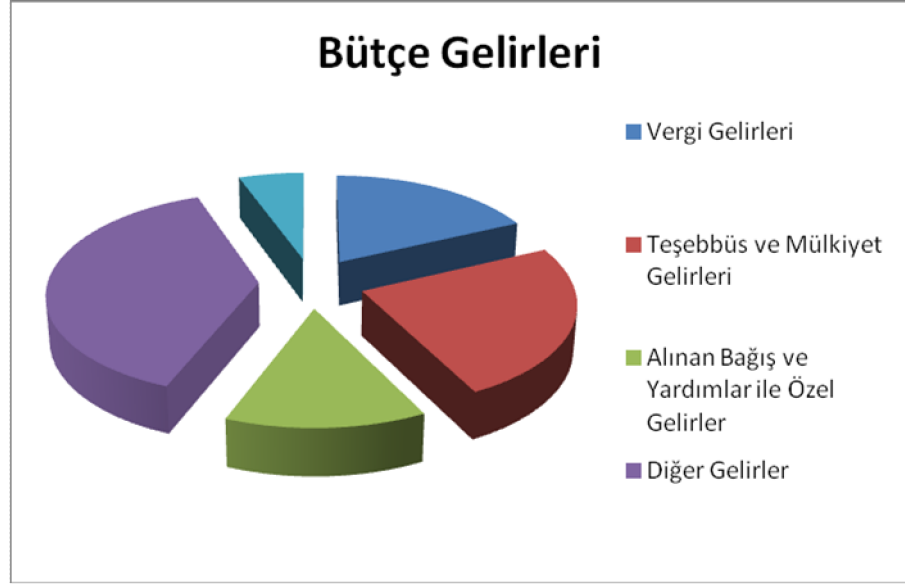


Şekil 8: Rize Belediyesi Bütçe Giderlerinin Dağılımı

Tablo 14: Rize Belediyesi 2011 Yılı Gelir Dağılımı

Gelir Açıklaması	Oran (%)	2011
Vergi Gelirleri	18,04	11.216.020,63
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	24,45	15.197.620,96
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	13,50	8.391.667,59
Diğer Gelirler	38,41	23.877.906,76
Sermaye Gelirleri	5,60	3.483.577,54

Kaynak: Rize Belediyesi 2011 Yılı Kesin Mizanı ve Gelir Kesin Hesabı



Şekil 9: Rize Belediyesi Bütçe Gelirlerinin Dağılımı

4.3.3. Rize Belediyesinin Denetimi

Belediyelerin denetimi; faaliyet ve işlemlerde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve belediye teşkilâtının gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı duruma gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor hâline getirerek ilgililere duyurmaktır.

Belediyelerde iç ve dış denetim yapılır. Denetim, iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, malî ve performans denetimini kapsar. İç ve dış denetim 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre yapılır. Ayrıca, belediyenin malî işlemler dışında kalan diğer idarî işlemleri, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından da denetlenir. Belediyelere bağlı

kuruluş ve işletmeler de yukarıdaki esaslara göre denetlenir. Denetime ilişkin sonuçlar kamuoyuna açıklanır ve meclisin bilgisine sunulur.

5393 sayılı Belediye Kanununda yer alan bu hükümlere göre; belediyeler kendi iç denetçileri eliyle iç denetime tabi tutulmakta ve Sayıştay tarafından da belediyelerin dış denetimi gerçekleştirilmektedir. 5018 sayılı Kanunun 68 inci maddesine göre genel yönetim kapsamında bulunan belediyelerin dış denetimi Sayıştay tarafından yapılmaktadır. İlave olarak; belediyelerin İçişleri Bakanlığı tarafından kısmi bir dış denetime tabi olduğu da ifade edilebilir. Ancak bu denetimde mali işlemler kapsam dışı tutulmaktadır.

4.3.4. Rize Belediyesinde Uygulanan Muhasebe Sistemi

Genel Yönetim Kapsamındaki İdarelerden olan belediyeler 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun hükümlerine tabiidir. Bu kanunun 49 uncu maddesine göre “Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olarak Maliye Bakanlığı bünyesinde; Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenir. Bu standartlar Resmî Gazetede yayımlanır. Kurulun yapısı, çalışma usûl ve esasları ile diğer hususlar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.”

Belediyeler Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine tabi olarak muhasebe sistemlerini kurmakta ve yürütmektedir. Bu sistemin özü de 5018 sayılı Kanunun 50 inci maddesinde şu

şekilde hüküm altına alınmıştır: “Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir.” Neticede, Rize Belediyesinde tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi uygulanmakta ve gerekli muhasebe ve raporlama iş ve işlemleri Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği düzenlemelerine göre yapılmaktadır.

4.3.5. Rize Belediyesi Muhasebe Sisteminin IPSAS’lar Açısından Değerlendirilmesi

SGK’da olduğu gibi belediyelerin ortak bir muhasebe yazılım programı bulunmamaktadır. Her belediye kendi ihtiyaçlarına göre program almakta veya üretmektedir. Mali tabloların içeriğini oluşturan iş ve işlemlerin kaydedildiği bu programlar vesilesiyle yevmiye defterleri çıkarılmakta ve bilanço, gelir tablosu, mizanlar vb. mali tablolar elde edilmektedir.

Ancak, söz konusu programlar kurgulanırken veya kullanılırken tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin öngördüğü yapıdan ciddi uzaklaşmaların olduğu ve mali tabloların doğru ve güvenilir olarak elde edilemediği tespit edilmiştir.

Rize Belediyesi 2011 yılı gelirleri 62.166.793,48 TL, giderleri ise 56.559.922,81 TL olarak gerçekleşmiştir. Toplam gelirlerin yaklaşık % 81’ini vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri ve su tahsilâtları ve harçların da içerisinde bulunduğu diğer gelirler oluşturmaktadır. Giderlerin ise yaklaşık % 91’i personel giderleri, mal ve hizmet alım giderleri ve sermaye giderlerinden meydana gelmektedir.

Söz konusu giderler ve gelirler üzerinden yapılan inceleme neticesinde, Rize Belediyesinin ana faaliyet konularının IPSAS'lara uyumu açısından değerlendirilmesi aşağıda başlıklar itibarıyla yapılacaktır.

4.3.5.1. Su Gelirleri

Belediyeler tarafından üretilen ve sunulan su hizmetlerinden kaynaklı olarak belediye meclisi kararlarıyla su gelirleri tahsil edilmektedir. Söz konusu hizmet halka, kamu kurum ve kuruluşlarına yapılmaktadır. Rize Belediyesi tarafından da su hizmeti verilmekte ve karşılığında da gelir elde edilmektedir. 2011 yılında 10.163.751,80 TL su hizmetlerine ilişkin gelir elde edilmiştir.

IPSAS 9'a göre bedel karşılığında yapılan faaliyetlerden elde edilen gelirlerin güvenilir bir şekilde verildiği tespit edilebiliyorsa hâsılat muhasebeleştirilir.

Eğer aşağıdaki koşulların tamamı sağlanmışsa, işlemin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilir:

- Hâsılat tutarı güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa,
- İşlemlerle ilgili ekonomik faydaların idareye gelmesi muhtemelse,
- Raporlama döneminde işlemin tamamlanma düzeyi güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa,
- İşlem için ortaya çıkan maliyetler ile işlemi tamamlamak için gerekli maliyetler güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa.

Bu tespitlerden hareketle, özelde Rize Belediyesi ve genelde tüm belediyeler açısından, verilen su hizmetlerinin tüketim miktarı hesap edilebildiği müddetçe hasılat olarak muhasebeleştirilebilecektir. Böyle bir yaklaşım tahakkuk esaslı muhasebenin de gereğidir. Bu bağlamda, raporlama dönemi içerisinde belediyeler

tarafından sunulan su hizmetinin, yani aboneler tarafından kullanılan tüketim miktarının dikkate alınarak mali tablolarda söz konusu tahakkuk tutarının gösterilmesi gerekir. Mali tablolarda göstermek için belediye tarafından “Su Tüketimi Borç Bildirimi” kesilmesine gerek bulunmamaktadır. Çünkü söz konusu bildirim olmasa da, hasılat tutarı güvenilir bir şekilde ölçülebildiğinden ve idareye ekonomik faydasının gelmesi muhtemel olmasından dolayı hasılatın muhasebeleştirilmesi gerekir.

Rize Belediyesi mali tablolarında ise su gelirlerinin IPSAS 9 düzenlemelerine uygun olarak tahakkuk ettirilmediği görülmektedir. Çünkü raporlama dönemine düşen su kullanım miktarı borç bildirimini çıkarılmadığı müddetçe mali tablolarda görülmemektedir.

Ayrıca, borç bildirimlerinde abone tarafından ödenecek tutarın hangi dönemi kapsadığı ve hangi tarihler arasında ödemelerin yapılacağı bilgilerine de yer verilmektedir. Söz konusu bilgiler üzerinden yapılan inceleme neticesinde, son okumu tarihinde borç çıkartılmasına, bildirim tebliğ edilmesine karşın, abone tarafından borç bu bildirim takip eden yaklaşık 15 gün içerisinde yapılmaktadır. Bu ödemenin geç yapılıyor olması hâsılat tutarının bir kısmının finansman geliri olarak muhasebeleştirilmesini akıllara getirebilir. Ancak, yasalardan kaynaklı olan veya belirli makamlar tarafından tespit edilen sürelerde yapılan ödemeler finansman geliri veya gideri olarak muhasebeleştirilemeyecektir.

4.3.5.2. Vergi Gelirleri

Rize Belediyesinin vergi gelirleri, 2011 Yılı Aralık Mizanına göre Bina, Arsa, Arazi, Çevre Temizlik, Elektrik ve Havagazı Tüketim ve İlan ve Reklam vergisinden

meydana gelmektedir. Söz konusu vergilerin bir kısmı beyana dayalı, bir kısmı diğer kurumlarla ilgili ve diğer bir kısmı ise idarelerin tebligatına dayalı olduğundan dolayı, inceleme de bu özellikler dikkate alınarak yapılmıştır.

Vergi gelirlerinin tamamı belediye açısından gelirdir ve belediye hizmetlerinden kaynaklı olanların IPSAS 9 standardı kapsamında ele alınması gerekir. Bu bağlamda ölçülebilir olması ve aynı zamanda idareye ekonomik faydasının muhtemel olması hallerinde gerçek değeriyle muhasebeleştirilmesi gerekir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda vergilerle ilgili olarak şu hükümlere yer verilmektedir.

- **İlan ve Reklam Vergisi:** Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam vergiye tabidir. Vergiye tabi ilan ve reklamlarda, ilan ve reklam işinin mükellefçe yapılması halinde ilan veya reklam işinin yapılmasından önce mükellef tarafından, ilan ve reklam işinin bu işi mutad meslek olarak ifa edenler tarafından yapılması halinde ilan ve reklam işini yapanlarca ilan veya reklamın yapıldığı ayı takip eden ayın 20 nci günü akşamına kadar verilecek beyanname üzerine, tarh ve tahakkuk ettirilir. (2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, Madde: 12-16.)

- **Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi:** Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde elektrik ve havagazı tüketimi vergiye tabidir. Elektrik ve Havagazı tüketenler, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisini ödemekle mükelleftirler. 20.2.2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanununa göre elektrik enerjisini tedarik eden ve havagazını dağıtan kuruluşlar, satış bedeli ile birlikte bu verginin de tahsilinden ve ilgili belediyeye yatırılmasından sorumludurlar.

Organize sanayi bölgelerinde tüketilen elektrik enerjisinin vergisini organize sanayi bölgeleri tüzel kişiliklerine elektriği temin eden kuruluş öder. Elektrik ve havagazını dağıtan kuruluşlar tahsil ettikleri vergiyi, tahsil tarihini takip eden ayın 20 nci günü akşamına kadar belediyeye bir beyanname ile bildirmeye ve vergiyi aynı sürede ödemeye mecburdurlar. (2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, Madde: 34.)

- **Çevre Temizlik Vergisi:** Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar çevre temizlik vergisine tabidir. Su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle hesaplanan çevre temizlik vergisi, su faturasında ayrıca gösterilmek suretiyle tahakkuk etmiş sayılır. Bu suretle tahakkuk eden vergi, su tüketim bedeli ile birlikte belediyelerce tahsil edilir. İş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalara ait çevre temizlik vergisi, belediyelerce binaların tarifedeki derecelere intibak ettirilmesi üzerine her yılın Ocak ayında yıllık tutarı itibarıyla tahakkuk etmiş sayılır. Tahakkuk eden vergi, bir defaya mahsus olmak üzere, belediyelerin ilan mahallerinde bir ay süreyle topluca ilan edilir. İş yeri ve diğer şekilde kullanılan binalarla ilgili olarak tahakkuk eden bu vergi, her yıl, emlak vergisinin²³⁵ taksit sürelerinde ödenir. (2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, Madde: 44.)

Görülebileceği üzere Rize Belediyesi tarafından alınan vergilerde hem tahakkuk hem de tahakkuk eden vergilerin tahsiliyle ilgili olarak kanunla belirlenmiş olan düzenlemeler bulunmaktadır. Yapılan bu düzenlemelerle IPSAS 1 ve 9 standardı bir arada ele alındığında, alınan vergi gelirlerinin ilgili olduğu dönemde muhasebeleştirilmesi gerektiği görülmektedir.

²³⁵ 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine göre Emlak vergisi birinci taksiti Mart, Nisan ve Mayıs aylarında, ikinci taksiti Kasım ayı içinde olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

4.3.5.3. Taşınmaz Kira Gelirleri/Maddi Duran Varlıklar

SGK taşınmazlarının mali tablolarda gösterilmesinin IPSAS'lara uygunluğuna yönelik olarak yaptığımız değerlendirmeler genel olarak Rize Belediyesi için de geçerlidir.

- Satış için elden çıkarılması düşünülen taşınmazlar Rize Belediyesinde IPSAS 12'ye göre Stoklar hesabında izlenmemektedir.

- IPSAS 1'e göre mali tabloların temel ilkelerinden olan raporlama dönemi ilkesine riayet edilmemekte, Rize Belediyesi tarafından kiraya verilen taşınmazlar kiralama süresiyle uyumlu olacak şekilde mali tablolarda görülmemektedir.

- Maddi Duran Varlıkların muhasebeleştirilmesinde maliyet modeli uygulanmakla birlikte, faydalı ömürlerinin tespiti IPSAS 17 ile uyarlı değildir. IPSAS 17'e göre amortisman faydalı ömre göre alınmakta olup, taşınmazın kullanım ömrüne bağlı olarak idarece her yıl gözden geçirilmelidir. 2011 yılı mizanında yapılan incelemede arazi taşıtları ile karayolu taşıtlarının amortisman ayrılacak bir değerinin kalmadığı görülmektedir. Ancak, söz konusu taşıtlar belediye tarafından kullanılmaya devam etmektedir. Bu durum belediyenin muhasebe yönetmeliğine uygun olmakla birlikte IPSAS'lara uyarlı bir amortisman yöntemi belirlemediğini göstermektedir.

- Rize Belediyesi tarafından kiraya verilen taşınmazlar için IPSAS 16 standardının dikkate alınması gerekir.

4.3.5.4. Kamu İhale Kanunu Kapsamındaki İşler

Rize Belediyesi tarafından yapılan mal ve hizmet alımları ile yapım işleri 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir. Söz konusu kanun hükümlerine göre gerçekleştirilen ihaleler neticesinde 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu hükümlerine uyarlı olarak sözleşmeler²³⁶ imzalanmaktadır. Rize Belediyesi ile yükleniciler arasında imza edilen sözleşmelerde ödeme şartlarıyla ilgili olarak şu düzenlemeler yer almaktadır:

- **Yapım İşleri:** Hakediş raporları, bu Sözleşmenin eki olan Yapım İşleri Genel Şartnamesinde düzenlenen esaslar çerçevesinde, kanuni kesintiler de yapılarak her ayın ilk beş iş günü içinde düzenlenir. Hazırlanan hakedişler raporları İdarece onaylandıktan sonra otuz gün içinde tahakkuka bağlanarak on beş gün içinde ödenir.

- **Hizmet Alımları:** Sözleşme bedeli Hizmet İşleri Genel Şartnamesinin hakedişler ve ödeme başlıklı yedinci bölümünde öngörülen usul ve esaslar çerçevesinde yapılır. Söz konusu bölümde ise hakediş raporunun, yüklenici veya vekili tarafından imzalandığı tarihten başlamak üzere en geç sözleşmesinde yazılı sürenin sonunda, eğer sözleşmede bu hususta bir kayıt yoksa otuz gün içinde tahakkuka bağlanacağı ve bu tarihten başlamak üzere otuz gün içinde de ödeme yapılacağı ifade edilir.

- **Mal Alımları:** Mal alım ihalelerinde ise muayene ve kabul komisyonunca kabul raporu düzenlendikten sonra yüklenicinin yazılı talebi üzerine idarece belirlenmiş olan bir gün içerisinde yükleniciye ödeme yapılmaktadır.

²³⁶ Kamu İhale Kurumu tarafından idareleri ve ihalelere katılan isteklileri yönlendirmek amacıyla tip sözleşmeler hazırlanmıştır. Tip sözleşmelere uygun olarak sözleşmeler hazırlanmakta ve imzalanmaktadır.

Görüleceği üzere, bütün ihalelerde iş gerçekleştirildikten belli bir süre sonra ödeme yapılmaktadır. Bu durum bütün idarelerde de bu şekildedir. Rize Belediyesi tarafından gerçekleştirilen bu kapsamdaki ödemelerde de söz konusu vadeler bulunmasına karşın, ödeme fatura bedeli üzerinden doğrudan yapılmakta ve bütçe giderleri ve giderler hesabında muhasebeleştirilerek mali tablolara aktarılmaktadır. Ancak, IPSAS 9 gereği yapılan ödeme içerisinde finansman mahiyetinde ödeme de bulunmaktadır. Çünkü ödeme gerçeğe uygun değeriyle yapılmamakta, gerçekleştiği tarih ile ödeme yapıldığı tarih arasında bir vade bulunmaktadır. Aradaki farkın finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

Böyle bir yaklaşım idareler arasındaki karşılaştırmalara da imkân sağlayacaktır. Örneğin, Rize Belediyesinin ödemelerini 3 ay içerisinde yaptığını ve buna yönelik olarak düzenlemeleri de ihale dokümanlarına koyduğunu kabul edelim. Ancak farklı bir belediyenin aynı kapsamdaki alımlarını 12 ay içerisinde ödemesi durumunda, her iki belediyenin yapmış olduğu alımların vade yapısı dikkate alınmadan kıyası anlamlı sonuçlar vermeyecektir. Anlamlı sonuçlar elde edebilmek için giderlerin veya gelirlerin içerisindeki vadelerin çıkarılması gerekir.

Ayrıca, 4734 sayılı Kanun kapsamında yapılan işlerle ilgili olarak ödeme yapılacağı zaman, yüklenici işi yapmasına, çoğu durumda yapılan iş idarece kabul edilmesine veya kullanılmasına karşın, fatura kesilmediği için söz konusu işlemlerin muhasebeleştirilmediği de görülmektedir. Hem SGK hem de Rize Belediyesi mali tablolarına bakıldığında faturası kesilmeyen ancak iş gerçekleştirilen veya mal teslim edilen hallerde gerekli muhasebeleştirme işlemlerinin yapılmadığı tespit edilmiştir.

IPSAS 1'e göre mali tabloların hazırlanmasında ve sunumunda tahakkuk esasına riayet edilmelidir. Tahakkuk raporlama dönemiyle ilgilidir ve nakit

ödemededen tamamen farklıdır. İşin gerçekleştirildiği döneme ait olmasını öngörür. Faturaların kesilmesi IPSAS 9 Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler kapsamında gelirin doğduğu anı yansıtmaz. Standartta göre gelmesinin muhtemel olması ve sağlıklı ölçümünün mümkün olduğu hallerde gelir muhasebeleştirilir. Burada faturanın kesilmesi şartı yoktur. Fatura ödemeye yönelik bir işlem mahiyetindedir. IPSAS 9 standardının 4734 sayılı Kanun kapsamında sözleşmeye bağlanan işlerin ödemelerinin yapılmasında kullanılıp kullanılmayacağı da tartışılabilir. Ancak, IPSAS 9 standardının dayanağı olan IAS 18 standardına göre faturayı kesen firma açısından söz konusu iş veya işlem faturaya göre değil, işin yapıldığı döneme göre muhasebeleştirilmekte olduğundan, IPSAS 3 standardına göre düzenleme bulunmayan hallerde benzer standartlardan hareketle bir çıkarsama yapılması gerektiğinden, Rize Belediyesi tarafından söz konusu işlemlerin muhasebeleştirilmesinde IPSAS 1 ve IPSAS 9 standardına riayet edilmesi kanaatimizce doğru olacaktır.

4.3.5.5. Personel Giderleri

Rize Belediyesi insan kaynaklarında memur, sözleşmeli personel, işçi ve geçici işçi olmak üzere 4 farklı istihdam türü söz konudur. Rize Belediyesi toplam personelinin % 34,59'unu işçi, % 47,03'ünü memur, % 17,84'ünü sözleşmeli personel ve % 0,54'ünü geçici işçi oluşturmaktadır.

Söz konusu personele aylık ödemeleri yapılmakta, çalışanların sosyal güvenlik primleri ve işten ayrılan işçilerin ihbar ve kıdem tazminatları ödenmektedir.

Kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan kişilere sağlanan faydalarla ilgili olarak IPSAS 25 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı getirilmiş ve söz konusu

standarda göre gerekli işlemlerin yapılması öngörülmüştür. İdarelerin çalışanlarına sağladıkları kısa vadeli faydalar ile çalışma dönemi sonrasında sağlanan uzun vadeli faydaların bu standart kapsamında ele alınması gerekir: Maaşlar, ücretler, sosyal sigorta yardımları, lojman yardımı, sağlık yardımı, gıda yardımı, kıdem tazminatları ve emeklilik ödemeleri bu kapsamda değerlendirilmelidir.

Rize Belediyesi tarafından yapılan ödemelere bakıldığında 12 aylık dönem içerisinde gerçekleştirilen ödemelerin doğrudan gider olarak muhasebeleştirildiği ve bu yapıyla IPSAS 25 ile uyumlu olduğu görülmektedir. Ancak, işçilerin ihbar ve kıdem tazminatlarıyla ilgili olarak IPSAS 25'in öngördüğü şekilde bir muhasebeleştirilmenin yapılmadığı tespit edilmiştir. Belediyede çalışan işçilerin tahmini işten ayrılış tarihleri bulunarak, söz konusu tarihte yapılacak ödemelerin net bugünkü değerinin tespit edilmesi ve bunların mali tablolarda gösterilmesi gerekir.

4.3.5.6. Sermaye Harcamaları

Rize Belediyesi 2011 yılı mizanında yapılan inceleme neticesinde, belediyenin giderlerinin önemli bir kısmının sermaye harcamalarıyla ilgili olduğu görülmüştür. Sermaye harcaması maddi duran varlıklara yapılan yatırım olarak ifade edilebilir. Örneğin; 630 Giderler Hesabında (03050104 – Hesap Planı detay kodu)²³⁷ yer alan borç tutarı 14.945.651,58 TL'dir, ve toplam gider bütçesi içerisinde bu rakam yaklaşık % 26,5 oranına denk gelmektedir.

Bu kapsamda yapılan harcamaların IPSAS 17 standardına göre kayıtlara alınması gerekir. Ayrıca Rize Belediyesi tarafından kiraya verilmesi düşünülen taşınmazlar için dahi taşınmaz tamamlanana kadar IPSAS 16'ya göre değil, IPSAS

²³⁷ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yer alan hesap planında gösterilen 630 Giderler Hesabı bütçe ile ilgili olsun veya olmasın tahakkuk etmiş giderlerin izlenmesi için kullanılır. (Madde: 97)

17'ye göre mali tablolara alınması gerekir. Ancak, Rize Belediyesi maddi duran varlıkları üzerinde yapılan incelemede genel olarak varlıkların maliyet bedeliyle kayıtlara alındığı ancak, bedel karşılığı harici elde edilen taşınmazların gerçeğe uygun değeriyle muhasebe kayıtlarında gösterilmediği tespit edilmiştir.

İlave olarak, 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında gerekli kayıtların yapılmasına karşın, söz konusu kayıtların gerçekleşme yüzdesine göre mali tablolara aksettirilmediği de tespit edilmiştir. IPSAS 11 standardına göre inşaat sözleşmelerinin gerçekleşme yüzdelerine göre mali tablolara alınması gerekir. Benzer şekilde Rize Belediyesi tarafından yaptırılan inşaat işlerinde, fatura kesilmediği için mali tablolarda gözükmeyen varlıklar bulunmaktadır. Söz konusu varlıklar tamamlanmış olmasına karşın, fatura kesilmediğinden gerekli muhasebeleştirme işlemleri yapılmamıştır.

4.3.5.7. Mali Tablolarla İlgili Diğer Hususlar

Faaliyet bazında yukarıda yapmış olduğumuz tespitlere ilave olarak, Rize Belediyesi 2011 yılı mali tabloları üzerinden yapılan incelemeler neticesinde aşağıda yer verilen hususlar tespit edilmiştir.

- Rize Belediyesi tarafından elde edilen gelirlerin bir kısmı tahakkuk tahsiline bağlı gelirler şeklindedir. Yani tahsil edildiği anda tahakkuk kaydı yapılmaktadır. Örneğin; Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi, Bina İnşaat Harcı, Otopark İşletmesi Geliri ve Parkomat Geliri. Bu gelirler kasa ve bankaya alındığı anda aynı zamanda 600 Gelirler Hesabına da kaydedilmekte ve yansıtma hesaplarıyla bütçe irtibatı kurulmaktadır. Ancak, 800 Bütçe Gelirleri²³⁸ hesabında yer alan

²³⁸ Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, nakit giriş ve çıkışlarının bütçe ile bağlantısını sağlayan hesaplar olup, nakit giriş ve çıkışı olduğu durumlarda kullanılır.

kayıtlar ile 600 Gelirler hesabında yer alan kayıtların birbiriyle uyumlu olmadığı görülmektedir. Neticede, tahsil edilen gelirlerin bir kısmının tahakkuk kaydının yapılmadığı, dolayısıyla, IPSAS 1'e göre mali tablolarla bağlantısının kurulmadığı tespit edilmiştir.

- Rize Belediyesi gelirlerinin bir bölümü diğer idarelerden elde edilen veya gelen kaynaklardır: Hazine yardımı ve Merkezi İdare Vergi Gelirlerinden Alınan Pay. 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanununun 1 inci maddesine göre Rize Belediyesine genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı toplamı üzerinden pay verilmektedir. 3 üncü maddesine göre ise; bu paylar aylık olarak hesaplanmakta ve tahsili takip eden ayı takip eden ayın sonuna kadar İller Bankasına aktarılmaktadır. İller Bankası da müteakip ayın en geç onuncu günü mesai saati sonuna kadar bu payı Rize Belediyesine aktarmaktadır. Ancak, Rize Belediyesinin bu payı alacağı kesinleştiği tarih itibarıyla mali tablolarında gerekli kayıtları yapmadığı görülmektedir.

- Rize Belediyesi tarafından sunulacak olan mali tablolar Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 420 inci maddesinde ifade edilmesine karşın, söz konusu tablolar arasında IPSAS 1'de yer alan notlar yer almamaktadır.

- IPSAS 1 standardı mali tabloların gerçeğe uygun sunumunu, önemlilik ve birleştirilerek sınıflandırılması ilkelerini öngörmesine karşın, Rize Belediyesi hesaplarında yer alan ve önemli tutarlarda kayıtların yapıldığı bir kısım detay hesaplarının "Diğer" adı altına muhasebeleştirildiği görülmektedir. Söz konusu sunum IPSAS 1'e uygun olmadığı gibi, mali tabloların şeffaflık ve hesapverebilirlik yönetim ilkelerine hizmet etmesine de engel olmaktadır.

- Mahalli idareler hesap planında 128 Şüpheli Alacaklar Hesabına yer verilmemektedir. Ancak, IPSAS 19 standardı karşılık ayrılmasını öngörmekte olup, söz konusu yapı IPSAS'la uyumlu değildir.

- Rize Belediyesi tarafından yapılan faiz tahsilâtlarının IPSAS 1'e uygun olarak raporlama dönemini yansıtacak şekilde mali tablolarda tahakkuk esasına uygun olarak gösterilmediği tespit edilmiştir. Faizler tahsil edilmese de, IPSAS 9'a göre belediye gelirlerine girişi muhtemel olduğunda ve güvenilir olarak ölçülebildiği anda muhasebeleştirilmesi gerekir.

- Mali tablolarda yapılan inceleme neticesinde IPSAS 1'e uygun şekilde kısa vade uzun vade ayrımının yapılmadığı ve gerekli tahakkuk kayıtlarının gerçekleştirilmediği görülmektedir. Örneğin belediye tarafından kiraya verilen ve kiralama süresi 3 yıl olan bazı taşınmazlar mali tablolarda hiç gözükmemektedir. Tahsil olduğu müddetçe faaliyet sonuçları tablosu ve bütçeyle ilişkilendirilmekte, haricinde belediye mali tablolarında herhangi bir kayıt yapılmamaktadır.

SONUÇ

Türkiye kamu mali yönetiminin yıllardır şeffaflıktan uzak tablolar üretmiş olması, tabloların hesapverebilirliğe, aynı zamanda idare performansının ölçülmesine ve karşılaştırılabilmesine olanak tanımaması, kayıt dışı iş ve işlemler ile varlıkların tablolara yıllardır aksettirilmemiş olması, uluslararası arenada Türkiye'nin mali tablolarının uzun yıllar anlamlı veriler üretmekten çok uzak olması sebebiyle, IPSAS'ların bilinmesi ve sağlıklı uygulanması önem arz etmektedir. Kamu sektörünün harcadığı kaynakların büyüklüğü ve bu büyüklüğün ekonomi içerisindeki paydaşları etkileme gücü dikkate alındığında IPSAS'lara uygun olarak hazırlanmış mali tabloların önemi bir kat daha artmaktadır. Bütçe hakkının doğru ve amaçlarına uygun olarak kullanıp kullanılmadığının tespiti kamu sektörünün ürettiği mali tablolar aracılığıyla mümkün olduğundan dolayı, bu tabloların gerçeğe uygun olarak hazırlanması gerekmektedir.

Kamu sektörü mali tablolarının IPSAS'lara uygun bir şekilde hazırlanması ve bunun denetimlerle desteklenmesi, hem hesapverebilirliğe hizmet edecek, hem şeffaflığı sağlayacak, aynı zamanda kamu sektörünün mali tabloları dikkate alınmak suretiyle sağlıklı kararlar verilebilecektir.

Çalışmamızda yer verdiğimiz teorik inceleme ve akabinde ortaya konulan uygulama bölümleri nazara alındığında, IPSAS'ların Türkiye'de uygulanmasıyla bağlantılı olarak aşağıdaki tespitlerin yapılabilmesi mümkündür. Bu tespitler aynı zamanda üzerinde durulması ve tartışılması gerekli olan alanlara da işaret etmektedir.

- IPSAS'ların uygulanacağı kapsam net değildir. Bu netlik kendisini yayınlanmış olan DMS'lerde dahi göstermektedir. IPSAS'ların tamamında mali tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlayan ve sunan kamu kurum ve kuruluşlarının

(kamu şirketleri hariç) kapsam dahilinde olduğu ifade edilmesine karşın, DMS'lerde uygulama birliği bulunmadığı gibi yanlış anlamalara da sebebiyet verebilecek cümleler bulunmaktadır. Örneğin, DMS 1'de genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ifadesine yer verilmesine karşın IPSAS 1'de böyle bir düzenleme yoktur. Benzer şekilde, IPSAS 3'te kamu sektörü idarelerinin standardı uygulayacağı ifade edilmesine karşın, DMS 3'te genel yönetim kapsamındaki idareler ifadesi yinelenmektedir. Ancak, DMS 9'da daha önce yayımlanmış olan DMS'lerden farklı olarak IPSAS'la tam bir uyum içerisinde kapsam maddesinin düzenlendiği görülmektedir. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hangileri olduğunun 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile net olarak belirlenmesine karşın, genel yönetim kapsamı dışındaki kamu idareleriyle ilgili bir netlik yoktur. Kamu şirketlerinin UFRS kapsamında mali tablolarını hazırlayacağı öngörülmektedir. Ancak, hem kamu şirketi olmayan hem de genel yönetim kapsamında bulunmayan idareler olabileceği gibi, döner sermayeler gibi genel yönetim kapsamında olup olmadığı tartışılmalı idareler de mevcuttur. Bu sebeple DMS'lerdeki kapsam maddelerinin özenle gözden geçirilmesi ve standartları uygulayacak idarelere isimleri belirtilmek suretiyle yer verilmesi olası sorunların bir kısmını çözecektir. Ayrıca, amaç hem özel hem de kamu sektöründe uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu mali tablolar üretmekse, UFRS'lere göre mali tablolarını hazırlamayan ve sunmayan kamu sektörü kurum ve kuruluşlarının IPSAS'lara tabi olduğu da ifade edilerek çözüm ortaya konulabilir.

- Kamu sektöründe yer alan kurum ve kuruluşlarının her birisinin ayrı bir idare olduğu gerçeğinden hareketle, her bir idarenin ayrı bir raporlama birimi olmasını temin edecek şekilde standartların tasarlanması ve mali tabloların da her bir

raporlama birimine uyarlı olarak üretilmesi gerekir. Ancak, DMS 1'e göre genel bütçe kapsamındaki idarelerin tamamı tek bir raporlama birimi kabul edilmektedir. Bu yaklaşım IPSAS 1'le uyumlu olmadığı gibi 5018 sayılı Kanun ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu hükümleriyle de uyumlu değildir.

- Temelde IPSAS'lar dikkate alınmak suretiyle yayımlanan DMS'ler, anlaşılabilirlik açısından karışık olduğu gibi uygulanması durumunda da ciddi sorunlara sebebiyet verebilecektir. IPSAS'ların IAS'lara uyarlı olarak hazırlandığı ve IAS'lara uyarlı olarak da TMS'lerin hazırlandığı bir ortamda DMS'ler hazırlanırken TMS'lerden faydalanılması daha uygun olacaktır. TMS'lerden hiç faydalanılmadığını söylemek mümkün değildir. Ancak özellikle uygulamaya yönelik kavramların birebir çevirisinden ziyade, Türkiye'deki karşılığının ortaya konulması daha yerinde olacaktır. Örneğin; DMS 16 standardı yatırım amaçlı varlıklar ismiyle yayımlanmış olmasına karşın kapsamında varlık olarak sadece gayrimenkuller bulunmaktadır. Bu sebeple hem standardın anlaşılmasını kolaylaştırmak, hem içeriğiyle uyumlu hale getirmek hem de IPSAS 16 ile yakınlaştırmak amacıyla adının yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak değiştirilmesi daha uygun olacaktır.

- Kamu sektöründe daha önce yürürlükte bulunan nakit esasının bırakılabilmesi ciddi bir gayreti gerektirmektedir. Bu bağlamda DMS'lerin anlaşılması ve uygulanabilmesi için eğitimler verilmesi, mümkünse merkezi yerden gerekli tasarımların yapılması ve özellikle nakit esasında çalışmamış kişilerin tercih edilmesi doğru olacaktır. Örneğin, SGK'da mahsup dönemi içerisinde yapılan kayıtlar bir önceki yıl mali tablolarına yansıtılmakta veya SGK'nın karşılaştığı olduğu iş ve işlemler anında mali tablolara aksettirilmemektedir. İlave olarak, fatura kesilmediği müddetçe yapılan iş ve işlemlerin mali tablolarda gösterilemeyeceği

düşüncesinin ortadan kalkması, ancak tahakkuk anlayışının tam olarak özümsemiyle mümkün olacaktır.

- DMS'lerin sağlıklı olarak uygulanabilmesi için mali denetim çok önemlidir. Denetimin özellikle DMS'lerin yürürlüğe girdiği ilk yıllarda bu alana kaydırılması ve aynı zamanda bu görevleri yerine getiren kişilerin de yeterli donanıma sahip olması için gerekli hazırlıkların yapılması gerekir.

- IPSAS'ların önemli unsurlarından bir tanesi ölçümlemedir ve bunun sağlıklı yapılıp yapılmadığının da kontrolü gerekir. Ancak, kamu kurum ve kuruluşları mali tablolarında yer alan kalemlerin her birisinin ölçümlemesinin ciddi zaman ve maliyet kaybına neden olacağı temelinden hareketle, daha sade ve hızlı bir şekilde bunun yapılabilmesini sağlayacak mekanizmalar geliştirilmelidir.

- IPSAS'ların kabulüyle birlikte kullanılacak ve dikkate alınacak değerlendirme ölçümleri değişecektir. Söz konusu yöntemlerin öğrenilmesi ve uygulanması hem karışık hem de zor olduğundan dolayı, DMSK tarafından değerlendirme ölçümlerine yönelik olarak rehber veya rehberlerin yayımlanması gerekir.

- SGK ve Rize Belediyesi mali tablolarından ve bu tabloları oluşturan kalemlerin incelenmesinden hareketle, kamu kurum ve kuruluşlarının mali tablolarının tam, doğru ve gerçeğe uygun olarak hazırlandığını ifade etmek mümkün olmayacağı gibi, bu tablolarda yer alan kalemlere güvenilerek gerçekleştirilecek istatistikî çalışmaların da sağlıklı olmayacağı ortadadır.

- DMS'lerin Türkiye'de uygulanması gerekliliği, getireceği sakıncalar ve bu sakıncaların ortadan kaldırılması için yürürlüğe konulacak DMS'lerde yapılacak ilave düzenlemeler üzerinde durulması gerekir.

- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin amacı ile IPSAS 1 Mali Tabloların Sunulması standardının amacı birbiriyle örtüşmediğinden, amaçların IPSAS'a uyacak şekilde değiştirilmesi gerekmektedir.

- IPSAS'ların Türkiye'de uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile IPSAS'lar arasındaki farklılıklara işaret edecek ve muhasebeleştirme ve raporlama yapılırken ortaya çıkacak değişiklikleri açıklayacak rehberler geliştirilmelidir.

- IPSAS'ların uygulanması sırasında bazı politikaların tercihi kamu idarelerine bırakılmaktadır. Ancak, IPSAS'ların özüne aykırı olmayacak şekilde, kamu idarelerini yönlendirici tavsiye mahiyetinde düzenlemeler yapılmalıdır.

- Kamu idareleri tarafından kullanılacak hesap yapısının tespitinde IPSAS 1 önemlilik kavramına işaret etmekte ve önemli olan kalemlerin ayrı raporlanacağını öngörmektedir. Bu noktada temel hesap planının oluşturulmasından sonra, detay hesap planının kamu idareleri tarafından tespitine veya temel hesap planının da belirli ölçütler çerçevesinde kamu idareleri tarafından belirlenmesine yönelik düzenlemeler yapılmalıdır.

- Analitik bütçe sınıflandırmasıyla muhasebe sistemi arasında yakın bir ilişki vardır. IPSAS'lar oluşturulurken ve uygulamaya yönelik düzenlemeler yapılırken analitik bütçe sınıflandırmasına yönelik düzenlemelerin de dikkate alınması gerekir.

- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde politika değişiklikleri ve hataların mahiyetine detaylı girilmediğinden dolayı, idarelerce yapılan işlemlerin ne şekilde ele alınacağı bilinmemektedir. Ayrıca, bu gibi hallerin ortaya çıkması durumunda nasıl hareket edileceği mevcut düzenlemelerde yer olmadığından dolayı,

muhasebe politikaları ve muhasebe tahminindeki değişikliklerin ve hataların mali tablolara nasıl yansıtılacağına yönelik olarak detaylı açıklamalar yapılmalıdır.

- Kamu idarelerinin bir kısmı bedel karşılığında faaliyet yapmakta, bir kısmı ise bedel karşılığında yapılan faaliyetlerden yararlanmaktadır. Ancak, fatura kesilmeden hâsılat olmaz veya hakediş olmadan hâsılat ortaya çıkmaz yaklaşımları sebebiyle, kamuda hasılatın tahakkuku ve ölçümü konusunda hatalar ortaya çıkacaktır. Bu sebeple hâsılatın mahiyetine ve tahakkuk esasıyla ilişkisine işaret edecek şekilde detaylı düzenlemelerin yapılması gerekir.

- IPSAS'ların yürürlüğe girmesinden sonra, kamu idareleri tarafından karıştırılacak en önemli konulardan bir tanesi de stokların, maddi duran varlıkların ve yatırım amaçlı varlıkların nasıl ele alınacağıdır. Yani IPSAS 12, IPSAS 16 ve IPSAS 17 standardı birbirine karıştırılmaktadır. Söz konusu karışıklığı önlemek ve ortaya çıkacak olayların doğru muhasebeleştirilmesini sağlamak amacıyla bu ve bunun gibi karışık konulara ışık tutacak düzenlemeler yapılmalıdır.

- Maddi duran varlıkların faydalı ömürlerini en uygun şekilde tespit edebilecek olanlar söz konusu varlıkları kullananlardır. Bu sebeple DMSK veya Maliye Bakanlığı tarafından maddi duran varlıkların faydalı ömürlerine yönelik düzenleme yapılması yerine, faydalı ömrün ne şekilde ele alınacağı ve muhasebeleştirilmede nasıl kullanılacağına yönelik usul ve esaslar belirlenmesi ve kamu kurum ve kuruluşlarının faydalı ömre karar vermesi hem IPSAS'lara uygun hem de daha faydalı olacaktır.

- Türkiye'deki idari yapı yasalarla ortaya konulmuştur. Mevcut yasalara göre, bazı idarelerin taşra teşkilatı bulunmakta, bazı idareler coğrafi yapıya göre teşkilatlanmakta ve bazı idareler de ürün çeşidine göre idare yapısını

oluşturmaktadır. Ancak, mevcut düzenlemelerde idarelerin raporlamaları idare bazında yapılmaktadır. İdare bazında yapılan raporlama ise birimlerin performanslarını ve kaynak ihtiyaçlarını ortaya koymaktan çok uzaktır. Bölümsel raporlamaya daha fazla ağırlık verilmesi özellikle Türkiye gibi idari yapısı olan ülkeler açısından çok önemlidir. Bu sebeple, bölümsel raporlamanın nasıl yapılacağına yönelik detaylı ve örnekli usul ve esaslar belirlenmesinde fayda bulunmaktadır.

Kamu kurum ve kuruluşlarının genel amaçlı mali tablolarının önceki dönem mali tablolarıyla ve diğer kurum veya kuruluşların mali tablolarıyla kıyaslanmasına imkân verecek şekilde sunulması, aynı zamanda uluslararası kıyaslamaların da sağlıklı yapılması açısından IPSAS'lar ve bunlara dayalı olarak çıkarılan DMS'ler hayati öneme haizdir. Türkiye'nin şeffaf ve hesapverebilir bir ülke olduğunun gösterilmesi, yatırımların rahatlıkla Türkiye'ye yapılabilmesinin temini, kaynakların yönetimi ve tahsisi, aynı zamanda performansın ölçülmesi için DMS'lerin yakın zamanda uygulanması gerekir.

KAYNAKÇA

Acar, Durmuş; Tetik, Nilüfer; **Genel Muhasebe** (Gözden Geçirilmiş 8. Baskı), Detay Yayıncılık, Ankara, 2009

Ağca, Ahmet, **İnşaat Sözleşmeleri Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Sağlam, Necdet; Şengel, Salim; Öztürk, Bünyamin (Ed.) içinde, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009

Akdoğan, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003

Akdoğan, Nalan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 3, Eylül 2004, s. 19-59

Akdoğan, Nalan, “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Süreci: Sorunlar Çözüm Önerileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 80, 2007, s. 101-118

Akdoğan, Nalan; Sevilengül, Orhan; “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum için Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 84, 2007, s. 29-70

Akdoğan, Nalan; Tenker, Nejat; **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010

Akgül, Başak, Akay Hüseyin; **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma (2. Baskı)**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2004

Akgün, Melek, **Maddi Duran Varlıklar Bölümü**, Sağlam, Necdet; Şengel, Salim; Öztürk Bünyamin (Ed.) içinde, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009

Akışık, Orhan, “Bir Maddi Olmayan Duran Varlık Kalemi: Şerefiye; Amerika, Uluslararası ve Türk Muhasebe Standartları İçindeki Yeri”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı 9, Mayıs 2003, s. 87-100

Akman, Nazlı, **Finansal Açıklama Üzerinde Kültürün Etkisi: UFRS Öncesi ve Sonrası (Doktora Tezi)**, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009

Arı, Mustafa, **Finansal Raporlamaya Yönelik Güvenin Artırılmasına Yönelik Yeni Yaklaşımlar (Doktora Tezi)**, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007

Arslan, Ahmet, **Kamu Sektörü Uluslararası Muhasebe Standartları (IPSAS)**, Türmob Yayınları (423), Ankara, 2012

Arsoy; Aylin Poroy, “Bölümsel Raporlamada Yeni Bir Uygulama: IFRS 8”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:38, 2008, s. 177-185

Atiyas, İzak; Sayın, Şerif; **Devletin Mali ve Performans Saydamlığı**, TESEV, İstanbul, 2000

Ay, Mustafa, **Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe Denetiminde Kullanılması ve Türkiye’de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi Üzerine Bir Araştırma (Doktora Tezi)**, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2007

Ayanoğlu, Yıldız; “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişte Yaşanan Sorunlar ve Dünyadaki Uygulamaları”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 9, Sayı 3, Eylül, 2007, s. 99-133

Ayçiçek, Fahri, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve Bir Uygulama (Doktora Tezi)**, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009

Ayyıldız, Ebru, “Yeni Bütçe Kodlaması: Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Vergi Raporu Dergisi**, Ekim-Kasım 2004, s. 106-113

Başpınar, Ahmet, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, 146, Mayıs-Ağustos, 2004, s. 42-57

Blöndal, Jon R., “Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments”, **OECD Journal On Budgeting**, Vol: 3, No: 1, 2003, s. 43-59

Boersema, John M.; Welden, Susan J.Van; “Financial Reporting for Segments”, **Kanada Yeminli Muhasebeciler Odası**, Kanada, 1992

Bozdoğan, Tunga; **Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Kamu Sektöründe Finansal Raporlama ve Belediyelere Yönelik Bir Model Önerisi**, Dumlupınar Üniversitesi, S.B.E., Doktora Tezi, Kütahya, 2007

Bozkurt, Nejat, **Muhasebe Denetimi**, Alfa, İstanbul, 2000

Bradbury, M. & Zijl, T.V., “Shifting to International Financial Reporting Standards”, **Business Review**, Vol. Autumn 2005, s. 77-83

Bulca, Handan, **Amortismanların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Raporlanması ve Türkiye Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması (Doktora Tezi)**, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon, 2009

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Analitik Bütçe Sınıflandırması Eğitim El Kitabı**, Üçüncü Baskı, Ankara, 2004

Cangiano, Marco, **Accountability and Transparency in the Public Sector: The New Zealand Experience**, IMF (Working Paper/96/122), 1996

Chairas I. Y.& Radianto W.E.D., **Accounting Harmonization in ASEAN The Process, Benefits and Obstacles**, International Accounting and Finance Master Thesis No. 2001:05, Graduate Business School School of Economics and Commercial Law Göteborg University, ISSN 1403-851X, 2001

Champoux, Mark, “Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions”, **Harvard Law School Federal Budget Policy Seminar Briefing** (Paper No. 27)

Chan, James L. “Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards”, **Public Money & Management**, Ocak, 2003, s. 13-20

Churchill, Michael, “Accrual Accounting in the Public Sector”, **Australian Accountant**, v. 62, no: 5, 1992, s. 41-42

Cosserat, Graham W., **Modern Auditing**, Wiley, England, 2004

Çankaya, Fikret, “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 3, Sayı 6, 2007, s. 127-148

Çelik, Orhan, **Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği**, Ankara: Siyasal Yayınevi, 139–161. (SBF Yayın No: 590, TÜRMOB Yayın No: 221), 2003

Çetinkaya, Özhan, “Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları** (Sayı: 46), İstanbul, Yıl: 2004

Çitçioğlu, Aydem; Poroy, Nergis; “Sosyal Sorumluluk ve Bölümlere Göre Raporlama İlişkisini Anlamaya Yönelik Bir Araştırma”, **İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt 1. Sayı 1, 2010, s. 83-99

Çöker, Fikret, **Analitik Bütçe ve Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi**, Mali Yönetim ve Denetim, Ankara, 2006

Demir, Şeref, “US GAAP, IAS ve Muhasebe Sistemimizde Stok Değerleme Ölçü ve Yöntemleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 93, 2000, s. 137-145

Diamond, Jack, **Performance Budgeting – Is Accrual Accounting Required?**, IMF (Working Paper/02/240), 2002

Dönmez, Adnan, **Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma (Doktora Tezi)**, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya, 2008

DPT, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000

Durak, Mustafa Gürol, **Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişin Tahakkukların Güvenilirliği ve Kazançların Süreğenliği Üzerindeki Etkileri: İMKB Uygulamaları (Doktora Tezi)**, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2010

Elitaş, Cemal, **Muhasebe Denetiminde Çalışma Kağıtları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011

Elitaş, Cemal, **UFRS Uygulamaları**, Hipotez Yayınları, Ankara, 2011

Ellwood, Sheila, “Bridging The GAAP Across The UK Public Sector”, **Accounting And Business Research** (Cilt 33, No: 2), 2003, s. 105-121

Engwirda, Maarten B.; “Can Auditors Make a Difference in Accounting for and Auditing Disaster-related Aid?”, **International Journal of Government Auditing**, April 2010, s. 10-13

Epstein, Berry J., Mirza, Abbas Ali, **IAS 2002- Interpretation and Application of International Accounting Standards**, USA: John Wiley&Sons, 2002

Epstein, Barry J., Jermakowicz, Eva K.; **Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, U.S.A., John Wiley&Sons.Inc, 2007

Erdoğan, Melih; **Denetim**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005

Erdoğan, Nurten, **Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar**, Sağlam, Necdet; Şengel, Salim; Öztürk, Bünyamin (Ed.) içinde, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009

Erdoğan, Mustafa; Yenigün, Ethem; **Türkiye’de Sosyal Bütçe Nasıl Yapılıyor? Nasıl İzlenir?** (Ed. Ahmet Buldam) TESEV Yayınları, Ankara, 2008

Gençoğlu, Ümit Gücenme, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007

Gökçen ve diğerleri, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011

Gökdeniz, Ümit, **Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi**, Avcıol Basım Yayım, İstanbul, 2004

Gözler, Kemal, “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda ve 6085 sayılı Yeni Sayıştay Kanununda Kullanılan “Genel Yönetim”, “Merkezi Yönetim”, “Kamu İdareleri” Terimleri Hakkında Bir Eleştiri”, **AÜHF Dergisi**, Cilt 60 Sayı 4, Ankara, 2011, s. 921-933

Gülşen, Hamdi, “Devlet Hesaplarında Saydamlık ve Say 2000i”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:4, Sayı:15, 2002, s. 19-25

Güredin, Ersin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Arıkan Yayınları, İstanbul, 2008

Güvemli, Oktay, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Cilt 1)**, Avcıol Matbaası, İstanbul, 1995

Haftacı, Vasfi, **Muhasebe Denetimi**, Umuttepe, Kocaeli, 2011

<http://blog-pfm.imf.org/pfmblog/2010/06/ifac-recommends-adoption-of-accrualbased-accounting-for-the-public-sector-.html>; Erişim Tarihi: 07.10.2011

<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3712,imfmsydmlk2007pdf.pdf?0;> Erişim Tarihi: 09.01.2012

<http://raktas.etu.edu.tr/doc/muhasebestandartlariyonetisim.pdf>, Erişim Tarihi: 21.11.2012

http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/Pages/et_203.aspx#et_203.01, Erişim Tarihi: 26.11.2012

<http://www.ifac.org>; Erişim Tarihi: 10.09.2012

http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/Pages/et_appendixes.aspx, Erişim Tarihi: 26.11.2012

Hürcan, Yasemin; Kızıldaş, Emine; Yılmaz, Hakan; **Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde – IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme**, TESEV, İstanbul, 2000

IFAC, **The Governmental Accounting System in Argentina**, Occasional Paper No. 7, 1994

IFAC, **Perspectives on Accrual Accounting**, Occasional Paper 3, 1996

IFAC, **The Modernization Government Accounting in France: Current Situation**, The Issues, The Outlook, 2003

IFAC, **Calling For Financial Reform in The Public Sector and Greater Accountability in Stimulus Programs and Bailout Plans**, 2010

IFAC, **Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities (Study 14)**, IPSASB, 2011

Jones, Rowan; Pendlebury, Maurice; **Public Sector Accounting**, Prentice Hall, England, 2000

Karaarslan, Erkan, “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Ocak (No: 15), Ankara, 2002, s.14-18

Karaarslan, Erkan, **Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları**, TÜRMOB, Ankara, 2005

Karaarslan, Erkan, **Kamu Harcama Hukuku**, Yaklaşım, Ankara, 2006

Karaarslan, Erkan, **Kamu Sektörüne Dahil Kamu İdarelerinin Tasnifi ve Bu Birimlerin Hukuki-Mali Yapıları**, Ankara, 2008

Kartalcı, Kadir, **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi (Doktora Tezi)**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007

Kaval, Hasan, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**. (2. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara, 2005

Kaval, Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008

Kaya, İdil, “FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru”, **İSMMMO (Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri -6)**, 4. Oturum. 1. Bildiri, 2003

Kepekçi, Celal, **Bağımsız Denetim**, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2004

Kerimoğlu, Baki, “Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenlenme İhtiyacı”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:1, Sayı:2, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., Nisan 1998, s. 11-16

Kerimoğlu, Baki, “Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Yıl:5, Sayı:17, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., Temmuz-Eylül 2002, s. 87-102

Kerimoğlu, Baki, **Güncel Mali Sorunlar (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Devlet Muhasebe Sistemi)**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Ankara, 2006

Khan, Abdul; Mayes, Stephen; **Transition To Accrual Accounting, IMF Technical Notes and Manuals**, 2009

Kızılkaya, Eyüp; Dişli, Mustafa; **Devlet Muhasebesi**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Ankara, 2000

Kocabaş, Bilal, “Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Ekim (No: 26), 2004, s. 61-65

Kurt, Ganite, **Denetim Programının Yürütülmesi**; Selimoğlu, Seval Kardeş; Uzay, Şaban (Ed.) içinde, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009

Küçük, İsmail, **Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi (Doktora Tezi)**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008

Laughlin, Richard, “A Conceptual Framework for Accounting for Public-Benefit Entities”, **Public Money & Management**, Ağustos, 2008, s. 247-254

Lienert, Ian, **Where Does The Public Sector End and Private Sector Begin?**, IMF Working Paper (09/122), 2009

Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, Ankara, 2002

Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları**, Ankara, 2003

Nobes, Christopher; Parker, Robert; **Comparative International Accounting** (Fifth Edition), Prentice Hall Europe, 1998

Novoa, Alicia; Scarlata, Jodi; Solé, Juan; “Procyclicality and Fair Value Accounting”, **IMF (Working Paper)**, 2009

Oruç, Hale, **Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Bölümü**, Sağlam, Necdet; Şengel Salim; Öztürk Bünyamin (Ed.) içinde, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009

Örten, Remzi; Kaval, Hasan; Karapınar, Aydın; **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009

Özer, Mevlüt, **Denetim**, Özkan Matbaacılık, Ankara, 1997

Pina, Vicente; Torres, Lourdes; “Accounting Developments of Spanish Local Governments: An International Comparison”, **Journal of Public Budgeting Accounting & Financial Management**, Vol.14, 2002, s. 619-654

Pitzer, John; Dupuis, Jean-Pierre; **The General Government and Public Sectors, Paper presented at thi fifth meeting of the Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting**, France, 2006

Roje, Gorana; Vasicek, Davor; Vasicek, Vesna; “Accounting Regulation and IPSAS Implementation: Efforts of Transition Countries Toward IPSAS Compliance”, **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Vol: 6 No: 12, 2010, s. 1-17

Rossi, Noemi; Trequattrini, Raffaele; “IPSAS and Accounting Systems in the Italian Public Administrations: Expected Changes and Implementation Scenarios”, **Journal of Modern Accounting and Auditing** (7. Cilt, No. 2), Şubat 2011, s. 134-147

SAFA, **A Study on Accrual-Based Accounting For Government & Public Sector Entities in SAARC Countries**, 2006

Sağlam, Necdet, **Bölüm Raporlaması**, Sağlam, Necdet; Şengel, Salim; Öztürk Bünyamin (Ed.) içinde, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009

Sağlam, Necdet; Şengel, Salim; Öztürk, Bünyamin (Ed.); **TMS Türkiye Muhasebe**

Standartları Uygulaması (3. Baskı), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009

Sanderson, Ian; Schaik, Frans Van; “Public Sector Accounting Standards: Strengthening Accountability and Improving Governance”, **Accountancy Ireland**, Ekim 2008, Vol: 40, No: 5, 2008, s. 22-24

Sayıştay Başkanlığı, **Düzenlilik Denetimi Rehberi**, Ankara, 2011

Schollum, Greg, “IPSASB: the Kiwi connection”, **Chartered Accountants Journal**, Kasım, 2008, s. 69-71

Scott ve diğerleri, “Cash to Accrual and Cash to Accrual: A Case Study of Financial Reporting in Two NSW Hospitals 1857 to post-1975”, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol: 16 No:1, 2003, s. 104-140

Selimoğlu, Seval Kardeş; Uzay, Şaban (Ed.); **Muhasebe Denetimi**, Gazi, Ankara, 2008

Sipahi, Barış; Yanık, Serhat; Topal, Cevdet; **Devlet Muhasebesi**, Nobel Yayın, İstanbul, 2007

Tickell, Geoffrey, “Cash to Accrual Accounting: One Nation’s Dilemma”, **The International Business & Economics Research Journal**, Vol: 9 No: 11, 2010, s. 71-78

TMSK, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu TMS**, 2007

Torres, Lourdes, “Accounting and Accountability: Recent Developments in Government Financial Information Systems”, **Public Administration and Development**, Vol.24, 2004, s. 447-456

Tosun, Ertan, “Program Bütçe ve Program Bütçe Tecrübesi Işığında Yeni Bütçe Anlayışı”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt:2, Sayı:19, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yayınları, Sayı: 19, Yaz 2004, s. 3-14

Türker, İpek, **Türkiye’de UFRS Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri (Doktora Tezi)**, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009

Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK), **Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları**, TÜRMOB, Ankara, 2008

Uzay, Şaban, **Denetim Süreci ve Aşmaları**, Selimoğlu, Seval Kardeş; Uzay, Şaban (Ed.) içinde, Gazi, Ankara, 2008

Ünal, Orhan, “Bölümsel Raporlama ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) 8 Faaliyet Bölümleri Standardının Finansal Raporlamaya Etkileri”, **Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:3, Sayı:2, 2010, s. 48-70

Veron, Nicolas, “EU Adoption of the IFRS 8 Standard on Operating Segments”, **Bruegel Policy Contribution**, 2007

Yalkın, Yüksel Koç, **Genel Muhasebe**, Nobel Yayınları, Ankara 2006

Yanık, Serap Sebahat, **Türkiye’deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Yeni Devlet Muhasebe Sisteminin Oluşturulması (Doktora Tezi)**, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2000

Yavaşoğlu, Mustafa; **Bağımsız Denetim**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2001

Yılmaz, Hakkı Hakan, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği**, DPT, Ankara, 1999

Zhenqian, Guo, **Auditing in the People’s Republic of China**, China Audit Press, Beijing, 1998

ÖZET

Kamu mali yönetiminin şeffaf ve hesapverebilir şekilde oluşturulması muhasebe sistemiyle yakından ilgilidir. Muhasebe sistemi yönetime yardımcı olduğu gibi, aynı zamanda paydaşlara da bilgi akışı sağlamaktadır. Bu sistemin sağlıklı oluşturulmaması ise mali tablolarının güvenilirliğini azaltmakta ve fonksiyonlarını yerine getirmesine engel olmaktadır.

Türkiye’de uygulanan muhasebe sistemi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu öncesinde nakit esasına dayalı olarak yürütülmüş ve bu sistem eksiklikleri yönünden eleştirilmiştir. Sonra tahakkuk esaslı muhasebe kabul edilmiş ve kamu kurum ve kuruluşlarında uygulanmaya başlanmıştır. Ancak, güvenilir bilgi üretmek ve mali tabloların kabul edilebilirliğini artırmak amacıyla dünyada uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları kabul edilmeye ve uygulanmaya başlanmıştır. Türkiye’de IPSAS’ları kabul eden ülkelerden bir tanesidir.

IPSAS’ların kabulü ve uygulanması kamu kurum ve kuruluşlarının mali tablolarının gerçeğe uygun olarak hazırlandığının en önemli göstergelerinden birisidir. IPSAS’ların kabulü teşvik edilmektedir. Türkiye’de de IPSAS’lar Devlet Muhasebe Standartları olarak yayınlanmaktadır. Henüz yürürlüğe girmemiş olan bu standartlar yakın zamanda kamu idarelerinde uygulanmaya başlayacaktır.

Kamu idarelerinde uygulanacak olan IPSAS’ları tanımak ve uygulamada ortaya çıkabilecek sorunlara değinmek amacıyla bu çalışma yapılmıştır. Mevcut muhasebe mevzuatına göre hazırlanan mali tabloların IPSAS’lar yürürlükte olsaydı nasıl ele alınacağı ve ne gibi değişiklikler yapılacağı çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Bu kapsamda iki farklı kamu idaresinde örnek uygulama yapılmıştır: Sosyal Güvenlik Kurumu ve Rize Belediyesi.

ABSTRACT

The creation of a transparent and accountable system of public financial management is closely related to accounting. As accounting system assists management, at the same time it provides information to stakeholders. This system that is not created healthy reduces the reliability of the financial statements and prevents the functions of financial statements.

Accounting system implemented in Turkey prior to the 5018 Law called Public Financial Management and Control had been carried out on the cash basis and this system was criticized in terms of deficiencies. Then accrual accounting has been accepted and it has been operated in public institutions. However, to produce reliable information and to increase the acceptability of the financial statements, in the world, international public sector accounting standards (IPSAS) has been accepted and implemented. Turkey is one of the countries that accept IPSAS.

The adoption and conduction of IPSASs is one of the most important indicators of financial statements of the public institutions that are prepared fairly. The adoption of IPSASs is encouraged. IPSASs has published in Turkey as the Governmental Accounting Standards. These standards which are not yet in force will be implemented in public administrations in near future.

This study has been done in order to recognize IPSASs that will be implemented in public institutions and address problems that may arise in practice. The aim of this study is to evaluate financial statements in terms of IPSAS's that are prepared in accordance with existing accounting rules and see the changes arising in the financial statements. In this context, sample application was done in two different public institutions: Social Security Institution and Rize Municipality.