T. C.
BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN DOKTORA PROGRAMI

DEVLET MUHASEBE STANDARTLARININ ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE UYGULANMASI VE TÜRKİYE UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

DOKTORA TEZİ

HAZIRLAYAN

OSMAN AYDIN

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. NALAN AKDOĞAN

ANKARA - 2018

T.C.
BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN DOKTORA PROGRAMI

DEVLET MUHASEBE STANDARTLARININ ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE UYGULANMASI VE TÜRKİYE UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

DOKTORA TEZİ

HAZIRLAYAN

OSMAN AYDIN

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. NALAN AKDOĞAN

ANKARA, 2018

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS / DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORİJİNALLİK RAPORU

Tarih: 26 / 06 / 2018

Öğrencinin Adı, Soyadı : Osman AYDIN

Öğrencinin Numarası : 21510282

Anabilim Dalı : İşletme

Programı : Muhasebe ve Finansman Doktora Programı

Danışmanın Unvanı/Adı, Soyadı : Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

Tez Başlığı : Devlet Muhasebe Standartlarının Çeşitli Ülkelerde Uygulanması Ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi

Yukarıda başlığı belirtilen Yüksek Lisans/Doktora tez çalışmamın; Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç Bölümünden oluşan, toplam 155 sayfalık kısmına ilişkin, 26 / 06 /2018 tarihinde şahsım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %14'dür.

Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç
2. Alıntılar hariç
3. Beş (5) kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

"Başkent Üniversitesi Enstitüleri Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Usul ve Esaslarını" inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Öğrenci İmzası:.....

Onay

26 / 06 / 2018

Öğrenci Danışmanı Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

Osman Aydın tarafından hazırlanan "Devlet Muhasebe Standartlarının Çeşitli Ülkelerde Uygulanması Ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi" adlı bu çalışma jürimizce Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Kabul (sınav) Tarihi: 26/06/2018

(Jüri Üyesinin Unvanı, Adı-Soyadı ve Kurumu): İmzası

Jüri Üyesi : Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN, Başkent Üniversitesi

Jüri Üyesi : Prof. Dr. Serap Sebahat YANIK, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Deniz Umut ERHAN, Başkent Üniversitesi

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

Jüri Üyesi : Dr. Öğr. Üyesi Neslihan ÇETİNKAYA BİLGİN, Başkent Üniversitesi

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

9.../7.../2018

Prof. Dr. İpek KALEMCİ TÜZÜN

Enstitü Müdürü

TEŞEKKÜR

Çalışmamda, iş yaşantımda ve hayatımda her zaman bana sonsuz destek olan çok kıymetli tez danışmanım Prof. Dr. Nalan Akdoğan'a gösterdiği anlayış, yardımları ve desteklerinden dolayı teşekkür ederim.

Ayrıca çalışmam süresince destekleri ve anlayışları için Prof. Dr. Serap Sebahat Yanık, Doç. Dr. Deniz Umut Doğan, Doç. Dr. Cevdet Yiğit Özbek, Dr. Öğr. Üyesi Neslihan Çetinkaya Bilgin'e teşekkürlerimi sunarım. Gerek akademik anlamda gerekse sosyal yaşantımda desteklerini hiç esirgemeyen kıymetli hocam Prof. Dr. Doğan Tuncer'e sonsuz teşekkür ederim.

Değerli annem Ayşe Aydın ve babam Halil İbrahim Aydın'a, bir diğer annem ve babam Ayfer Kurt ve Cengiz Kurt ile kardeşim Mustafa Kurt'a sonsuz desteklerinden dolayı teşekkür ederim. Bu süreçte bana hep destek olan, anlayışla karşılayan, her zaman desteğini hissettiğim eşim Esra Aydın'a ve aramıza yeni katılacak olan ve sağladığı inanılmaz motivasyon ve mutluluk sebebi ile oğlum Sarp Aydın'a sonsuz teşekkür ederim.

ÖZET

Dünya'da 1990'lı yıllarda başlayan Kamu Reformu (NPM) ile ekonomi anlamında önde gelen ülkeler ortak devlet muhasebe sistemleri ve nakit esaslı muhasebe sisteminden kullanıcılara ve yöneticilere daha ayrıntılı bilgi sağlayan tahakkuk esaslı muhasebe sistemine doğru geçiş sağlamışlardır. Bu anlamda devletler mevcut varlıkları ve yükümlülükleri ile ilgili daha çok bilgiye sahip olma imkânı sağlamışlar ve ileriye dönük olarak stratejik karar vermede ve plan yapmada daha etkin konuma gelmişlerdir. Muhasebe anlamında özel sektörde yaşanan gelişmeler doğrultusunda ortaya çıkan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) benzer şekilde devletler, karşılaştırılabilirlik, şeffaflık ve hesap verebilirlik anlamında özel sektöre benzer şekilde muhasebe sistemi oluşturmak adına Uluslararası Finansal Raporlama Standartları temelli Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları (IPSAS) oluşturulması ve uygulanması anlamında çalışmalar yürütmektedir.

Bu araştırma ile kamuda yayımlanan Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları (IPSAS) incelenmiş ve dünyada uygulama örneklerine yer verilmiştir. Temelini oluşturması sebebi ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile aralarındaki farklılıklar gösterilmiştir.

Uluslararası düzeyde yaşanan gelişmelere paralel olarak Türkiye 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile tahakkuk esaslı muhasebenin temellerini atmıştır. Çalışmada 5018 sayılı Kanun incelenmiş ve ilgili kanunla temelleri atılan Devlet Muhasebe Standartları Kurulunun yayımladığı standartlar doğrultusunda ülkemizde kamu kurumlarının uyum süreci araştırılmıştır.

Araştırmanın sonucunda, yayımlanan IPSAS'lar ve IFRS'ler arasında belirli farklar olduğu bunlardan belli kısmının kamu kurumlarının ve özel sektör işletmelerinin doğası gereği olduğu, bir kısmının ise IPSAS'ların IFRS temelli olması nedeni ile yapılan güncellemeler ile zamanla ortadan kalkacağıdır. Türkiye'nin Devlet Muhasebe Standartlarını (DMS) yayımlamakta ve uygulamakta gelişmiş ülkelere göre geç kaldığı ve bu yönde çalışmaların hızlandırılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Devlet Muhasebesi, Devlet Muhasebe Standartları, IPSAS, DMS, IFRS

ABSTRACT

The New Public Reform (NPM), which began in the 1990s in the world, has put in place the leading economies into an accrual-based accounting system that provides more detailed information to users and managers from common government accounting systems and cash-based accounting systems. In this sense, states have more knowledge about their existing assets and liabilities and have become more proactive in making strategic decisions and planning. Similar to the International Financial Reporting Standards (IFRS), which emerged in the direction of private sector development in the sense of accounting, Governments are engaged in the creation and implementation of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) based on International Financial Reporting Standards in order to create a similar accounting system in the sense of comparability, transparency and accountability.

In this study, published International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) are examined and examples of implementation are given in the world. Taking into account that IPSAS are IFRS-based the differences between two standards has been analyzed.

Parallel to the developments at international level, Turkey has taken the 5018 Public Financial Management and Control Law with the basics of accrual accounting. In the study, Law No. 5018 has been examined and in accordance with the standards published by the Board of the State Accounting Standards laid down in the related law, the compliance process of public institutions has been investigated in Turkey.

As a result of the research there are certain differences between published IPSASs and IFRSs that some of these are the nature of public and private sector businesses and other part of the differences are based on the fact that IPSAS are IFRS-based over time they will be eliminated. Turkey has been late to publish government standards and also been late in implementation at the institutions according to developed countries, it is necessary to accelerate their work in this direction.

Key Words: Government Accounting, International Public Sector Accounting Standards, IPSAS, IFRS

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR I

ÖZET II

ABSTRACT III

TABLOLAR LİSTESİ X

ŞEKİLLER LİSTESİ XI

SİMGELER ve KISALTMALAR DİZİNİ XII

GİRİŞ 1

BÖLÜM I: DEVLET MUHASEBESİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER 4

1.1. Devlet Muhasebesinin Tanımı, Amacı ve Kapsamı 4

1.2. Devlet Muhasebesine Duyulan İhtiyaç ve Gelişimi 6

1.3. Devlet Muhasebesi Görüşleri 8

1.3.1. Klasik Devlet Muhasebesi Yaklaşımı 8

1.3.2. Modern Devlet Muhasebesi Yaklaşımı 9

1.3.3. Devlet Muhasebe Sistemlerinin Dayanağını Oluşturan Görüşler 9

1.3.3.1. Kameral Muhasebe Sistemi 9

1.3.3.2. Schneider Muhasebe Sistemi 10

1.3.3.3. Constante Muhasebe Sistemi 10

1.3.3.4. Logismografi Muhasebe Sistemi 10

1.4. Devlet Muhasebesinde Uluslararası Hesap Sistemleri 11

1.4.1. SNA 2008 (*"Ulusal Hesaplar Sistemi"*) 11

1.4.2. ESA 2010 (Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi) 12

1.4.3. GSFM 2014 (Devlet/Kamu Mali İstatistikleri) 12

1.5. Devlet Muhasebe Sistemi Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi 12

1.5.1. Devlet Muhasebesinde Bütçeleme İçin Kullanılan Yöntemler 13

1.5.1.1. Jestiyon Yöntemi (Yönetim Dönemi Yöntemi) 13

1.5.1.2. Egzersiz Yöntemi (Hesap Dönemi Yöntemi) 13
1.5.1.3. İlgili Kalem Bazında Bütçeleme (Line-item Budgeting) 14
1.5.1.4. Performansa Dayalı Bütçeleme (Performance Based Budgeting) 14
1.5.2. Devlet Muhasebe Sistemleri..... 15
1.5.2.1. Nakit Esası Sistemi 15
1.5.2.2. Uyarlanmış Nakit Esası Sistemi..... 15
1.5.2.3. Tam Tahakkuk Esası Sistemi 16
1.5.2.4. Uyarlanmış Tahakkuk Esası Sistemi..... 16
1.6. Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları 17
1.6.1. Uluslararası Devlet Muhasebe Standartlarına Duyulan İhtiyaç 20
1.6.1.1. Şeffaflığın ve Hesap Verilebilirliğin Sağlanması 22
1.6.1.2. Ülkeler Arası Karşılaştırılabilirliğin Sağlanması 23
1.6.1.3. Uluslararası Devlet Muhasebe Standartlarının Niteliği ve Kapsamı ... 24
1.6.1.4. Uluslararası Devlet Muhasebe Standartlarını Yayınlayan Kuruluşlar . 25
1.6.2. Devlet Muhasebe Standartlarının Hazırlanış Süreci 27
BÖLÜM II: ULUSLARARASI DEVLET MUHASEBE STANDARTLARININ İNCELENMESİ 29
2.1. Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları 29
2.2. Yayınlanan Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları 30
2.2.1. IPSAS Kavramsal Çerçeve..... 32
2.2.1.1. Bölüm 1: Kavramsal Çerçevenin Rolü ve Yetkisi 33
2.2.1.2. Bölüm 2: Amaç ve Genel Amaçlı Finansal Raporlama Kullanıcıları.. 34
2.2.1.3. Bölüm 3: Niteliksel Özellikler 34
2.2.1.4. Bölüm 4: Raporlayan İşletme 34
2.2.1.5. Bölüm 5: Finansal Tablolardaki Unsurlar..... 35
2.2.1.6. Bölüm 6: Finansal Tablolarda Tanıma..... 35

2.2.1.7. Bölüm 7: Finansal Tablolardaki Varlıkların ve Yükümlülüklerin Ölçülmesi 36

2.2.1.8. Bölüm 8: Genel Amaçlı Finansal Tablolardaki Bilgilerin Sunumu 36

2.2.2. Nakit Esaslı IPSAS (Cash Basis IPSAS) 37

2.2.3. IPSAS 1 Mali Tabloların Sunulması (Presentation of Financial Statements) 39

2.2.4. IPSAS 2 Nakit Akış Tabloları (Cash Flow Statements) 49

2.2.5. IPSAS 3 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors)..... 53

2.2.6. IPSAS 4 Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)..... 55

2.2.7. IPSAS 5 Borçlanma Maliyetleri (Borrowing Costs)..... 56

2.2.8. IPSAS 6 Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar (Consolidated and Separate Financial Statements)..... 57

2.2.9. IPSAS 7 İştiraklerdeki Yatırımlar (Investments in Associates)..... 58

2.2.10. IPSAS 8 Ortak Girişimlerdeki Paylar (Interests in Joint Ventures)..... 59

2.2.11. IPSAS 9 Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler (Revenue from Exchange Transactions)..... 59

2.2.12. IPSAS 10 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies) 61

2.2.13. IPSAS 11 İnşaat Sözleşmeleri (Construction Contracts)..... 62

2.2.14. IPSAS 12 Stoklar (Inventories)..... 64

2.2.15. IPSAS 13 Kiralamalar (Leases) 67

2.2.16. IPSAS 14 Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar (Events After the Reporting Date) 71

2.2.17. IPSAS 15 Mali Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme (Financial Instruments: Disclosure and Presentation) 72

2.2.18. IPSAS 16 Yatırım Amaçlı Varlıklar (Investment Property)..... 72

2.2.19. IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar (Property, Plant and Equipment) 74

2.2.20. IPSAS 18 Bölümsel Raporlama (Segment Reporting) 79

2.2.21. IPSAS 19 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)..... 82

2.2.22. IPSAS 20 İlişkili Taraf Açıklamaları (Related Party Disclosures)..... 84

2.2.23. IPSAS 21 Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Impairment of Non-Cash-Generating Assets)..... 85

2.2.24. IPSAS 22 Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması (Disclosure of Financial Information About the General Government Sector) 86

2.2.25. IPSAS 23 Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler (Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers))..... 87

2.2.26. IPSAS 24 Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu (Presentation of Budget Information in Financial Statements)..... 89

2.2.27. IPSAS 25 Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Employee Benefits) 91

2.2.28. IPSAS 26 Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Impairment of Cash-Generating Assets) 91

2.2.29. IPSAS 27 Tarım (Agriculture)..... 92

2.2.30. IPSAS 28 Mali Araçlar; Sunum (Financial Instruments: Presentation) 94

2.2.31. IPSAS 29 Mali Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme (Financial Instruments: Recognition and Measurement)..... 95

2.2.32. IPSAS 30 Mali Araçlar; Açıklamalar (Financial Instruments: Disclosures) 95

2.2.33. IPSAS 31 Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Intangible Assets)..... 97

2.2.34. IPSAS 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri (Service Concession Arrangements: Grantor)..... 99

2.2.35. IPSAS 33 Tahakkuk Esaslı IPSAS'lara ilk Geçiş (First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs) 101

2.2.36. IPSAS 34 Bireysel Finansal Tablolar (Separate Financial Statements) 102

2.2.37. IPSAS 35 Konsolide Finansal Tablolar (Consolidated Financial Statements) 102

2.2.38. IPSAS 36 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar (Investments in Associates and Joint Ventures) 103

2.2.39. IPSAS 37 Müşterek Anlaşmalar (Joint Arrangements) 103

2.2.40. IPSAS 38 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar (Disclosure of Interests in Other Entities) 104

2.2.41. IPSAS 39 Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Employee Benefits) 104

2.2.42. IPSAS 40 Kamu Sektörü Birleşmeleri (Public Sector Combinations) 105

2.2.43. Kültürel Miras Yoluyla Devredilen Varlıklar (Heritage) 106

2.3. Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları İle Özel Sektör Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Karşılaştırma 107

2.4. Amerikan Devlet Muhasebe Standartları ve IPSAS 115

2.5. IPSAS Uygulamalarının Çeşitli Ülkelerde Uygulanışı 116

2.5.1. İngiltere 117

2.5.2. Amerika Birleşik Devletleri 118

2.5.3. Avustralya 119

2.5.4. Yeni Zelanda 120

2.5.5. İsveç 122

2.5.6. Kanada 123

BÖLÜM III: TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBE STANDARTLARININ İNCELENMESİ 124

3.1. Devlet Muhasebe Sisteminin Gelişimi 124

3.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun İncelenmesi 126

3.3. Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu 128

3.4. Türkiye' de Yayımlanan Devlet Muhasebe Standartları 130

3.5. TMS-TFRS ve DMS Farklılıkları 132

3.6. Mevcut Hesap Sisteminin İşleyişi 133
3.6.1. Bütçe Gelir Hesapları 135
3.6.2. Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları 135
3.6.3. Bütçe Gider Hesapları 135
3.6.4. Bütçe Uygulama Sonuçları 135
3.6.5. Mevcut Hesap Planı İşleyişine İlişkin Örnekler 136
3.6.6. Türkiye Uygulamaları Örnekler 140
3.6.6.1. Sosyal Güvenlik Kurumu Örneği 141
3.6.6.2. Ankara Belediyesi Örneği 146
BÖLÜM IV: SONUÇ 148
KAYNAKÇA 151
EKLER 158
Ek 1 Örnek Bilanço 158
Ek 2 Faaliyet Sonuçları Tablosu 159
Ek 3 Net Varlıklar/Özkaynak Değişim Tablosu 160
Ek 4 Malî Varlık/Yükümlülük Değişim Tablosu 161
Ek 5 Nakit Akış Tablosu 162
Ek 6 Merkezi Yönetim Mevcut Hesap Planı 163
Ek 7 İngiltere Çevre, Balıkçılık ve Su Ürünleri Bilim Merkezi Finansal Durum Tabloları 172
Ek 8 ABD National Railroad Passenger Corporation and Subsidiaries Finansal Durum Tabloları 175
Ek 9 Australian Rail Track Corporation Finansal Durum Tabloları 178
Ek 10 Bütçe Hesapları 181
Ek 11 Amerika Devlet Muhasebe Standartları 185

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. Dünyada devlet muhasebesinde yıllara göre kullanılan yöntemler 19
Tablo 2. 2018 Tarihi İtibari ile Yayınlanan IPSAS'lar 30
Tablo 3. IPSAS ve UFRS Genel Farklılıklar 108
Tablo 4. IPSAS 1 ve IAS 1 arasındaki Farklılıklar 109
Tablo 5. IPSAS 5 ve IAS 23 arasındaki farklılıklar 110
Tablo 6. IPSAS 6 ve IAS 27 – IFRS 10 arasındaki farklılıklar 110
Tablo 7. IPSAS 7 ve 8 ile IAS 28 arasındaki farklılıklar 111
Tablo 8. IPSAS 11 ve IFRS 15 (IAS 11) arasındaki farklılıklar 112
Tablo 9. IPSAS 17-IPSAS 31 ve IAS 16- IAS 38 arasındaki farklılıklar 113
Tablo 10. IPSAS 18 ve IFRS 8 arasındaki faklılıklar 113
Tablo 11. IPSAS 21 ve IAS 36 arasındaki farklılıklar 114
Tablo 12. IPSAS 27 ve IAS 41 arasındaki Farklılıklar 115
Tablo 13. Türkiye'de Yayınlanan Devlet Muhasebe Standartları 131

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Dünyada Kullanılan Muhasebe Sistemleri 2013 17
Şekil 2. Dünyada Kullanılan Muhasebe Sistemleri 2015 18
Şekil 3. Dünyada Kullanılan Muhasebe Sistemleri 2020 İtibari ile Beklenilen 19
Şekil 4. IPSAS Yayınlama Süreci 28
Şekil 5.Unesco 2016 IPSAS'a Uygun Hazırlanmış Konsolide Finansal Durum Tablosu .. 44
Şekil 6.Unesco 2016 IPSAS'a Uygun Hazırlanmış Faaliyet Sonuçları Tablosu 45
Şekil 7.UNESCO 2016 IPSAS'a Uygun Hazırlanmış Net varlık / Özkaynak değişim tablosu 46
Şekil 8. UNESCO 2016 Bütçe ve Tahakkuk Tutarlarının Karşılaştırılması Tablosu 47
Şekil 9. UNESCO 2008 Yılı Nakit Esasına Göre Gelirler ve Giderler ve Yedekler ve Fon Kalanındaki Değişim Tablosu (Orijinal Metin) 48
Şekil 10. UNESCO 2008 Yılı Nakit Esasına Göre Gelirler ve Giderler ve Yedekler ve Fon Kalanındaki Değişim Tablosu 49
Şekil 11. UNESCO 2016 IPSAS'lara uygun hazırlanmış nakit akış tablosu 53
Şekil 12. UNOBS 2012 yılı ülkeler bazında inşaat sözleşme giderleri 64
Şekil 13. UNESCO 2016 Yılı Maddi Duran Varlık Tablosu 78
Şekil 14. UNESCO 2016 Yılı Binalar Tablosu 78
Şekil 15. UNESCO 2016 Bölümsel Finansal Tablosu 81
Şekil 16. UNESCO Gönüllü Katkılara İlişkin Şartlar Tablosu 84
Şekil 17. BIOSEV 2017 Biyolojik varlıklar 94
Şekil 18. UNICEF 2016 Yılı Finansal Varlıklar 96
Şekil 19. UNICEF 2016 Yılı Finansal Yükümlülükler 97
Şekil 20. UNESCO 2016 Maddi olmayan Duran Varlıklar 99
Şekil 21. Türkiye Devlet Muhasebe Sistemi Yeri 125
Şekil 22. Devlet Muhasebesi Hesap Planı Ana Gruplar 133
Şekil 23. Sosyal Güvenlik Kurumu 2016 Yılı Bütçe Gerçekleşme Tablosu 141
Şekil 24. Sosyal Güvenlik Kurumu 2016 Bilançosu 143
Şekil 25. Ankara Büyükşehir Belediyesi 2016 yılı Bütçe Gider Gerçekleşme Tablosu ... 146
Şekil 26. Ankara Büyükşehir Belediyesi 2016 yılı Bütçe Gelir Gerçekleşme Tablosu 147

SİMGELER ve KISALTMALAR DİZİNİ

AASB	:	Avustralya Muhasebe Standartları Kurulu
AB	:	Avrupa Birliği
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
BM	:	Birleşmiş Milletler
CICA	:	Kanadalı Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
CIPFA	:	Kamu Finansman ve Hesap Verebilirlik Enstitüsü (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy)
DMS	:	Türkiye Devlet Muhasebe Standartları
DMSK	:	Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu
ESA 2010	:	Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi
Eurostat	:	Avrupa Toplulukları İstatistik Ofisi
FAF	:	Finansal Muhasebe Vakfı (Financial Accounting Foundation)
FASB	:	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)
FRSB	:	Yeni Zelanda Finansal Raporlama Standartları Kurulu
FSB	:	Finansal İstikrar Kurulu (Financial Stability Board)
GAAFR	:	ABD Devlet Muhasebesi, Denetimi ve Finansal Raporlama (Governmental Accounting, Auditing and Financial Reporting)
GASB	:	Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Esntitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
GFSM 2014	:	Devlet/Kamu Mali İstatistikleri
GRAA	:	İngiltere Hükümet Kaynakları ve Muhasebe Kanunu
IAS	:	Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)
IBRD	:	Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası
IFAC	:	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)

IFRS	:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards)
IMF	:	Uluslararası Para Fonu
INTOSAI	:	Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (International Organisation of Supreme Audit Institutions)
IOSCO	:	Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı (International Organization of Securities Commissions)
IPSAS	:	Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları (International Public Sector Accounting Standarts)
IPSASB	:	Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (International Public Sector Accounting Standards Board)
KÖİ	:	Kamu Özel İşbirliği
NATO	:	Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü
NCMA	:	ABD Ulusal Belediyelere ait Muhasebe Komitesi (National Committee on Municipal Accounting)
NPM	:	Kamu Reformu (New Public Reform)
OECD	:	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
PSA	:	Kanada Kamu Sektörü Muhasebesi
PSAB	:	Kanada Kamu Sektörü Muhasebe Kurulu
PSC	:	Kamu Sektörü Komitesi
RAB	:	İngiltere Devlet Bütçeleme ve Muhasebe Sistemi (Resource Accounting and Budgeting)
SEC	:	ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities & Exchange Commission)
SGK	:	Sosyal Güvenlik Kurumu
SNA 2008	:	Ulusal Hesaplar Sistemi
UFRS	:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UK-GAAP	:	Birleşik Krallık Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri (Generally Accepted Accounting Principles)
UNESCO	:	Birleşmiş Milletler Eğitim, Bilim ve Kültür Örgütü (United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization)

UNICEF	:	Birleşmiş Milletler Uluslararası Çocuklara Yardım Fonu (United Nations International Children's Emergency Fund)
UNOBS	:	Birleşmiş Milletler Proje Ofisi (United Nations Office for Project Services)
WBG	:	Dünya Bankası
WFP	:	Dünya Gıda Programı (World Food Programme)

GİRİŞ

Dünya'da Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları her geçen gün daha çok kabul görmektedir. Devletler artık diğer devletlerle olan muhasebe sistemlerindeki farklılıkları en aza indirgeyerek hem karşılaştırılabilirlik hem de hesap verebilirlik anlamında ön plana çıkmak ve finansal tablo kullanıcılarına zamanında ve doğru bilgi vermek istemektedirler.

Özellikle 1990'lı yıllarda başlayan kamu reformu (NPM) ile ekonomi anlamında önde gelen ülkeler ortak devlet muhasebe sistemleri ve nakit esaslı muhasebe sisteminden kullanıcılara ve yöneticilere daha ayrıntılı bilgi sağlayan tahakkuk esaslı muhasebe sistemine doğru geçiş sağlamışlardır. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde özel sektör ve kamu sektörü aynı işlemi yapıyorlarsa neden farklı muhasebe politikaları izlesin sloganıyla daha da hız ve önem kazanan devlet muhasebesi büyük değişim içine girmiştir.

Dünya genelindeki pek çok hükümet nakit esaslı muhasebe sistemine göre faaliyet göstermekteydi ve kamu sektörü emekli maaşları ve finansal araçlara ilişkin yükümlülükler gibi pek çok önemli unsuru dikkate almamaktaydı. Tahakkuk esaslı muhasebe, kamu şirketleri için güçlü muhasebe ve raporlama temeli olarak görülmeye başlanmış ve bu yüzden hükümetler için de uygulanması yönünde kararlar alınmıştır. Bu nedenle, kamu sektörü kuruluşları tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin kabul edilmesi, mali durumun daha kapsamlı ve doğru bir şekilde görülmesini sağlama amaçlı ve hükümetlerin ve diğer kamu sektörü kuruluşlarının şeffaf ve hesap verebilir olmasını sağlamak için bu yönde değişimler yaşamışlardır.

Bununla birlikte, bazı durumlarda, hükümetlerin nakit esaslı muhasebenin uygulanması için standartlaştırılmış uygulamalara sahip olmadıkları ve bu gibi durumlarda, nakit temeli IPSAS uygulamasının saydamlık ve hesap verebilirliğe yönelik ilk adım olabileceği de unutulmamalıdır. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) ve yayımladığı Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları (IPSAS), kamu sektörü muhasebesi alanında uluslararası standartlaşma ve referans noktası haline gelmiştir.

IPSAS'lar temelde özel sektör için çıkarılan Uluslararası Muhasebe Standarlarının (IFRS) devlet muhasebesine uyarlanmış şekilleridir. Elbette ki devlet kurumları ve özel sektör işletmeleri arasında doğaları gereği farklılıklar bulunmaktadır. Bu anlamda özel sektör ve kamu sektöründe meydana gelen benzer işlemler için IPSASB, IFRS paralelinde standartlar oluşturmakta, sadece kamu sektörünü ilgilendiren ve farklılık arz eden konularla ilgili olarak ayrı standartlar çıkarmaktadır.

IPSASB halihazırda nakit esaslı IPSAS ve kavramsal çerçeve dışında 40 adet standart yayımlamış durumdadır ve Uluslararası Muhasebe Standartlarında yaşanan gelişmelere bağlı olarak güncellemelerine devam etmektedir. En son olarak belki de Devlet Muhasebesinde belirlemesi en güç ve karmaşık konulardan biri olan özel miras yoluyla devredilen varlıklara ilişkin taslak metin doğrultusunda kamuoyundan geri dönüşleri talep etmektedir.

Bugün gelişmiş ekonomiler, bunlara örnek olarak İngiltere, Avustralya, Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkeler, ülkelerinde faaliyetlerine devam etmekte olan kamu kuruluşları için IPSAS'ı temel almakta ve bu yönde standartlar çıkarmaktadırlar. Türkiye'de 2003 yılında yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali ve Kontrol Kanunu ile tahakkuk esaslı muhasebeye geçişte önemli bir adım atmıştır. Daha sonra ilgili Kanun'da belirtildiği gibi Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu'nun (DMSK) kurulması ile IPSAS uygulamalarını ülke bazında uygulama yönünde çalışmalar başlatılmıştır.

Türkiye'de DMSK'nın yayımladığı halihazırda, 30 adet standart bulunmaktadır ve dünyada yayımlanan IPSASB'lara paralel olacak şekilde yeni çıkan standartlarda DMSK'nın yaptığı çalışmalar ile yürürlüğe girmektedir.

Bu açıklamalardan hareketle, tezin konusu *"Devlet Muhasebe Standartlarının Çeşitli Ülkelerde Uygulanması Ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi"* olarak belirlenmiştir. Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında Dünya'da ve Türkiye'de Devlet Muhasebesinin gelişimi ve geldiği son durum açıklanmaya çalışılmaktadır. Yapılan çalışma ile Devlet Muhasebesinde gelişmiş ülkelerin durumu, attıkları adımlar ve IFRS'ler ile IPSAS'lar karşılıklı olarak incelenerek hem Dünya'da devlet muhasebesinde son durum hem de Türkiye' deki durum değerlendirilmektedir.

Bu bağlamda çalışma, giriş ve sonuç hariç olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde devlet muhasebesinin gelişimini daha iyi anlayabilmek adına ilk önce devlet muhasebesine ilişkin genel bilgiler devamdında amacı ve kapsamı ile devlet muhasebe görüşleri açıklanmıştır. IPSAS'ların temelini oluşturan uluslararası hesap sistemleri açıklanarak, Dünya'da kullanılan devlet muhasebe sistemleri ve uluslararası devlet muhasebe standartlarına giriş yapılmıştır. Burada kısaca IPSAS'ların yayımlanma süreci, nasıl oluşturuldukları açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, yayımlanmış olan IPSAS'lara değinilmekte ve IPSAS'ları uygulayan gelişmiş ülkelerle ilgili muhasebe sistemlerindeki süreçler aktarılmaktadır. Bu bölümde yayımlanan 40 adet standart, kavramsal çerçeve, nakit esaslı IPSAS'lar orijinal metinlerinde faydalınalarak önemli görülen noktalar kısaca açıklanmaya çalışılmış ve ilgili standartları uygulayan Birleşmiş Milletler Kuruluşları'ndan örneklerle konu daha açık bir hale getirilmeye çalışılmıştır. İkinci bölümde yayımlanmış olan Devlet Muhasebe Standartları ile bunların temelini oluşturan Uluslararası Muhasebe Standartları karşılaştırmalı olarak incelenerek aralarındaki farklılıklar ortaya koyulmaya çalışılmıştır. İkinci bölümün son kısmında IPSAS'lara uyum sürecinde IFAC tarafından da belirtildiği üzere öncü durumunda olan İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya, Yeni Zelanda, İsveç ve ayrıca Kanada'da yaşanan gelişmeler ve uyum süreçleri açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde Türkiye'de devlet muhasebesinde yaşanan gelişmeler incelenmiş ve Devlet Muhasebe Standartları uygulama yolunda ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçişte önemli bir nokta olan 5018 sayılı Kamu Mali ve Kontrol Kanunu incelenmiştir. 5018 sayılı Kanun ile kurulan DMSK'nın işleyişi ve yapısı hakkında bilgi verilerek Türkiye'de ki mevcut durumla ilgili örnekler verilmeye çalışılmış ve Türkiye'deki kurumlarda uyum sürecindeki durum değerlendirilmiştir.

Tezin sonuç bölümünde ilgili çalışmalar ışığında değerlendirmeler yapılmakta ve ulaşılan sonuçlar özetlenmektedir.

BÖLÜM I: DEVLET MUHASEBESİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Çalışmanın bu bölümünde devlet muhasebesi tanımına, devlet muhasebesinin gelişimine, dünyada uygulanan devlet muhasebe sistemlerine ve uluslararası devlet muhasebe standartları ve bunları yayımlayan kuruluşlar ve süreçleri hakkında bilgi verilecektir.

1.1. Devlet Muhasebesinin Tanımı, Amacı ve Kapsamı

Kamu Sektörü' nün en basit tanımı incelendiğinde, özel mülkiyet sahibi olmayan ve özel olarak işletilmeyen, ancak kamu adına hükümet tarafından kurulan, işletilen ve finanse edilen tüm organizasyonlar olarak ifade etmek mümkündür. İfade edildiği gibi, bu tanım, kamu sektörünün, özel mülk sahiplerinin aksine, kontrolün kamuoyunun elinde olduğu ve kâr amacı gütmek gibi bir amacı olmadığı, hizmetlerin sağlanmasını içerdiği örgütlerce sağlandığı fikrini belirtmektedir. Kamu sektöründe performans ölçümü, kâr amacı güdülmemesi, birden fazla amaç ve faydaların sayısallaştırılması, zor olan maddi olmayan hizmetlerin varlığı nedeniyle zorlaşmaktadır.

Devlet Muhasebesi kavramını incelediğimizde iki unsurdan oluştuğunu görmekteyiz. Bu unsurlardan ilki olan devlet kavramını açıklamak gerekirse, devlet ülke ekonomisinin kıt olan kaynaklarının optimal dağılımı ve kullanımında, ihtiyaçların en etkin düzeyde karşılanması amacıyla mali, sosyal ve ekonomik görevleri çeşitli kurumları ile yerine getiren en önemli yönetim organıdır (Akdoğan 2005). İkinci unsur olan muhasebe kavramını incelediğimizde muhasebe, "mali karaktere sahip olayları para birimi ile ifade ederek sınıflayan, tarih sırası ile kaydeden, raporlayan ve bu raporları yorumlayan bir mali sanattır" (Akdoğan & Tenker, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, 2007). Bu bağlamda devlet muhasebesi, "devletin yaptığı işlemleri, varlıkların değerlerini göstererek kaydeden, bunlardan dönemler itibari ile yoruma ve denetime elverişli dökümler yapan sonuç özetleri çıkaran bir hesap yöntemidir" tanımına ulaşılmaktadır (Yanık, 2000).

Devlet Muhasebesi amacını açıklamak gerekirse, bir mali yılda meydana gelen faaliyet sonuçları ile bütçelenmiş olan gelir ve giderlerin uygunluğunun raporlar aracılığı ile

kontrolünü sağlamak ve varlık ve kaynakların durumuyla ilgili olarak dönem sonlarında ihtiyaca uygun şekilde raporlar sunmaktır (Kerimoğlu, ve diğerleri, 2006).

Bu bağlamda devlet muhasebesinin kontrol ve yönetim olarak iki amacı karşımıza çıkmaktadır. Bütçe uygulamalarında kanun koyucunun belirlediği doğrultuda gelişip gelişmediği ve işlemlerin kontrol edilmesi kontrol amacı olarak, devlet faaliyetlerinin işleyişi ve sonuçları hakkında gerekli mercilere bilgi vermek ve kamu hizmetlerinin maliyetlerini tespit etmek ve geleceğe yönelik karar verme süreci açısından yönetim amacı olarak bulunmaktadır. (Dağ, 2016)

Devlet muhasebesini kapsam olarak incelediğimizde merkezi hükümet ve mahalli idareler gibi kamusal amaçlı örgütlerini ilgilendirmektedir. Devlet muhasebesi, kamu kurumlarının gelir ve giderlerinin kaydedilmesi, kamu örgütlerince hazırlanan programların etkili yönetimi ve denetimi için gerekli bilgilerin belirlenip sınıfladırılmasına olanak verir (Yanık, 2000).

Devlet Muhasebesinin "temel", "ara" ve "ileri" olmak üzere üç amacı bulunmaktadır. Temel amaç olarak devletteki yolsuzluk ve rüşveti önleyerek ve tespit ederek kamu hazinesini korumaktır. Hükümetteki yolsuzluk çeşitli biçimlerde mevcuttur ve teşviklerle ortaya çıkabilmektedir. Bu sorun özellikle gelişmemiş ülkelerde ve daha az da olsa gelişmekte olan ülkelerde karşımıza çıkmaktadır (Rose-Ackerman, 1978). Devlet muhasebesinin ara amacı, sağlam finansal yönetimi kolaylaştırmaktır. Mali yönetim, vergilerin ve diğer gelirlerin toplanması, faturaların ödenmesi, borçlanma ve borçların geri ödenmesi gibi faaliyetleri içerir. İyi yönetilen bir hükümette bu faaliyetler bütçelendirilir veya başka şekilde planlanır. Yapılan bütçe usulüne uygun şekilde yetkilendirilmiş işlemler finansal muhasebe sistemine kaydedilir (Simon, 1954). Devlet muhasebesinin ileri amacı, devletin kamu hesap verme sorumluluğunu yerine getirmesine yardımcı olmaktır. Kamu hesap verme sorumluluğu, temel olarak kamu ve yönetim ilişkisinin üç aşamasında mevcuttur: bürokrasinin meclise ve yönetime ve hükümetin halka hesap verme sorumluluğu. Bu amaca, idarecinin hesap verilebilirlik ile ilgili teşvikini arttırarak ve idarecinin bilgi maliyetlerini düşürerek daha iyi ulaşılabilir. (Downs, 1957)

Kamu gelir ve giderleriyle devletin parayla ifade edilebilir nitelikteki varlıkların izlenmesi devlet muhasebesi kapsamına girmektedir (Akdoğan A. , 2005). Bu bağlamda devlet muhasebesinin kapsamı da bütçe ile belirlenmiş kamusal hizmetleri gerçekleştirmeye yönelik olarak bulunan idarelerin yani merkezi hükümet, mahalli idareler gibi kamusal amaçlı örgütlerin, giderlerinin ve gelirlerinin izlenmesi oluşturmaktadır.

1.2. Devlet Muhasebesine Duyulan İhtiyaç ve Gelişimi

Muhasebe işlemleri kayıt altına alan ve ilgili kullanıcılara aktaran bir bilgi sistemidir. İhtiyaç duyulan bilgi sadece özel sektör açısından değil kamu sektörü açısından da aynı derecede önem teşkil etmektedir. Bu nedenle kamunun elinde varlıkları ve kaynakları, gelirleri ve giderleri ilgili kullanıcılara aktaracak bir bilgi sistemi ihtiyacı geçmiş zamanlardan beri bir ihtiyaç olmuştur.

Devlet muhasebe sistemlerinin ilk örneklerine M.Ö. 2000-3000 Babil Uygarlıkları'nda rastlamaktayız. Sümer'in erken yasaları ilk (yazılı) mali hukuk olarak düşünülebilir ve günümüzdeki fiyat sisteminde halen kullanılmakta olan bir çok özelliği vardır; ticaret hadleri (faiz oranları) için hesaplanan para miktarları, "haksızlık" için para cezaları, miras kuralları, özel mülklerin vergilendirilmesi veya bölünmesi vb. konularda yasalar ve daha sonra M.Ö. 2850 yılında madeni paralar ve gümüş tanıtmak ticarette kullanılır (Ambashe & Alrawi, 2013).Bu bağlamda Sümerlerde muhasebe olgusu önemli gelişme kaydederken aynı şekilde devletin varlıkları için envanter kayıtlarının tutulduğu, devlet muhasebesi olgusunun oluştuğu görülmektedir.

M.Ö. 1000-3000 Eski Mısır Uygarlığında nüfusun kültürel, teknolojik ve sanatsal arayışlara daha fazla zaman ve kaynak tahsis etmesine olanak tanıyan bir sistem geliştirdiler. Eski krallık olarak ta bilinen Mısır Uygarlığında tarım, altın, aromatik reçeller, abanoz, fildişi ve hayvan ticareti, kalay ve bakır önde gelen geçim kaynağıydı. (Annette, ve diğerleri, 1931) Gelişen ticaret hayatı ile birlikte devlet yetkilileri vergi sisteminde önemli adımlara imza atarak, devletin kaynaklarının izlenmesi ve vergilerin düzgün toplanabilmesi açısından devlet muhasebe sistemini önemli ölçüde kullanmışlar ve geliştirmişlerdir.

M.Ö. 1-1000 Yunan Uygarlıklarında büyük bir coğrafya üzerine yayılan ve sanatta ileri düzeyde eserler ortaya koyan ve özellikle M.Ö 5 ve 4. Yüzyıllarda sağlık alanında yaşanan gelişmeler (Strong & Cook, 2007) üzerine en önemli ekonomilerden bir tanesi olmuştur. Bazı tarihçilere göre Yunan uygarlıkları sanayileşmeden önceki en güçlü ekonomilerdir. Bu bağlamda devletin geniş coğrafyaya yayılması ve gelişen ekonomisi ile paralel olarak devlet idarelerinde tutulan muhasebe sisteminin de aynı şekilde çok gelişmiş olduğu belirtilmektedir (Ambashe & Alrawi, 2013).

Çift taraflı kayıt yönteminin ilk örneklerine 1581 yılında İtalya'da rastlanmaktadır. İtalya ticaret açısından dönemde çok gelişmiş bir ülke olması açısından muhasebe sisteminin gelişmesi kaçınılmazdı. 1809'da Cenova şehrinin İtalyan Hazinesine ait borçları ve kredileri ve bir önceki yıla ait tutarları çift taraflı kayıt sistemine göre tutmuşlardır (Michel, 2009).

Britanya, ticari bir İmparatorluk kurmaya çalıştığında hükümet, belirli bir bölgeye tekel hakkı vererek bir Kraliyet Şartı ya da bir Parlamento Yasası uyarınca şirketler yarattı. 1801-1955 yıllarında kurulan en iyi bilinen örnek, İngiliz Doğu Hindistan Şirketidir. Kraliçe 2. Elizabeth, Umut Burnunun doğusundaki tüm ülkelere ticaret yapma hakkını verdi. Bu arada şirketler, hükümetin adına harekete geçecek ve yurtdışındaki faaliyetleri nedeniyle gelir elde edecektir. Bundan sonra, çoğu İngiliz şirketi, İngiliz donanmasının ticaret yollarını kontrol etme kabiliyetine bağımlı olduğu gibi, İngiliz askeri ve sömürge politikasıyla giderek bütünleşmeye başladı. Bu bağlamda İngiliz varlık ve kaynaklarını yönetmek adına gelişmiş bir devlet muhasebe sisteminin temelleri atılmıştır (Ambashe & Alrawi, 2013).

Osmanlı döneminde devlet muhasebesi alanında dünyada kullanılan çift taraflı kayıt yönteminden farklı olarak merdiven yöntemi kullanılmış ve 1879 yılında çift taraflı kayıt yöntemi kabul edilene kadar 700 yıllık süreçte kullanılmıştır. 750 ve 1258 yıllları arasında Abbasiler, 1256 ve 1353 yılları arasında İlhanlılar ve 1299 ve 1922 yılları arasında Osmanlı İmparatorluğunda kullanılmıştır (Güvemli & Güvemli, Osmanlı Devlet Muhasebesinde Kayıt Düzeni ve Defter Sistemi, 2015). Yöntem Abbasi Devleti'nin son bulmasına neden olan Moğol hanı Hulagu'nun Bağdatı almasıyla Moüol Devleti olan İlhanlılara geçmesiyle başlamıştır. Fars kültüründe gelişen yöntemde siyakat yazı ve rakamları kullanılmıştır Merdiven yöntemini açıklayan, Farsça yazılmış ve bugünlere kadar gelmiş olan dört öğreti

kitabı 1309-1363 yazılmıştır. Bu kitaplardan en tanınmışı 1363 yılında Abdullah el Mazenderani tarafından yazılmış olan Risâle-i Felekiyye'dir (Güvemli, 1995).

Osmanlı İmparatorluğu, devlet muhasebesinde uzun yıllar bu yöntemi ihtiyaçlara göre geliştirerek kullanmıştır. 1879 Yılında çift yanlı kayıt yöntemine geçilmesi ile, merdiven yöntemi tarihteki yerini almış ve kullanım dışı kalmıştır.

Görüldüğü üzere, gelişen devlet ve yaklaşımları sonucunda devlet muhasebe sistemleri de gelişme göstermiş ve devletin ve kullanıcıların ihtiyaçları doğrultusunda gelişme göstermiştir. Günümüzde devlet muhasebe sistemleri ihtiyaca yönelik ve hesap verilebilirliğin ve şeffaflığın arttırılması için gelişme göstermekte ve tüm dünya üzerinde karşılaştırılabilirliğin artırılması için standartlar oluşturulmaktadır.

1.3. Devlet Muhasebesi Görüşleri

Gelişen devletler ile birlikte devletin yalnızca bütçesel anlamda gelir ve giderlerini izlemesi anlayışını, devletin patrimuanı yani malvarlığı ve devlet borç ve alacaklarını da raporlaması anlayışı almıştır. Devlet muhasebe sistemlerinde klasik ve modern olarak iki temel anlayış bulunmaktadır.

1.3.1. Klasik Devlet Muhasebesi Yaklaşımı

Bu yaklaşıma göre devlet muhasebe sisteminde sadece gelir ve giderlerin izlenmesi ile bunların bütçeye uygun olarak yürütülüp yürütülmediği izlenmektedir. Bu nedenle, devlet muhasebesi bütçe muhasebesi olarak görülmektedir (Yanık, 2000).

Bu görüşte devletin gelir ve giderlerinin bütçe uygulamalarına uyarlanmış bir hesap planı içerisinde izlenmesine ve uygulama sonuçlarının denetlenmesine öncelik veren bir yaklaşım egemendir (Yanık, 2000).

1.3.2. Modern Devlet Muhasebesi Yaklaşımı

Bütçenin devlet muhasebe sisteminde önemli yer kapladığı bu görüşte, devlet muhasebesini devletin bütçe faaliyetlerini izleyen bir muhasebe olarak sınırlamamak gerektiğinden hareket edilmektedir. Devletin borçlu ve alacaklı olmasının yanında bir mala sahip olması doğaldır. Dolayısı ile mal varlığına ilişkin olarak gerçekleşen işlemler de muhasebede izlenmelidir (Yanık, 2000).

Devlet muhasebesi devletin malvarlığındaki değişmeleri de izlemek, daha da önemlisi Ulusal (Milli) muhasebenin bir parçasıdır ve devletin ekonomik ve mali faaliyetlerinin izlenmesine yardımcı olmak durumundadır. Bu nedenle günümüzde devlet muhasebesi, bütçe (gelir-gider) hesapları ile birlikte mal varlığı (patrimuan) hesaplarını da içermektedir.

1.3.3. Devlet Muhasebe Sistemlerinin Dayanağını Oluşturan Görüşler

Devlet Muhasebe sistemleriyle ilgili olarak bulunana klasik ve modern yaklaşımların dayanağını oluşturan görüşler bulunmaktadır. Klasik görüşün temelini oluşturan; Kameral ve Schneider olmak üzere iki görüş ile modern yaklaşımın temelini oluşturan Constante ve Logismografi görüşleri bulunmaktadır.

1.3.3.1. Kameral Muhasebe Sistemi

1768 yılında ilk olarak Avusturya'da uygulanan sistem kamu fonlarının artan kontrolüne katkıda bulunmak için on altıncı yüzyılda ve sonrasında geliştirilmiştir (Monsen, 2001). Ticari çift giriş defter tutma gibi, kameral defter tutma yöntemi de etkinlik ve ödeme hesaplarına göre sınıflandırmaya dayanmaktadır ve kullanılan kavramlar gelirler ve harcamalardır (Monsen, 2001). Devletin alacak, borçları, mal varlığı kapsam dışındadır. Kameral muhasebe sistemi için en önemli yenilik tahakkuk esasının sisteme dahil edilmesiyle oluşmuştur ve Yeni Kameral Muhasebe Sistemi olarak anılmaya başlanmıştır (Dağ, 2016).

1.3.3.2. Schneider Muhasebe Sistemi

Schneider muhasebe sistemi cameral muhasebe sistemini takip etmektedir. On dokuzuncu yüzyılın ortalarında geliştirilmiştir. Bu sistemde, nakit akışlarına ve bütçe işlemlerine ek olarak; uzlaştırma işlemleri ve bütçe dışı alacaklar ve borçlar hesapları da dâhil edilmiştir (Tikk, 2010).

Sistem, kar-zarar hesaplamaları yaparak bir bilanço çıkarmayı mümkün kılar. Schneider muhasebe sisteminde, kayıtlar çift giriş sistemine göre tutulmaktadır. Bu nedenle, çift hesap sistemi ile ortak olarak, sistem bugünde kabul edilen bilançoyu üretmek için birleştirilebilen iki finansal durumu hazırlamayı mümkün kılar, ancak Kameral muhasebe sistemi ile benzerlikleri bu noktada son bulmaktadır. Cameral sistemde tutulan kasa defteri bu sisteme dahil değildir. Bu sistemde ilk defa kullanılan günlük defter, günlük gelir ve gider kayıtlarından oluşmaktadır. Bütçenin gerektirdiği denetimin yapılabilmesi için gelir ve gider defteri tutulmaktadır (Edwards, 1999).

1.3.3.3. Constante Muhasebe Sistemi

Constante Muhasebe Sistemi, on dokuzuncu yüzyılın sonlarına doğru F. Hügli tarafından yaptırılmış ve Berne İsviçre Kantonu'nda uygulanmıştır. Bu sistemde, bütçe hesaplamalarına ek olarak varlık hesaplamaları da dâhil edilmiştir. Tüm işlemler, çift giriş sistemine göre kaydedilir ve sistem, mali yılın sonunda kar ve zarar durumlarını göstermektedir. (Tikk, 2010)

1.3.3.4. Logismografi Muhasebe Sistemi

Logismography Muhasebe Sisteminde, Constante muhasebe sistemine benzer şekilde, bütçe hesapları ve varlık hesapları birlikte görülür. Bu sistemde, devletin mal valığına sahip olduğu ve işlettiği anlayışından kaynaklanan iki ayrı hesap, devlet hesabı ve işleten hesabı olarak tutulmaktadır. Logismography sistemi hem bütçe hem de varlık hesaplarını her zaman gösterebilen ve hükümet işlemlerinin maliyetini hesaba katan bir teknik olduğu için devlet muhasebe sistemleri arasında önemli bir yeri kaplamaktadır. Bu

sistem, hem tarihlerine, hem de konularına göre işlemleri aynı anda kaydettiği için Amerikan Muhasebe Sistemine benzemektedir (Nikitin, 2001).

Logismografi muhasebe sisteminde hesap planı gelir, gider, mamelek olarak üçe ayrılmıştır. Bu sistemde tutulan defterler ise müsvedde defteri, yevmiye defteri, defteri kebir ve tahlilli tablolar defteri olarak belirlenmiştir (Yanık, 2000).

1.4. Devlet Muhasebesinde Uluslararası Hesap Sistemleri

1960'lı yıllardan bugüne kadar gelen süreçte tahakkuk esaslı muhasebenin gelişimi ile paralel olarak devlet muhasebesinin özel sektör muhasebesine yakınlaştırmak amacıyla çeşitli sistemler geliştirilmiştir (Dağ, 2016). Uluslararası düzeyde IMF, OECD, Dünya bankası gibi uluslararası kuruluşlar ve Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi birlikler ve devletlerin ortak mali istatistikler ve raporlar oluşturma amacıyla paralel olarak devlet muhasebesinde gelişmeler yaşanmıştır. Farklı muhasebe ve raporlama sistemlerine sahip finansal tabloların karşılaştırılması ve konsolide edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle ülkelerarası karşılaştırma ve ulusal ekonomi içinde bulunan alt sektörlere ve bu sektörlere ait sonuçların ekonomiye katkısına ilişkin mali istatistiklerin oluşturulmasında bu zorlukları aşmakta önemli bir adımdır (Karaarslan, 2005).

Bu bağlamda, dünyada, en son olarak SNA 2008 (*"Ulusal Hesaplar Sistemi"*), ESA 2010 (*"Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi"*), GSFM 2014(Devlet/Kamu Mali İstatistikleri) kullanılmıştır.

1.4.1. SNA 2008 (*"Ulusal Hesaplar Sistemi"*)

SNA 2008 *"Ulusal Hesaplar Sistemi"*, Avrupa Toplulukları İstatistik Ofisi (Eurostat), *"Uluslararası Para Fonu"* (IMF), *"Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı"* (OECD), *"Birleşmiş Milletler"* (BM) ve *"Dünya Bankası"* (WBG) ortak çalışması olarak, ortak politika oluşturulabilmesi, verilerin analizi ve araştırılması için kapsamlı, tutarlı ve esnek bir makroekonomik hesaplar seti sağlayan istatistiksel bir çerçeve olarak yayınlanmıştır. Ulusal ekonomilerin kurumlar, sektörler ve alt sektörler bazında

sınıflandırılması, mali hesaplar, ihracat, ithalat, gelir dağılımı, fiyat değişimleri, işgücü girdileri gibi ulusal ekonomik verilerin ölçümüne yönelik kurallar ve standartlar belirlenmesi amacı ile oluşturulmuştur (*"European Communities"*, *"International Monetary Fund"*, *"Organisation for Economic Co-operation and Develop"*, *"United Nations"*, & *"World Bank"*, 2009)

1.4.2. ESA 2010 (Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi)

2013 yılında yayınlanan ESA 2010, SNA 2008'in kurallarına bağlı kalınarak oluşturulmuş, Avrupa Birliği'ne üye ve aday ülkeler arasında tutarlı, kapsamlı bir ekonomik hesaplar seti sağlayan istatistiksel bir çerçevedir. Bu bağlamda Avrupa Birliği genelinde hükümetler, kurumlar, ekonomik ve sosyal hayat ile ilgili analizler yapılabilip politikalar geliştirilebilecektir. (European Union, 2013)

1.4.3. GSFM 2014 (Devlet/Kamu Mali İstatistikleri)

Dünya genelinde yaşanan finansal krizler sonucunda ülkelerin şeffaflığını ve hesap verilebilirliğini artırmak adına istatistiklerin derlenmesinde kullanılacak ekonomik ve istatistiksel raporlama ilkelerini, uygun dengeleme unsurlarını içeren bir analitik çerçeve içerisinde mali istatistikleri sunma yönergelerini ve diğer makroekonomik istatistik kurallarıyla uyumlu hale getiren talimatları açıklamaktadır. (IMF, 2014)

1.5. Devlet Muhasebe Sistemi Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi

Devlet Muhasebe sistemlerini incelediğimizde geçmiş yüzyılda belirli dönemlerde belirli sistemler geliştirilmiş ve ülkeler raporlamalarını bu yönde gerçekleştirmişlerdir. Devlet Muhasebesinde kullanılan mali yıl sonu için kullanılan yöntemler ve kayıt için kullanılan yöntemleri incelediğimizde ön plana çıkan dört tip yıl sonu için yöntem ve dört tip kayıt dönemi için yöntemle karşılaşmaktayız.

1.5.1. Devlet Muhasebesinde Bütçeleme İçin Kullanılan Yöntemler

Bütçe belirli bir dönem için yapılan niceliksel bir plan olarak tanımlanmaktadır. Bütçe hesaplarının kapatılmasında nakit veya tahakkuk esasına göre tutulmasıyla yakından ilişkili olarak "jestiyon yöntemi" ve "egzersiz yöntemi" bulunmaktadır (Karaarslan, 2005). Ayrıca dünyada kullanılan Line-item Budgeting ve Performance Based Budgeting hakkında da bilgi verilecektir.

1.5.1.1. Jestiyon Yöntemi (Yönetim Dönemi Yöntemi)

Zero Based Budgeting yani sıfır esaslı bütçe olarak bilinen jestisyon yöntemine göre bütçe ilgili mali yıla göre planlanmakta ve diğer mali yıla aktarılmamaktadır. CIPFA'ya göre, en saf haliyle sıfır temelli bütçeleme organizasyonun yeni planlama döneminde, yeniden bütçelemeye başlaması varsayımıyla kurum bütçelerinin hazırlanmasını gerektirir. (Pidgeon, 2010). Mali yılın sonunda halen kullanılmamış ödenekler varsa bunlar da iptal edilir. Bütçe hesaplarının bir sonraki mali yılda da işlem görmesi mümkün değildir. Tahsil edilmemiş gelirler varsa bunlarda sonraki yılın hesaplarına geçirilmektedir. (Karaarslan, 2005)

Jestisyon Yöntemi eski ABD Başkanı Jimmy Carter'ın ilk dönemdeki federal bütçeyi dengelemek ve federal bütçeleme sistemini Georgia valisi olarak kullandığı bir sistem olan sıfır-temelli bütçeleme yoluyla reforma gittiği 1970'lerde ön plana çıkmıştır. (Kavanagh, 2011).

Günümüzde bütçe hesaplarının kapatılmasında çoğunlukla bu yöntem tercih edilmektedir.

1.5.1.2. Egzersiz Yöntemi (Hesap Dönemi Yöntemi)

Devlet bütçesine geleneksel yaklaşım olan egzersiz yöntemine göre cari yıl bütçesi gelecek yıl harcama planının temelini oluşturmaktadır ve kuruluşun analitik ve siyasi dikkatinin çoğunluğu, önümüzdeki yıl beklenen gelirlere dayanan bu yılki harcama planının nasıl değiştirileceğine odaklanmaktadır. (Kavanagh, Jon, & Fabian, Anatomy of a Priority-

Driven Budget Process, 2011). Yabancı literatürde Incremental Budgeting olarak bilinen egzersiz yöntemine göre, kayıt yönteminde tahakkuk esası uygulanmaktadır. Tahakkuk esasına göre, bu yöntem kullanıldığında bütçe gelirleri ve bütçe giderleri, nakit hareketlerinin ne zaman olduğuna bakılmaksızın ilgili oldukları dönemlere kaydedileceklerdir. Böylece hesap dönemi yönteminin uygulanması için gereken şart da sağlanmış olacaktır. (Karaarslan, 2005)

1.5.1.3. İlgili Kalem Bazında Bütçeleme (Line-item Budgeting)

Line-item Budgeting'de asıl önemli olan gelir ve harcamanın niteliğidir. Bu yöntem öncellikle harcamaları kontrol etmek için kullanılan bir yöntemdir. Genellikle belirli amaçlar için izin verilen harcama düzeylerini belirlemeye yöneliktir. Mali yıl ilerledikçe belirlenmiş bütçe geliştirilmediyse harcamalar daha önceden belirlenmiş bütçenin içerisinde kalmalıdır. İç kontrol için verimli olabilen Line-item bütçeleme yöntemi politik karar verme açısından uygun değildir. Bu yöntemle, kaynağın belirlenen amaçlar doğrultusunda harcandığını göstermek mümkünken, harcanılan kaynak sonucunda nelerin başarıldığını görmek mümkün değildir. (Ashwe, 2016)

1.5.1.4. Performansa Dayalı Bütçeleme (Performance Based Budgeting)

Bu yaklaşımın ana amacı, performans bilgisini kaynak tahsisi ve yönetimi ile birleştirmektir. Performansa dayalı bütçelerin aşağıdaki öğeler hakkında bilgi içermesi gerekir (Pidgeon, 2010):

•girdiler (para cinsinden ölçülür);
•çıktılar (çıktı birimleri);
•verimlilik / üretkenlik verileri (faaliyet başına maliyet);
•etkinlik bilgisi (hedef başarı düzeyi).

Jestiyon yöntemine benzer şekilde, performansa dayalı yaklaşım, organizasyonun hedefler ve açık politika hedefleri geliştirmesi ile bir politika düzeyinde başlamalıdır.

Yöneticiler daha sonra bu hedeflerin başarılmasını takip edecek ilgili performans önlemleri geliştirmelidir.

1.5.2. Devlet Muhasebe Sistemleri

Geçmişten günümüze gelişen ekonomi sayesinde ülkeler arası ekonomik ilişkilerin artması sonucunda, ortaya çıkan bilgi ihtiyacına cevap verebilecek sistemler geliştirilmiştir. Bu bağlamda ihtiyaçlara yönelik olarak farklı sistemler geliştirilmiştir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından dört farklı muhasebe sistemi tanımlanmıştır. Bunlar, *"Nakit Esası Sistemi"*, *"Uyarlanmış Nakit Esası Sistemi"*, *"Uyarlanmış Tahakkuk Esası Sistemi"*, dir. Nakit Esası sistemi ile Tahakkuk Esası Sistemini bütçeleme ve muhasebe noktasında iki uç nokta olarak belirlemişlerdir. (IFAC I. F., 2003)

1.5.2.1. Nakit Esası Sistemi

Nakit esasına göre oluşan işlemler devlet muhasebesinde nakit akımlarından doğan işlemlere göre kaydedilir. Gelirler nakit alındığında, giderler nakit ödenince kaydedilir. (Professional Education Services, 2013). Nakit bazda hazırlanan finansal tablolar, okuyuculara, dönem içerisinde ortaya çıkan nakit kaynakları, nakit kullanım amaçları ve nakit değerlerini raporlama tarihinde vermektedir. Finansal tablolardaki odaklanılan ölçüm, nakit mevcududur ve bu mevcutta meydana gelen değişikliklerdir. Finansal tablolara ilişkin dipnotlar, borçlar ve alacaklar, yatırımlar ve maddi duran varlıklar gibi bazı nakit dışı varlıklarla ilgili ek bilgi sağlayabilir. (IPSASB, 2016). Mali Sonuçlar, tahsilat ile ödeme arasındaki fark olarak raporlanır. (Devlet Planlama Teşkilatı, 2000)

1.5.2.2. Uyarlanmış Nakit Esası Sistemi

Çalışma şekli bakımından ve raporlama açısından nakit esaslı muhasebe sistemiyle aynı şekildedir. İşlemler, elde edildikleri veya hak edildikleri zamandan bağımsız olarak ödeme veya tahsil işleminin gerçekleştiği zaman kaydedilir. Uyarlanmış nakit esası

yönteminin, nakit esası yönteminden ayrıldığı nokta ise hesapların mali yıl sonrası yaklaşık olarak bir ay daha açık tutulmasıdır. (Devlet Planlama Teşkilatı, 2000). Uyarlanmış nakit esasının faydası dönemsellik ilkesinin göz önünde bulundurularak mali işlemlerin ait oldukları mali yılın muhasebe kayıtlarına dâhil edilmesi ve ilgili dönemde raporlanmasıdır. (Karaarslan, 2006).

1.5.2.3. Tam Tahakkuk Esası Sistemi

Tahakkuk esaslı muhasebe uyarınca, işlemler gerçekleştiğinde, gerçek nakit alınıp ne zaman ödenildiğine bakılmaksızın kaydedilir. Gelirler kazanıldığında veya devlet gelir elde etme hakkına sahip olduğunda kaydedilir. Giderler, oluştuğunda kayıtlara alınır. (Ruppel, 2005). *"Tahakkuk muhasebesinin unsurları ve raporlama usulü, tahsil edilip edilmediğine bakmaksızın tahakkuk eden gelirleri; bir ödemede bulunulup bulunulmadığına bakılmaksızın bir dönem boyunca tüketilen hizmetleri ve malları içeren harcamaları; gelecekte elde edilmesi beklenen ve geçmişteki olaylar sonucunda oluşan bir birimin kontrolündeki kaynakları temsil eden varlıkları; birimin ekonomik anlamda kaynak çıkışı yaratacak mahiyetteki geçmiş anlaşmalarından kaynaklanan yükümlülükleri; bütün yükümlülükler düşüldükten sonra kalan varlıklar üzerinde birimin haklarını temsil eden öz kaynakları kapsar. Gelirler ile giderler arasındaki ilişki sağlanan hizmetin net maliyetinin belirlenmesine imkân sağlar"* (Devlet Planlama Teşkilatı, 2000).

1.5.2.4. Uyarlanmış Tahakkuk Esası Sistemi

Uyarlanmış tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, bir ekonomik değer yaratıldığında, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilir.

Uyarlanmış tahakkuk esasının tam tahakkuk esasından en önemli farkı muhasebe işlemlerinin kapsamıdır. Bu esasa göre arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar, ormanlar, anıtlar gibi maddi duran varlıklara ilişkin işlemler muhasebe sistemine dahil edilmez ve raporlanmaz. Dolayısıyla maddi duran varlıkların tespiti, amortisman ayrılması ve yeniden değerlemeye tabi tutulması gibi işlemler muhasebe dışından kaldığından, tam tahakkuk

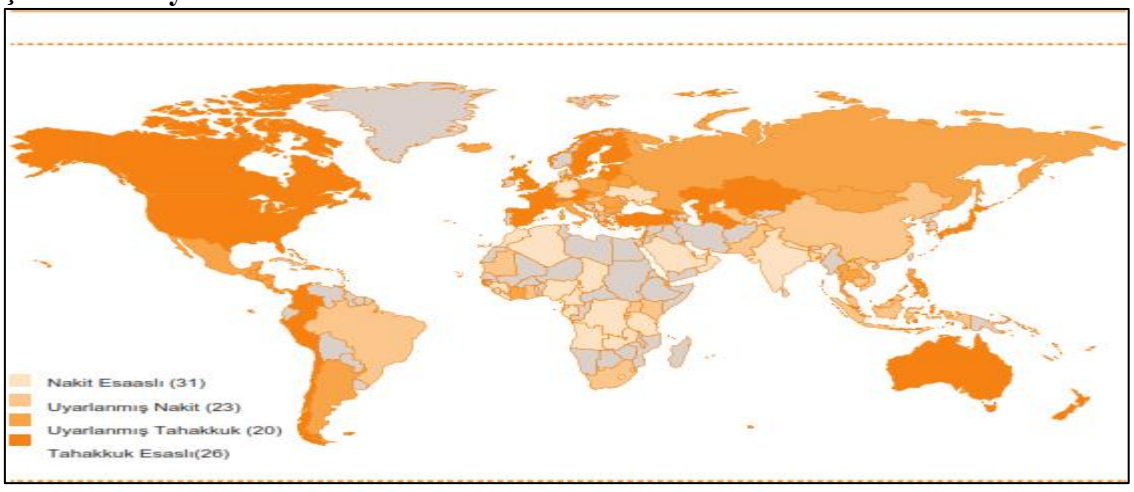
esasına dayalı muhasebe sistemi ile karşılaştırıldığında anlaşılması, uygulanması ve yönetilmesi daha kolaydır. Nakit esası yöntemine göre ise eksik bilgi üretmez, ekonomik işlemleri nakit akımlarına bağlı olmaksızın ortaya çıktığında kaydeder, bütçe odaklı değildir, tahakkuk etmiş borçları ve alacakları kaydeder ve raporlar, etkinlik ve performans denetimine sağlam altyapı oluşturur, ileride yükümlülük doğurabilecek taahhüt ve garantileri kaydeder ve raporlar (Kerimoğlu, ve diğerleri, 2006).

1.6. Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları

Ülkeler, hem karar alma, hem de raporlama açısından devlet işlemleri ile ilgili ulusal hesap sistemleri belirleyerek, belirledikleri standartlar doğrultusunda işlemlerin aynı şekilde kaydedilmesini sağlayarak raporlama yapmaktadırlar. Devletlerarası etkileşimin daha az olduğu dönemlerde raporlama açısından nakit esasını temel alan sistemler yeterli iken zamanla bu sistem ihtiyaçlara cevap verememiştir. Devletler, uluslararası gelişmeler doğrultusunda, kamu sektörünün etkinliğini ve etkililiğini artırmak amacıyla tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş eğilimi göstermektedirler. Bu bağlamda, işlemlerin, ekonomilerin karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla uluslararası standartlar belirleyerek bu problemleri ortadan kaldırmaktadırlar.

Dünyada tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş ilgili araştırmalar incelendiğinde Şekil 1, Şekil 2 ve Şekil 3'teki sonuçlara ulaşılmıştır;

Şekil 1. Dünyada Kullanılan Muhasebe Sistemleri 2013



Kaynak: (PriceWaterhouseCoopers, 2013)

Yapılan araştırmaya göre 2013 yılında dünyada 31 ülke *"nakit esaslı muhasebe sistemini"*, 23 ülke *"uyarlanmış nakit esaslı muhasebe sistemini"*, 20 ülke *"uyarlanmış tahakkuk esaslı muhasebe sistemini"*, 26 ülke *"tahakkuk esaslı muhasebe sistemini benimsemişlerdir"*.

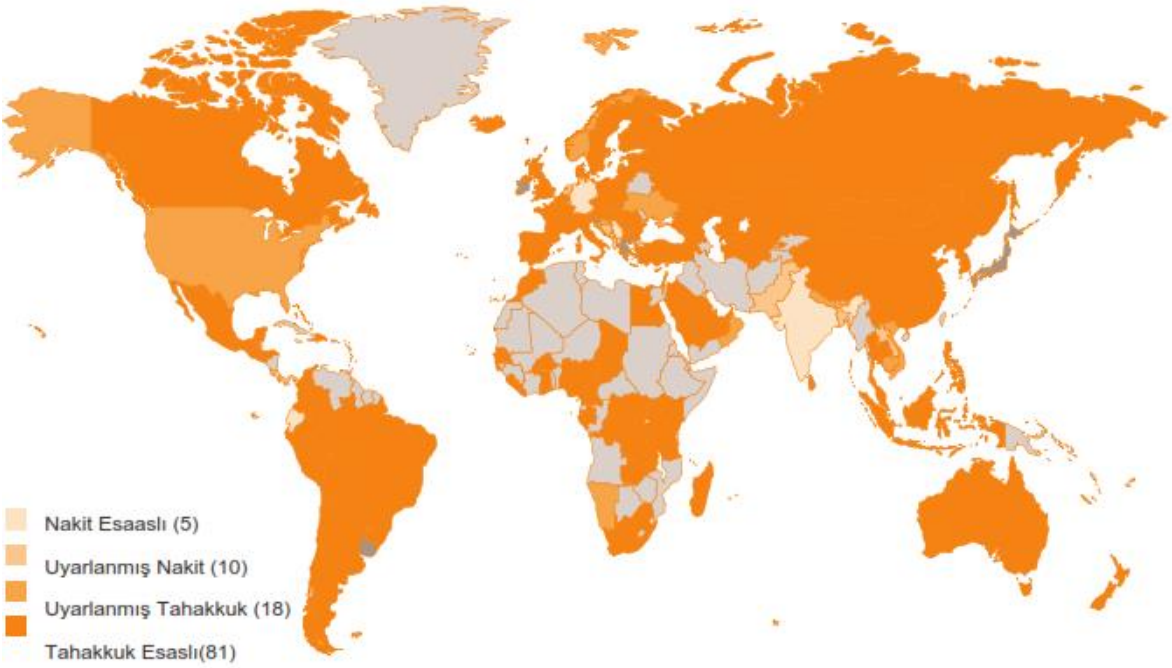
Şekil 2. Dünyada Kullanılan Muhasebe Sistemleri 2015

Kaynak: (PriceWaterhouseCoopers, 2015)

2015 yılında aynı araştırmanın tekrar yapılması sonucunda, nakit esaslı muhasebe sistemini benimsemiş ülke sayısı 31'den 27'ye düşmüştür, uyarlanmış nakit esası sistemini benimseyen ülke sayısı 23'den 30'a yükselmiştir, uyarlanmış tahakkuk esasını benimseyen ülke sayısı 20'den 26'ya yükselmiştir, tahakkuk esaslı muhasebe sistemini benimseyen ülke sayısı 26'dan 37'ye yükselmiştir.

2020 yılında beklenen ise nakit esaslı muhasebe sistemini benimseyen ülke sayısının 5'e düşeceği, uyarlanmış nakit esasını benimseyen ülke sayısının 10'a düşeceği, uyarlanmış tahakkuk esaslı muhasebe sistemini benimseyen ülke sayısının 18'e düşeceği ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemini benimseyen ülkelerin sayısının 81'e yükseleceği yönündedir.

Şekil 3. Dünyada Kullanılan Muhasebe Sistemleri 2020 İtibari ile Beklenilen



Kaynak: (PriceWaterhouseCoopers, 2015)

Yapılan araştırmaları tek bir tabloda göstermek gerekirse:

Tablo 1. Dünyada devlet muhasebesinde yıllara göre kullanılan yöntemler

Yıl	Kullanılan Sistem	Ülke Sayısı
2013	Nakit Esasına Göre	31
	Uyarlanmış Nakit Esasına Göre	23
	Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Göre	20
	Tahakkuk Esasına Göre	26
2015	Nakit Esasına Göre	27
	Uyarlanmış Nakit Esasına Göre	30
	Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Göre	26
	Tahakkuk Esasına Göre	37
2020 Beklenen	Nakit Esasına Göre	5
	Uyarlanmış Nakit Esasına Göre	10
	Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Göre	18
	Tahakkuk Esasına Göre	81

Kaynak: (PriceWaterhouseCoopers, 2015)

Araştırmalardan da görüldüğü üzere tahakkuk esaslı muhasebe sistemi gelişen dünya ekonomisi içerisinde devletlerin gerekli raporlamaları yapabilmeleri için kullanılması gereken bir sistem olarak görülmektedir ve ülkeler tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş eğilimi göstermektedirler. Bunun bir diğer sebebi ise uluslararası düzeyde belirlenen devlet muhasebe standartlarının uygulanabilirliği için tahakkuk esaslı sisteme geçmek gerekmektedir.

1.6.1. Uluslararası Devlet Muhasebe Standartlarına Duyulan İhtiyaç

Son yıllarda ülkelerin devlet muhasebe sistemlerinde tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş eğilimi gösterdikleri görülmüştür. Ülkelerin yarısından fazlası uyarlanmış tahakkuk esaslı ya da tahakkuk esaslı muhasebe sistemini benimsemişlerdir (Matheson, 2003). Ancak hala ülkelerde nakit esaslı muhasebe yöntemi kullanılmaktadır ve raporlamada beklenilen ihtiyaca uygun bilgiyi karşılayamamaktadır. "Kamu Sektörü" bakış açısından "kamu hizmeti" bakış açısına geçilen süreçte hizmetlerin yönetimi ve tedariki için olan süreçte kamu sektörünün sınırları değişmiştir (Broadbent, Jacobs, & Laughlin, 2001).

Devlet muhasebesinde gelişmelerin temeli esas olarak OECD, IMF, Dünya Bankası gibi uluslararası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi birleşmelerin devletlere ve birliklere ait mali istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyacından doğmuştur (Karaarslan, 2005). Burada ki amaç ülkelerarası ekonomik, mali, sosyal vb. verilerin ortak belirlenmiş standartlar doğrultusunda toplanarak, çeşitli istatistiki çalışmaları raporlayabilmek ve ülkelerarası hesap verilebilirliğin ve karşılaştırılabilirliğin artmasını sağlamaktır.

Uluslararası organizasyonlar daha önce de değindiğimiz gibi SNA 2008 (*"Ulusal Hesaplar Sistemi"*), ESA 2010 (*"Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi"*), GSFM 2014(Devlet/Kamu Mali İstatistikleri) gibi standartlar belirleyerek uluslararası standart belirleme yolunda çalışmalar yapmışlardır.

Ülke uygulamaları arasındaki farklılıklar ülke içi uygulamalarda dahi çıkabilmektedir. Bu bağlamda, uluslararası düzeyde belirlenecek standartlar bu olumsuzlukları ortadan kaldıracak ve farklılıkları giderecektir.

Devlet muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaçlar (Kerimoğlu, ve diğerleri, 2006);

- Uygulamalardaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,
- Ülkelerin şeffaflığının ve hesap verilebilirliğinin artırılması,
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- Kamu idaresiyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda genel yönetim sektörü için ortak mali bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak
- Kullanıcılar için beklenen ihtiyaca uygun bilgiyi üretmek.

olarak sıralanabilir.

Bu bağlamda, devlet düzeyinde, Avrupa Komisyonu ve diğer uluslararası ve uluslararası örgütler OECD, NATO, Birleşmiş Milletler, Dünya Bankası vb. mali yönetim ve hesap verebilirlik modernizasyonu teşvik etmişler ve desteklemiştir. Bu nedenle IPSAS ile uyumlu tahakkuk muhasebesi sistemini benimsemişler ve benimsenmesi yolunda desteklemişlerdir (Andreas, 2009).

Son yıllarda birçok ülke kamu sektörü yönetim sistemlerini kamu muhasebe sistemlerini değiştirerek modernleştirmeye çalışmaktadır. Bu prosedürde *"Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)"* tarafından desteklenen *"Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IPSASB)"* rolü büyük önem taşımaktadır. IPSAS Uluslararası Kuruluşlardan kabul edildiğinden ve ülkeler kendi ulusal standartlarını kendileri ile uyumlu hale getirmeye teşvik edildiklerinden, IPSAS muhasebe politika yapıcıları, uygulayıcıları ve devletlerin ilgisini çekerek dünyada hızla kabul görmektedir (Toudas & Poutos, 2013).

1.6.1.1. Şeffaflığın ve Hesap Verilebilirliğin Sağlanması

Hükümetlerin ve diğer kamu kurumlarının birincil işlevi, vatandaşların ve diğer uygun sakinlerin refahını arttıran veya sürdüren hizmetleri sunmaktır. Bu hizmetler arasında, örneğin, refah programları ve polis, kamu eğitimi, ulusal güvenlik ve savunma hizmetleri yer almaktadır. Çoğu durumda, bu hizmetler, döviz ticareti sonucunda ve rekabetçi olmayan bir ortamda sağlanır.

Devlet Muhasebe Standardı 1 (DMS 1), mali tabloların amaçları belirtilirken "Genel amaçlı malî tabloların amacı, kaynak tahsisine ilişkin kararların alınması ve değerlendirilmesinde geniş çaptaki kullanıcı kitlesi için yararlı olan; idarenin malî durumu, performansı ve nakit akışları hakkındaki bilgileri sağlamaktır." İfadesine yer verilmiş ve mali tabloların kamu idarelerinin malî işlemlerinde saydam olup olmadıklarını ve hesap verilebilirliğini gösterdiği belirtilmiştir (DMS 1, 2008). Mali raporlama, devletin demokratik bir toplumda hesap verebilir olma görevini yerine getirmekte önemli bir rol oynamaktadır.

Hükümetler ve diğer kamu sektörü kuruluşları, kendilerine kaynak temin edenlere ve bu kaynakları, raporlama döneminde ve uzun vadede hizmet sunmak için kullanmaya bağımlı olanlara karşı sorumludur. Hesap verebilirlik yükümlülüklerinin yerine getirilmesi, kuruluşun üyelerine ve diğerlerine hizmet sunumunda kendisine verilen kaynakların kurumun yönetimi hakkında ve hizmet sunumunu ve diğer işlemleri yöneten diğer mevzuat, yönetmelik ya da diğer makamlara uyumu gerektirir. Kamu kurumları tarafından sağlanan hizmetlerin (esas itibariyle vergilendirme gelirleri veya diğer döviz dışı işlemler tarafından) finanse edilmesi ve hizmet alıcılarının bu hizmetlerin uzun vadede sağlanmasına bağımlılığı göz önüne alındığında, hesap verebilirlik yükümlülüklerinin yerine getirilmesi de raporlama döneminde kurumun hizmet sunma başarıları ve gelecek dönemlerde hizmet sunmaya devam etme kapasitesi gibi konularda bilgi verilmesini gerektirir (IPSASB, Handbook of International Public Sector Accounting, 2017).

Şeffaflık yoksa hükümetlerin ve diğer kamu sektörü kuruluşlarının eylemlerinden sorumlu tutulmaları zordur. Sonuç olarak, şeffaflık hesap verebilirliğin önemli bir unsurudur (Bovens, 2007). (IPSASB) birkaç kez bu önemi vurgulamıştır. IPSASB bu durumu şu şekilde ifade etmiştir: "güçlü ve şeffaf finansal raporlama, kamu sektörü karar alma

mekanizmalarını iyileştirme ve hükümetleri kendi bileşenlerine karşı daha hesap verebilir hale getirme potansiyeline sahiptir." (IFAC, Ipsas Adoption By Governments , 2007) Hesap verebilirlik kavramı, saydamlığın kilit unsurlardan biri olduğu çeşitli yönlerden oluşan bir şemsiye olarak anlaşılabilir (Bovens, 2007). Hesap verebilirliğin kamu sektöründe özel sektördekinden daha karmaşık olduğunu belirtmek önemlidir (Parker & Gould, 1999).

Kamu sektöründe şeffaflık ve hesap verebilirlik giderek artan oranda küresel bir mesele haline gelmiştir. Muhasebe ve finansal raporlama, kamu fonlarının daha iyi yönetimi için çözümün bir parçası olarak giderek daha fazla araştırılmaktadır (Bandy, 2015). Son on yılda gerçekleşen finansal ve egemen borç krizleri, dünya çapında hükümetler tarafından daha iyi mali raporlama ve kamu sektörü kaynaklarının yönetiminde iyileştirmeler yapılması ihtiyacını göstermiştir (Ball & Pflugrath, 2012). Avrupa Komisyonu'nun savunduğu gibi, kriz, hükümetlerin finansal istikrarı ve bilanço verilerinin daha şeffaf ve açık bir şekilde gösterilmesinin gerekliliğini vurgulamaktadır (European Commission, 2013).

Finansal krizler, IPSAS'ın küresel yayılımında iki kilit faktör olarak hareket eden şeffaflık ve hesap verebilirliğin rolüne artan bir önem atfetmiştir. Tahakkuk esaslı IPSAS'ın uygulanması, ulus devletler genelinde daha iyi hesap verebilirliğe olanak sağlayan adımlardan biri olarak görülmektedir.

1.6.1.2. Ülkeler Arası Karşılaştırılabilirliğin Sağlanması

Uluslararası düzeyde kapsamlı bir karşılaştırılabilirlik sağlanması ihtiyacı, ortak mali ve ekonomik politikalar için talep ile birleştiğinde, karşılaştırılabilir finansal raporlama elde etmek için farklı muhasebe yöntemlerini ve sistemleri uyumlu hale getirmeyi amaçlayan, kamu idarelerinde yeni bir hesap verebilirlik talebi yaratmıştır.

Örneğin, Avrupa Birliği'nde, finansal krizin baskısı altında, ülkeler arasında mali ve bütçe entegrasyonunu desteklemeye uygun, ortak bir muhasebe ilkeleri seti ihtiyacına Komisyon'un politika gündeminde öncelik verilmiştir. Kamu uyumlulaştırmasının yararları, etkileri, avantajları ve dezavantajları hakkında halen devam etmekte olan bir tartışma devam etmekle birlikte, IPSAS, ya mevcut haliyle ya da kısmen değiştirilmiş, standartlar seti

oluşturarak olası bir uyum seçeneği olarak öne çıkmaktadır (Rossi, Cohen, Caperchione, & Brusca, 2016).

IPSAS'ların hükümetler tarafından benimsenmesi, dünyadaki kamu sektörü kuruluşları tarafından rapor edilen finansal bilgilerin hem kalitesini hem de karşılaştırılabilirliğini artıracaktır. (IPSASB, Handbook of International Public Sector Accounting, 2017)

1.6.1.3. Uluslararası Devlet Muhasebe Standartlarının Niteliği ve Kapsamı

Devlet "Devlet muhasebesinde küresel devrim" olarak nitelendirilen Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları (IPSAS) (Heald, 2003), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu kuruluşu olarak IPSASB Kurulu tarafından yapılan tavsiyeleri ifade etmektedir.

IPSAS, Anglo-Amerikan devlet muhasebesi modelinin uluslararası uyarlamasıdır. Benzerlik öylesine büyük ki, Birleşik Devletler ve gelişmiş İngiliz Coğrafya ülkeleri - Avustralya, Kanada, Yeni Zelanda ve Birleşik Krallık - fiili olarak benimseyenler olarak kabul edilmektedir. Değişikliklere rağmen, bu ülkelerdeki hükümetler, tahakkuk muhasebesi sistemleriyle kurulan mali tablolarını, çoğunlukla hükümet yetkililerinden bağımsız olan kurullar tarafından belirlenen standartlara uygun olarak yayınlamaktadırlar. IPSAS, devletlerin *"Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)"* tarafından belirlenen *"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (IFRS)"* başka bir versiyonudur (Toudas & Poutos, 2013).

IPSAS, devlet muhasebesi ve finansal raporlamada yasa ve standartların profesyonel bir versiyonudur. IPSAS, 100'den fazla ülkede muhasebe meslek kuruluşlarının küresel bir federasyonu tarafından atanan uzmanlar tarafından geliştirilmiştir. Ulusal yasalar ve düzenlemeler IPSAS'ı denetleyemez veya düzenleyemez (IPSASB, Handbook of International Public Sector Accounting, 2016).

IPSAS, genel amaçlı finansal raporlarda işlemler ve diğer olaylarla ilgili gereksinimleri ortaya koymuştur. Genel amaçlı finansal raporlar, spesifik bilgi ihtiyaçlarını

karşılamak üzere uyarlanmış mali raporların hazırlanmasını isteyen kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanan finansal raporlardır (IPSASB, Handbook of International Public Sector Accounting, 2016).

IPSAS'lar, aşağıdaki ölçütleri karşılayan kamu kurumlarına uygulanmak üzere tasarlanmıştır:

(a) Halka fayda sağlamak ve / veya gelir ve zenginlikleri yeniden dağıtmak için hizmetlerin sunumundan sorumlu;

(b) Faaliyetlerini başta doğrudan veya dolaylı olarak, vergiler ve / veya diğer düzeydeki hükümet, sosyal katkı, borç veya ücretlerden devirler yoluyla finanse eden; ve

(c) Kâr elde etmek için birincil bir hedefi olmayan.

1.6.1.4. Uluslararası Devlet Muhasebe Standartlarını Yayınlayan Kuruluşlar

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB), kamu kurumları için Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) olarak adlandırılan muhasebe standartlarını geliştirmektedir.

IPSASB, muhasebe ile muhasebenin tahakkuk esası bazında mali raporlama ile uğraşan IPSAS'lar yayınlar. Tahakkuk IPSAS'ları, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan ve bu Standartların gereklerinin kamuya açıklandığı Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) dayanmaktadır. Aynı zamanda, UFRS'lerde ele alınmayan kamuya özgü finansal raporlama konularıyla da ilgilenirler (IPSASB, Handbook of International Public Sector Accounting, 2017).

IPSASB Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC) ’nun bir kuruluşudur. IPSASB 1997 yılından bu yana 40 tahakkuk standardını geliştirmiş ve yayınlamıştır. Nakit Esaslı Muhasebe sistemini benimsemiş olan ülkeleri tahakkuk esaslı sisteme geçmeye teşvik etmektedir.

IPSASB, muhasebe mesleği için dünya çapındaki bir organizasyon olan IFAC'ın daimi komitelerinden biri olarak Kamu Sektör Komitesi'ni (PSC) kurmasıyla kökenlerini

1986'ya kadar gitmektedir. PSC, kamu mali yönetiminin ve hesap verebilirliğinin geliştirilmesi için programlar geliştirme konusunda geniş bir yetkiye sahip olarak kurulmuştur. PSC, ilk on yılında kurum ve organizasyon çalışma şekli ile ilgili konularda yapılandırdı ve çalışmaları büyük oranda kamu sektöründe ihtisaslaşmış muhasebe meseleleri üzerine yapılan mahsus çalışmalardan oluşuyordu (IPSASB, 2014). 1996'da PSC Standartlar Programını başlattı ve fiilen görev rolünü kamu sektörü için uluslararası bir muhasebe standardı belirleyicisine dönüştürdü. PSC'nin 2004 yılındaki rolü, yönetimi ve organizasyonu üzerine harici olarak başkanlık ettiği bir incelemenin ardından, IFAC, PSC'yi 2004'te yeniden gözden geçirilmiş referans şartlarıyla IPSASB olarak "yeniden başlattı". Bu da, Kurulun görev süresinin geleceğe odaklanacağını ve IPSAS'ları yayınlama sürecinin hızlandırılmasını yansıtmaktadır (IPSASB, Handbook of International Public Sector Accounting, 2017).

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.(IFAC)

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,
- Diğer bildiri ve araştırma raporlarını hazırlamak.

IPSASB kurul üyeliğinde *"IMF (International Monetary Fund)", "OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development)"* ve *"Dünya Bankası (World Bank)"* bulunmaktadır. Diğer üyeler ise the FSB (*"Financial Stability Board"*), the IOSCO (*"International Organization of Securities Commissions"*) ve INTOSAI ("*International Organization of Supreme Audit Institutions"*) bulunmaktadır (IPSASB, 2014).

"IPSASB" yönetim kurulunda 18 adet üye ülke bulunmaktadır. Avustralya, Avusturya, Brezilya, Çin, Kanada, Almanya, Fransa, İtalya, Japonya, Yeni Zelanda, Panama, Pakistan, Romanya, İsviçre, Güney Afrika, Birleşik Krallık, Amerika Birleşik Devletleri.

1.6.2. Devlet Muhasebe Standartlarının Hazırlanış Süreci

Muhasebe standartları üç şekilde oluşturulmaktadır:

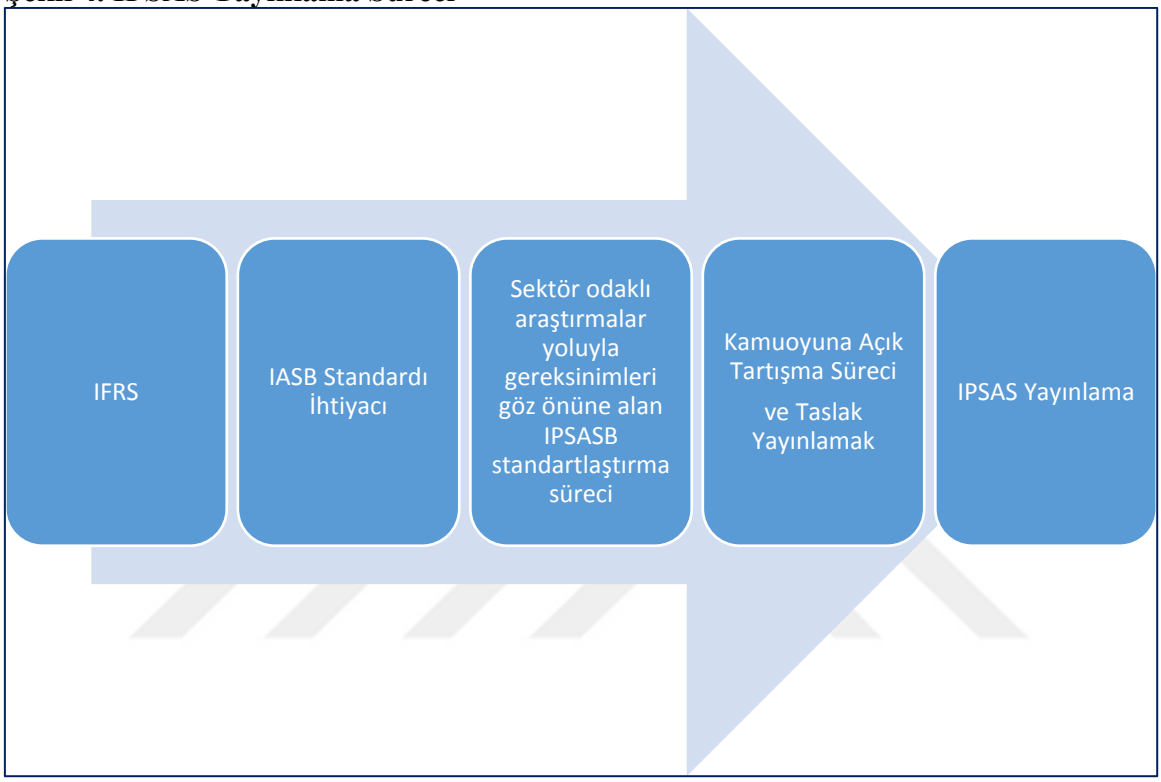
- Kamu sektörü tarafından yasama yoluyla,
- Özel sektör düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla ve
- Kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi şeklinde olabilmektedir (Sağlam, Şengel, & Öztürk, 2009).

IPSASB standart yayınlarken temel aldığı standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıdır (UFRS). Aynı zamanda, UFRS' lerde ele alınmayan kamuya özgü konularda göz önünde bulundurularak standartlar oluşturulur. Temel alınan görüş eğer özel sektör ve kamu sektöründe yapılan işlemler aynı ise raporlaması da aynı şekilde olmalıdır (PriceWaterhouseCoopers, 2015).

Standart hazırlama sürecinde ise IPSASB yılda üç defa toplanır ve konulara ilişkin görüşler alır. Toplantılar halka açık şekilde gerçekleştirilir. Toplantıya katılım sağlayacak katılımcılara toplantının gündemine ilişkin bilgi içeren veriler öncesinde verilir. En az 4 ay süren şeffaflığa önem verilerek yapılan istişare sürecinden sonra mevcut IPSAS'ların güncellenmesi ya da yeni bir standart oluşturma süreci tamamlanır (Hathorn, 2007).

Şekil 4'den görüldüğü üzere IPSAS'ların oluşturulma temelini IFRS'ler oluşturmaktadır. İhtiyaca yönelik olarak IFRS bazlı standart oluşturma süreci başlamaktadır ve sektöre yönelik olarak IPSASB standartlaştırma süreci oluşturulmaktadır. Kamuoyuna açık şekilde yapılan tartışma sürecinin ardından IPSAS'lar oluşturulmaktadır.

Şekil 4. IPSAS Yayınlama Süreci



Kaynak: (Müller, Berger, & IPSASB Member,, Global IPSAS Adoption)

BÖLÜM II: ULUSLARARASI DEVLET MUHASEBE STANDARTLARININ İNCELENMESİ

Bu bölümde dünyada yayınlanan uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları (IPSAS) incelenerek Amerika Devlet Muhasebesi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile farklılıkları belirtilip çeşitli ülke uygulamalarına yer verilecektir. Her bir devlet muhasebe standartları incelenirken dünyada IPSAS uygulayan kurumlardan örnekler verilerek konuya açıklık getirilecektir. Örneklerde IPSAS uygulamalarının hayata geçirilmesine büyük önem veren Birleşmiş Milletler kuruluşlarından verilecektir. Standartlar incelenirken önemli görülen noktalara değinilecektir. Türkiye'deki uygulamalara ilişkin örnekler üçüncü bölümde verilecektir.

2.1. Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları

Küresel düzeyde ortak bir standartlar seti oluşturma konusu, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (IFRS) küresel yayılması ve kurumsallaşmasıyla birlikte, özel sektör için şahit olduğumuza kıyasla nispeten yeni bir konudur (Ball & Pflugrath, 2012).

Dünyadaki birçok hükümet, nakit esaslı sisteme göre (veya uyarlanmış nakit esasına göre) muhasebe sistemini geliştirmiştir ve kamu emeklilik aylığı ve finansal araçlara ilişkin yükümlülükler gibi pek çok önemli maddeyi hesaba katmamaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, kamu şirketleri için güçlü muhasebe ve raporlamanın temel ilkelerinden biridir ve hükümetler için de geçerlidir. Bu nedenle, kamu kuruluşları tarafından tahakkuk muhasebesinin benimsenmesi, mali durumun daha kapsamlı ve doğru bir şekilde ortaya konması ve hükümetlerin ve diğer kamu sektörü teşkilatlarının şeffaf ve hesap verebilir olmasını sağlayacaktır (Aggestam & Andernack, 2016).

IPSAS, farklı ülkelerdeki kamu mali raporlaması arasında homojenliği artırmak için bir mekanizma olarak hizmet etmektedir. IPSAS'lar ayrıca hesap verilebilirlik, karşılaştırılabilirlik, şeffaflık, yönetim, tutarlılık konusunda fayda sağlamaktadırlar.

Devlet finansal raporlamasında şeffaflığın ve hesap verebilirliğin artırılması ihtiyacı, hükümetlerin elindeki kaynakları azaltan küresel finansal krizin etkisiyle artmıştır. Bazı

durumlarda, nakit esaslı mali tablolarda yer alan bilgiler, ülkelerin egemen likidite krizlerini öngörmek ve önlemek için yetersiz kalmıştır. Doğrudan yabancı yatırımları çekmek için, ülkeler daha geniş reform programlarının bir parçası olarak tahakkuk muhasebesinin kabul edilmesi de dahil olmak üzere finansal yönetim reform programlarını başlatmışlardır. Bu bağlamda devlet muhasebe standartları bu ihtiyaçları karşılayacak yöndedir (ACCA, IPSAS implementation: current status and challenges, 2017).

IPSASB bugüne kadar 40 adet tahakkuk esaslı IPSAS yayınlamıştır. Hâlihazırda yayınlanan standartların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları doğrultusunda güncellenmesi ve yeni standartlar üzerinde çalışmalar devam etmektedir.

2.2. Yayınlanan Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları

Dünya'da IPSASB tarafından yayınlanan 38 aktif toplamda 40 adet devlet muhasebe standardı bulunmaktadır. Bunları incelediğimizde:

Tablo 2. 2018 Tarihi İtibari ile Yayınlanan IPSAS'lar

Yayınlanan IPSASLAR	IPSAS Konusu	Temel Aldığı IFRS/IAS
IPSAS 1	*"Presentation of Financial Statements"* *"(Mali Tabloların Sunulması)"*	*IAS 1*
IPSAS 2	*"Cash Flow Statements"* *"(Nakit Akış Tabloları)"*	*IAS 7*
IPSAS 3	*"Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors"* *"(Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar)"*	*IAS 8*
IPSAS 4	*"The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates"* *"(Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri)"*	*IAS 21*
IPSAS 5	*"Borrowing Costs"* *"(Borçlanma Maliyetleri)"*	*IAS 23*
IPSAS 6	*"Consolidated and Separate Financial Statements"* *"(Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar)"*	*IAS 27*
IPSAS 7	*"Investments in Associates"* *"(İştiraklerdeki Yatırımlar)"*	*IAS 28*

IPSAS 8	*"Interests in Joint Ventures"* *"(Ortak Girişimlerdeki Paylar)"*	*IAS 31*
IPSAS 9	*"Revenue from Exchange Transactions"* *"(Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler)"*	*IAS 18* *IFRS 15*
IPSAS 10	*"Financial Reporting in Hyperinflationary Economies"* *"(Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama)"*	*IAS 29*
IPSAS 11	*"Construction Contracts"* *"(İnşaat Sözleşmeleri)"*	*IAS 11* *IFRS 15*
IPSAS 12	*"Inventories"* *"(Stoklar)"*	*IAS 2*
IPSAS 13	*"Leases"* *"(Kiralamalar)"*	*IAS 17*
IPSAS 14	*"Events After the Reporting Date"* *"(Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar)"*	*IAS 10*
IPSAS 15	*"Financial Instruments: Disclosure and Presentation — Yerini IPSAS 28 ve IPSAS 30 almıştır."* *"(Mali Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme)"*	
IPSAS 16	*"Investment Property"* *"(Yatırım Amaçlı Varlıklar)"*	*IAS 40*
IPSAS 17	*"Property, Plant and Equipment"* *"(Maddi Duran Varlıklar)"*	*IAS 16*
IPSAS 18	*"Segment Reporting"* *"(Bölümsel Raporlama)"*	*IAS 14*
IPSAS 19	*"Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets"* *"(Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar)"*	*IAS 37*
IPSAS 20	*"Related Party Disclosures"* *"(İlişkili Taraf Açıklamaları)"*	*IAS 24*
IPSAS 21	*"Impairment of Non-Cash-Generating Assets"* *"(Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü)"*	*IAS 36*
IPSAS 22	*"Disclosure of Financial Information About the General Government Sector"* *"(Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması)"*	-
IPSAS 23	*"Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)"* *"(Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler)"*	-
IPSAS 24	*"Presentation of Budget Information in Financial Statements"* *"(Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu)"*	-
IPSAS 25	*"Employee Benefits — Yerini IPSAS 39 almıştır."* *"(Çalışanlara Sağlanan Faydalar)"*	
IPSAS 26	*"Impairment of Cash-Generating Assets"* *"(Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü)"*	*IAS 36*

IPSAS 27	*"Agriculture"* *"(Tarım)"*	*IAS 41*
IPSAS 28	*"Financial Instruments: Presentation"* *"(Mali Araçlar; Sunum)"*	*IAS 32*
IPSAS 29	*"Financial Instruments: Recognition and Measurement"* *"(Mali Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme)"*	*IAS 39*
IPSAS 30	*"Financial Instruments: Disclosures"* *"(Mali Araçlar; Açıklamalar)"*	*IFRS 7*
IPSAS 31	*"Intangible Assets"* *"(Maddi Olmayan Duran Varlıklar)"*	*IAS 38*
IPSAS 32	*"Service Concession Arrangements: Grantor"* *"(Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri)"*	*IFRIC 12*
IPSAS 33	*"First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs"* *"(Tahakkuk Esaslı IPSAS'lara ilk Geçiş)"*	-
IPSAS 34	*"Separate Financial Statements"* *"(Bireysel Finansal Tablolar)"*	*IAS 27*
IPSAS 35	*"Consolidated Financial Statements"* *"(Konsolide Finansal Tablolar)"*	*IFRS 10*
IPSAS 36	*"Investments in Associates and Joint Ventures"* *"(İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar)"*	*IAS 28*
IPSAS 37	*"Joint Arrangements"* *"(Müşterek Anlaşmalar)"*	*IFRS 11* *(IFRS 15)*
IPSAS 38	*"Disclosure of Interests in Other Entities"* *"(Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar)"*	*IFRS 12*
IPSAS 39	*"Employee Benefits"* *"(Çalışanlara Sağlanan Faydalar)"*	*IAS 19*
IPSAS 40	*"Public Sector Combinations"* *"(Kamu Sektörü Birleşmeleri)"*	*IFRS 3*

Kaynak: IPSASB

IPSASB bugüne kadar 40 adet standart yayınlamıştır. Genel olarak standartların temel aldığı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Tablo 2'de verilmiştir.

2.2.1. IPSAS Kavramsal Çerçeve

Kavramsal çerçeve, aşağıdaki başlıklarla sekiz bölüm halinde yayımlanmıştır:

- Bölüm 1: Kavramsal Çerçevenin Rolü ve Yetkisi;
- Bölüm 2: Amaç ve Genel Amaçlı Finansal Raporlama Kullanıcıları;

- Bölüm 3: Niteliksel Özellikler;
- Bölüm 4: Raporlayan İşletme;
- Bölüm 5: Finansal Tablolardaki Unsurlar;
- Bölüm 6: Finansal Tablolarda Tanıma;
- Bölüm 7: Finansal Tablolardaki Varlıkların ve Yükümlülüklerin Ölçülmesi;
- Bölüm 8: Genel Amaçlı Finansal Tablolardaki Bilgilerin Sunumu.

1–4. Bölümler genel amaçlı finansal raporlama, amaç ve kullanıcılar ile niteliksel özellikler ve raporlama yapan kurumun rolü, yetki ve kapsamı ile ilgilidir. İlgili bölümler, bireysel IPSAS'a dayalı olarak geliştirilen muhasebe politikalarının, Kavramsal Çerçevenin dört mevcut bölümüyle uyumlu hale getirilmesinin sağlanmasında yardımcı olmaktadır. Bununla birlikte, Kavramsal Çerçeve bir muhasebe standardı değildir ve bu nedenle bireysel bir IPSAS standardında veya Tavsiye Edilen Uygulama Kılavuzlarında (RPG) öngörülen şartların Kavramsal Çerçeve üzerinde geçerli olacağı belirtilmelidir. IPSAS veya RPG'ler tarafından ele alınmayan finansal raporlama sorunları için Kavramsal Çerçeve rehberlik sağlamada önemli bir rol oynamaktadır. Böyle durumlarda finansal tablo hazırlayıcıları kavramsal çerçevenin belirttiği önde muhasebe politikaları geliştirmektedirler (Conceptual Framework 1.2-1.3).

5–8. Bölümler, finansal tabloları, finansal tablolarda muhasebeleştirilmesi gereken unsurlar için kriterleri, finansal tablolarda varlık ve yükümlülüklerin nasıl ölçülmesi gerektiğini ve finansal tabloların nasıl sunulması gerektiğini belirleyen “yapı taşları” olarak nitelendirilen unsurları tanımlamaktadır.

2.2.1.1. Bölüm 1: Kavramsal Çerçevenin Rolü ve Yetkisi

Bölüm 1, Kavramsal Çerçevenin rolünü tanımlamakta ve bu çerçevenin IPSASB'nin IPSAS ve RPG'lerin geliştirilmesinde üstleneceği kavramları tanımlayacağını belirtmektedir. Böylece Kavramsal Çerçeve, IPSAS'ın gelişimini desteklemektedir.

2.2.1.2. Bölüm 2: Amaç ve Genel Amaçlı Finansal Raporlama Kullanıcıları

Bölüm 2'de, finansal raporlama, kamu sektörü finansal tablo kullanıcıları, hesap verebilirlik ve karar verme ile kullanıcıların bilgi ihtiyaçları ve kamu sektörü finansal tabloları tarafından sağlanan bilgilerin amaçları açıklanmaktadır.

2.2.1.3. Bölüm 3: Niteliksel Özellikler

Genel amaçlı finansal tablolara dahil edilecek bilgilerin nitel özellikleri şunlardır: uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, zamanında sunum, karşılaştırılabilirlik ve doğrulanabilirlik.

Niteliksel özelliklerin yanı sıra, Kavramsal Çerçevenin 3. Bölümü, Genel Amaçlı Finansal Tablolarda yer alan bilgiler üzerindeki kısıtlamaları da ele almaktadır. Bunları incelediğimizde:

Önemlilik: Finansal tablo kullanıcılarının kararlarının etkileyecek düzeydeki eksik veya yanlış bilgi önemli bilgi olarak kabul edilmektedir.

Fayda-Maliyet: Finansal raporun sağladığı faydalar maliyetlerinin üzerinde olmalıdır.

Niteliksel özellikler arasındaki denge: Genel amaçlı finansal tablo hazırlayıcısı olarak nitel özellikler arasındaki dengeye dikkat edilmelidir. Niteliksel özellikler, bilginin yararlılığına katkıda bulunmak için birlikte değerlendirilmelidir.

2.2.1.4. Bölüm 4: Raporlayan İşletme

Bir kamu sektörü kuruluşu ekonomik kaynakları kullanan ya da yararlanan ya da yarar sağlayan ya da hizmet alıcıları ve kaynak sağlayıcıları adına kullanan kurumlar için hesap verilebilirlik ve karar verme sürecinin daha iyi yönetilmesi adına genel amaçlı finansal raporlarına sıkı sıkıya bağlı kalmalıdır.

2.2.1.5. Bölüm 5: Finansal Tablolardaki Unsurlar

Kavramsal çerçeveye göre, finansal tablolardaki unsurlar, işlemlerin ve diğer olayların finansal etkilerini, ortak ekonomik özellikleri paylaşan geniş sınıflara ayırılmalıdır. IPSASB, bunları bir araya geldiklerinde finansal tabloları oluşturan "yapı taşları" olarak adlandırmıştır. Bu sayede unsurlar, ekonomik verilerin ve faaliyetlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında ve toplulaştırılmasında rol oynamaktadırlar. Tanımlanan unsurlar varlıklar, yükümlülükler, gelirler, giderler, mülkiyet katkıları ve mülkiyet dağıtımlarıdır. Diğer kaynak ve yükümlülüklerin, finansal raporlama hedeflerine ulaşmak için tanınması gerekiyorsa gerekli tanımlamalar yapılabilmektedir (IPSASB, 2017).

2.2.1.6. Bölüm 6: Finansal Tablolarda Tanıma

Tanınan bir kalem, bir öğenin tanımını karşılayan ve kavramsal çerçevede sunulan niteliksel özelliklere ulaşacak şekilde ölçülebilen bir maddedir. Bu tanımlamalara bakacak olursak:

- Varlık: İşletmenin geçmiş işlemlerden kaynaklanan ve halihazırda kullanımında olan kaynaklardır. İşletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlaması muhtemeldir.

- Yükümlülük: Bağlayıcı ya da bağlayıcı olmayan, geçmiş olaylardan kaynaklanan varlığa ilişkin kurumdan kaynak çıkışına sebep olan işlemler.

- Gelir: İşletmenin net finansal pozisyonunda artış yaratan işlemler. (ortaklıktan kaynaklanan işlemler hariç)

- Giderler: İşletmenin net finansal pozisyonunda azalış yaratan işlemler. (ortaklıktan kaynaklanan işlemler hariç)

- Ortaklık gelirleri ve giderleri: İşletmenin finansal pozisyonunda faiz ve diğer kuruluşlardan sağladığı getiriler ve ya kaynak çıkışları.

İşletme finansal tablolarında açıklayacağı unsurları belirledikten sonra ilgili kalemler kavramsal çerçevede belirtilen tanımlara göre muhasebe ölçümlerini gerçekleştirir.

2.2.1.7. Bölüm 7: Finansal Tablolardaki Varlıkların ve Yükümlülüklerin Ölçülmesi

Bir işlem ya da ekonomik olay muhasebeleştirme işlemine konu olacaksa hangi değerden aktarılacağı önemli bir konu olmaktadır. Bir işleme parasal değer vermek, uygun bir ölçüm esasının seçilmesini ve ölçümün varlık ya da kaynağa yeterince uygun ve onu güvenilir bir şekilde ölçmesini gerekmektedir. Kavramsal çerçeveye göre bir varlık ya da yükümlülüğün değerini belirlemekte tek bir yöntemle ölçmenin mümkün olmadığını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, ölçümün amacı, "hizmetin maliyetini, operasyonel kapasitesini ve finansal kapasitesini, kurumun göz önünde bulundurulmasında yararlı olacak şekilde ve karar verme amaçlı olarak en adil şekilde yansıtan ölçüm temellerini seçmek" olarak tanımlanır. " (Conceptual Framework 7.2)

Varlıkların değerinde kullanılacak yöntemler *"tarihi maliyet", "piyasa değeri", "yeniden değerleme modeli", "net satış fiyatı" , "kullanım değeri"* olarak belirtilmiştir.

Yükümlülüklerin değerinde kullanılacak yöntemler *"tarihi maliyet" , "yerine getirme maliyeti" , "piyasa değeri" , "tahmini fiyat" ve "piyasadaki maliyet değeri"* olarak belirtilmiştir.

2.2.1.8. Bölüm 8: Genel Amaçlı Finansal Tablolardaki Bilgilerin Sunumu

Kavramsal çerçevede sunum *"Genel amaçlı finansal tablolarda bildirilen bilgilerin seçimi, yeri ve organizasyonu"* olarak tanımlanmıştır (Conceptual Framework 8.4). Bölüm 8, kapsamlı finansal raporlama amacına odaklanmakta ve finansal tablolara uygulanacak kavramları daha detaylı olarak açıklamaktadır. Sunuma ilişkin kararların temel amacı, hedefleri destekleyen ve finansal raporlamanın niteliksel özelliklerini sağlayan bilgileri

sağlamak olarak belirtilmiştir. Bilgi seçimi, yeri ve organizasyonu ile ilgili kararlar birbiriyle bağlantılıdır ve genellikle birlikte düşünülmesi gerektiği belirtilmiştir.

Genel amaçlı finansal tablo kullanıcıları, bir kurumun finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgiye ihtiyaç duyar. Finansal tablolardan elde edilen bilgiler, kullanıcıların bir kurumdaki kaynakları ve talepleri tanımlamasına ve bir kurumun hizmet sunumunun etkinliği ve etkililiği ile finansal performansı, likiditesi ve ödeme gücü konusunda bilinçli değerlendirmeler yapmasını sağlayacaktır.

2.2.2. Nakit Esaslı IPSAS (Cash Basis IPSAS)

IPSASB, tahakkuk esaslı IPSAS'lara ek olarak, finansal raporlama için nakit esaslı bir standart yayınlamıştır. Bu standart, kamu sektörünün şartları ve gereklilikleri göz önünde bulundurularak geliştirilmiştir ve bu nedenle IFRS / IAS standartlarında özel sektör için eşdeğer bir standart bulunmamaktadır. Nakit esaslı IPSAS, kamu sektörü kuruluşlarının bilanço tarihi itibariyle yapılan nakit ödemeler, nakit ödeme ve nakit bakiyeleri ile ilgili hesap verebilirliği artırmasına destek vermektedir. Nakit bazında IPSAS uygulayan ve bunlara uyan kamu sektörü kuruluşları, nakit makbuzları, nakit ödemeleri ve nakit bakiyeleri ile ilgili finansal raporlarını güçlendirecektir (IPSASB, 2017).

Nakit esaslı IPSAS iki bölümden oluşmaktadır; Bölüm 1 zorunlu ve Kısım 2 zorunlu olmayan bölümdür. Bölüm 1 IPSAS'ın nakit esasına göre genel amaçlı finansal tablo hazırlayan tüm kuruluşlar için geçerli olan şartları belirler. Bölüm 2 bir kamu sektörü kuruluşunun mali tablolarda mali hesap verebilirliği ve şeffaflığı arttırmak amacıyla benimsemeye teşvik ettiği ek muhasebe politikalarını ve açıklamalarını tanımlar.

Nakit esaslı IPSAS kapsamında Finansal Raporlama'da yer alan önemli tanımlar şunlardır:

- Eldeki nakit, vadesiz mevduat ve nakit benzerleri olarak tanımlanan nakit.
- Kısa vadeli, yüksek likiditeye sahip ve hali hazırda nakde çevrilebilen ve değerinde önemli bir değişiklik riski taşımayan yatırımlar olarak tanımlanan nakit benzeri değerler.
- Nakit akışları, giriş ve çıkışlar olarak tanımlanır.

Nakit esaslı IPSAS'ta ifade edilen nakit akışlarının IPSAS 2'de belirtilenlerden farklı olduğu unutulmamalıdır. Nakit esaslı IPSAS'da nakit akışları sadece nakit giriş ve çıkışları ile sınırlı iken IPSAS 2'de nakit benzerlerini içerir.

Bölüm 1'e göre kamu kurumu sadece kontrol ettiği nakitleri finansal tablolarında gösterebilmektedir. Bu nedenle nakit kontrol edilip edilmediğinin belirlenmesi önemlidir. Nakit esaslı IPSAS, paragraf 1.2.6, bir kamu sektörü kuruluşunun kendi amaçlarına ulaşmak için parayı kullanabileceği veya nakit paranın başkalarının yararına olabileceği ya da bunlara erişimi düzenleyemediği durumlarda nakit paranın kontrol edildiğini belirtmiştir.

Paragraf 1.3.12 nakit esaslı IPSAS'ta, nakit makbuz ve ödemelerde yer alması gereken bilgileri belirtir. Aşağıdaki bilgileri içermektedir:

- Toplam nakit makbuzlarının, kurumun faaliyetlerine uygun bir sınıflandırma esası kullanılarak ayrı ayrı sınıflandırılmasını gösteren toplam nakit makbuzu

- İşletmenin faaliyetlerine uygun bir sınıflandırma esası kullanılarak toplam nakit ödemelerin bir alt sınıfını ayrı olarak gösteren toplam nakit ödeme

- İşletmenin açılış ve kapanış nakit bakiyeleri

İşletmenin dövizli işlemlerinden kaynaklanan kalemlerin de gösterilmesi zorunlu tutulmuştur. Döviz işlemlerinden kaynaklanan işlemler finansal tablolarda gösterilirken makbuz ve ödemelerin yapıldığı tarihte ki kurdan çevrilmelidir.

Zorunlu olmayan nakit esaslı IPSAS bölümü yani bölüm 2, finansal tabloların şeffaflığını ve mali sorumluluğunu artırmak için bir kurumun benimsemeye teşvik ettiği ek muhasebe politikaları ve açıklamalarını belirler. Yapılabilecek açıklamalar:

- *Endişeler:* İşletmenin sürekliliğini sürdürme yeteneğinin değerlendirilmesi. İşletmenin gidişatını etkileyebilecek olaylar veya koşullarla ilgili maddi belirsizlikler konusunda kurumun bunları açıklama bilincinin oluşturulması hedeflenmiştir.

- *Olağanüstü Değerler:* Oluşabilecek herhangi bir olağanüstü değerin açıklanması teşvik edilmektedir. Açıklama, nakit makbuz ve ödemeleri veya diğer finansal tablolarda veya finansal tablo dipnotlarında yapılabilir. Olağan dışı bir kalem, kurumun olağan kalemlerinden ve faaliyetlerinden belirgin şekilde farklıdır. Sık sık tekrarlanması beklenmez ve kurumun kontrolü dışındadır.

- *Başlıca nakit akışlarını açıklamak* : Üçüncü taraflarca yapılan toplam nakit ödemelerin tür ve fonksiyonlarına göre ayrılması, aynı şekilde kaynak olarak belirtilebilen borç ödemelerinin analizine yer verecek şekilde açıklanması.

- *Varlık, borç ve bütçe ile karşılaştırma:* İşletme tarafından kontrol edilen ve hizmet sunumunun gerçekleştirilmesinde kullanılan varlık ve yükümlülüklere ilişkin bilgiler açıklanmaya teşvik edilir. Ayrıca, bir kurum onaylanmış bütçeyi kamuya açık hale getirmezse, bütçelerle karşılaştırma yapılması teşvik edilir.

2.2.3. IPSAS 1 Mali Tabloların Sunulması (Presentation of Financial Statements)

Kullanıcılara ve paydaşlara, ilgili ve güvenilir bilgi sağlama gerekliliğini karşılamak için, bir kurumun finansal performansını, finansal durumunu ve likiditesini değerlendirmesine izin veren bir dizi önemli ifadeye yer verilmiştir. Finansal tabloların yapısı, bu bilginin farklı kurumlar arasında anlamlı karşılaştırmalar yapılmasına olanak tanıyarak, IPSAS uygulayan tüm kuruluşlar tarafından da benzer şekilde sunulmasını sağlamak amacıyla standartlaştırılmıştır. IPSAS 1 Finansal Tabloların Sunumu, yapılan açıklamaların yapısı için temel çerçeveyi oluşturmasına rağmen, kamu sektörü kurumları, varlıkların özelliklerini anlamalarına yardımcı olacak şekilde bilgilerini ve başlıklarını uyarlama esnekliğine sahiptir.

IPSAS 1 "finansal tabloların, bir kurumun finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir şekilde sunacağını" belirtmektedir (IPSAS 1.27). IPSAS 1'in gerçeğe uygun sunumun gerekliliği, kamu sektörü kuruluşlarının işlemleri, diğer şartların ve olayların, varlık, yükümlülük, gelir ve giderler için belirlenen kavramsal çerçevede de belirtildiği tanım ve muhasebeleştirme kriterlerine uygun olarak sunulmasını

gerektirir. Ancak IPSAS 1'in belirlediği kurallar doğrultusunda hazırlayacağı tablodan daha gerçeğe uygun bir tablo oluşturulması daha mümkün ise IPSAS'ın belirlediği uygulamalardan vazgeçilebileceğini belirtmektedir (IPSAS1.31). Ancak böyle bir durumda neden IPSAS politikalarından vazgeçtiğini, vazgeçtiği politika gereği oluşturduğu gerçeğe uygun sunumun etkilerini finansal durum tablolarında, hangi standarttan vazgeçildiği ve bu standardın yerine hangi yönetim uygulandığı ve karşılaştırılabilir olması açısından vazgeçilen politikanın etkileyeceği her yılda gösterilmesi şartını getirmiştir (IPSAS 1.32).

IPSAS 1'e göre, benzer kalemlerin her malzeme sınıfı, finansal tablolarda ayrı olarak gösterilecektir. Benzer olmayan nitelikteki öğeler veya işlevler, maddi olmadıkça ayrı olarak sunulacaktır (IPSAS 1.45).

Finansal tablolarda okuyucularının işlemlerin ve diğer olayların içeriğini anlamasını sağlamak için yeterli bilgi gösterilmelidir.

Bir ihmal ya da yanlışlık, finansal durum tablosu kullanıcılarının kararlarını etkileyecek düzeyde olup olmadığına, karar vericilerin kamu sektörü ve ekonomik faaliyetler ve muhasebe hakkında makul bir bilgiye sahip oldukları göz önünde bulundurularak, bu nitelikteki kullanıcıların ne derecede ve nasıl etkileneceği göz önünde bulundurulmalıdır (IPSAS 1.13). Kamu sektörü ile özel sektör arasında bu noktada önemli farklılıklar bulunmaktadır. İhmal ya da yanlışlık politik ve sosyal konulara dayanabilir bu nedenle işlemin niteliksel özellikleri ön planda tutulmalıdır.

Mali Tabloların Sunuluşu standardı, mali tabloların sunumu ile ilgili genel kabul gören hususları belirtmekte, finansal tablolara ilişkin rehberlik etmekte ve tahakkuk esaslı muhasebe standardı uyarınca hazırlanan mali tabloların içeriği için asgari gereklilikleri ortaya koymaktadır. Mayıs 2000'de yayınlanan IPSAS 1 Mali Tabloların Sunulması, 1 Ocak 2008 tarihinden sonra başlayan dönemler için uygulamaya girmesine karar verilmiştir. Finansal Tabloların hazırlanması, raporlama ve sınıflandırma, tahakkuk esaslı muhasebe, önemlilik üzerine temel esasları açıklamaktadır. (IPSASB, IPSAS 1—Presentation Of Financial Statements, 2006)

IPSAS 1'e göre tam bir mali tablo seti aşağıdakileri içermektedir:

- Finansal durum tablosu,
- Faaliyet sonuçları tablosu,
- Net varlık / özkaynak değişim tablosu,
- Nakit akış tablosu,
- İşletme, bütçeyi kamuya açık olarak onayladığında, bütçe ve tahakkuk tutarlarının karşılaştırılması,
- Dipnotlar, önemli muhasebe politikalarının özeti ve dipnotları.

IPSAS 1 eksiksiz ve herbir ifadenin açık ve net olarak ifade edilmesini gerektirmektedir.

Mali tablolarının IPSAS'a uygun olan bir kurum, dipnotlarında açıkça uygunluğunu belirtmesi gerektiğini söylemektedir. Finansal tablolar, IPSAS'ın tüm gerekliliklerine uymadıkları durumlarda IPSAS'ın tüm kurallarına uyacak şekilde düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

IPSAS 1, başka bir IPSAS standardının izin verdiği veya gerektirdiği durumlar haricinde, karşılaştırmalı bilgilerin finansal tablolarda raporlanan tutarlar için, bir önceki döneme ilişkin olarak açıklanmasını gerektirir. Karşılaştırmalı bilgiler, cari dönem finansal tablolarının anlaşılmasıyla ilgili olduğunda açıklayıcı ve tanımlayıcı bilgilerin dâhil edilmesi gerekmektedir (IPSAS 1.53).

IPSAS 1 kapsamında finansal tabloların en az yılda bir kez yayınlanması gerekmektedir (IPSAS 1.66). IPSAS 1'e göre finansal tablolar makul bir süre içinde yayınlanmazsa mali tabloların yararlılığının zarar gördüğünü ve bu nedenle kurumun tablolarını altı ay içinde yayınlayabilecek bir konumda olması gerektiğini belirtmektedir (IPSAS 1.69).

IPSAS 1, varlık ve yükümlülüklerin, finansal durum tablosuna ilişkin olarak dönen ve duran varlık ve kısa ve uzun vadeli yükümlülükler olarak sınıflandırılmasını gerektiğini vurgulamaktadır (IPSAS 1.70). Bununla birlikte, güvenilir ve daha alakalı bilgiler sağlarsa, varlıkların ve yükümlülüklerin likidite ve vade sırasına göre sunulmasına da izin verildiği belirtilmektedir (IPSAS 1.72). Mevcut varlıkların ve yükümlülüklerin tanımları yapılırken, bir kuruluşun "faaliyet döngüsüne" atıfta bulunmaktadır. Bir işletmenin faaliyet döngüsü, genellikle varlıkların işlemden geçirilmesi ile nakit veya nakit benzeri varlıklar olarak

işletmeye dönmesi arasındaki zaman olarak bilinmektedir. IPSAS 1'de faaliyet döngüsünde kamu sektörü için girdilerin ya da kaynakların çıktılara dönüşmesinde geçen süre olarak belirtilmektedir (IPSAS 1.78).

Bir yükümlülüğün, aşağıdaki kriterlerin herhangi birini karşıladığında kısa vadeli olarak sınıflandırılacağı belirtilmiştir (IPSAS 1.80):

- Kurumun normal işletme döngüsünde olması;
- Esas olarak işlem yapmak amacıyla tutulması;
- Raporlama tarihinden sonra on iki ay içinde karara bağlanacak olması; veya
- İşletmenin, raporlama tarihinden sonra en az on iki ay boyunca borcun kapatılmasını ve koşulsuz erteleme hakkının olmaması.

Bunların dışındaki tüm borçlar, uzun vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılır.

Asgari olarak, finansal durum tablosunda aşağıdaki tutarları gösteren satır kalemlerini içermesi gerekliliği vurgulanmıştır (IPSAS 1.88):

- Maddi Duran Varlıklar;
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller;
- Maddi olmayan varlıklar;
- Finansal varlıklar (Özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirilen yatırımlar, Vergiler ve Karşılıksız Gelirler, Döviz işlemlerinden alacaklar, Nakit ve nakit benzerleri 'nde gösterilen tutarlar hariç olmak üzere);
- Özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirilen yatırımlar;
- Stoklar;
- Vergiler ve Karşılıksız Gelirler,
- Döviz işlemlerinden alacaklar;
- Nakit ve nakit benzerleri.
- Vergi ve ödenecek borçlar;
- Borsa işlemlerinde borçlar;
- Karşılıklar;
- Finansal yükümlülükler (Vergiler ve Karşılıksız Gelirler, Döviz işlemlerinden alacaklar ve Vergi ve ödenecek borçlar 'da gösterilen tutarlar hariç olmak üzere);

- Net varlık / özkaynak içerisinde gösterilen azınlık payı; ve
- Kontrol eden kurumun sahiplerine atfedilebilen net varlıklar / özkaynaklar.

Ek satır kalemleri, başlıklar ve alt toplamlar, söz konusu sunum ile kurumun finansal durumunun daha iyi anlaşılmasında yarar sağlayacaksa, finansal durum tablosunda sunulabilmektedir (IPSAS 1.89).

Birçok kamu sektörü kuruluşunun sermayesi olmayacaktır ve bu gibi durumlarda IPSAS 1, finansal durum tablosunda veya dipnotlarda ayrı olarak gösterilen net varlıkların / özkaynakların açıklanmasını gerektirmektedir (IPSAS 1.95). Bir kurum, giderleri fonksiyona göre sunmayı seçerse, yine de amortisman, itfa ve çalışanlara sağlanan fayda giderlerinin ayrı ayrı açıklanmasını yapması gerekmektedir (IPSAS 1.115).

Net varlık / özkaynak değişim tablosu, mali yıl boyunca kurumun net varlıklarındaki değişimleri açıklar. Net varlıklardaki genel değişim şunları temsil eder:

- Dönem için toplam fazla veya açık;
- Net varlıklarda doğrudan bir değişiklik olarak muhasebeleştirilen gelir veya giderler; ve
- Sahiplikleri oranında ortaklarına katkı ve dağıtım.

IPSAS 1'de belirtilen tablolara örnek olarak aşağıda verilen tabloları gösterebiliriz.

Şekil 5.Unesco 2016 IPSAS'a Uygun Hazırlanmış Konsolide Finansal Durum Tablosu

Rakamlar 1.000 Dolar	Not	31/12/2016	31/12/2015 düzeltilmiş
Varlıklar			
Dönen Varlıklar			
Nakit ve nakit benzeri varlıklar	7	154 508	149 968
Kısa vadeli yatırımlar	8	512 246	473 318
Alacaklar (karşılıksız işlemlerden)	9	39 245	34 952
Alacaklar	10	1 667	2 105
Stoklar	11	357	635
Peşin Ödenen Avanslar	12	31 424	37 717
Diğer Dönen Varlıklar	13	6 569	5 100
Toplam Dönen Varlıklar		**746 016**	**703 795**
Duran Varlıklar			
Alacaklar (karşılıksız işlemlerden)	9	2 207	2 610
Uzun vadeli yatırımlar	8	1 612	2 797
Maddi duran varlıklar	14	549 884	563 715
Maddi olmayan duran varlıklar	15	63	129
Toplam Duran Varlıklar		**553 766**	**569 251**
TOPLAM VARLIKLAR		**1 299 782**	**1 273 046**
YÜKÜMLÜLÜKLER			
Kısa vadeli yabancı kaynaklar			
Kısa vadeli Borçlar	16	17 791	24 730
Çalışanlara sağlanan faydalar	17	6 927	8 352
Ödenecek Transferler	18	15 043	15 796
Şarta Bağlı Katkılar	19	57 661	52 167
Alınan Avanslar	20	88 478	47 626
Kısa vadeli krediler	21	6 316	6 605
Diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar	22	12 432	10 578
Toplam Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		**204 648**	**165 854**
Uzun Vadeli Borçlar			
Çalışanlara sağlanan faydalar	17	820 890	831 840
Şarta Bağlı Katkılar	19	390	771
Alınan Avanslar	21	13 521	20 338
Diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar	22	4 974	4 932
Toplam Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar		**839 775**	**857 881**
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER		**1 044 423**	**1 023 735**
NET VARLIKLAR		**255 359**	**249 311**
TOPLAM VARLIKLAR/ÖZKAYNAK			
Birikmiş olumlu/olumsuz fark	23	255 359	249 311
TOPLAM VARLIKLAR/ÖZKAYNAK		**255 359**	**249 311**

Kaynak: UNESCO Financial Statements 2016

Şekil 5'ten görüldüğü üzere Unesco finansal durum tablosunu IPSAS'ta belirtildiği gibi tüm varlıklarını ve yükümlülüklerini açıklayarak hazırlamıştır. IPSAS'ın belirttiği finansal durum tablosu formatı birebir olması gereken bir zorunluluk olmayıp sadece rehberlik amacıyla açıklanmıştır. İşletmeler kamuyu bilgilendirme anlamında gerekli gördükleri bilgileri finansal durum tablolarına ekleyebilmektedirler. Unesco bağımsız

denetçi görüşünde de tabloların IPSAS'lara uygun ve gerçeği yansıttığına dair olumlu görüş bildirilmiştir.

IPSAS 1'de hazırlanması gereken bir diğer tablo *"Faaliyet Sonuçları Tablosu"* olarak belirtilmiştir. UNESCO faaliyet sonuçları tablosunu incelediğimizde:

Şekil 6.Unesco 2016 IPSAS'a Uygun Hazırlanmış Faaliyet Sonuçları Tablosu

Rakamlar 1000 dolar	Not	31/12/2016	31/12/2015 düzeltilmis
FAALİYET GELİRLERİ			
Sosyal katkılar		322 727	341 374
Yardım ve bağışlar		246 329	305 932
Diğer gelir getiren faaliyetler		18 611	21 414
Diğer gelirler		14 410	14 089
Finans Geliri		12 948	12 197
Toplam faaliyet gelirleri	**24**	**615 025**	**695 006**
Faaliyet giderleri		312 527	345 855
Çalışanlara Sağlanan Fayda Giderleri			
Danışmanlar, dış uzmanlar ve görev maliyetleri		47 411	53 372
Dış eğitim, hibe ve diğer transferler		45 727	41 494
Sarf malzemeleri, sarf malzemeleri ve diğer işletme maliyetleri		52 505	53 682
Sözleşmeli hizmetler		109 354	124 998
Amortisman ve itfa payı		17 416	17 093
Değerlendirilen katkılar için ödenek		71 542	75 699
Diğer Giderler		928	523
Döviz İşlemlerinden Kayıplar		1 778	2 452
Finansal Maliyetler		4 499	4 636
Toplam faaliyet giderleri	**25**	**663 687**	**719 804**
Döneme ilişkin net olumlu/olumsuz faaliyet farkı		**(48 662)**	**(24 798)**

Kaynak: UNESCO Financial Statements 2016

"Faaliyet sonuçları tablosu, kamu idarelerinin bir faaliyet döneminde elde ettiği gelirleri, yaptığı giderleri, malî ve malî olmayan varlıkların yönetimi ile yükümlülüklerine ilişkin işlemlerinden kaynaklanan gelir ve giderleri gösteren ve bunlar hakkında ayrıntılı bilgi sağlayan malî tablodur. Dönem net fazla veya açığının ne kadarının kur ve değer

değişimleri farklarından kaynaklandığı ve bunların faaliyet sonucunu nasıl etkilediği tablonun dipnotunda belirtilir." (DMS 1, 2008).

Şekil 6'dan görüldüğü üzere UNESCO IPSAS 1'de belirtilen faaliyet sonuçları tablosuna uygun formatta hazırlamıştır. Döneme ilişkin faaliyet giderlerini ve faaliyet giderlerini sonuç olarak ta olumlu ya da olumsuz farkı belirtmiştir.

IPSAS 1'e göre hazırlanması gereken bir diğer tablo *"Net varlık / özkaynak değişim tablosu"* dur. İncelediğimiz kurum olan UNESCO'da ilgili tablo aşağıda verilmiştir:

Şekil 7.UNESCO 2016 IPSAS'a Uygun Hazırlanmış Net varlık / Özkaynak değişim tablosu

Rakamlar 1000 Dolar	31 Aralık 2015 tarihinde raporlanan	Konsolidasyondan kaynakalan	Düzenlemeler	Düzeltilmiş Hali ile
Net Varlık/Özkaynak Dönem Başı	**(241 485)**	**(3 158)**	**–**	**(244 643)**
Net Varlık/Özkaynak'ta tanımlanan toplam kalemler	517 213	1 390	149	518 752
Cari dönem Açıkları	(20 034)	(2 389)	(2 375)	(24 798)
Dönemde toplam Gelir ve Gider	**497 179**	**(999)**	**(2 226)**	**493 954**
Net Varlık/Özkaynak Dönem Sonu	**255 694**	**(4 157)**	**(2 226)**	**249 311**

Kaynak: UNESCO Financial Statements 2016

IPSAS 1 standardında belirtildiği gibi kamu kuruluşlarının sermayesi olmamasından dolayı varlıklarındaki değişimi *"Net Varlık/ Özkaynak değişim tablosu"* nda göstermeleri gerekmektedir. Şekil 7'den görüldüğü üzere UNESCO standartta belirtildiği gibi varlıklarındaki değişimi göstermiş ve 2015 tarihinde 255.694.000 dolar olan varlıkları 2016 itibari ile 249.311.000 dolara düşmüştür.

Şekil 8. UNESCO 2016 Bütçe ve Tahakkuk Tutarlarının Karşılaştırılması Tablosu

Ana Ödenek Kalemleri Rakamlar 1000 Dolar	2016 Orijinal Tahsis	Onaylanmış Transferler[2]	Ek Ödenekler	2016 Ödenek Düzeltme	Gerçek Harcama	Kalan Kullanılabilir Bütçe Tutarı
BÖLÜM I – GENEL POLİTİKA						
A. Yönetim Organları						
(Genel Kurul ve Yönetim Kurulu Dahil)	3 841	205	–	4 046	3 714	332
B. Yönetim	9 143	208	–	9 351	8 280	1 071
C. Birleşmiş Milletler Ortak Katılım	9 471	(7)	–	9 464	7 460	2 004
TOPLAM BÖLÜM I	**22 455**	**406**	**–**	**22 861**	**19 454**	**3 407**
BÖLÜM II – PROGRAMLAR VE PROGRAMLA İLİŞKİLİ SERVİSLER						
A. Programlar						
Major Program I – Eğitim	42 443	268	5 409	48 120	44 571	3 549
Major Program II – Bilimler	24 358	322	1 299	25 979	23 170	2 809
Major Program III – Sosyal ve Beşeri Bilimler	12 919	(52)	826	13 693	11 992	1 701
Major Program IV – Kültür	22 215	308	1 438	23 961	21 309	2 652
Major Program V –Kominikasyon ve Bilgilendirme	12 032	429	516	12 977	11 807	1 170
UNESCO İstatistik Enstitüsü	3 847	–	–	3 847	3 847	–
Saha Ofisleri Yönetim	40 878	148	820	41 846	37 908	3 938
TOPLAM BÖLÜM II.A	**158 692**	**1 423**	**10 308**	**170 423**	**154 604**	**15 819**
B. PROGRAMLA İLİŞKİLİ SERVİSLER						
1. Afrika yararları koordinasyon ve izleme	2 102	10	114	2 226	1 887	339
2. Cisnsiyet Eşitliği yararları koordinasyon ve izleme	810	(37)	6	779	741	38
3. UNESCO çatışma ve afet sonrası cevap Durumu	507	(402)	–	105	303	(198)
4. Stratejik planlama, program izleme ve bütçe hazırlığı	2 633	(196)	–	2 437	2 280	157
5. Organizasyon Bilgilendirme	2 359	(251)	–	2 108	2 345	(237)
6. Dış İlişkiler ve Kamu Bilgilendirmesi	9 885	351	115	10 351	9 759	592
7. Saha Desteği ve Koordinasyonu	562	417	–	979	624	355
Toplam Bölüm II.B	**18 858**	**(108)**	**235**	**18 985**	**17 939**	**1 046**
C. Katılım Programları ve Kurslar	6 775	3 039	–	9 814	9 200	614
Toplam Bölüm II.C	**6 775**	**3 039**	**–**	**9 814**	**9 200**	**614**
TOPLAM BÖLÜM II	**184 325**	**4 354**	**10 543**	**199 222**	**181 743**	**17 479**
BÖLÜM III –KURUMSAL HİZMETLER						
A. İnsan Kaynakları Yönetimi	14 582	1 294	–	15 876	13 008	2 868
B. Finansal Yönetim	6 171	(98)	–	6 073	6 050	23
C. Destek Hizmetlerinin Yönetimi	18 524	604	–	19 128	18 123	1 005
D. Bilgilendirme ve İletişim Hizmetlerinin Yönetimi	4 827	–	–	4 827	4 833	(6)
TOPLAM BÖLÜM III	**44 104**	**1 800**	**–**	**45 904**	**42 014**	**3 890**
TOPLAM BÖLÜM I-III	**250 884**	**6 560**	**10 543**	**267 987**	**243 211**	**24 776**
Hizmet Sonrası Sağlık Sigortası için uzun vadeli yükümlülük rezervi (ASHI)	3 406	–	–	3 406	3 406	–
BÖLÜM IV – MERKEZ BİNALARININ YENİLENMESİ VE IBE BİNASI'NIN YENİLENMESİ İÇİN KREDİ GERİ ÖDEMELERİ	7 041	–	–	7 041	7 029	12
BÖLÜM V – TAHMİNİ MALİYET ARTIŞLARI	2 410	(1 521)	–	889	–	889
TOPLAM DAĞITIM	**263 741**	**5 039**	**10 543**	**279 323**	**253 646**	**25 677**

Kaynak: UNESCO Financial Statements 2016

UNESCO bütçe tutarlarının Birleşmiş Milletler tarafından halka açık şekilde onaylanmasından dolayı IPSAS 1'de belirtildiği gibi Bütçe tahakkuk tutarlarının karşılaştırılması tablosunu da finansal tablolarında hazırlamıştır.

UNESCO, IPSAS'lara uygun finansal tablolar hazırlamaya 2010 yılından itibaren başlamıştır. 2009 yılı finansal durum tabloları nakit esaslı olduğu için varlıkları ve yükümlülükleri hakkında bilgi vermemektedir. 2009 yılı finansal tablolarına baktığımızda sadece fon dağılımlarını gösteren ve şirketin varlık ya da yükümlülüklerini göstermediğini görmekteyiz. IPSAS'lar gereği tam tahakkuk sistemine geçen ve bu yönde finansal raporlar hazırlayan kurumun daha yararlı bilgiler verdiği açıktır.

Şekil 9. UNESCO 2008 Yılı Nakit Esasına Göre Gelirler ve Giderler ve Yedekler ve Fon Kalanındaki Değişim Tablosu (Orijinal Metin)

STATEMENT OF INCOME AND EXPENDITURE AND CHANGES IN RESERVES AND FUND BALANCES FOR THE PERIOD 1 JANUARY 2008 TO 31 DECEMBER 2009

(EXPRESSED IN US DOLLARS)

INCOME	
Voluntary Contributions - Schedule 1.1	1,297,525.80
Other income:	
Interest	71,306.00
Transfers	7,541.97
TOTAL INCOME	**1,376,373.77**
Cash Disbursements - Schedule 1.2	161,446.37
Increase in balance of unliquidated obligations	7,691.66
TOTAL EXPENDITURE	**169,138.03**
EXCESS (SHORTFALL) OF INCOME OVER EXPENDITURE	**1,207,235.74**
Reserves and fund balances, beginning of the period	1,099,409.09
RESERVES AND FUND BALANCES, END OF THE PERIOD	**2,306,644.83**

Kaynak: UNESCO Financial Statements 2008

Şekil 10. UNESCO 2008 Yılı Nakit Esasına Göre Gelirler ve Giderler ve Yedekler ve Fon Kalanındaki Değişim Tablosu

Rakamlar Dolar Türünden	31.12.2008
GELİR	
Gönüllü Katkılar	1.297.525,80
Diğer Gelirler:	
Faiz	71.306
Transferler	7.541,97
TOPLAM GELİR	1.376.373,77
Nakit Ödemeler	161.446,37
Yükümlülüklerde Meydana Gelen artışlar	7.691,66
TOPLAM GİDER	169.138,03
GELİR/GİDER DENGESİ	1.207.235,74
Dönem Başı Mevcut	1.099.409,09
DÖNEM SONU TOPLAM	2.306.644,83

Kaynak: UNESCO Financial Statements 2008

2.2.4. IPSAS 2 Nakit Akış Tabloları (Cash Flow Statements)

IPSAS 1 Mali Tabloların Sunumu, bir kurumun finansal tablolarının asgari içeriğini belirler ve sunulması gereken tablolar arasında nakit akış tablosunu içermektedir. IPSAS 2 Nakit Akış Tabloları standardı, bir kurumun nakit ve nakit benzerleri üzerindeki geçmiş dönemde meydana gelen değişiklikler hakkında bilgi vermektir. Nakit akış tablosu, kurumun nakit ve nakit benzeri varlıkları kullanma ve / veya üretme kabiliyeti hakkında bilgi sağlar. Hesaplarını IPSAS kapsamında hazırlayan tüm kamu sektörü kuruluşlarının, nakit akış tablosu hazırlamaları gerekmekte ve finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmektedir (IPSAS 2.1).

Nakit, eldeki para ve vadesiz mevduat olarak tanımlanır. Nakit benzerleri, kısa vadeli, yüksek likiditeye sahip ve kolayca nakde çevrilebilen ve değerinde değişiklik riski olmayan

yatırımlardır (IPSAS 2.8). Nakit benzeri tanımına vadesi üç ayı geçmemek kaydıyla şunlar girebilir:

- Kısa vadeli mevduatlar ve devlet tahvili;
- Kısa vadeli krediler;
- Banka mevduat hesapları.

IPSAS 2, ek bilginin, bir kurumun finansal durumunu ve likiditesini anlamada finansal tablo okuyucularına yararlı olabileceğini öngörmektedir (IPSAS 2.61). Kısıtlanmış nakit (ve nakit benzerleri) duran varlık olarak raporlanır. Kısıtlanmış nakit ve nakit benzeri değerler sadece belirli amaçlar için mevcut olan kaynaklardır.

Bir kurumun yabancı kontrollü bir varlığı olması durumunda buradaki nakit akışları, nakit akışlarının oluştuğu tarihlerdeki döviz kurları üzerinden fonksiyonel para birimine çevrilmelidir (IPSAS 2.37).

Parayı etkilemeyen yatırım ve finansman işlemleri gibi nakit dışı işlemler (örneğin özkaynak karşılığında bir bina satın almak) nakit akış tablosuna dâhil edilmemelidir. Bununla birlikte, IPSAS 2, bu tür işlemlerin ve bunların etkilerinin, mali tablolarda uygun şekilde başka yerlerde açıklanmasını şart koşmaktadır (IPSAS 2.54).

Nakit Akışı Tabloları, esas faaliyetlerden, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit ve nakit benzeri varlıklarda meydana gelen değişiklikler hakkında finansal bilgilerin sunumunu açıklamaktadır. 1 Temmuz 2001 tarihinden sonraki dönemleri kapsayan IPSAS 2 Nakit Akış Tabloları, kurumun nakit ve nakit benzeri kalemlerindeki değişiklikleri esas faaliyetlerden, yatırım ve finansman faaliyetlerine göre ayırmasını belirtmektedir. Nakit benzeri değerler, özsermaye yatırımları hariç kısa vadeli (satın alım tarihinden itibaren üç aydan kısa), kolayca nakde dönüştürülebilen ve önemli bir değer değişikliği riskine tabi olmayan yatırımları içerir. İşletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları, doğrudan (önerilen) veya dolaylı yöntem kullanılarak raporlanması gerektiği belirtilmiştir. Alınan ve ödenen faiz ve temettülerden sağlanan nakit akışları ayrı ayrı açıklanması gerekmekte ve esas faaliyetlerden, yatırım veya finansman faaliyetleri olarak sınıflandırılması gerekmektedir (IPSASB, IPSAS 2 Cash Flow Statements, 2000).

Nakit akış tablosu, aşağıdaki başlıklar altında nakit akışlarını sınıflandırmaktadır:

Esas Faaliyetler: Yatırım ve finansman faaliyetleri kapsamına girmeyen kurumun faaliyetlerinden kaynaklanan işlemler (IPSAS 2.8)

Yatırım Faaliyetleri: Uzun vadeli varlıkların ve nakit benzeri kalemlerde yer almayan diğer yatırımların satın alınması ve elden çıkarılmasıdır (IPSAS 2.8).

Finansman Faaliyetleri: Finansman faaliyetleri, kurumun sağladığı sermaye ve borçların büyüklüğünde ve bileşiminde değişikliklere yol açan faaliyetlerdir (IPSAS 2.9) şeklinde ifade edilmektedirler.

IPSAS 2'ye göre, tek bir işlem, farklı şekilde sınıflandırılan nakit akışlarını içerebilir. Örneğin, bir kredinin nakit geri ödemesi, hem faiz hem de anapara ödemesini kapsayabilir. Burada faiz esas faaliyet olarak, anapara ise finansman faaliyeti olarak sınıflandırılabilir. Alınan faizler, yatırım faaliyetlerinin bir parçası olarak veya esas faaliyetlerden veya finansman faaliyetlerinin bir parçası olarak gösterilebilmektedir (IPSAS 2.40).

Bazı özel durumlarda esas faaliyetlerden, yatırım veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, ilgili nakit akışı başlığı altında net olarak raporlanabilir. Nakit akışları, ilgili giriş ve çıkışların nakit akışlarının büyük olduğu kısa vadede ve vade tarihlerinin üç ay içinde gerçekleştiği durumlarda net olarak gösterilebilir. Örnek olarak, aynı yatırımın alınması veya satılması veya üç aylık ya da daha kısa vadeye sahip olan kısa vadeli kredilerin ön ödemeleri ve geri ödemeleri olarak gösterilebilir (IPSAS 2.32).

Bir kurumun faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, izin verilen iki yöntemden biri kullanılarak hazırlanabilir.

Brüt (Dolaysız) Yöntem: Brüt nakit işlemleri ve brüt nakit ödemelerin açıklandığı doğrudan yöntem (IPSAS 2.27).

Net (Dolaylı) Yöntem: Net olmayan ya da açık olmayan işlemlerin etkilerinin, geçmiş veya gelecekteki işleyen nakit işlemlerinin ya da ödemelerinin ertelenmesi ya da tahakkukları ve yatırım veya finansman nakit akışı ile ilgili gelir ya da gider kalemleri için net fazla ya da açıklığın ayarlandığı dolaylı yöntem (IPSAS 2.27). Kurumların, nakit akış tablolarını düzenlerken kurumun yöntemlerden direkt yöntemi kullanarak raporlamaları teşvik edilmektedir. Doğrudan yöntem, gelecekteki nakit akışlarını tahmin etmede faydalı olabilecek ve dolaylı yöntemle mevcut olmayan bilgileri sağlamaktadır (IPSAS 2.28).

Vergilerden kaynaklanan nakit akışları, özellikle finansman ve yatırım faaliyetleriyle özdeşleştirilemediği sürece, esas faaliyetlerinden nakit akışları olarak ayrıca açıklanmalı ve sınıflandırılmalıdır (IPSAS 2.44). IPSAS 2.46'ya göre ödenen vergilerden sağlanan nakit akışları esas faaliyeti olarak sınıflandırılmalıdır.

Bir kurum, nakit ve nakit benzeri varlıklarını açıklamalı ve nakit akış tablosunda yer alan tutarları finansal durum tablosunda belirtilen eşdeğer kalemlerle mutabakat göstermelidir (IPSAS 2.56).

Örnek olarak şekil 11'de 2016 yılı UNESCO nakit akış tablosunu incelediğimizde, IPSAS 2'ye uygun olarak nakit akış tablosunda bölümlemeye gidildiği ve esas faaliyetlerden, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit giriş ve çıkışlarının ilgili bölümlerde raporlandığını görmekteyiz.

Şekil 11. UNESCO 2016 IPSAS'lara uygun hazırlanmış nakit akış tablosu

Rakamlar 1000 Dolar	Not	31/12/2016	31/12/2015 Düzeltilmiş
ESAS FAALİYETLERDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI			
(Açık) Cari Dönem		(48 662)	(24 798)
Amortisman ve itfa payları		17 416	17 093
(Artış) Alacakalar		(3 486)	(17 605)
Stoklardaki Azalış		279	269
Azalış/(Artış) Avans Ödemeleri		6 656	(4 657)
Azalış/(Artış) Diğer Dönen Varlıklar		(3 981)	7 313
Azalış/(Artış) Borçlar		(6 973)	9 253
Çalışanlara sağlanan faydalar artış		36 245	65 476
Azalış/(Artış) Transfer ödemeleri		(1 515)	590
(Azalış) Yeniden değerleme nedeniyle borçlar		(883)	(3 639)
Artış Gönüllü Katkı Şartları		5 682	6 861
Artış/(Azalış) Ön Ödemeler		40 640	(58 500)
Artış/(Azalış) Diğer Yükümlülükler		1 104	(22 128)
Maddi Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasındaki Kayıplar		98	248
Esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışları		**42 620**	**(24 224)**
YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI			
Maddi Duran Varlık Alımları		(3 081)	(5 848)
(Artış)/Azalış Kısa Dönem Yatırımları		(29 126)	26 260
Azalış/(Artış) Uzun Dönem Yatırımları		1 185	(285)
Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışları		**(31 022)**	**20 127**
FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI			
Alınan borçların geri ödenmesinden kaynaklanan nakit çıkışları		(6 707)	(6 719)
Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışları		**(6 707)**	**(6 719)**
Nakit ve nakit ve nakit benzeri varlıklardaki net artış/azalma		**4 891**	**(10 816)**
Dönem başındaki nakit ve nakit benzeri varlıklar	7	**149 968**	**164 175**
Döviz Kuru Etkileri		(351)	(3 391)
Dönem sonundaki nakit ve nakit benzeri varlıklar	**7**	**154 508**	**149 968**

Kaynak: UNESCO Financial Statements 2016

2.2.5. IPSAS 3 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors)

Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar, muhasebe tahminlerinde değişiklikler, muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler ve maddi hataları

düzeltme ile ilgili muhasebe işlemlerini belirtmektedir. IPSAS 3 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar, 1 Ocak 2008'den sonraki dönemleri kapsayacağı belirtilmiştir. Muhasebe politikalarının değiştirilmesi ve muhasebeleştirilmesi ile birlikte, muhasebe politikalarının seçimi ve değiştirilmesi için kriterlerin belirlenmesi, muhasebe tahminlerinde değişiklik yapılması ve hataların düzeltilmesi ile ilgili konuları kapsamaktadır. Yapılan işlemle ilgili olarak geçerli bir IPSAS bulunmaması halinde karar vericinin kullanıcıların ihtiyaçları ve finansal tabloların güvenilirliğini göz önünde bulundurarak karar vermesi gerektiğini belirtmektedir (IPSAS, 2003).

IPSAS 3, muhasebe politikalarının, bir kurumun finansal tablolarını hazırlarken ve sunarken uyguladığı belirli ilkeler, sözleşmeler, kurallar ve uygulamalar olduğunu belirtir (IPSAS 3.7). Muhasebe politikaları benzer işlemler için tutarlı bir şekilde uygulanacağı belirtilmiştir (IPSAS 3.16). IPSAS'ta belirli ifadelerin bulunmadığı durumlarda, yönetim, kullanıcıların ekonomik karar verme ihtiyaçları ile ilgili olan ve güvenilir olan bir muhasebe politikası geliştiren ve uygulayan kararını kullanması gerektiği belirtilmiştir (IPSAS 3.12).

Yeni bir IPSAS standardı tarafından gerekli görüldüğünde muhasebe politikalarındaki değişikliklere izin verilir veya böyle bir değişikliğin yapılması durumunda finansal tablo kullanıcılarına güvenilir ve daha ilişkili bilgiler sağlanması gerekmektedir (IPSAS 3.17). Muhasebe politikalarında yapılan değişikliklerin geçmiş dönemlerdeki etkisini belirlemek mümkün olmadığı durumlar haricinde geriye dönük olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (IPSAS 3.28). Muhasebe politikasındaki değişikliklerin nedenlerinin ve etkilerinin açıklanması gerektiği belirtilmiştir (IPSAS 3.33).

Mali tabloların hazırlanması, mevcut en son güvenilir bilgilere dayanarak birçok tahmin yapılmasını gerektirir. Tahminlerin yapıldığı temel alanlar, örneğin, müşterilere borçlu olunan meblağın geri kazanılabilirliği, stokların eskimesi ve duran varlıkların faydalı ömürleridir (IPSAS 3.37). Daha güncel bilgiler ortaya çıktıkça, bu yeni bilgileri yansıtmak için tahminler tekrar gözden geçirilmelidir. Bunlar tahminlerdeki değişikliklerdir ve muhasebe politikalarında veya hataların düzeltilmesinde değişiklik yapmazlar (IPSAS 3.7). Muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik durumunda, değişiklikten etkilenen mevcut ve sonraki dönemlerde değişimin etkileri gösterilmelidir (IPSAS 3.41).

Finansal Tablolar hatalar içerirse IPSAS'lara uyumlu olmaktan uzaklaşırlar. Hatalara örnek olarak, matematiksel hatalar, muhasebe politikasını uygulamada hatalar verilebilir ve bunlar gerçek ve hatalı işlemlerin ayırt edilmesinde güçlüğe neden olup yanlış yorumlanmasına yol açabilir. Bu tür hataların oluşması durumunda hatanın tespit edildiği cari dönemde değil hatanın yapıldığı ilgili geçmiş dönemde düzeltmelerin yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde geçmiş dönemle ilgili yanlış bilgiler ortaya çıkacaktır (IPSAS 3.47).

Bir hatanın tek bir dönem üzerindeki etkisini tespit etmek mümkün değilse, o zaman bu bilgilerin tespitinin mümkün olduğu en erken dönemin açılış bakiyesine düzenleme yapılması gerekmektedir (IPSAS 3.49).

Örnek olarak bir başka Birleşmiş Milletler kuruluşu olan UNICEF 2016 yılı finansal tabloları dipnotlarında şöyle bir açıklama yapmıştır:

- *"UNICEF, 31 Aralık 2016 tarihinde varlıkların faydalı ömürlerinin yıllık incelemesini yapmıştır. Bu gözden geçirme çalışmasının sonucunda, ulaşım ekipmanlarının faydalı ömrü 5 ila 8 yıl arasında değişmektedir; ve iletişim ve teknoloji ekipmanının faydalı ömrü 5 ila 10 yıl arasında değişecektir. Geçici binalar prefabrik binalara ayrılacaktır: depolama (10 yıllık tahmini kullanım ömrü) ve prefabrik binalar: ofisler / konaklama (25 yıllık tahmini kullanım ömrü), bu varlıkların faydalı ömürlerinin önemli ölçüde farklı olduğunu göstermektedir."*

- *"IPSAS 3: Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve hatalar uyarınca muhasebe tahminindeki değişim 1 Ocak 2017 tarihinden geçerli olarak uygulanacak olup, önceki dönemler için karşılaştırmalı tutarların yeniden düzenlenmesi söz konusu olmayacaktır."*

2.2.6. IPSAS 4 Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)

Döviz kurlarındaki değişikliklerin etkileri, yabancı para işlemleri ve yabancı operasyonlar ile ilgili işlemler gerçekleştirirken, işlemlerin muhasebeleştirilmesi için hangi

döviz kurunun kullanılacağını belirlemekte ve gereksinimlerini ortaya koymaktadır. Döviz kurundaki değişimlerin mali tablolardaki finansal etkisini nasıl gösterilmesi gerektiğini belirtmektedir. IPSAS 4 Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişim standardı, 1 Ocak 2010'dan sonraki dönemleri kapsamaktadır. Bir kurumun yabancı para cinsinden işlemlerine ve yabancı operasyonlara ilişkin muhasebe işlemlerini kapsamaktadır. Raporlayan kurumun fonksiyonel para birimini belirlemesi gerektiğini, bunu da kurumun bulunduğu ekonomik çevreye göre yapması gerektiğini belirmektedir. Daha sonrasında kurumun tüm para birimlerini, fonksiyonel para birimine spot döviz kurunu kullanarak çevirmesi gerekliliğini ve raporlama dönemlerinde parasal kalemler için kapanış kurunu, tarihi maliyet ile taşınan parasal olmayan kalemler için işlem-tarihi döviz kurlarını, gerçeğe uygun değerden taşınan parasal olmayan kalemler için değerleme-tarihi döviz kurlarını kullanması gerektiğini belirtmiştir (IPSASB, IPSAS 4—The Effects Of Changes In Foreign Exchange Rates, 2006).

İşletmenin farklı para birimlerine çevirme işlemlerinde, gösterilen her finansal durum tablosu için varlıklar ve yükümlülükler, finansal durum tablosu günündeki kapanış kuru ile çevrilmesi gerektiği belirtilmiştir. Her finansal performans tablosunun (karşılaştırma dahil) gelir ve giderleri, işlem tarihindeki kurlarla çevrilmesi gerekmektedir. Ortaya çıkan kur farkları, net varlık / özkaynağın ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir (IPSASB, IPSAS 4—The Effects Of Changes In Foreign Exchange Rates, 2006).

UNESCO bu kapsamda Brezilya'da faaliyet gösteren UNESCO şubesinin fonksiyonel para birimini Brezilya Real'ine çevirmiş ve gelirler ile giderlerin aynı para biriminden hesaplanacağını finansal tabloları dipnot 28.4'te belirtmiştir.

2.2.7. IPSAS 5 Borçlanma Maliyetleri (Borrowing Costs)

IPSAS 5 Borçlanma Maliyetleri, 1 Temmuz 2001'den sonraki dönemleri kapsamaktadır. Borçlanma maliyetleri için olan muhasebe işlemlerini açıklamaktadır. Standartta iki modele izin verilmektedir. Bunlar gider modeli ve sermaye modelidir. Gider modeline göre tüm borçlanma maliyetlerini, oluştukları dönemde gider olarak kaydedilir. Sermaye modeline göre bir varlığın edinimi veya inşası ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerini, ancak bu maliyetlerin kuruma gelecekte ekonomik fayda veya

hizmet sunma potansiyeliyle sonuçlanma olasılığı ve maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda aktifleştirilir. Aktifleştirmenin koşullarını karşılamayan diğer tüm borçlanma maliyetleri, oluştuğunda giderleştirilmesi gerekmektedir (IPSASB, IPSAS 5 Borrowing Costs, 2000).

IPSAS 5'te tanımlanan özellikli varlık, kullanım amacına veya satışa hazır hale getirilmesi için önemli bir süre gerektiren bir varlıktır. Örnekler arasında ofis binaları, hastaneler, yollar, köprüler ve enerji üretim tesisleri gibi altyapı varlıkları ve bazı stoklar yer almaktadır. Fonlar genel olarak borçlanmakta ve nitelikli varlığı elde etmek amacıyla kullanılıyorsa, aktifleştirme için uygun olan borçlanma maliyetlerinin sayısını belirlemek için dönem boyunca yapılan harcamalar için bir kapitalizasyon oranı uygulanması gerekmektedir (IPSASB, IPSAS 5 Borrowing Costs, 2000).

IPSAS 5 sadece "özellikli varlıklar" için geçerlidir (IPSAS 5.13). Bunlara örnek olarak ofis binaları, hastaneler, altyapı varlıkları, üretim tesisleri ve enerji üretim tesislerinin inşaatı verilebilir (IPSAS 5.13).

Bir varlığın geliştirilmesinin geçici olarak askıya alındığı dönemler olabilir. Bu gibi aktif olmayan dönemlerde borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi durdurulmalı, bunun yerine bu dönemde maruz kalınan finansman maliyetleri giderleştirilmelidir (IPSAS 5.34). Bazı durumlarda varlıkların inşası aşamalı olarak tamamlanır. Her bir parça ayrı olarak kullanılabiliyorsa, diğer kısımlar inşa edilmeye devam edilirse, borçlanma maliyetlerinin kapatılması, her bir parçanın önemli ölçüde tamamlanmasıyla değerlendirilmelidir (IPSAS 5.38).

2.2.8. IPSAS 6 Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar (Consolidated and Separate Financial Statements)

Konsolide ve bireysel mali tablolar, tüm kontrol eden kuruluşların tüm kontrol edilen şirketleri, tek tek satır bazında konsolide finansal tablolarında göstermesini düzenlemektedir. IPSAS 6 Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar, 1 Ocak 2008 tarihinden sonraki dönemleri kapsamaktadır. IPSAS 6 yerine IPSAS 34 Bireysel Finansal Tablolar ve IPSAS 38 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar standartlarının uygulanması tercihe bırakılmıştır

ve bu iki standart 1 Ocak 2017 sonrası dönemleri kapsamaktadır. Tahakkuk esasına göre konsolide finansal tabloların hazırlanması ve sunumuna ilişkin şartları belirlemektedir. Kontrol edilen kurumlar, müştereken kontrol edilen kurumlar ve iştiraklerdeki yatırımları, ayrı finansal tablolarda nasıl hesaplanacağını belirlemektedir. Kontrol, işletme ve finans politikalarını yönetme gücüdür. Konsolide finansal tablolar, bir ekonomik varlığın (kontrol eden kurum ile birleştirilmiş kurum birleşimlerinin) finansal tablolarını tek bir kurum olarak gösteren finansal tablolardır. Konsolide finansal tablolar, kontrolün geçici olması ve yönetimin aktif bir alıcı araması haricinde, kontrol edilen bütün kurumları kapsamaktadır. Kontrol edilen varlıkla kurumlar arasındaki bakiyeler, işlemler, gelirler ve giderler tamamen elimine edilir. Kontrol edilen kurumların raporlama tarihleri, kontrol eden kurumun raporlama tarihinden üç aydan fazla olamayacağı belirtilmiştir. Azınlık payları, konsolide finansal durum tablosunda net varlık / özsermaye içerisinde, kontrol eden kurumun net varlık / özsermayesinden ayrı olarak raporlanır ve ekonomik varlığın gelir veya giderinin ölçülmesinde düşülmemesi gerekmektedir (IPSASB, IPSAS 6 Consolidated and Separate Financial Statements, 2006).

2.2.9. IPSAS 7 İştiraklerdeki Yatırımlar (Investments in Associates)

İştiraklerdeki yatırımlar, söz konusu yatırımların tamamının öz sermaye yöntemi ile konsolide finansal tablolarda muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. IPSAS 7 İştiraklerdeki Yatırımlar, 1 Ocak 2008 tarihinden sonraki dönemleri kapsamaktadır. IPSAS 7 yerine IPSAS 34 Bireysel Finansal Tablolar ve IPSAS 38 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar standartlarının uygulanması tercihe bırakılmıştır ve bu iki standart 1 Ocak 2017 sonrası dönemleri kapsamaktadır. İşletmenin iştiraklerdeki yatırımlarının muhasebeleştirme esaslarını belirlemektedir. Yatırımın ediniminden itibaren 12 ay içinde elden çıkarılarak elde tutulduğu ve yönetimin aktif olarak bir alıcı aradığına dair kanıt bulunması durumunda, yatırım, alım satım amaçlı olarak tutulur ve finansal araçların tanımlanması ve ölçülmesi ile ilgili uluslararası veya ulusal muhasebe standardına uygun olarak muhasebeleştirilir. Aksi takdirde, özsermaye yöntemi, kurumun üzerinde önemli etkisinin olduğu iştiraklerdeki tüm yatırımlar için kullanılır. İştiraklerde yüzde 20'den daha fazla paya sahip ise önemli etkiye sahip iştirak olarak nitelendirilir. Özkaynak yöntemine göre yatırım ilk olarak maliyet bedeli ile kayıt edilir. Ardından, yatırım yapılan kurumun, net varlık / özsermaye hesaplamasında kazanılan kazanç sonrası payı ile düzeltilmesi

gerekmektedir. İştiraklerin raporlama tarihleri, yatırımcının raporlama tarihinden üç aydan farklı olamayacağı belirtilmiştir (IPSASB, IPSAS 7 Investments in Associates, 2006).

2.2.10. IPSAS 8 Ortak Girişimlerdeki Paylar (Interests in Joint Ventures)

IPSAS 8 Ortak Girişimlerdeki Paylar, 1 Ocak 2008 tarihinden sonraki dönemleri kapsamaktadır. IPSAS 8 yerine IPSAS 34 Bireysel Finansal Tablolar ve IPSAS 38 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar standartlarının uygulanması tercihe bırakılmıştır ve bu iki standart 1 Ocak 2017 sonrası dönemleri kapsamaktadır. Ortak girişimlerdeki payların muhasebe politikalarını düzenlemektedir. Girişim sermayesi fonu ya da sigorta fonu haricinde müşterek kontrolün elinde bulunan bütün yatırımlar için uygulanması gerekmektedir. Müşterek yönetime tabi kurumlar, müştereken kontrol edilen operasyonlar, müştereken kontrol edilen varlıklar, müştereken kontrol edilen kurumlar olarak sınıflandırılmıştır. müştereken kontrol edilen operasyonlarda kurum, kontrol ettiği varlıkları, oluşan gider ve yükümlülükleri ve elde ettiği gelir payını hem ayrı hem de konsolide finansal tablolarında gösterir. Müştereken kontrol edilen varlıklar da, kurum, niteliğine göre sınıflandırılmış olan müştereken kontrol edilen varlıklardaki payını, üstlendiği yükümlülüklerini, ortak girişime bağlı olarak diğer girişimcilerle birlikte üstlenilen bir yükümlülükteki payını, ortak girişim tarafından üstlenilen giderlerdeki payıyla birlikte ortak girişimden elde edilen çıktının satılmasından veya kullanımından sağlanan geliri, ortak girişimdeki payıyla ilgili olarak üstlenmiş olduğu her türlü gideri göstermek zorundadır. Müştereken kontrol edilen kurumlar için: İki muhasebe politikasına izin verilir, oransal konsolidasyon ve özkaynak yöntemi (IPSASB, Handbook of International Public Sector Accounting, 2016).

2.2.11. IPSAS 9 Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler (Revenue from Exchange Transactions)

IPSAS 9 Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler standardı, 1 Temmuz 2012 sonrası dönemleri kapsamaktadır. Bedel karşılığında yapılan faaliyetlerden elde edilen gelirlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin usul ve esasların açıklanmasına yöneliktir. Hizmetlerin sunumu, malların satılması, varlıkların başkalarınca kullanımından

faiz, telif hakkı, temettü ve benzer gelirler elde edilmesi işlemlerini kapsamaktadır. Gelir alınan veya alınacak bedelin rayiç değeri üzerinden ölçülmesi gerekmektedir. Faiz, gayrimaddi hak bedelleri ve temettüler için: Ekonomik menfaatlerin veya hizmet imkânlarının kuruma akışının muhtemel olduğu ve gelir tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebileceği durumlarda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (IPSASB, IPSAS 9 Revenue From Exchange Transactions, 2001).

IPSAS 9, aşağıdaki işlemlerden elde edilen gelirlere uygulanır:

- Malların satılması,
- Hizmet sunumu,
- Faiz, telif hakları ve temettüler.

Burada önemli olan nokta bu standardın, diğer standartların konusu olan faaliyetlerden doğan gelirler, kapsamı dışındadır.

Standartta gelir tanımına giren konular için gelecekteki ekonomik faydaların kuruma katkı sağlaması muhtemeldir ve gelir miktarı güvenilir bir şekilde ölçülebilir. Gelir, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmelidir. Burada alınabilecek bedelin sadece nakit ile sınırlı olmadığına vurgu yapılmıştır (IPSAS 9.14).

Mal satışı ile ilgili koşullar, gelecekte kuruma ekonomik fayda sağlamasının beklenmesi, tutarın güvenilir bir biçimde ölçülmesi, satıcının malla ilgili tüm riskleri ve sahipliği alıcıya vermesi, malların kontrolünde satıcının herhangi bir yönetim hakkının kalmaması ve satış işlemi ile ilgili maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülmesi olarak belirlenmiştir (IPSAS 9.28). Bu koşullarının tamamının satış işleminde karşılanması beklenmektedir. Herhangi bir tanesi karşılanmazsa gelirden söz edilemeyeceği belirtilmiştir.

Hizmetlerin sunumu ile ilgili olarak olması gereken şartlar, tamamlanma aşamasının güvenilir bir şekilde ölçülmesi, yapılacak hizmet ile ilgili maliyetlerin ve yapılan masrafların güvenilir biçimde ölçülmesi gerektiği olarak belirtilmiştir (IPSAS 9.19). Aynı şekilde tüm şartların sağlanması halinde gelirden söz edebilmek mümkündür.

Gelir belirlenirken tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılabilir. IPSAS 9'a göre tamamlanma yüzdesi üç yolla belirlenebilir. Bunlar, yapılan iş anketleri, sözleşme kapsamında gerçekleştirilecek toplam hizmetlere karşı bugüne kadar gerçekleştirilen hizmetlerin değerlendirilmesi ve sözleşme kapsamında yapılacak toplam maliyetlere karşı bugüne kadar ortaya çıkan maliyetlerin değerlendirilmesi.

Gelir ayrıca, belirlenen zaman diliminde meydana gelen faiz geliri, telif hakları, temettü hakları meydana geldiğinde ortaya çıkmaktadır (IPSAS 9.34).

İşletme belirli durumlarda yapılan işlemin niteliğini belirleyemeyebilir. Bu gibi durumlar da kurum bu işlemleri bedel karşılığında yapılan işlem olarak değil karşılıksız gelir olarak değerlendirmelidir (IPSAS 9.6).

2.2.12. IPSAS 10 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)

Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama, yüksek enflasyonlu bir ekonominin özelliklerini tanımlar ve bu ekonomilerde faaliyet gösteren kurumların mali tablolarının, sağlanan mali bilgilerin anlamlı olması için yeniden düzenlenmesini gerektiğini belirtmektedir. IPSAS 10 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama, 1 Temmuz 2002'den sonraki dönemleri kapsamaktadır. Yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi cinsinden raporlayan kuruluşlar için belirli standartları belirlemek, sağlanan finansal bilgilerin (konsolide finansal bilgiler dahil) anlamlı olmasını sağlamak üzere belirlenmiş bir standarttır. Yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi cinsinden raporlanan bir kurumun finansal tabloları, raporlama tarihinde geçerli olan ölçüm birimi cinsinden ifade edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Önceki dönemler için karşılaştırma rakamları ve önceki dönemlere ilişkin herhangi bir bilgi, raporlama tarihindeki güncel rakamlarla ifade edilmelidir. Net parasal pozisyon üzerindeki fazla veya açık, finansal performans tablosunda ayrı olarak açıklanacağı belirtilmiştir. Bütçeler içinde aynı şekilde güncel bilgiler kullanılmalıdır. Bir ekonominin, üç yılda % 100 kümülatif enflasyon oranı olduğunda hiperenflasyonist olarak tanımlanmıştır (IPSASB, Financial Reporting in Hyperinflationary Economies, 2001).

IPSAS 10, bir ekonominin hiperenflasyonist olup olmadığının belirlenmesine yardımcı olabilecek göstergeler olan bir ekonominin özelliklerini içerir. Net parasal pozisyon karı veya zararı finansal performans tablosunda ayrı olarak dahil edilmeli ve açıklanmalıdır. Bu kazanç veya kayıp, enflasyonun bir sonucu olarak satın alma gücü kazancının veya kaybının bir göstergesidir. Bir ekonomi hiperenflasyonist olmayı bıraktığında, kurum IPSAS 10'a göre hazırlanmış finansal tabloların hazırlanmasını ve sunumunu durdurmalıdır (IPSASB, Handbook of International Public Sector Accounting, 2017).

2.2.13. IPSAS 11 İnşaat Sözleşmeleri (Construction Contracts)

IPSAS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı inşaat sözleşmelerini tanımlar ve sözleşmelerden doğan gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi şartlarını açıklamaktadır. 1 Temmuz 2002'den sonraki dönemleri kapsamaktadır. Mali tablolardaki inşaat sözleşmeleriyle ilgili gelir ve giderler için muhasebe politikası belirlemek üzerine oluşturulmuş bir standarttır. Sözleşme gelirleri, sözleşme çalışması, talepler ve teşvik ödemelerindeki değişikliklerle birlikte, sözleşmede üzerinde anlaşılan ilk tutarı, gelirlerle sonuçlanacakları ve güvenilir şekilde ölçülebilecekleri ölçüde kapsaması gerekmektedir. Sözleşme gelirleri, alınan veya alınacak bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Sözleşme maliyetleri sözleşme şartları gereği doğrudan spesifik sözleşmeyle ilişkili maliyetleri, genel sözleşme faaliyetine atfedilebilecek maliyetleri ve sözleşmeye sistematik ve rasyonel olarak tahsis edilebilecek maliyetleri ile birlikte müşteriye doğrudan atfedilebilen diğer masrafları da kapsamaktadır. İnşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir olarak tahmin edilebildiği hallerde, gelir ve giderler, raporlama tarihinde sözleşme faaliyetinin tamamlanma aşamasına (inşaatın tamamlanma yüzdesi) istinaden muhasebeleştirilir. Sonuç güvenilir bir şekilde tahmin edilemiyorsa, herhangi bir artı tanınmayacaktır. Bunun yerine, sözleşme gelirleri, yalnızca sözleşme maliyetlerinin tahsil edilmesi beklendiği ölçüde ve sözleşme maliyetleri gerçekleştiğinde gider olarak kaydedilir. Sözleşmenin başlangıcında inşaat sözleşmesinin taraflarından tamamen tahsil edileceği inşaat sözleşmeleri bakımından: toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemel ise, beklenen açık hemen kayıtlara alınmalıdır. (IPSASB, IPSAS 11 Construction Contracts, 2001).

IPSAS 11'e göre iki tip inşaat sözleşmesi bulunmaktadır.

- *Sabit fiyatlı sözleşmeler:* Oluşan gelir sözleşmenin başlangıcında, sözleşmenin tamamı ya da sonuçların belirli olduğu durumlarda kullanılır. Bu tür sözleşmeler kapsamında, tahakkuk eden gelir hakkında kesin bir belirsizlik vardır, ancak ortaya çıkacak maliyetler belirlenmiştir (IPSAS 11.4).

- *Maliyet artı sözleşmeler:* Bu tip sözleşmelerde maliyetin üstüne anlaşılan oranda kâr koyulur. Bu tip sözleşmelerde gelir ve maliyet ile ilgili kesinlik bulunmamakla beraber kâr önceden belirlenmiş durumdadır (IPSAS11.4)

Bir inşaat sözleşmesi iki veya daha fazla varlığa sahip olduğunda, her varlığın inşaatı ayrı ayrı ele alınmalıdır (IPSAS 11.13). Grup olarak belirlenen sözleşmeler de tek bir sözleşme olarak değerlendirilebilir. Ancak bunun için sözleşmelerin birlikte imzalanmış olması, işlerin birbirleriyle ilişkili olması, işlemler sürekli olarak belirli bir sıra halinde gerçekleşmesi gerekmektedir (IPSAS 11.14). Ayrıca müşterinin varlığa ek bir inşaat isteği halinde ek inşaatın ana inşaattan ayrı olması, ve inşaat maliyetinin ayrıca belirlenmiş durumunda olması halinde bunun ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir (IPSAS 11.15).

İnşaat sözleşmesi, sözleşmenin başında belirlenen ve işlemdeki değişiklikler, hakedişler, teşvik ödemeleri ile oluşan gelirleri içerir, tabi ki bunların gelir yaratması ve güvenilir şekilde ölçülebilir olması gerekmektedir (IPSAS 11.16).

İnşaat sözleşmesi maliyet açısından, sözleşmeyle doğrudan ilgili olan, sözleşme yapılanın sistematik bir şekilde yükleyebildiği ve sözleşmeyle ilgili olan ve sözleşme şartlarına göre özel olarak eklenebilecek maliyetleri içerir (IPSAS 11.23).

Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmesi halinde, sözleşme ile ilgili gelir ve maliyetler, raporlama tarihinde sözleşme tamamlanma aşamasına orantılı olarak muhasebeleştirilmelidir (IPSAS 11.30). Bir kurum, toplam sözleşme hasılatı, tamamlanma aşaması ve sözleşmeyi tamamlama maliyetleri hakkında güvenilir bir tahminde bulunabileceği durumlarda bir sözleşmenin sonucunu güvenilir bir şekilde tahmin edebilir (IPSAS 11.31). Bir sözleşmenin tamamlanma aşaması belirlenirken, toplam maliyetlerin

bugüne kadar maliyetlere oranlanması ile, tamamlanmış iş akışları, yapılan fiziksel varlığın tamamlanma oranı ile belirlenebilir (IPSAS 11.38).

Sonucun güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi durumunda, sözleşme hasılatı, sadece ortaya çıkan sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilir olması ve sözleşme maliyetlerinin gerçekleştiği gibi giderleştirilmesi gerektiği ölçüde muhasebeleştirilmelidir (IPSAS 11.40).

Kuruluşların yaptığı inşaat sözleşmeleri ile ilgili olarak finansal durum tabloları dipnotlarında yaptığı açıklamalara örnek olarak Birleşmiş Milletler Kuruluşu olan *"United Nations Office for Project Services"* Birleşmiş Milletler Proje Hizmetleri Ofisi, 2012 yılında yayımladığı raporda inşaat sözleşmelerine 239 milyon dolar harcadığını belirtmiştir. Ülkeler bazında inşaat sözleşmelerine yapılan giderler ise aşağıdaki gibidir:

Şekil 12. UNOBS 2012 yılı ülkeler bazında inşaat sözleşme giderleri

Ülke	Milyon Dolar
Güney Sudan	49
Peru	39
Afganistan	31
Demokratik Kongo Cumhuriyeti	25
Haiti	26
Guatemala	19
Filistin	6
Sri Lanka	6
Kosova	6
Sudan	5
Diğerleri	27
Toplam	239

Kaynak: UNOBS Financial Report 2012

2.2.14. IPSAS 12 Stoklar (Inventories)

IPSAS 12 Stoklar standardı, stokların ölçüm standartlarını belirler ve maliyetlerin belirlenmesi ile ilgili konuları düzenlemektedir. Stokların muhasebeleştirilmesiyle ilgili temel ilke; stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden

çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan maliyetin belirlenmesidir. 1 Ocak 2008'den sonraki dönemleri kapsamaktadır. Maliyet tespiti ve giderlerin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi de dâhil olmak üzere stokların muhasebeleştirilmesi için politikaları belirlemektedir. Ayrıca, stokların maliyetlerini belirlemek için kullanılan maliyet yöntemleri hakkında bilgi vermektedir. Stoklar maliyet ya da net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlenmektedir. Stoklar, satın alındığı zaman, maliyeti, satın alım tarihindeki gerçeğe uygun değeri olarak ölçülür. Bununla birlikte, stokların maliyet ve cari yenileme maliyetlerinden daha düşük olanı ile ölçülmesi gerekir. Maliyetler, tüm satın alma maliyetini, dönüştürme maliyetini (işçilik ve genel gider) ve stokların mevcut bulunduğu yere ve duruma getirilmesi için gereken tüm masrafları içerir, ancak kur farkları ve satış maliyetleri bu kapsamda değildir. İndirimler ve benzeri kalemler, satın alım maliyetlerini belirlerken düşülür. İşletmenin, benzer nitelikte olan ve kurum için kullanılan bütün stoklar için aynı maliyet yöntemini uygulaması gerekmektedir. Stokların maliyetini belirlemede ilk giren ilk çıkar (FIFO) ya da ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi uygulanmalıdır. Son giren ilk çıkar yöntemine izin verilmemektedir. Stoklar satılması ya da kullanılması veya dağıtılması durumunda, defter değeri ilgili gelirin muhasebeleştirildiği dönemde gider olarak kaydedilir. İlgili bir gelir bulunmaması durumunda, mallar kullanıldığında veya ilgili hizmet sunulduğunda muhasebeleştirilir. Dağıtılmayan genel üretim giderleri oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Birbirini izleyen her bir dönemde net gerçekleşebilir değerin yeniden değerlemesi yapılır. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşullar ortadan kalktığında ya da değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde bir artış olduğuna dair açık bir kanıt varsa indirgeme işlemi iptal edilir (IPSASB, Handbook of International Public Sector Accounting, 2017).

Stok olarak nitelendirilebilecek varlıklar (IPSAS 12.9):

- Normal iş akışında satış veya kullanım için tutulan,
- Satış için üretim sürecinde,
- Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde veya malzemeler
- Hizmetlerin sunulmasında dağıtılacak ilk madde ve malzeme şeklinde tanımlanabilir.

Ayrıca stoklar, bir perakendeci tarafından satın alınan ve yeniden satış için düzenlenen mal, yeniden satış için elde tutulan arazi, mülk ve diğer varlıklar, üretilen mamuller, üretimine devam edilen ya da tamamlanmış mamuller, üretim sürecinde kullanılması beklenen ilk madde ve malzemeler olarak da tanımlanmıştır (IPSAS 12.11).

Kamu sektöründe ön plana çıkabilecek ek stok tanımlamaları ise, cephane, rezervler gibi stratejik stoklar, kullanılmayan para birimi stokları, posta servis malzemeleri gibi tanımlar yapılmıştır (IPSAS 12.12).

Stoklar, maliyetin ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile ölçülmektedir (IPSAS 12.15). Stokların maliyeti, tüm satın alım maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut bulundukları yere ve duruma getirilmesinde ortaya çıkan diğer maliyetleri içermektedir (IPSAS 12.18).

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesi sırasında ortaya çıkan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim giderlerinin dönüşüm maliyetlerine dağıtımı, üretim araç gereçlerinin normal kapasitede olduğu durum esas alınarak normal maliyet yöntemine yapılır. Değişken üretim giderleri, üretim hacmiyle doğrudan veya neredeyse doğrudan değişen hammaddelerin işlenmesinde ortaya çıkan maliyetlerdir (IPSAS 12.20). Stoklar, belirli bir proje için dönüştürülemeyen ve / veya üretilmeyen kalemler içerdiğinde, maliyetlerinin özel olarak belirlenmesi gerekmektedir (IPSAS 12.32).

Stoklar satıldığında, defter değeri, ilgili gelirlerin muhasebeleştirildiği dönemde gider olarak kaydedilmesi gerektiği belirtilmiştir (IPSAS 12.44).

Tablolarını IPSAS'a uygun olarak düzenleyen Birleşmiş Milletler kuruluşu *"World Food Programme"* 2016 yılı finansal tablo dipnotlarında stoklarla ilgili olarak *"Finansal sürenin sonunda elde tutulan gıda ürünleri ve gıda dışı kalemler stoklar olarak kaydedilir ve maliyet veya cari ikame maliyetiyle değerlenir (hangisi daha düşükse). WFP'nin faaliyet gösterdiği yasal çerçeveye göre, gıda ürünlerinin yasal unvanı normalde alıcı ülke*

hükümetine dağıtılabilir hale geldiği bir alıcı ülkeye ilk giriş noktasında geçer. WFP, alıcı ülkelerdeki WFP depolarında tutulan gıda ürünleri için yasal unvanı geçmiş olsa da, WFP bu emtiaları envanter olarak kaydetmektedir çünkü WFP fiziksel gözetim ve kontrolü elinde bulundurmaktadır. Gıda ürünlerinin maliyeti, ayni bağışta bulunulduğunda satın alma bedelini veya gerçeğe uygun değeri ve dağıtılabilir hale geldiği bir alıcı ülkeye ilk giriş noktasında gıda ürünlerinin WFP'nin gözetimine getirilmesinde ortaya çıkan diğer tüm maliyetleri içerir. Ayrıca, öğütme veya torbalama gibi önemli dönüşüm maliyetleri de dahildir. Maliyet, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi bazında belirlenir." açıklama yapmıştır ve IPSAS 12'ye uygun olarak stoklarını kayıt ve takip etmiştir.

2.2.15. IPSAS 13 Kiralamalar (Leases)

IPSAS 13 Kiralamalar standardı, faaliyet ve finansal kiralamaların, kiracı ve kiralayan tarafından muhasebeleştirilme usullerine ilişkin esasları belirlemektedir. 1 Ocak 2008'den sonraki dönemleri kapsamaktadır. Finansal kiralama ve faaliyet kiralamalarıyla ilgili olarak uygulanacak uygun muhasebe politikaları ve açıklamaları, kiracı ve kiralayanların muhasebe politikalarını belirlemektedir. Finansal Kiralama ve faaliyet kiralaması olarak ikiye ayırmıştır (IPSASB, IPSAS 13 Leases, 2006).

Kamu sektörü kuruluşları, bir takım farklı kaynaklardan finansman elde edebilir. Kiralama işlemleri büyük bir finansman kaynağı olabilir ve bu nedenle finansal tabloların, kullanıcıların bu işlemleri tam olarak anlayabilmeleri için yeterli bilgi sağlaması önemlidir.

"Kira", iki taraf arasında, kiralayan ve kiracı arasında yapılan bir işlemdir. Bu şekilde, bir varlığın kullanım hakkı kiracıya tanımlanmış bir dizi ödeme karşılığında kiracıya aktarılır (IPSAS 13.4).

IPSAS 13.25, bir sözleşmenin yalnızca bir varlığı kiralamak için bir anlaşma içerebileceğini belirtir. Bununla birlikte, bir kiralama, özel sektör kuruluşlarının varlıklarını inşa etmek, sahiplenmek, işletmek ve / veya devretmek için daha geniş bir anlaşma kümesinde de olabilir. Kamu sektörü kuruluşları, özellikle uzun süreli fiziksel varlıklar ve altyapı varlıkları ile ilgili olarak bu tür anlaşmalara girmektedirler.

Bir düzenlemenin başlangıcından sonra düzenlemenin bir kira sözleşmesi içerip içermediğinin yeniden değerlendirilmesi, yalnızca aşağıdaki koşullardan herhangi birinin karşılanması durumunda yapılır:

- Sözleşme şartlarında yenileme ya da sözleşmeyi uzatan bir yenilik bulunması durumunda
- Yenileme veya uzatmanın süresi başlangıçta kiralama süresine dâhil edilmedikçe, bir yenileme seçeneği uygulanır veya taraflar arasında bir uzatma kabul edilir.
- Gerçekleşmenin belirli bir varlığa bağlı olup olmadığının belirlenmesinde bir değişiklik söz konusudur.
- Varlık üzerinde önemli bir değişiklik söz konusudur, örneğin, maddi duran varlıktaki önemli bir fiziksel değişim.

Tahminlerdeki değişiklikler (örneğin, ekonomik ömrün tahminlerinde veya kiralanan varlığın kalan değerindeki değişiklikler) veya koşullardaki değişiklikler (örneğin, kiralayan tarafından varsayılan olarak) bir yeniden değerlendirmeyi gerektirmez. Bir anlaşma yeniden değerlendirmede leasing koşullarını içeriyorsa (ya da içermiyorsa) standarttaki hükümler uygulanmaktadır (IPSAS 13.18).

Bir kiralamanın sınıflandırması, sahiplikle ilgili risk ve ödüllerin kiraya verenden kiracıya ne ölçüde aktarıldığına bağlıdır. Bir kiralama, normal olarak bir varlığın mülkiyeti ile ilişkilendirilen tüm riskleri ve ödülleri önemli ölçüde transfer ederse, finansal kiralama olarak sınıflandırılmalıdır; aksi halde, bir operasyonel kiralama olarak sınıflandırılmalıdır (IPSAS 13.13).

IPSAS 13.9, finansal kiralama sözleşmesinin, kiralamanın başlangıcında, kiralamanın başlangıcında ölçülen değerlere göre gerçekleştiğini belirtir. Kiralamanın, kira sözleşmesinin başlangıcı ile kiralama süresinin başlangıcı arasında kiraya verenlerin maliyetlerindeki değişiklikler için ayarlanırsa, söz konusu değişikliklerin etkisi başlangıçta gerçekleşmiş sayılır.

IPSAS 13 kapsamında, bir kiralamanın sınıflandırması, kiralanan varlığın yasal mülkiyetinin bulunduğu yere bağlı değildir, bunun yerine, varlığın mülkiyetine ait risk ve ödüllerin, kiralayandan kiracıya geçmiş olma şartı aranır.

IPSAS 13 ayrıca, bireysel veya toplu olarak, normalde finansal kiralama olarak sınıflandırılmış bir kiralamaya yol açan özel durumları da ortaya koymaktadır.

- Malvarlığının mülkiyeti kiralama süresi sonunda kiracıya transfer olur
- Varlığın mülkiyeti, sözleşmenin sonunda otomatik olarak kiracıya geçmezken, kiracının varlığı satın alma opsiyonu vardır.
- Varlığın mülkiyeti, kiralama süresi sonunda devredilmese de, kiralama süresi, varlığın ekonomik ömrünün çoğunluğuna eşittir.
- Varlık o kadar özelleştirilmiştir ki kiracı o varlığı ancak majör değişiklikler ile kullanabilmektedir.
- Kiraya veren tarafından kiralanan varlığın asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri, varlığın gerçeğe uygun değerinin tamamına eşittir.
- Kiralanan varlık başka bir varlık tarafından kolayca değiştirilemez.

IPSAS 13, finansal kiralama olarak sınıflandırmaya yol açabilecek üç ilave durum sunmaktadır:

- Kiralamanın iptali ile ilgili zararlar kiracı tarafından karşılanır.
- Kira süresi sonunda gerçeğe uygun değerindeki dalgalanmalar kiracı tarafından karşılanır.
- Kiracı, ikinci bir dönem için, piyasa oranının oldukça altında bir oranda kontratı uzatma opsiyonuna sahiptir.

Arazi ve binalar üzerindeki bir kiralamanın özelliklerini belirlemek için, iki unsur ayrılmalıdır. Arazi genel olarak belirsiz bir ömre sahip olduğu kabul edilir ve bu nedenle kira sözleşmesi, kiraya verilen arazinin tapusu gibi başka özellikler olmadıkça, normal olarak bir faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılması gerekmektedir (IPSAS 13.19)

Tutarlar, varlığın gerçeğe uygun değerinden veya kiralamanın başlangıcında belirlenen asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden kaydedilmelidir (IPSAS 13.28). Asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri, kiralama süresi boyunca ödenmesi gereken asgari kira ödemeleri ve paranın zaman değeri dikkate alınarak indirilmesiyle hesaplanır (IPSAS 13.28). Kira kontratı kapsamında asgari kira ödemelerinin "kira sözleşmesi kapsamındaki faiz oranı" üzerinden iskonto edilmesi durumunda, sonuç kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olmalıdır (IPSAS 13.8).

Varlık faydalı ömrü boyunca amortismana tabi tutulmalıdır. Kiralanan varlıklar için amortisman politikası, yasal olarak sahip olunan varlıklarla tutarlı olmalıdır, çünkü satın alınan bir varlık ile kira sözleşmesi kapsamında kiralanan varlık arasında bir fark yoktur (IPSAS 13.37).

Bir finansal kiralama kapsamında yapılan her bir taksit, finansal bir borç ve bir yükümlülüğün azaltılmasından oluşur (IPSAS 13.34). Toplam faiz maliyeti, kiralama yükümlülüğünün mevcut olduğu muhasebe dönemleri üzerinden, yani kiralama işleminin başlangıcından son geri ödeme yapılıncaya kadar muhasebeleştirilmelidir.

Bir satış ve geri kiralama işlemi, bir varlığın satışını ve aynı varlığın geri kiralama işlemini içerir. Bir satış ve geri kiralama işlemi bir finansal kiralama ile sonuçlanırsa, defter değerinin üzerindeki herhangi bir satış hasılatı tutarı, satıcı-kiracı tarafından derhal gelir olarak muhasebeleştirilmez. Bunun yerine, kira süresi boyunca ertelenir ve itfa edilir (IPSAS 13.71).

UNESCO 2016 finansal tablo dipnotlarında Place de Fontenoy ve Rue Miollis'de iki araziyi 99 yıllığına kiralamıştır ve kira anlaşması uyarınca anlaşmayı sınırsız yenileme hakkına sahiptir. UNESCO arazi kullanım bedeli olarak kira ödemektedir. UNESCO arazilerin 99 yıllığına kiralanmasının ve kullanım hakkının verilmesinin ardından arazileri birer varlık olarak kaydetmiş ve maddi duran varlık standardına göre muhasebe işlemlerini yapmaktadır.

2.2.16. IPSAS 14 Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar (Events After the Reporting Date)

IPSAS 14 Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar standardı, 1 Ocak 2008'den sonraki dönemleri kapsamaktadır. Bir kurumun, raporlama tarihinden sonraki olayların finansal tablolarını düzenleyeceğinde ve kurumun, finansal tabloların yayımı için yetki verilmesi tarihini ve raporlama tarihinden sonraki olayları bildiren açıklamalar ile ilgili açıklamaları belirtmektedir. Raporlama tarihinden sonraki olaylar, bilanço tarihi ile bilançonun yayımı için yetkili kılınan tarih arasında ortaya çıkan ve hem olumlu hem de olumsuz olaylardır. Raporlama tarihi itibari ile olayların düzenlenmesi, raporlama tarihindeki koşulları gösteren kanıtlar, finansal tabloların raporlama döneminde mevcut durumun delilini oluşturan olayları yansıtacak şekilde düzeltilmelidir. (örn., Raporlamadan sonra bir mahkeme kararının çözülmesi, kuruluşun raporlama tarihinde bir yükümlülüğünün olduğunu teyit eden tarih). Raporlama tarihinden sonraki düzeltme gerektiren olaylar, raporlama tarihinden sonra ortaya çıkan şartları gösteren olaylar - finansal tabloların raporlama döneminden sonra ortaya çıkmış olayları yansıtacak şekilde düzeltilmemiştir (örn. Yılsonundan sonraki varlıkların gerçeğe uygun değerindeki düşüş, raporlama tarihinde mülkün değerlemesini değiştirmeyen). Rapor tarihinden sonra önerilen veya ilan edilen kar payları, raporlama tarihinde bir yükümlülük olarak muhasebeleştirilmez. Bilgilendirme gerekmektedir. Bir kurum, finansal tablolarının yayımı için yetkilendirildiği tarihi ve bu yetkiyi kimin verdiğini ifşa eder. Finansal tabloların düzenlenmesinden sonra başka bir organın değiştirme yetkisi varsa, kurum bu durumu açıklaması gerekmektedir. İşletme raporlama tarihinden sonra ancak finansal tabloların yayımlanması için yetki verilmeden önce, raporlama tarihinde var olan koşullarla ilgili bilgi edinirse, kurum, yeni bilgiler ışığında bu koşullarla ilgili açıklamaları yenilemesi gerekmektedir (IPSASB, Events After the Reporting Date, 2006).

Hisse senetlerine ilişkin kar dağıtımları raporlama döneminin sona ermesinden sonra teklif edildiyse veya beyan edildiyse, bir yükümlülük tanımına uymaz ve bu nedenle raporlama dönemi sonunda bir yükümlülük olarak muhasebeleştirilemez (IPSAS 14.14).

Raporlama tarihinden sonraki olaylar, raporlama tarihi ile finansal tabloların yayımı için yetkilendirilme tarihi arasında ortaya çıkan olumlu ve olumsuz olaylardır. İki tür olay tespit edilebilir (IPSAS 14.5):

Düzenleme Gerektiren Olaylar: Raporlama tarihinde mevcut olan koşulların kanıtını sağlayanlar ve

Düzenleme Gerektirmeyen Olaylar: Raporlama tarihinden sonra ortaya çıkan koşulların göstergesi olanlar (IPSAS 14.5).

Raporlama tarihi, finansal tabloların ilgili olan raporlama döneminin son gününün tarihi anlamına gelmektedir.

Örnek olarak UNESCO 2016 finansal tablolar 29. Notta belirttiği üzere, *"UNESCO'nun raporlama tarihi 31 Aralık 2016'dır. Finansal tablolar 31 Mart 2017 tarihli Genel Müdür tarafından Dış Denetçiye gönderildiği tarihte yayımlanması için yetkilendirilmiştir. Bu hesapların imzalandığı tarihte, raporlama tarihi ile bu tabloları etkileyecek finansal tabloların onaylandığı tarih arasında olumlu veya olumsuz hiçbir önemli olay olmamıştır."*

2.2.17. IPSAS 15 Mali Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme (Financial Instruments: Disclosure and Presentation)

IPSAS 15 Mali Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme yerini IPSAS 28 Mali Araçlar; Sunum ve IPSAS 30 Mali Araçlar; Açıklamalar standartlarına bırakmıştır. İlgili standartlarda açıklanacaklardır.

2.2.18. IPSAS 16 Yatırım Amaçlı Varlıklar (Investment Property)

IPSAS 16 Yatırım Amaçlı Varlıklar standardı, yatırım amaçlı gayrimenkuller için muhasebe işlemleri ve ilgili açıklamaları yapmaktadır ve gerçeğe uygun değer veya maliyet modeli uygulanmasını belirtmektedir. 1 Ocak 2008'den sonraki dönemleri kapsamaktadır.

Yatırım amaçlı gayrimenkul ve ilgili açıklamalar için muhasebe işlemlerini belirlemektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, aşağıdakiler gibi, kira ya da değer kazanması için ya da her ikisini birden elde etmek için (sahip olunan ya da finansal kiralama yoluyla elde edilmiş olan) sahip olunan arazi ya da binalardır:

- Normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar,

- Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar,

- Kuruluşun sahip olduğu (veya finansal kiralama işlemi çerçevesinde kuruluş tarafından elde tutulan) ve bir veya birden fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar,

- Faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş bir bina.

Bir varlık, ancak aşağıda belirtilen koşulların sağlanmış olması durumunda yatırım amaçlı varlık olarak muhasebeleştirilir:

- Varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararların elde edilmesinin muhtemel olması,

- Yatırım amaçlı varlığın maliyetinin veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

Yatırım amaçlı gayrimenkul başlangıçta maliyeti bedeli ile değerlemesi yapılması gerekmektedir. Yatırım amaçlı varlık maliyetleri ortaya çıktığı anda kaydedilir. İlk ölçümde işlem maliyetleri dâhil edilmesi gerekmektedir. Yatırım amaçlı varlık, alışveriş haricî bir işlem yoluyla edinildiğinde, edinme tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle değerlenir. Mübadele yoluyla elde edilen yatırım amaçlı gayrimenkul gerçeğe uygun değeri üzerinden değerlenir ancak edinilen varlığın gerçeğe uygun değeri tespit edilemiyorsa ilgili varlığın gerçeğe uygun değeri verilen varlığın maliyet bedelidir. Kiralanan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılan bir varlık hakkının başlangıç maliyeti, ilgili standardında belirtildiği şekilde gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin

bugünkü değerinden küçük olanıdır. Muhasebeleştirme sonrasında, kurum muhasebe politikası olarak gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet bedeli yöntemini seçebilmektedir. Faaliyet kiralaması kapsamında sadece gerçeğe uygun değer yöntemine izin verilmektedir. Seçilen yöntem kurumun tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerine uygulanmalıdır. Modeller arası değişiklik sadece geçilen yöntemin finansal raporlama açısından daha uygun olması koşulu ile yapılabilir. Yatırım amaçlı varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıp, oluştuğu dönemde fazla veya açığa dâhil edilir. (IPSASB, IPSAS 16 Investment Property, 2006).

Bir yatırım amaçlı gayrimenkul, bir kurum tarafından kira elde etmek ve / veya sermaye kazanma potansiyeli için elde tutulan arazi veya binalar veya her ikisi de olarak tanımlanmaktadır (IPSAS 16.7). Bir kurumun faaliyet kiralaması kapsamında kiracı tarafından tutulan bir mülkün, belirli şartların yerine getirilmesi durumunda, kiraya veren tarafından yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılabileceğine dikkat edilmelidir (IPSAS 16.8).

Yatırım amaçlı gayrimenkul olabilmesi için, yatırım amaçlı gayrimenkul ile ilgili gelecekteki ekonomik faydaların kuruma gelmesi muhtemeldir. Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyeti güvenilir bir şekilde ölçülebilmelidir şartını taşıması gerekmektedir (IPSAS 16.20). İlk maliyet, işlem maliyetlerini içerir. Bunlar doğrudan yatırım amaçlı gayrimenkullere atfedilebilen harcamalardır.

Bir mülkün kullanımındaki bir değişiklik, artık bir yatırım amaçlı gayrimenkul olarak tanınmamasına yol açabilir (IPSAS 16.66). Böyle bir değişiklik durumunda varlığın ilgili kalemlere aktarılması gerekmektedir.

2.2.19. IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar (Property, Plant and Equipment)

IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar standardı, maddi duran varlıklar için ilk muhasebeleştirme esası ve zamanlaması da dâhil olmak üzere muhasebe işlemlerini ve devam etmekte olan kayıtlı değerlerinin ve amortismanın tespit edilmesini sağlamaktadır. 1 Ocak 2008'den sonraki dönemleri kapsamaktadır. Mali tablo kullanıcıları bir kurumun maddi duran varlığına yaptığı yatırım ile bu yatırımdaki değişiklikler hakkında bilgi sahibi

olabilmeleri için maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi ve müteakip muhasebeleştirilmesi ilkelerini belirlemek üzere yayınlanmıştır. Miras varlıkları ile ilgili herhangi bir düzenlemeyi kapsamamaktadır. Maddi duran varlık kalemleri, maddi duran varlık ile ilgili gelecekteki ekonomik faydaların veya hizmet olanaklarının kuruma akışının olası olması ve maddi duran varlığın maliyetinin veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde hesaplanması durumunda varlık olarak kaydedilmektedir. Özel askeri teçhizat, normalde maddi duran varlıkların tanımını karşılayacak ve bir varlık olarak muhasebeleştirilecektir. Yol ağları, kanalizasyon sistemleri ve iletişim ağları gibi altyapı varlıkları, bu IPSAS uyarınca hesaplanması gerekmektedir. Standart maddi duran varlıklar için maliyet modeli ya da yeniden değer belirleme modellerine izin vermektedir. Arazilerin kullanım ömürleri olmadığı için amortismana izin vermemektedir. Maddi duran varlık elden çıkarımda ya da kullanımından veya elden çıkarılmasından gelecek ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli beklenmediğinde, finansal tablolardan çıkarılmalıdır (IPSASB, IPSAS 17 Property, Plant and Equipment, 2006).

IPSAS 17 maddi duran varlıkları, mal veya hizmetlerin üretiminde veya başka bir ürüne verilmesinde veya idari amaçlarla kullanılmasında kullanılmak üzere tutulan ve birden fazla raporlama döneminde kullanılması beklenen maddi öğeler olarak tanımlamaktadır (IPSAS 17.13). IPSAS 17'de belirtilen temel muhasebe konuları, varlıkların muhasebeleştirilmesi, varlıkların ölçümü ve dolayısıyla bunların defter değerlerinin belirlenmesi ve amortismanın uygulanmasıdır. Genellikle kamu sektörü tarafından kullanılan maddi duran varlıklar üzerinde durulmaktadır ancak biyolojik varlıklar ve mineral hakları bu kapsam dışındadır (IPSAS 17.5-6).

IPSAS 17’ de, bazı varlıklar kültürel, çevresel veya tarihi önemi nedeniyle miras varlıkları olarak tanımlanmaktadır (IPSAS 17.9). IPSAS 17, miras varlıklarının tanınmasını ne gerektirir ne de yasaklar. Bununla birlikte, miras varlıklarını tanıyan bir kamu sektörü kuruluşunun, kullanılan ölçüm esası da dahil olmak üzere IPSAS 17'de açıklanan gerekliliklere uyması gerekmektedir (IPSAS 17.12).

Eğer maliyet güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa ve varlığın kurum için gelecekteki ekonomik faydalar veya hizmet potansiyeli yaratması muhtemel ise, maddi duran varlık kaleminin maliyeti bir varlık olarak muhasebeleştirilir. İşletme tarafından

muhasebeleştirilmesi için maddi duran varlığın yasal sahipliğinin gerekli olmadığı unutulmamalıdır (IPSAS 17.14).

IPSAS 17 uygulanırken "kullanım" ve "kontrol" iki önemli terim olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu terimler, bir varlığın tanınması ve aktifleştirilmesi gerekip gerekmediğinin belirlenmesinde esastır.

Bir maddi duran varlık kurumun finansal durum tablolarında gösterilmek üzere muhasebeleştirilmelidir (IPSAS 17.26). Maliyet, satın alım veya inşaat sırasında varlığın elde edilmesi için ödenen nakit ve nakit benzerleri ile verilen değerlerin gerçeğe uygun değeridir (IPSAS 17.13). Maliyet aşağıdaki unsurları içerir:

- Satın alım fiyatı,
- Varlığın mevcut bulunduğu yere ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilecek maliyetler,
- Sökülmesi ve kaldırılması ile ilgili ilk tahminde bulunulması ve kurumun bu yükümlülüğün yerine getirilmesinin zorunlu olduğu hallerde, eski haline getirilmesi.

Doğrudan maddi duran varlığa atfedilemeyen maliyetler, maddi duran varlığın bir parçası olarak kabul edilemez. Bu maliyetler, başka bir muhasebe standardı altında muhasebeleştirilmeleri uygun olmadıkça, ortaya çıktıkça giderleştirilir.

İşletme tarafından inşa edilen bir varlığın maliyeti, edinilen bir varlık ile aynı ilkeler kullanılarak belirlenir. IPSAS kapsamında, IPSAS 5 Borçlanma Maliyetleri uyarınca, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerini aktifleştirmeye izin verilir (IPSAS 17.36).

Maliyet, varlığın muhasebeleştirilmesi sırasındaki nakit fiyatı olarak ölçülür. Ödeme normal kredi koşullarının ötesinde ertelenirse, maliyetin değeri, paranın zaman değerini dikkate almak için bugüne indirgenmesi gerekmektedir (IPSAS 17.37). İşletme, bir varlık elde etmek için nakit ödeme yapmak yerine varlıklarından birini değiştirirse, yeni varlık "gerçeğe uygun değer" ile muhasebeleştirilmelidir.

Amortisman, bir varlığın maliyetinin, herhangi bir kalıntı değerin, kullanım ömrü boyunca sistematik olarak tahsisi olarak tanımlanır. Bir varlığın kalan değeri, varlığın hâlihazırda kullanım ömrünün sonunda beklenen yaş ve durumdaysa, elden çıkarma maliyetinden düşüldükten sonra, varlığın elden çıkarılmasından elde edilecek tahmini tutardır. Hurda değeri ise bir varlığın maliyetinin artık değerinden daha az olmasıdır. Bir varlığın faydalı ömrü, bir varlığın kurum tarafından kullanılmak üzere mevcut olması beklenen dönemdir (IPSAS 17.13).

Bir varlığın amortismana tabi tutarını sistematik ömrü boyunca tahsis etmek için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. En yaygın yöntem, normal amortisman yöntemidir (IPSAS 17.78). Diğer yaygın amortisman yöntemleri, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir. Üretim miktarı yöntemi, beklenen kullanım veya çıktıya dayalı bir tutarla hesaplanmaktadır (IPSAS 17.76).

IPSAS uyarınca, bir maddi duran varlık kaleminin her bir önemli kısmı ayrı ayrı amortismana tabi tutulmalıdır. Örneğin, bir yol sistemi içinde, kaldırımlar, bordürler ve kanallar, patikalar, köprüler ve aydınlatmalar, farklı yararlı ömürleri olduğunda ayrı ayrı amortismana tabi tutulur (IPSAS 17.60).

Bir kurum, IPSAS 17'ye göre varlıklarını gerçeğe uygun değerlerine yeniden değerlemeyi seçebilir. Arazi ve binalar için profesyonel olarak değerlendirilmiş değerleme uzmanları tarafından yapılan bir değerleme ile belirlenen piyasa değerlerine göre belirlenir (IPSAS 17.44). Yeniden değerleme modeli kullanılıyorsa, düzenli yeniden değerlemeler gereklidir (IPSAS 17.49). Yeniden değerleme modeli kullanılıyorsa benzer özelliklerdeki diğer maddi duran varlık kalemleri için de aynı işlemlerin yapılması gerekmektedir (IPSAS 17.51).

IPSAS 17'nin ilk kez uygulanması için varlıklar hakkında bilgilerin derlenmesinin zor olabileceği durumlara yönelik olarak, IPSAS 17.95, kurumlara maddi duran varlığın bilançoya kaydedilmesi için beş yıllık bir süreye izin veren bir miktar esneklik sunmaktadır. Edinme maliyetinin bilinmediği durumlarda, maliyet, edinme tarihindeki gerçeğe uygun değere göre tahmin edilebilir (IPSAS 17.98).

UNESCO 2016 Yılı finansal raporlarında maddi duran varlıklara ilişkin düzenlediği tabloyu aşağıda görmekteyiz.

Şekil 13. UNESCO 2016 Yılı Maddi Duran Varlık Tablosu

Rakamlar 1000 Dolar	Arazi	Binalar	Bilgisayar ve IT ürünleri	Taşıtlar	Demirbaşlar	Diğer Cihazlar	Toplam
1 Ocak 2016 Tarihi İtibari ile							
Maliyet ya da Gerçeğe Uygun Değer	254 713	383 323	26 016	8 423	3 284	8 276	684 035
Birikmiş Amortisman	–	(82 305)	(21 645)	(6 589)	(2 774)	(7 007)	(120 320)
Taşınan Değer	**254 713**	**301 018**	**4 371**	**1 834**	**510**	**1 269**	**563 715**
31 Aralık 2016'a taşınan 12 Aylık Değer							
Eklemeler	–	–	1 901	542	109	529	3 081
Çıkışlar	–	–	(3 998)	(606)	(75)	(463)	(5 142)
Çıkışların Amortismanı	–	–	3 977	568	67	432	5 044
İtfa Payları	–	(13 722)	(2 161)	(641)	(234)	(592)	(17 350)
Döviz Kuru Maliyetleri	–	–	(113)	(8)	19	(78)	(180)
Döviz Kuru Düzeltmeleri	–	–	137	6	(19)	90	214
düzeltme maliyetleri	–	(167)	904	71	320	(197)	931
Düzeltmeler	–	2	(629)	(40)	(15)	253	(429)
31 Aralık 2016'a taşınan 12 Aylık Toplam Değer	**–**	**(13 887)**	**18**	**(108)**	**172**	**(26)**	**(13 831)**
31 Aralık 2016 itibari ile							
Maliyet ya da Gerçeğe Uygun Değer	254 713	383 156	24 710	8 422	3 657	8 067	682 725
Birikmiş Amortisman	–	(96 025)	(20 321)	(6 696)	(2 975)	(6 824)	(132 841)
Taşınan Değer	**254 713**	**287 131**	**4 389**	**1 726**	**682**	**1 243**	**549 884**

Kaynak: UNESCO 2016 Financial Statements

Şekil 14. UNESCO 2016 Yılı Binalar Tablosu

Açıklama	Açılış Değeri	Dönem Amortismanı	Dönemde Eklemeler	Düzeltmeler	Kapanış Taşıma
Rakamlar 1000 Dolar	1.1.2016				31/12/2016
7 Place Fontenoy	167 297	(7 656)	–	(165)	159 476
1 Rue Miollis	120 267	(5 649)	–	–	114 618
Apartment place Vauban	5 127	(117)	–	–	5 010
IBE building Geneva	7 007	(270)	–	–	6 737
Ocampo Villa Buenos Aires	1 320	(30)	–	–	1 290
Toplam	**301 018**	**(13 722)**	**–**	**(165)**	**287 131**

Kaynak: UNESCO 2016 Financial Statements

2.2.20. IPSAS 18 Bölümsel Raporlama (Segment Reporting)

Bir bölüm, finansal bilgilerin ayrı ayrı raporlanması için uygun olan bir kurumun ayırt edilebilir bir faaliyeti veya faaliyet grubudur. Kamu sektörü kuruluşları genellikle birçok farklı alanda faaliyet gösterir. Bu alanlar, farklı hizmet türleri veya ürün türleri veya coğrafi konumlar tarafından ayırt edilebilir. Bu faaliyet alanları bölümler halinde tanımlanabilir ve sınıflandırılabilir.

IPSAS 18 Bölümsel Raporlama 'nın amacı, kullanıcıların faaliyetlerinin doğasını ve finansal etkilerini anlamalarına ve değerlendirmelerine yardımcı olmak için, bir kurumun finansal bilgileri bölümlere göre raporlamak için ilkeleri belirlemektir. IPSAS 18 Bölümsel Raporlama, her bir önemli bölüme ait olan bilgileri ilgili bölüm altında gösterilerek, kurumun faaliyetleriyle finansal tabloların ana bileşenleri arasında bir bağlantı sağlar (IPSASB, IPSAS 18 Segment Reporting, 2000). IPSAS 18, konsolide finansal tabloların yanı sıra, bireysel finansal tabloların hazırlanmasında da uygulanır.

IPSAS 18 bölümü, kurumun hedeflerine ulaşmada geçmiş performansını değerlendirmek amacıyla finansal bilgilerin ayrı ayrı raporlanmasının uygun olduğu bir kurumun faaliyetlerini veya faaliyet gruplarını ve kaynakların gelecekteki tahsisi ile ilgili kararların alınmasını ifade etmektedir (IPSAS 18.9).

IPSAS 18, bölümleri hacim veya boyut bazında tanımlamaz. Bunun yerine, raporlanan bölümlerin genel olarak paydaşların beklentilerine, alaka düzeyi gibi nitel özelliklere ve kurum hedeflerine uygun olarak yöneticilere raporlanma düzeyleri olarak belirlemektedir. Bölümler operasyonel faaliyete göre ya da coğrafi bölümleme ile yapılabilmektedir.

IPSAS 18 Bölümsel Raporlama, raporlama yapan kurumların ayırt edilebilen faaliyetlerinin finansal bilgilerinin açıklanmasına ilişkin şartları belirlemektedir. 1 Temmuz 2003'ten sonraki dönemleri kapsamaktadır. Kuruluşun geçmiş performansını daha iyi anlamak ve varlıkların ana faaliyetlerini desteklemek için ayrılan kaynakları tanımlamak için mali bilgilerinin bölümlere göre raporlanmasına ilişkin ilkeleri oluşturmak ve finansal raporlamanın şeffaflığını arttırmak ve kurumun hesap verebilirlik yükümlülüklerini daha iyi

yerine getirmesini sağlamak üzere belirlenmiş bir standarttır. Mali bilgilerin bölümlere göre raporlanmasını benimsemektedir. Kamu kurumlarında bölümler konsolide tablo politikalarına göre aynı muhasebe politikalarına sahip olmalıdır (IPSASB, IPSAS 18 Segment Reporting, 2000).

UNESCO kendisine bağlı programlar ve birimlerle ilgili yaptığı bölümsel raporlamaya göre hazırlanmış finansal tablosu aşağıdaki Şekil 15'te görüldüğü gibidir.

Şekil 15. UNESCO 2016 Bölümsel Finansal Tablosu

Rakamlar 1000 Dolar	General Fund	Other Proprietary Funds	Programme Fiduciary Funds	Staff Fiduciary Funds	Inter-fund balances	TOPLAM UNESCO
Varlıklar						
Dönen Varlıklar						
Nakit ve nakit benzeri varlıklar	62 441	35 423	41 182	15 462	–	154 508
Kısa vadeli yatırımlar	196	53 138	439 513	19 399	–	512 246
Alacaklar (karşılıksız işlemlerden)	36 318	–	2 927	–	–	39 245
Alacaklar	54	787	292	637	(103)	1 667
Stoklar	–	284	36	37	–	357
Ön Ödemeler	14 763	198	15 786	856	(179)	31 424
Diğer Dönen Varlıklar	2 879	8 080	2 844	358	(7 592)	6 569
Toplam Dönen Varlıklar	**116 651**	**97 910**	**502 580**	**36 749**	**(7 874)**	**746 016**
Duran Varlıklar						
Alacaklar (karşılıksız işlemlerden)	2 207	–	–	–	–	2 207
Uzun vadeli yatırımlar	–	–	1 612	–	–	1 612
Maddi duran varlıklar	545 453	1 694	2 623	114	–	549 884
Maddi olmayan duran varlıklar	14	–	49	–	–	63
Toplam Duran Varlıklar	**547 674**	**1 694**	**4 284**	**114**	**–**	**553 766**
TOPLAM VARLIKLAR	**664 325**	**99 604**	**506 864**	**36 863**	**(7 874)**	**1 299 782**
YÜKÜMLÜLÜKLER						
Kısa vadeli yabancı kaynaklar						
Kısa vadeli Borçlar	3 330	2 219	10 816	1 529	(103)	17 791
Çalışanlara sağlanan faydalar	3 684	649	1 968	626	–	6 927
Ödenecek Transferler	1 171	2	13 492	378	–	15 043
Gönüllü Katkı Şartları	348	–	57 313	–	–	57 661
Alınan Avanslar	34 703	2 276	51 033	466	–	88 478
Kısa vadeli krediler	6 316	–	–	–	–	6 316
Diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar	3 429	1 211	10 899	4 664	(7 771)	12 432
oplam Uzun Vadeli Yabancı Kaynakl	**52 981**	**6 357**	**145 521**	**7 663**	**(7 874)**	**204 648**
Uzun Vadeli Borçlar						
Çalışanlara sağlanan faydalar	784 981	5 300	30 609	–	–	820 890
Gönüllü Katkı Şartları	390	–	–	–	–	390
Uzun vadeli krediler	13 521	–	–	–	–	13 521
Diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar	–	4 974	–	–	–	4 974
oplam Uzun Vadeli Yabancı Kaynakl	**798 892**	**10 274**	**30 609**	**–**	**–**	**839 775**
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	**851 873**	**16 631**	**176 130**	**7 663**	**(7 874)**	**1 044 423**
NET VARLIKLAR	**(187 548)**	**82 973**	**330 734**	**29 200**	**–**	**255 359**

Kaynak: UNESCO 2016 Financial Statements

2.2.21. IPSAS 19 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)

IPSAS 19 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar standardı, karşılıkların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi ile koşullu varlıkların ve şarta bağlı varlıkların açıklanmasına ilişkin şartları belirlemektedir. 1 Ocak 2004 tarihinden sonraki dönemleri kapsamaktadır. Şarta, şarta bağlı yükümlülüklere ve şarta bağlı varlıklara ilişkin uygun muhasebeleştirme kriterlerini ve ölçüm esaslarını belirlemek ve kullanıcıların niteliklerini, zamanlamalarını ve miktarlarını anlamalarını sağlamak için finansal tabloların dipnotlarında yeterli bilginin bulunduğundan emin olunması gerektiğini belirtmektedir. Bu sebeple, IPSAS 19, yalnızca gerçek yükümlülüklerin finansal tablolarda ele alınmasını sağlamayı amaçlamaktadır. İnşaat sözleşmeleri ve kiralama işlemleri bu standardın kapsamı dışındadır ve ilgili standart hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Karşılık gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülük, koşullu varlık geçmiş olaylardan kaynaklanan, ileride gerçekleşmesi halinde teyit edilecek olan varlıktır. Koşullu yükümlülük ise ileride gerçekleşmesi halinde teyit edilecek olan veya yükümlülük tutarının yeterince güvenilir ölçülememesi nedeniyle mali tablolara yansıtılamayan yükümlülüklerdir (IPSASB, IPSAS 19 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, 2002).

Karşılıklar ile diğer yükümlülükler arasındaki fark, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan zamanlama veya tutar hakkında belirsizlik bulunmasıdır. IPSAS 19 karşılıkların, kurumun geçmiş bir olayın sonucu olarak mevcut yasal veya yapıcı bir yükümlülüğü olması, yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik faydaların (veya hizmet potansiyelinin) çıkışının gerekli olması muhtemel olmalı ve yükümlülüğün tutarı hakkında güvenilir bir tahmin yapılabiliyorsa karşılık olarak tanımlanması gerektiğini belirtmektedir (IPSAS 19.22).

Bazı durumlarda mevcut bir yükümlülüğün olup olmadığı açık değildir. Bu durumlarda, geçmiş bir olayın, raporlama döneminin sonunda mevcut bir yükümlülüğün bulunma olasılığından daha yüksek olduğu durumlarda, mevcut bir yükümlülüğü doğurduğu kabul edilmesi gerekmektedir (IPSAS 19.23). IPSAS 19.25, zorunlu bir olay olarak "mevcut bir yükümlülüğe yol açan geçmiş bir olay" olarak ifade etmektedir.

Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin çıkışının muhtemel olması gerekmektedir. Bir olayın meydana gelmeme olasılığının daha yüksek olması durumunda kaynakların çıkışının muhtemel olduğu kabul edilir. Bir çıkışın meydana gelmesinin muhtemel olmadığı durumlarda, bir koşullu yükümlülük doğar (IPSAS 19.31).

Yükümlülük tutarı hakkında güvenilir bir tahminde bulunulabilir. Son derece nadir durumlar haricinde, bir kurum olası bir dizi sonucu belirleyebilmelidir ve bu nedenle bir karşılığın tanınmasında yeterince güvenilir bir şekilde yükümlülüğü tahmin edebilir (IPSAS 19.33).

Koşullu bir yükümlülük, varlığı, yalnızca, kurumun kontrolünde olmayan bir veya daha fazla belirsiz gelecekteki olayın gerçekleşmesi veya gerçekleşmemesi ile teyit edilebilecek olası bir yükümlülüktür, Ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin çıkışının muhtemel olmaması nedeniyle kabul edilmeyen mevcut bir yükümlülüktür ve ne zaman ve ne kadar olacağı ölçülememektedir. İşletme koşullu bir yükümlülüğü tanımlayamayabilir (IPSAS 19.35). Koşullu varlıklar finansal tablolarda yer almamalıdır (IPSAS 19.39). Ekonomik faydaların girişi muhtemel ise, finansal tablolarda açıklama yapılmalıdır (IPSAS 19.105).

Bir karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, raporlama tarihinde mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan tahmini giderlerdir (IPSAS 19.44). Mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken giderlerin en iyi tahmini, bir kurumun, raporlama tarihinde yükümlülüğü yerine getirmek veya o tarihte üçüncü bir tarafa devretmek için gerçeğe uygun olarak ödeyeceği tutardır (IPSAS 19.45).

UNESCO 2016 yılında gönüllü katkılara ilişkin şartlara ilişkin tablosu:

Şekil 16. UNESCO Gönüllü Katkılara İlişkin Şartlar Tablosu

Rakamlar 1000 Dolar	31.12.2016	31/12/2015 düzeltilmiş
Gönüllü Katkılara İlişkin Parasal Şartlar (Cari Dönem)	57 313	51 681
Ayni Gönüllü Katkılara İlişkin Şartlar (Cari Dönem)	348	486
Gönüllü Katkılara ilişikin Şartlar (Cari Dönem)	**57 661**	**52 167**
Ayni Gönüllü Katkılara İlişkin Şartlar (Geçmiş Dönem)	390	771
Gönüllü Katkılara ilişikin Şartlar (Geçmiş Dönem)	**390**	**771**
Toplam Gönüllü Katkılara İlişkin Şartlar	**58 051**	**52 938**

Kaynak: UNESCO 2016 Financial Statements

UNESCO yapılan bağışlara ilişkin şartlarını bağışın belirtilen şekilde kullanılması için bir performans yükümlülüğü ve belirtilen şekilde kullanılmadığı takdirde bağışı iade etme zorunluluğu getirmiştir. Yükümlülük olarak muhasebeleştirilen tutar, raporlama tarihinde yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli tutarın en iyi tahminidir. UNESCO, belirtilen şekilde performans yoluyla gönüllü katkılara ilişkin şartları yerine getirdiği için, yükümlülüğün defter değeri azaltılmakta ve bu indirime eşit bir gelir miktarı muhasebeleştirilmektedir. Ayni gönüllü katkılara ilişkin şartlar, UNESCO'nun faiz ödemediği iki krediyle ilgilidir. Bir yükümlülük olarak muhasebeleştirilen tutar, normalde benzer bir kredi üzerinden ödenecek olan faizin toplam bugünkü değeridir.

2.2.22. IPSAS 20 İlişkili Taraf Açıklamaları (Related Party Disclosures)

IPSAS 20 İlişkili Taraf Açıklamaları standardı, 1 Ocak 2004'ten sonraki dönemleri kapsamaktadır. Mali tabloların, taraflar ile ilişkili taraflar arasındaki ilişkiler ve işlemlerin varlığını ortaya çıkarmasını sağlamak ve hesap verebilirlik amaçları için ve raporlayan kurumun finansal durumunu ve performansını daha iyi anlamayı kolaylaştırmak için yapılması gereken işlemleri açıklamaya yönelik olarak oluşturulmuş bir standarttır. (IPSASB, IPSAS 20 Related Party Disclosures, 2002).

IPSAS 20'nin amacı, kontrolün mevcut olduğu ilişkili taraf ilişkilerinin varlığının açıklanmasıdır. IPSAS 20 ile ilişkili taraf açıklamaları, bir kurumun finansal tablolarının, finansal durumunun ve finansal performansının ilişkili tarafların varlığından ve ilişkili taraf işlemlerinden etkilenmiş olabileceğine dikkat çekmek için gerekli açıklamaları içermesini sağlar. İlişkili taraf işlemlerine dair bilgi, ilişkili taraflarla olan bakiyeleri ve ilişkili taraf ilişkilerinin niteliği, bir kurumun faaliyetlerini finansal tabloların kullanıcıları tarafından

değerlendirilmesini etkileyebilir. IPSAS 20, herhangi bir tanım veya ölçüm şartı içermemektedir; sadece ilişkili taraf ilişkilerinin niteliği ve bu tür taraflar arasındaki işlemlerin bazılarının mali tablolarında açıklama yapılmasını öngörmektedir.

Konsolide finansal tablolar, kontrol edilen kuruluş ve kontrol edilen kurumlara ilişkin bilgileri tek bir raporlayan kurum olarak sunması nedeniyle, konsolide finansal tablolarda ilgili taraf kurumların ekonomik bir kurumun üyeleri arasında açıklanması gerekli değildir (IPSAS 20.33). Bu nedenle, bir gruptaki diğer kuruluşlarla yapılan işlemlerden kaynaklanan ilişkili taraf işlemleri ve ödenmemiş bakiyeler, grubun finansal tablolarında konsolidasyon yoluyla elimine edilir.

İlişkili taraf işlemi, bir fiyatın tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın, bir raporlayan kurum ile ilişkili taraf arasındaki kaynakların, hizmetlerin veya yükümlülüklerin bir transferi olarak tanımlanır (IPSAS 20.4).

2.2.23. IPSAS 21 Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Impairment of Non-Cash-Generating Assets)

IPSAS 21 Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı, nakit yaratmayan bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını tespit etmek ve değer düşüklüğünün kayıtlara alınmasını sağlamak için uygulanacak olan prosedürleri belirtmektedir. 1 Ocak 2006 sonrası dönemleri kapsamaktadır. Nakit yaratmayan bir varlığın değer düşüklüğü zararı, varlığın kayıtlı değerinin o varlığın geri kazanılabilir tutarını aştığı tutardır. Geri kazanılabilir hizmet tutarı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak elde edilen değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır. Nakit yaratmayan bir varlığın kullanım değeri, varlığın kalan hizmet potansiyelinin bugünkü değeridir. Varlığın kalan hizmet potansiyelinin bugünkü değeri, amortismana tabi tutulmuş yenileme maliyeti yaklaşımı, eski haline getirme maliyeti yaklaşımı ve ya hizmet birimleri yaklaşımından herhangi birini kullanarak belirlenir ve verilerin bulunup bulunmadığına ve değer düşüklüğünün niteliğine bağlıdır (IPSASB, IPSAS 21 Impairment Of Non-Cash-Generating Assets, 2008).

IPSAS 21, sadece bir değer düşüklüğü göstergesi olduğunda yapılacak geri kazanılabilir tutarın tahminini gerektirir (IPSAS 21.25). Değer düşüklüğü genellikle, varlığın kurum tarafından kullanılma şeklini olumsuz yönde etkileyen önemli bir değişikliğin olduğu durumlarda ortaya çıkar.

Varlığın geri kazanılabilir tutarı defter değerinden düşükse, varlığın geri kazanılabilir tutarına indirilmesi gerekir. Fark değer düşüklüğü zararıdır. IPSAS 21, yeniden değerlenmiş tutarlarda taşınan varlıklar için geçerli değildir (IPSAS 21.52).

2.2.24. IPSAS 22 Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması (Disclosure of Financial Information About the General Government Sector)

IPSAS 22 Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması standardı, genel devlet sektörü ile ilgili bilgileri konsolide finansal tablolarında sunmayı seçen hükümetler için açıklama hükümleri öngörmektedir. 1 Nisan 2009'dan sonraki dönemleri kapsamaktadır. Genel yönetime ilişkin mali bilgilerin açıklanmasını düzenlemek üzere yayınlanmıştır. Genel yönetime ilişkin mali bilgiler, konsolide mali tabloların hazırlanması ve sunulmasında uygulanan muhasebe politikaları ile uyum içinde olması gerektiği belirtilmiştir. "*Genel yönetime ilişkin mali bilgiler sunulurken, kamu mali ve mali olmayan şirketler kapsamındaki kuruluşlar için konsolide ve bireysel mali tablolar hakkındaki standart hükümleri uygulanmamaktadır. Genel yönetim kapsamındaki kurum veya kuruluşlar, kamu mali ve mali olmayan şirketlerdeki yatırımlarını bir varlık olarak kabul eder ve bu yatırımlardaki net varlıkların defter değeri ölçüsünde bu varlıklar için açıklama yapması gerekmektedir"* (IPSASB, 2006).

IPSAS 22, hükümetlerin, istatistiksel raporlarda kullanılan toplama yaklaşımları doğrultusunda, mali tablolarının ek analizini yapabilecekleri durumları ele alır ve daha sonra Genel Hükümet Sektörüne ilişkin bilgileri konsolide finansal tablolarında sunmayı seçen hükümetlerin açıklamalarını şart koşar. Bu, IPSAS 22'nin yalnızca hükümetin konsolide finansal tabloları için gönüllü olarak uygulandığı anlamına gelir.

IPSAS 22, amacının Genel Hükümet Sektörü ile ilgili bilgileri konsolide finansal tablolarında sunmayı seçen hükümetler için açıklama şartlarını öngörmek olduğunu belirtmektedir (IPSAS 22.1).

"İdarelerin mali tabloları ve bütçeleri de mali raporlamanın istatistiksel temelleri uyarınca yayınlanabilir. Bu temeller Birleşmiş Milletler ve diğer uluslararası kuruluşlar tarafından hazırlanmış olan Ulusal Hesaplar Sistemi'nden (SNA 93) alınmıştır. Ulusal Hesaplar Sistemine dayanan mali raporlamanın istatistiksel temelleri genel yönetime ilişkin mali bilgilerin sağlanması üzerinde odaklanır. Genel yönetim; piyasa dışı faaliyetler icra eden, kâr amacı gütmeyen kuruluşlardan oluşur ve hizmet sunum faaliyetlerini ödenek ve tahsislerle finanse eder. Mali raporlamanın istatistiksel temelleri, piyasa faaliyetleri icra eden kamu şirketlerini de kapsayacak şekilde kamu sektörünün tamamı hakkında bilgi sağlar" (DMS 22).

2.2.25. IPSAS 23 Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler (Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers))

IPSAS 23 Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler standardında, karşılıksız olarak adlandırılan işlemleri kullanarak geliri tanımak ve ölçmek için dikkate alınması gereken konular ile ilgili açıklamalar bulunmaktadır. 30 Temmuz 2008'den sonraki dönemleri kapsamaktadır. Vergiler ve karşılıksız diğer gelirlerin ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesinde göz önünde bulundurulması gereken usul ve esaslar ile bunlara ilişkin mali raporlama yükümlülüklerini belirlemektedir. Standart bedel karşılığı olmayan işlemlerden doğan gelirleri ele almaktadır. Bunlar, vergiler, hibeler, para cezaları, hediyeler, bağışlar, vb. dahil olmak üzere nakit veya nakit dışı vergi dışı diğer gelirler ile alınan uygun koşullu kredilerin piyasada işlem görmeyen kısımlarıdır (IPSASB, 2006).

Transfer edilen varlığın taşıdığı gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet potansiyelinin alıcı tarafından öngörüldüğü şekilde tüketilmesini veya transfer edene iade edilmesini gerektiren yasal düzenlemeden veya sözleşmeden doğan şartlardır.

Kamu sektörü için gelirleri incelediğimizde :

- Gelirlerinin büyük bir kısmı, mal ve hizmet karşılığında ödenmek yerine, vatandaşlar veya şirketler tarafından vergilendirme veya diğer zorunlu ödemeler olarak alınmaktadır; Birçok kamu sektörü kuruluşu da bağış veya hibeler almaktadır.
- Harcamalarının önemli bir kısmı, ücret ödemeksizin, herhangi bir bedeli, nominal bir tutarı veya bir bedeli olmayan hizmetleri sağlamaktır. Bunlar, yoksulluğu, borç affını ve diğer sosyal harcamaları rahatlatmak için yapılan ödemeleri içerebilir.

IPSAS 23'e göre bu tip gelirler ya kanunla ya da düzenlemelerle koyulabilmektedir. Kuruluş kendisi bu tip düzenlemeleri yapamaz. IPSAS 23, transferler veya vergiler olarak sınıflandırılmayan, değişmeyen gelirlerin tanınması açısından üç önemli tanım sunar.

Devredilen varlıklar üzerinde hükümler: Raporlanan varlığın dışındaki kuruluşlar tarafından devredilen bir varlığın kullanımına uygulanan kanun veya yönetmelikler veya bağlayıcı bir düzenleme (IPSAS 23.7).

Devredilen varlıklara ilişkin şartlar: Varlıkta ortaya konan gelecekteki ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin, alıcı tarafından belirlenen veya gelecekteki ekonomik faydalar ya da hizmet potansiyeli transfer edilmesi gerektiğinden, alıcı tarafından tüketilmesi gerektiğini belirten hükümler (IPSAS 23.7).

Devredilen varlıklar üzerindeki kısıtlamalar: Devredilen bir varlığın kullanılabileceğini sınırlayan veya yönlendiren şartlar, ancak belirtildiği şekilde dağıtılmadığı takdirde gelecekteki ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin, devredene geri gönderilmesi gerektiğini belirtmez (IPSAS 23.7).

IPSAS 23'ü uygularken, kamu sektörü kuruluşlarının, örneğin, bağışçılarla ve diğer taraflarla olan tüm anlaşmalarını gözden geçirmesi ve bu şartların şartlar veya kısıtlamalar getirip getirmediğini belirlemek için, kaynak girişine bağlı olan tüm hükümleri analiz etmesi gerekir.

IPSAS 23 kapsamında, karşılıksız işlemlerle elde edilen varlıklar, satın alım tarihindeki gerçeğe uygun değerlerinden arındırılmıştır. Gelir varlığın değerindeki artıştan varlığa bağlı borçların düşülmesiyle bulunmaktadır (IPSAS 23.42-48). IPSAS 23 vergiden kaynaklı bir varlığı vergilendirilebilir olay meydana geldiğinde tanımlamasını gerektirmektedir. Vergiler, birçok hükümet ve kamu sektörü kurumu için önemli bir gelir kaynağıdır. Vergiler, hükümete gelir sağlamak için kurulan yasa veya yönetmeliklere uygun olarak kamu sektörü kuruluşlarına zorunlu olarak ödenecek ekonomik faydalar olarak tanımlanmaktadır.

IPSAS 23' te tanımlanan vergileri incelediğimizde, gelir vergisi, katma değer vergisi, mal ve hizmet vergisi, gümrük vergisi, emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi olarak tanımlanmış vergiler karşımıza çıkmaktadır (IPSAS 23.65).

IPSAS 23 vergiler dışındaki karşılıksız diğer işlemleri de açıklamaktadır. Bunlar cezalar (IPSAS 23.88), vasiyetler (23.90), hediye bağışlar (IPSAS 23.93), borç affı (23.84), sosyal ve gönüllü hizmetler (IPSAS 23.98) olarak tanımlanmıştır.

2.2.26. IPSAS 24 Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu (Presentation of Budget Information in Financial Statements)

IPSAS 24 Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu standardı, bütçede belirtilen tutarlar ile bütçenin uygulanmasından doğan gerçek tutarlar arasında doğan farklılıklar ile ilgili şartları ortaya koymaktadır. 1 Ocak 2009 sonrası dönemleri kapsamaktadır. Kamu kurumlarının hesap verebilirlik yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak ve kamuya açık olarak sorumlu tutulacak onaylı bütçeye uygunluk göstermek suretiyle mali tablolarının şeffaflığını artırmak ve bütçenin ve mali tabloların aynı temelde hazırlandığı durumlarda, bütçelendirilmiş sonuçlara ulaşmada ki performans veriler için hazırlanmış bir standarttır. Uygulanan bütçeler ile gerçekleşen tutarlar mali tablolarda sunulur. Arada bulunan önemli farkların nedenlerinin açıklanması gerekmektedir (IPSASB, IPSAS 24 Presentation Of Budget Information In Fınancial Statements, 2006)..

Bir kurum, bütçe ve fiili tutarı, yalnızca mali tabloların ve bütçenin kıyaslanabilir bir temelde hazırlandığı yerlerde, birincil finansal tablolarda ek bütçe sütunları olarak

karşılaştırmalıdır. Bir kurum, hâlihazırda IPSAS uyarınca sunulan mali tablolarda ayrı bir ilave finansal tablo veya ek bütçe sütunları olarak bütçe tutarlarının karşılaştırmasını sunar. Bütçenin ve fiili tutarların karşılaştırılması, her bir mevzuat gözetim seviyesi için ayrı ayrı sunulacaktır, Orijinal ve nihai bütçe tutarları, karşılaştırılabilir bazda gerçek tutarlar, açıklamaya göre, bütçe ile fiili tutarlar arasındaki maddi farklılıkların açıklaması, mali tablolarla birlikte verilen diğer kamu belgelerinde yer almıyorsa ve bu belgelere çapraz başvuru notları halinde notlarda yapılır. İşletme, onaylanmış bütçede kabul edilen bütçe ve sınıflandırma esaslarını, onaylanmış bütçenin dönemini ve onaylanan bütçeye dâhil edilen birimleri mali tablolarına notlar halinde açıklaması gerekmektedir. Bir kurum onaylanmış bütçeye dâhil olan varlıkları mali tablolara notlar şeklinde tanımlamalıdır (IPSASB, IPSAS 24 Presentation Of Budget Information In Fınancial Statements, 2006).

Onaylanmış bir bütçe yasalardan, ödeneklerden, hükümet kararlarından ve / veya diğer kararlardan türetilebilir. Bir bütçe, prensip olarak, beklenen gelir ve harcama tahminidir, ancak bir kurumun faaliyet göstermesi gereken resmi bir yasal sınır belirler. Devlet kuruluşları başka yaklaşımlara veya sınırlamalara sahip olabilir (IPSAS 24.9).

Rezervler, taahhütler, bütçe başlıkları arasındaki transferler, öngörülmeyen harcamalar veya gelirlerdeki eksiklikler için orijinal bütçelere düzeltmeler yapılabilir. Tüm bu yetkilendirilmiş değişiklikleri veya değişikliklerin son hali için nihai bütçe kararı verilir (IPSAS 24.12). Bütçe tutarlarının ve gerçekleşen tutarların karşılaştırılması finansal tablolarda ayrı bir ek tablo ya da eklenen kalemler ile sunulmalıdır (IPSAS 24.14).

Mali tablolarda ek bütçe sütunlarının kullanılmasına yalnızca mali tabloların ve bütçenin benzer bir şekilde hazırlandığı durumlarda izin verilir. Bunun yapılabilmesi için aynı kuruluşlar ve raporlama dönemi için aynı temel muhasebe ve aynı sınıflandırma yapısının benimsenmesi anlamına gelmektedir (IPSAS 24.21). Standart, karşılaştırılabilirliğin önemini vurgulamaktadır. Mali tablo rakamlarıyla doğrudan karşılaştırılamayacak olan bütçe rakamlarının dâhil edilmesi anlamsız ve kafa karıştırıcı olacaktır.

Bütçe ile ilgili verilerin finansal tablolardaki veriler ile uyumlu olması gerekmektedir. Verilerin birbirleri ile uyumuna bakılırken tahakkuk esasına göre bütçede, toplam gelirler,

toplam giderler ve faaliyetlerden elde edilen net nakit akışı, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri birbirleri ile uyumlu olmalıdır. Tahakkuk esası dışında bir yöntem kabul edildiyse esas faaliyetlerinden, yatırım faaliyetlerinden, finansman faaliyetlerinden net nakit akışlarındaki veriler finansal tablolarla uyumlu olmak zorundadır (IPSAS 24.47).

Bütçelerin ayrıntılı bir şekilde hazırlandığı durumlarda, bilginin aşırı yüklenmesinden kaynaklanan karmaşıklıktan kaçınmak için mali tablolarda sunum için miktarların bir araya getirilmesi gerekecektir (IPSAS 24.28). Finansal tablo okuyucuları için aşırı detaylar yardımcı olmamakla birlikte, söz konusu detay, operasyonel seviyedeki harcamaların kontrol edilmesinde önemli olabilir.

Birden fazla yılı içeren bütçelerin hazırlanması durumunda dipnotlarda hangi dönem için nekadar bütçe ayrıldığının ayrıntılı açıklanması gerekmektedir (IPSAS 24.37). Finansal tablolara ilişkin notlar, onaylanmış bütçede kabul edilen bütçe temelini ve sınıflandırma esasını açıklamalıdır (IPSAS 24.39).

Bir önceki yıla ait verilere ilişkin karşılaştırmalı bilgilerin açıklanması gerekli değildir. Bütçe tutarı ile fiili tutarın karşılaştırılması sadece finansal tabloların ilgili olduğu dönem için gereklidir (IPSAS 24.52).

2.2.27. IPSAS 25 Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Employee Benefits)

IPSAS 25 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı yerine IPSAS 39 standardı gelmiştir. İlgili standartta açıklamalar yapılacaktır.

2.2.28. IPSAS 26 Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Impairment of Cash-Generating Assets)

IPSAS 26 Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı, 1 Nisan 2009'dan sonraki dönemleri kapsamaktadır. Önceki dönemlere ilişkin uygulamalar teşvik edilmektedir. Bir kurumun nakit üreten varlığın değer düşüklüğüne uğramamış olup olmadığını tespit etmek ve değer düşüklüğünün güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesini

sağlamak için uyguladığı prosedürleri belirlemektedir. Bu standart aynı zamanda bir varlığın değer düşüklüğünü ne zaman tersine çevireceğini ve açıklamaları öngördüğünü de belirtmektedir. Şerefiye bu standardın kapsamı dışındadır. İnşaat sözleşmelerinden doğan nakit üreten varlıklar ile stoklar ilgili standart hükümlerince muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bir değer düşüklüğü, varlığın gelecekteki ekonomik faydalarının veya hizmet potansiyelinin amortisman yoluyla kaybedilmesinin sistematik olarak tanınmasının ötesinde, bir varlığın gelecekte ekonomik fayda veya hizmet potansiyelinde bir kayıp oluşturmaktadır. Bir varlığın geri kazanılabilir değeri, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmüş ve kullanımdaki değerden yüksek olanıdır. Nakit üreten bir varlığın değer düşüklüğü zararı, varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşması durumunda oluşur. İşletme her raporlama tarihinde, bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığına dair herhangi bir gösterge olup olmadığını değerlendirir. Eğer böyle bir gösterge mevcutsa, varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin etmesi gerekmektedir. Nakit üreten varlıklar ticari getiri elde etmesi amacıyla elde tutulan varlıklardır (IPSASB, IPSAS 26 Impairment of Cash-Generating Assets, 2013).

Dönem boyunca herhangi bir değer düşüklüğü göstergesi olup olmadığına bakılmaksızın, IPSAS 26, varlığın geri kazanılabilir tutarının her yıl değer düşüklüğü için değerlendirilmesi gereken özel durumları içerir.

IPSAS 26, İşletmenin belirsiz ömürlere sahip olduğu belirlenen maddi olmayan duran varlıkları olduğunda, kurumun henüz kullanıma hazır olmayan maddi olmayan duran varlıkları var ise, bu şartlardaki değer düşüklüğü testi, her dönem aynı zamanda yapılmak kaydıyla, dönem içerisinde herhangi bir zamanda yapılabilir ve uygulanabilir.

Varlığın geri kazanılabilir tutarı defter değerinden düşükse, varlığın geri kazanılabilir tutarına indirilmesi gerekir. Fark değer düşüklüğü zararıdır. IPSAS 26, yeniden değerlenmiş tutarlarda taşınan varlıklar için geçerli değildir (IPSAS 26.72).

2.2.29. IPSAS 27 Tarım (Agriculture)

IPSAS 27 Tarım standardı, tarımsal faaliyetle ilişkili olarak hasat edildiğinde biyolojik varlıkların ve tarımsal ürünlerin muhasebe işlemlerini ve açıklamalarını

belirlemektedir. 1 Nisan 2011 tarihinden sonraki dönemleri kapsamaktadır. Tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe işlemlerini kapsamaktadır. Tarımsal faaliyet, bir idarenin satış, nominal bedel karşılığı veya bedelsiz olarak elden çıkarma ya da bu amaçla tarımsal ürüne veya ek canlı varlıklara dönüştürme amacıyla biyolojik dönüşüm ve biyolojik hasadı yönetmesidir. Hasat edilen ürünler pazarlanabilir bir mal olduğundan, ürün için 'ölçüm güvenilirliği' istisnası yoktur (IPSASB, IPSAS 28 Agriculture, 2013).

IPSAS 27, biyolojik varlıklar ve hasat noktasında tarımsal ürünler, biyolojik varlıklardan elde edilen ürünlerin ayrıştırılması veya biyolojik varlıkların yaşam süreçlerinin durdurulması olarak tanımlanan süreçlere uygulanır (IPSAS 27.2). Ancak IPSAS 27, tarımsal faaliyetle ilgili araziye, tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlıklar ve hizmetlerin sağlanması veya sunulması için tutulan biyolojik varlıklara uygulanmaz (IPSAS 27.2).

Bir biyolojik varlık, ilk muhasebeleştirme sırasında ve her raporlama tarihinde, gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülerek ölçülür. Gerçeğe uygun değerin belirlenmesi, aktif bir piyasa bulunup bulunmadığına bakılarak elde edilir. (IPSAS 27.21-22). Gerçeğe uygun değerin güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumlarda, söz konusu varlığın maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonraki değerleriyle ölçülür (IPSAS 27.34).

Tarımsal faaliyetlerde ortak üç özellik bulunmaktadır. Aşağıda görüldüğü üzere:

- *Değişim Kabiliyeti:* Canlı hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüm kabiliyetine sahiptir.

- *Değişimin Yönetilmesi:* Yönetim, üretim süreçlerinin gerçekleşmesi için gereken şartları sağlayarak ya da en azından koruyarak, biyolojik dönüşüme imkan verir.

- *Değişimin Ölçülmesi:* Biyolojik dönüşüm sonucunda yönetim nitel ve nicel olarak meydana gelen değişimleri rutin olarak ölçebilmektedir.

Biyolojik dönüşüm ile varlıkta büyüme, başka bir ürüne dönüşme, tohumlama ya da lateks, çay yaprağı, yün ve süt gibi tarımsal ürünler üretilebilir.

İdare ancak geçmiş olaylar sonucu varlığı kontrol etmesi, varlığa ilişkin gelecekte ekonomik fayda sağlama durumu olması ve varlığın gerçeğe uygun değerinin ya da maliyetinin güvenilir şekilde ölçülmesi durumunda muhasebeleştirebilir.

Bir biyolojik varlık veya tarımsal ürün için gerçeğe uygun değerin belirlenmesi, biyolojik varlıkları veya tarımsal ürünleri önemli niteliklere göre gruplamak işlemleri kolaylaştırabilir; örneğin, yaş veya kalite. Kurumun varlıkları fiyatlandırılmada piyasada kullanılan fiyatlandırma yöntemlerine göre davranması gerekmektedir (IPSAS 27.18).

Örnek olarak BIOSEV işletmesinin 2017 yılı finansal tablolarında biyolojik varlıklarını açıkladığı tablosu aşağıdaki gibidir.

Şekil 17. BIOSEV 2017 Biyolojik varlıklar

	Bireysel Tablo		Konsolide Tablo	
	31.12.2017	31.3.2017	31.12.2017	31.3.2017
Açılış Bakiyesi	530,540	556,819	943,488	886,707
Şeker kamışı ekinleri kesimi ve mahsul işlemlerindeki masraflardan kaynaklanan artışlar	426,131	509,067	848,159	1,020,698
	956,671	**1,065,886**	**1,791,647**	**1,907,405**
Gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişikliklerden kazançlar, satış maliyetlerini düşülmüş durumu	88,375	126,167	39,642	245,460
Yılda / periyotta gerçeğe uygun değerde şeker kamışı hasadı	(478,186)	(661,244)	(889,247)	(1,209,108)
Hurda değerleri	(198)	(269)	(198)	(269)
	566,662	**530,540**	**941,844**	**943,488**

Kaynak: BİOSEV Financial Statements 2017

2.2.30. IPSAS 28 Mali Araçlar; Sunum (Financial Instruments: Presentation)

IPSAS 28 Mali Araçlar; Sunum standardı, finansal araçların borç veya net varlık / özsermaye olarak gösterilmesi ve finansal varlık ve finansal borçların netleştirilmesine ilişkin ilkeleri belirlemektedir. 1 Ocak 2013'ten sonraki dönemleri kapsamaktadır. Finansal

varlık ve finansal borçları tanıma, kayıtlardan çıkarma ve ölçme ilkelerini belirleme ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktadır. Tüm finansal varlıklar ve finansal yükümlülükler, tüm türev finansal varlıkları ve türev ürünler finansal durum tablosunda muhasebeleştirilir.

2.2.31. IPSAS 29 Mali Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme (Financial Instruments: Recognition and Measurement)

İlk kayıt tarihinden itibaren finansal varlıkların ölçülmesi amacıyla IPSAS 29, finansal varlıkları dört kategoriye ayırır, gerçeğe uygun değer farkı fazla ve açığa yansıtılan mali varlık veya yükümlülükler, vadeye kadar elde tutulacak vadeli yatırımlar, krediler ve alacaklar, satılmaya hazır finansal varlıklar. Bir finansal varlık veya finansal borç ilk muhasebeleştirilirken, gerçeğe uygun değerin yanı sıra gerçeğe uygun değer farkı artı veya eksi olan bir finansal varlık veya finansal yükümlülüğün bulunması durumunda, doğrudan veya dolaylı olarak finansal varlık veya finansal borcun ihracı veya ihracına atıf yapılan işlem maliyetleri muhasebeleştirilir. Bir kurum, piyasadaki menkul kıymetlerin normal alım ve satımlarını, ticaret tarihlerinde veya ödeme tarihlerinde tutarlı bir şekilde muhasebeleştirme seçeneğine sahiptir. Uzlaşma süresi kullanılırsa, IPSAS 29, ticaret ve ödeme tarihleri arasındaki belirli değer değişikliklerinin muhasebeleştirilmesini gerektirir. İmtiyazlı krediler, bir piyasa koşulları altında verilen veya bir kurum tarafından alınan kredilerdir. İmtiyazlı kredinin gerçeğe uygun değeri ile kredi gelirleri arasındaki herhangi bir fark krediyi alan kurum, farkın IPSAS 23'e göre muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmeyeceğini değerlendirir ya da Krediyi veren varlığın farkı, ilk muhasebeleştirmeden önce fazlalık veya açık hesap olarak sınıflandırılır. (IPSASB, IPSAS 29 Financial Instruments: Recognition and Measurement, 2013).

2.2.32. IPSAS 30 Mali Araçlar; Açıklamalar (Financial Instruments: Disclosures)

IPSAS 30 Mali Araçlar; Açıklamalar standardı, 1 Ocak 2013 tarihinden sonraki dönemleri kapsamaktadır. Mali tablo kullanıcılarının, bir kurumun finansal araçların önemini, risklerinin niteliğini ve kapsamını ve kurumun bu riskleri nasıl yönettiğini değerlendirmesini sağlayan açıklamaları düzenlemektedir. Kredi riski, bir finansal aracın

taraflarından birinin yükümlülüğünü yerine getirememesi nedeniyle diğer taraf için mali kayıp oluşturması riskidir. Likidite riski, bir kurumun nakit veya başka bir finansal varlık getirerek finansal yükümlülüklerle ilgili yükümlülükleri yerine getirmekte zorlanacağı riskidir. Piyasa riski, bir finansal aracın gerçeğe uygun değerinin veya gelecekteki nakit akışlarının piyasa fiyatlarındaki değişiklikler nedeniyle dalgalanabileceği riskidir. Piyasa riski üç çeşit riskten oluşur: kur riski, faiz oranı riski ve diğer fiyat riski. IPSAS 30, kurumun finansal durumuna ve finansal performansına ilişkin finansal araçların önemi hakkında bilgilerin açıklanmasını gerektirmektedir. IPSAS 30, finansal araçlardan kaynaklanan risklerin niteliği ve boyutu hakkında bilgi verilmesini gerektirmektedir (IPSASB, IPSAS 30 Financial Instruments Disclosures, 2013).

UNICEF'in 2016 yılında IPSAS 30 kapsamında açıkladığı finansal varlıklar aşağıdaki gibidir:

Şekil 18. UNICEF 2016 Yılı Finansal Varlıklar

Finansal Varlıklar	*Krediler ve Alacaklar*	*Satışa Uygun*	*İlk Tanıma Uygun Finansal Varlıklar*	*Ticari amaçlı Tutulan*	*Toplam Taşıma Değeri*	*2016*	*2015*
Nakit ve Nakit Benzeri	1 133 528	–	–	–	1 133 528	1 133 528	867 768
Vadeli Mevduatlar	1 837 921	–	–	–	1 837 921	1 837 921	2 349 732
İşlem Yapılan Tahviller	–	1 410 180	–	–	1 410 180	1 410 180	1 295 901
Yapılandırılmış Mevduatlar	–	–	13 478	–	13 478	13 478	20 046
Forward Sözleşmelerinden Kazançlar	–	–	–	65 087	65 087	65 087	–
Özkaynaklar	–	130 944	–	–	130 944	130 944	–
Senetler	–	–	–	–	–	–	41 127
Alacaklar	1 987 823	–	–	–	1 987 823	1 987 823	2 080 684
Diğer Alacaklar	41 537	–	–	–	41 537	41 537	41 429
Toplam Finansal Varlıklar	**5 000 809**	**1 541 124**	**13 478**	**65 087**	**6 620 498**	**6 620 498**	**6 696 687**

Kaynak: UNICEF 2017 Financial Statements

UNICEF'in 2016 yılında IPSAS 30 kapsamında açıkladığı finansal yükümlülükler aşağıdaki gibidir:

Şekil 19. UNICEF 2016 Yılı Finansal Yükümlülükler

	Diğer Finansal Yükümlülükler	*Diğer Finansal Yükümlülükler*	*Toplam Taşıma Maliyetleri*	*Toplam Değer*	*Toplam Değer*
Finansal Yükümlülükler	*Amortisman maliyeti*			*2016*	*2015*
Finansal Yükümlülükler					
Ticari Borçlar	264 887		264 887	264 887	329 806
Üçüncü şahıslar adına düzenlenen fonlar	817 900		817 900	817 900	948 140
Finansal Kiralama	48 144		48 144	48 144	51 749
Diğer Yükümlülükler	63 254	64 424	127 678	127 678	104 704
Toplam Finansal Yükümlülükler	**1 194 185**	**64 424**	**1 258 609**	**1 258 609**	**1 434 399**

Kaynak: UNICEF 2017 Financial Statements

2.2.33. IPSAS 31 Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Intangible Assets)

IPSAS 31 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı, 1 Nisan 2011 tarihinden sonraki dönemleri kapsamaktadır. Özellikle başka bir IPSAS'larda ele alınmayan maddi olmayan varlıkların muhasebeleştirme işlemlerini belirlemektedir. Kamu idaresi maddi olmayan tarihi ve kültürel miras varlıklarını muhasebeleştirirse, bu standardın değerleme hükümlerini uygulayabilir ancak açıklama gereklerini uygulamak zorundadır. Bu anlamda maddi olmayan duran varlıklar sınırsız ömre sahip ve sınırlı ömre sahip olarak sınıflandırılmalıdır. Maddi olmayan duran varlığın, aktif bir piyasada bir piyasa fiyatı varsa (bu nadir ise), yeniden değerleme modelinin muhasebe politikası seçimi yapılabilir. Yeniden değerleme modelinde, varlığın yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değer olan müteakip amortisman ve sonraki değer düşüklükleri düşüldükten sonraki değeri belirlenir. Sınırsız faydalı ömürleri olan maddi olmayan duran varlıklar itfa edilmemekte ancak değer düşüklüğü için yıllık olarak test edilmektedir. Nakit yaratan varlığın geri kazanılabilir tutarı veya nakit yaratmayan varlığın geri kazanılabilir hizmet tutarı defter değerinden düşükse, değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilir. İşletme ayrıca maddi olmayan duran varlığın sınırsız ömre sahip olup olmadığını değerlendirir. Yeniden değerleme modeli kapsamında, yeniden değerleme işlemleri düzenli olarak gerçekleştirilmektedir. Belirli bir sınıfın tüm kalemleri yeniden değerlendirilir (belirli bir varlık için aktif bir pazar yoksa) (IPSASB, Handbook of International Public Sector Accounting, 2017).

Maddi olmayan duran varlık, fiziksel bir unsuru olmayan, tanımlanabilir bir parasal olmayan varlıktır (IPSAS 31.6). Patentler, haklar, bilgisayar yazılımları buna örnek olarak

gösterilebilir. Maddi olmayan varlığın tanımı, varlığın tanımlanabilir olması şartını içerir. Bu tanım, maddi olmayan duran varlıkları şerefiyeden ayırmaktadır. Diğer varlıklar gibi maddi olmayan duran varlıklar kurum tarafından kontrol edilmelidir.

Maddi olmayan duran varlık başlangıçta maliyetle ölçülmelidir (IPSAS 31.31). Bir maddi olmayan duran varlık, piyasa dışı bir işlem yoluyla edinildiğinde, maliyetin, satın alma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile ölçüldüğünü dikkate almak önemlidir (IPSAS 31.31).

Maddi olmayan duran varlıkların finansal durum tablosunda muhasebeleştirilmesinden önce, sadece yukarıda tartışılan tanımı yerine getirmekle kalmayıp, aynı zamanda belirli muhasebeleştirme kriterlerini de karşılaması gerekmektedir. Tanıma kriterleri şu şekildedir (IPSAS 31.28):

- Varlıktan gelecekteki ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin kuruma akması muhtemeldir; ve
- Varlığın maliyet veya rayiç değeri güvenilir bir şekilde ölçülebilir.

Maddi olmayan duran varlıkların değişiminde gereceğe uygun değer üzerinden işlem yapılmalıdır (IPSAS 31.31).

Araştırma aşamasında ortaya çıkan tüm harcamalar, gerçekleştiği haliyle gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Maddi olmayan duran varlık, araştırma aşamasında oluşturulmamalıdır (IPSAS 31.52). IPSAS 31, dahili olarak üretilen markaların, yayınlama başlıklarının, müşteri listelerinin ve benzeri öğelerin maddi olmayan varlıklar olarak tanınmaması gerektiğini açıkça belirtmektedir. Bu tür ürünler, bir bütün olarak kurumun gelişmesinin maliyetinden ayrı olarak tanımlanamaz (IPSAS 31.61).

Maddi olmayan duran varlıkların ölçümü IPSAS 17 Maddi duran varlıklar ile benzerlik göstermektedir. Bir kurum, maliyet modelini veya yeniden değerleme modelini kullanmayı seçebilir.

Şekil 20. UNESCO 2016 Maddi olmayan Duran Varlıklar

Rakamlar 1000 Dolar	Dahili Geliştirilen Yazılım	Harici Satın Alınan Yazılım	Toplam
1 Ocak 2016 itibari ile Maliyet ya da Gerçeğe Uygun Değer	19 532	745	20 277
Birikmiş Amortisman	(19 532)	(616)	(20 148)
Taşıma Değeri	–	**129**	**129**
12 aylık Hareketler			
Eklemeler	–	–	–
Farklar	–	–	–
Amortisman Farkları	–	–	–
Değer Düşüklüğü Amortisman	– –	-66	-66
Döviz Kuru Düzeltmeleri	–	–	–
Döviz Kuru Maliyetleri	–	–	–
12 Aylık Toplam Hareketler		-66	-66
Maliyet ya da Gerçeğe Uygun Değer	19 532	745	20 277
Birikmiş Amortisman	(19 532)	(682)	(20 214)
Taşınır Değer	–	**63**	**63**

Kaynak: UNESCO 2016 Financial Statements

UNESCO, halihazırda yazılımı sadece maddi olmayan varlıklar olarak kabul etmektedir, zira telif haklarından ve fikri mülkiyetlerden gelecekteki ekonomik faydaların UNESCO'ya akması muhtemel görülmediğini belirtmiştir.

2.2.34. IPSAS 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri (Service Concession Arrangements: Grantor)

IPSAS 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri standardı, 1 Ocak 2014'ten sonraki dönemleri kapsamaktadır. Hizmet imtiyaz anlaşmalarının kamu sektörü kuruluşu tarafından muhasebeleştirme işlemlerini belirlemektedir. IPSAS 32, söz konusu düzenlemelerin özel sektör işletme tarafının muhasebesine hitap etmemektedir. Standart, özel sektör işletme

tarafının muhasebesine yönelik olan IFRIC 12 Servis imtiyaz düzenlemelerinin bir aynası gibidir. İmtiyazlı varlık, imtiyaz tanıyan kuruluş açısından, işletmeci tarafından geliştirilecek, inşa edilecek ya da edilen veya üçüncü taraftan temin edindiği varlıklar ya da, imtiyaz verenin mevcut varlığına yapılacak olan iyileştirmeler olarak tanımlanan varlıktır. Bu tip işlemlerin yapılacağını belirten sözleşmeler sonrası imtiyaz tanıyan kuruluş ilgili varlığı imtiyazlı varlık olarak kaydeder. İmtiyazlı varlık başta gerçeğe uygun değer ile kaydedilirken, işletmecinin ilgili varlıkla hangi hizmetleri, hangi fiyatla kime sunacağını imtiyaz veren kontrol ediyorsa ve imtiyaz tanıyanın sözleşme bitiminde varlıkta kalan önemli paylarını sahiplik, kontrol ya da yararlanma yetki var ise muhasebeleştirebilir. Bu koşulların sağlanması halinde ilgili varlık imtiyazlı varlığı yeniden sınıflandırabilir. Yeniden sınıflandırma durumunda ilgili varlık maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklarla ilgili standartlara tabi olacaktır ve buna göre ayrı bir varlık sınıfı olarak açıklanmalıdır. İmtiyazlı varlık kaydedildiğinde imtiyaz veren tarafın aynı zamanda karşılığında yükümlülük kaydını da yapması gerekmektedir. Yeniden sınıflandırma durumlarında ise işletmecinin gerçekleştireceği ek yükümlülükler dışında yükümlülük muhasebeleştirilmemektedir. Hizmet imtiyaz varlığının başlangıçta ölçülen gerçeğe uygun değeriyle yükümlülük tutarı eşit olmalıdır. İmtiyaz veren, hizmet imtiyaz varlığı karşılığında işletmeciye mali yükümlülük modeli, bir hakkın devredilmesi modeli veya her iki modelide içeren sözleşmeyi bölme modeli yöntemlerinden herhangi bir bileşimiyle ödeme yapabilir (IPSASB, IPSAS 32 Service Concession Arrangements, 2013).

Hizmet imtiyaz düzenlemelerinin bazı tipik özellikleri (Alla, 2014).:

- İmtiyaz tanıyan kamu sektörüdür.
- İşletmeci, imtiyazlı varlığın ve ilgili hizmetlerin yönetiminin en azından bir kısmından sorumludur ve yalnızca devlet adına bir aracı olarak hareket etmemektedir.
- Anlaşma, işletmeci tarafından uygulanacak başlangıç fiyatlarını belirler ve hizmet imtiyaz düzenlemesi süresi boyunca fiyat revizyonlarını düzenler.
- İşletme yapılan anlaşmanın sonunda imtiyaz varlığını kamu sektörüne devretmektedir.

IPSAS 32, aşağıdaki koşulların sağlanması durumunda devletin bir varlığı bir hizmet imtiyazı varlığı olarak tanımasını gerektirir:

- Hükümet, işletmecinin, hangi varlığın temin edilmesini, kimin bu varlığı sağlayacağını ve hangi fiyattan olacağını kontrol ediyor ya da düzenliyorsa,
- Devlet, düzenlemenin süresinin sonunda malvarlığında (mülkiyet, yararlı haklar veya başka yollarla) önemli ölçüde kontrol sahibi olmaktadır.

IPSAS 32'nin, hizmet imtiyaz varlığının veya bunun ölçümünün nasıl yapılacağı ve zamanlaması için yeni ilkeler oluşturmadığı görülmektedir. Aksine, IPSAS 32 bu ilkelerin belirlendiği IPSAS standartlarına atıfta bulunur ve kamu özel işbirliği uygulamalarına rehberlik etmektedir.

2.2.35. IPSAS 33 Tahakkuk Esaslı IPSAS'lara ilk Geçiş (First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs)

IPSAS 33 Tahakkuk Esaslı IPSAS'lara ilk Geçiş standardı, 1 Ocak 2017'den sonraki dönemleri kapsamaktadır. Tahakkuk esaslı IPSAS'ları benimseyen ve ilk geçişi sağlayacak uygulamacılara yönelik hazırlanmıştır. IPSAS 33'te tahakkuk esasına geçişte tahakkuk esasına geçmesinde zorluk çıkaran işlemler ile ilgili istisnalar tanımıştır. Bir kurum, tahakkuk esasına dayalı IPSAS'lara açık ve sınırsız bir açıklama yapabileceği ilk IPSAS finansal tablolarını sunacaktır. Bir ilk uygulayıcı, tahakkuk esasına dayalı IPSAS'ların kabul edildiği tarihte IPSAS'ların gerekliliklerini geriye dönük olarak uygular. Kurum, IPSAS 33'te belirtilen durumlar haricinde, açılış finansal durum tablosunda ve sunulan tüm dönemlerde aynı muhasebe politikalarını kullanır. Tahakkuk esasına dayalı finansal durum tablolarını ilk defa hazırlayan uygulamacılar belirlenen istisnaları uygularken geçici IPSAS tablolarını hazırlamaları gerekmektedir. Geçişte üç yıllık finansal durum tabloları için varlık ve yükümlülüklerini tanıma ve ölçme, konsolide finansal tablolarda elimine işlemlerinin yapılması, ilişkili taraf ilişkilerinin açıklanması, ilişkili taraf işlemleri ve kilit yönetim hakkında bilgi verilmesi gerekmektedir (IPSASB, IPSAS 33 First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs, 2015).

2.2.36. IPSAS 34 Bireysel Finansal Tablolar (Separate Financial Statements)

IPSAS 34 Bireysel Finansal Tablolar standardı, 1 Ocak 2017 tarihi sonrası dönemleri kapsamaktadır. Kontrol edilen kurumlar, müşterek yönetime tabi teşebbüsler ve iştiraklerdeki yatırımların, ayrı finansal tablolarda nasıl hesaplanacağını belirlemektedir. Kontrol edilen kurumun finansal tablolarında: kontrol edilen kurumlar, iştirakler ve müşterek yönetime tabi kurumlardaki yatırımlar, maliyet bedelleri üzerinden IPSAS 29'a uygun olarak veya IPSAS 36'da belirtilen özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilir. Kontrol eden kurum, kontrol edilen kurumlar, iştirakler ve ortak girişimlerdeki önemli yatırımların bir listesini açıklamak ve bu yatırımları hesaba katmak için kullanılan yöntemi açıklamak zorundadır (IPSASB, IPSAS Separate Financial Statements, 2015).

2.2.37. IPSAS 35 Konsolide Finansal Tablolar (Consolidated Financial Statements)

IPSAS 35 Konsolide Finansal Tablolar Standardı, 1 Ocak 2017'den sonraki dönemleri kapsamaktadır. Bir kurum bir veya daha fazla varlığı kontrol ettiğinde konsolide finansal tabloların sunumu ve hazırlanması için ilkelerin oluşturulmasına ilişkin işlemleri açıklamaktadır. Kontrol, bir yatırımcının 1) diğer taraf üzerindeki gücü olup olmadığına, 2) diğer tarafla olan ilişkisinden kaynaklanan değişken faydalara maruz kalma veya hakları ve 3) yardımların niteliğini veya miktarını etkilemek için diğer bir varlık üzerinde kendi gücünü kullanma becerisi olarak belirlenmektedir. Konsolide finansal tablolar, kontrol eden kurumun ve kontrol edilen kurumun varlık, yükümlülük, net varlık / öz sermaye, gelir, gider ve nakit akışlarının tek bir ekonomik varlık olarak sunulduğu bir ekonomik varlığın finansal tablolarını içerir. Konsolide finansal tablolar tüm kontrol edilen varlıkları içerir. 'Geçici kontrol', 'farklı iş kolları' veya 'ağır uzun vadeli fon transferi kısıtlamaları altında faaliyet gösteren kontrol edilen kurum için herhangi bir istisna yoktur. Ekonomik kuruluştaki tüm üyeler aynı muhasebe politikalarını ve mümkünse aynı raporlama tarihini kullanmaktadır. Aksi takdirde, ekonomik kuruluşun muhasebe politikalarına uygunluğunu sağlamak için uygun düzenlemeler yapılmalıdır. Kontrol gücü olmayan paylar, net varlık / özsermaye içerisinde, konsolide finansal durum tablosunda, kontrol eden şirketin sahiplerinin net varlık / özsermayelerinden ayrı olarak raporlanmaktadır (IPSASB, IPSAS 35 Consolidated Financial Statements, 2015).

2.2.38. IPSAS 36 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar (Investments in Associates and Joint Ventures)

IPSAS 36 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar standardı, 1 Ocak 2017'den sonraki dönemleri kapsamaktadır. İştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımların muhasebeleştirilmesi ve iştiraklerdeki ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesi sırasında özkaynak yönteminin uygulanmasına ilişkin şartların belirlemektedir. Yatırımın önemli derecede etkiye sahip olduğunun ölçülebilir olduğu durumlarda uygulanır. Öz sermaye yöntemi benimsenmiştir. Özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen bir iştiraki veya müşterek yönetime tabi teşebbüsteki bir yatırım cari olmayan varlık olarak sınıflandırılır. Yüzde 20 ve üzerinde paya sahiplik durumunda önemli etkiye sahip iştirak olarak kaydedilir. Özkaynak yöntemine göre, yatırım ilk olarak maliyet bedelleri ile muhasebeleştirilir. Daha sonra, yatırım yapılan kurumun net varlıklarındaki satın alma sonrası değişiklik sonrası payı ile düzeltilir. İştirakler ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerin muhasebe politikaları, benzer koşullardaki benzer işlemler ve olaylar için yatırımcının muhasebe politikalarıyla aynı olmalıdır. Bir iştirakin veya ortak girişimin raporlama döneminin sonu, yatırımcının raporlama döneminin sonundan üç aydan fazla olamaz (IPSASB, IPSAS 36 Investments in Associates and Joint Ventures, 2015).

2.2.39. IPSAS 37 Müşterek Anlaşmalar (Joint Arrangements)

IPSAS 37 Müşterek Anlaşmalar standardı, 1 Ocak 2017'den sonraki dönemleri kapsamaktadır. IPSAS 8'in yerine getirilmiştir. Müştereken kontrol edilen şirketlerin muhasebeleştirilmesi sırasında oransal konsolidasyon yönteminin uygulanması seçeneği kaldırılmıştır. Buna ek olarak, IPSAS 37 müşterek kontrol edilen varlıkları artık ortadan kaldırarak yalnızca ortak faaliyetler ve müşterek girişimler arasında ayrım yapmaktadır (IPSASB, IPSAS 37 Joint Arrangements, 2015).

2.2.40. IPSAS 38 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar (Disclosure of Interests in Other Entities)

IPSAS 38 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar standardı, 1 Ocak 2017'den sonraki dönemleri kapsamaktadır. Bir kurumun finansal tablolarında, bu tabloların kullanıcılarının, kontrol edilen kurumlar, müşterek anlaşmalar ve iştiraklerdeki varlıkların niteliklerini ve bunlarla ilişkili riskleri değerlendirebilmesini sağlayacak bilgilerin ve faizlerin mali durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkilerini açıklamaktadır. Önemli kararlar ve varsayımlar - kontrol, müşterek kontrol, önemli etki ve yatırım varlık durumunun nasıl belirlendiği gibi, ekonomik varlığın yapısının ayrıntıları, konsolide yapılandırılmış kuruluşlarla ilişkili riskler, varlıkların kullanımı ve yükümlülüklerin yerine getirilmesi üzerindeki kısıtlamalar, mülkiyet seviyelerindeki değişiklikler, ekonomik varlığın kontrolsüz çıkarları da dahil olmak üzere kontrol edilen kurumlardaki menfaatler, müşterek düzenlemelerdeki ve iştiraklerdeki menfaatlerin tabiatı, kapsamı ve mali etkileri (isimler, ayrıntılar ve özet finansal bilgiler dahil) ve bu kuruluşlarla ilgili riskler gibi bilgilerin açıklanmasını gerektirmektedir (IPSASB, IPSAS 38 Disclosure of Interests in Other Entities, 2015).

2.2.41. IPSAS 39 Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Employee Benefits)

IPSAS 39 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı, 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Kısa vadeli faydalar (ücretler, yıllık izin, hastalık izni, ikramiyeler, kar paylaşımı ve parasal olmayan yardımlar dahil) dahil olmak üzere çalışanların menfaatleri için muhasebe ve açıklama yapmak; emeklilik; işten ayrılma sonrası hayat sigortası ve tıbbi yardımlar; kıdem tazminatı ve diğer uzun vadeli çalışan hakları (uzun hizmet izni, engellilik, ertelenmiş tazminat ve ikramiye ve uzun vadeli kâr paylaşımı) ile ilişkilendirilir. Ancak, hisse bazlı işlemler ve çalışanların emeklilik planları hariç tutulmuştur. Temel ilke çalışanlara sağlanan faydaların sağlanması için verilen maliyet, kurumun ödenecek veya ödenecek olan zamanı değil, çalışanın hizmet aldığı dönemde muhasebeleştirilmesidir. Kısa vadeli çalışan hakları (hizmetlerin sunulduğu yıllık periyodun tamamlanmasından sonraki 12 ay önce tamamen tahsil olunması beklenmektedir), çalışanın hizmet verdiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Ödenmemiş prim yükümlülüğü, iskonto edilmemiş tutar üzerinden ölçülür. Tanımlanmış katkı planları için, masraflar, katkının ödeneceği dönemde

muhasebeleştirilir. Tanımlanmış fayda planları için, bir borç (veya varlık), finansal durum tablosunda tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri (mevcut ve önceki dönemlerde çalışanların hizmetinden doğan yükümlülüğü yerine getirmek için beklenen gelecekteki ödemelerin bugünkü değeri) ve raporlama dönemi sonunda plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri ile eşitlenir. Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerini hesaplarken varlıklar, paranın zaman değerini yansıtan bir oran uygularlar. Kurumlar, iskonto oranının belirlendiği temeli açıklarlar (IPSASB, IPSAS 39 Employee Benefits, 2016).

2.2.42. IPSAS 40 Kamu Sektörü Birleşmeleri (Public Sector Combinations)

IPSAS 40 Kamu Sektörü Birleşmeleri standardı, 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren uygulanacaktır. Kamu sektörü birleşimlerinin sınıflandırılması, tanınması ve ölçülmesine ilişkin gerekliliklerin belirlenmesi konularını açıklamaktadır. Kamu sektörü birleşimi "ayrı faaliyetlerin bir kamu sektörü birliğine getirilmesi" olarak tanımlanmaktadır. Kamu sektörü birleşmelerine örnekler şunlardır: (a) kamulaştırma; (b) merkezi hükümet bakanlıklarının yeniden yapılandırılması; (c) bölgesel sınırların yeniden düzenlenmesi veya birleşmeler yoluyla örneğin yerel veya bölgesel hükümetin yeniden organize edilmesi; ve (d) bir hükümetten (veya hükümet biriminden) başka bir kuruma operasyonların aktarılması. Birleşim, sonuç olarak ortaya çıkan bir varlığa neden olur ve birleşmenin hiçbir tarafının bir veya daha fazla işlemi kontrol etmediği bir kamu sektörü birleşimi; veya birleşimin bir tarafının bir veya daha fazla operasyonun denetimini ele geçirdiği ve birleşmenin ekonomik özüne sahip olduğu bir kamu sektörü birleşimi oluşur. Edinme - birleşmenin bir tarafının (edinen taraf) bir veya daha fazla operasyonun kontrolünü ele geçirdiği ve birleşmenin olmadığı konusunda bir kanıt bulunduğu bir kamu sektörü birleşmesidir. Bir kamu sektörü birleşmesinin bir tarafının, birleşmenin bir sonucu olarak bir veya daha fazla işlemi kontrol ettiği durumlarda, kurum, uygun sınıflamanın belirlenmesinde birleşimin ekonomik unsurunu dikkate alır. Bunu yaparken, kurumlar, fiyatla ilgili göstergeler; ve karar verme süreciyle ilgili göstergeleri değerlendirir (IPSASB, IPSAS 40 Public Sector Combinations, 2017).

2.2.43. Kültürel Miras Yoluyla Devredilen Varlıklar (Heritage)

IPSAS 17 Kültürel miras yoluyla devredilen varlıkları muhasebeleştirmede kuruluşlara muhasebe politikalarını seçmekte ve kayıt altına alıp almamada izin vermektedir. Bu çeşitlilik, kamu kurumları arasındaki karşılaştırılabilirliği azaltır. IPSASB bu konuda IPSAS 17 Maddi duran varlıklar standardını ve IPSAS 31 Maddi olmayan duran varlıklar standardını incelemiş ve bu konuda iki standardın yetersiz kaldığını görmüştür (IPSASB, Financial Reporting for Heritage in the Public Sector, 2017).

ACCA 2006 yılında kültürel miras yoluyla devredilen varlıkların tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesiyle ilgili bir standart yayınlamıştır (ACCA, Accounting For Heritage Assets Under The Accrual Basis Of Accounting , 2006). IPSASB çalışmalarını bu standardın üzerinde başlatarak geliştirilmesine karar vermiştir.

Kültürel miras yoluyla devredilen varlıklar şu özellikleri içermektedir:

- Genellikle yerinden taşınamaz,
- Sahibinin satışını, transferini veya imhasını kısıtlayan veya önleyen etik, yasal ve / veya yasal kısıtlamalar veya yasaklar vardır.
- Artan nadirlik ve / veya önemlilik nedeniyle uzun, muhtemelen sınırsız, yararlı ömrü olması beklenir.

UNESCO kültürel miras yoluyla devredilen varlıkları kültürel ve doğal olarak iki gruba ayırmaktadır. IPSASB miras yoluyla devredilen varlıkların sınıflandırmasında bu sınıflandırmayı kullanmaktadır.

IPSASB bir kaynağı hizmet potansiyeli olan ve ekonomik fayda yaratan kalem olarak tanımlamaktadır. Bazı miras kalemleri, raporlayan varlık için ekonomik fayda sağlayabilir. Ekonomik yararlar, örneğin aşağıdakilerden bir veya daha fazlası yoluyla ortaya çıkabilir:

- Miras kaleminin hizmet üretiminde ve satışında kullanımı,
- Miras kalemlerini ve / veya ilgili sergileri gezmek için bilet satışı,
- Ödünç ya da kiraya verilmesi.

Kaynağın kontrolünü hizmet sunumunun ve diğer hedeflerin gerçekleştirilmesinde veya ekonomik fayda sağlamak için kaynağın kullanılması olarak belirtmektedir.

IPSASB miras yoluyla devredilen varlıklar için değer ölçme yöntemi olarak;

- Varlığa parasal bir değer biçilmesi
- Ölçüm hedefini karşılayan uygun bir ölçüm temelinin seçimini öngörmektedir.

IPSASB miras varlığının değeri ölçülürken Operasyonel kapasitesinin (işletmek için gerekli olan hizmet servisi büyüklüğü) ve finansal kapasitesinin (yarattığı nakit akışları) göz önüne alınması ve miras varlığına sembolik bir değer olan bir para birimi değer biçilmesini önermektedir. Ölçüm temelinde, tarihi maliyet, piyasa değeri, yenileme değeri, net gerçeğe uygun değer ve gerçeğe uygun değer yöntemlerini önermektedir.

IPSASB miras yoluyla devredilen varlıklar için görüşler almaktadır ve yakın zamanda standardı oluşturulacaktır (IPSASB, Financial Reporting for Heritage in the Public Sector, 2017).

2.3. Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları İle Özel Sektör Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Karşılaştırma

Uluslararası devlet muhasebe standartlarının oluşum süreçleri incelenirken Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını baz aldıklarına değinmiştik. Genel olarak benzerlik göstermesine rağmen özel sektör ve kamu sektörü ayrımından kaynaklanan belirli farklılıklar bulunmaktadır.

Genel anlamda Ulusalararası Devlet Muhasebe Standartları ile Uluslararası Finansal Raporlama standartları arasında konu ve kapsam dolayısı ile ön plana çıkan farklılıklar aşağıdaki gibidir:

Tablo 3. IPSAS ve UFRS Genel Farklılıklar

IPSAS	UFRS
IPSAS, Uluslararası organizasyonlar (Örneğin kamu sektörü varlığı), Ulusal hükümet, yerel yönetim, diğer devlet kurumları ve komisyonları için geçerlidir. Devlet kurumlarını kapsamamaktadır.	UFRS ise devlet İşletmeleri ve özel sektörler için oluşturulan muhasebe standartlarıdır.
IPSAS'lara göre devlet, muhasebe sisteminde tahakkuk esaslı muhasebe sistemini ya da nakit esaslı muhasebe sistemini seçebilmektedir.	UFRS'lere göre özel işletmeler sadece tahakkuk esaslı muhasebe sistemini seçebilmektedirler.
Devlet Kuruluşlarının kâr amacı gütmemesinden kaynaklı Net Varlık/ Özkaynak terimleri kullanılmıştır. Olumlu ve olumsuz faaliyet farkları olarak bütçeye uygunluğu ve farkları göstermektedirler.	Kapsamlı gelir gider tablosuna göre dönemde edinilen kâr önemli bir bilgi olarak görülmektedir.
Kâr amacı gütmemesinden dolayı kâr payı ve dağıtımıyla ilgili hesaplar ve tablolar bulunmamaktadır.	
Bütçe Hesaplarının mali tablolarda gösterilmesinden kaynaklanan UFRS'den farklı olarak *"IPSAS 24 Mali Tablolarda Bütçe Bilgilerinin Sunumu"* bir standart benimsenmiştir.	
IPSAS 23 Bedel Harici İşlemlerden Doğan Gelirler (Vergiler ve Transferler) standardı geçerlidir.	UFRS 12 Gelir Vergileri Standardı geçerlidir.

IPSAS ve IFRS'ler arasındaki temel farklılıkları incelediğimizde kâr gütmeyen kamu kuruluşları ile kar amacı olan özel sektör kuruluşlarının kuruluş amaçlarından gelen farklılıklara dayandığını görmekteyiz. Kamu kuruluşları bütçe ile onaylanan tutarlara dönem

içinde oluşan faaliyet gelir ve giderleri ile uyumlu olamaya çalışmaktadır. Bütçe tutarlarının genel olarak temel kaynağı vergiler olmaktadır ve bu anlamda kamu kuruluşları vergi ödemek yerine vergi gelirine dayanan tutarlar ile faaliyetlerine devam etmektedirler.

Özel sektörde ise kamu kuruluşlarından farklı olarak işletmeler kâr elde etme amacı içindedirler ve yaptıkları işlemlerden ve ortaya çıkan kârdan devlete vergi ödemektedirler. Özel işletmelerde de bütçe olmakla beraber belirlenen bütçeler kamu kuruluşlarında ki gibi sıkı sıkıya bağlı kalınması gereken ve hesap verilmesi gereken tutarlar olmamaktadır. Bu anlamda belki de en büyük farklılık özel sektör için *"TFRS 12 GelirVergisi"* standardı ve *"IPSAS 23 Bedel Harici İşlemlerden Doğan Gelirler (Vergiler ve Transferler)"* standardı arasında çıkmaktadır.

Tablo 4. IPSAS 1 ve IAS 1 arasındaki Farklılıklar

IPSAS 1 Mali Tabloların Sunulması	**IAS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu**
Tam bir mali tablo seti aşağıdakileri içermektedir: • Finansal durum tablosu; • Faaliyet sonuçları tablosu; • Net varlık / özkaynak değişim tablosu; • Nakit akış tablosu; • Bütçe ve fiili tutarların karşılaştırılması; (burada herkese açıktır) • Dipnotlar Finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumluluk hakkında yorum içermektedir.	Tam bir mali tablo seti aşağıdakileri içermektedir: •Finansal durum tablosu; •Kapsamlı gelir tablosu • Özkaynak değişim tablosu; • Nakit akış tablosu; • Dipnotlar Finansal tabloların geriye dönük olarak düzenlendiği 3. cari tablo.

İki standart arasındaki farklılıkları incelediğimizde kamu kuruluşlarının hazırlaması gereken mali tablolarda *"net varlık / özkaynak değişim tablosu"* ve *"Bütçe ve fiili tutarların karşılaştırılması tablosu"* ve *"Faaliyet sonuçları tablosu"* olarak görmekteyiz. Diğer mali

tablolar temel olarak IFRS'ler ile uyumlu ve aynı mantıkta hazırlanmaktadır. Ancak kamu kuruluşlarının bütçe ile onaylanan tutarlar ile faaliyet gelir ve giderlerini uyumlaştırması esastır ve bu anlamda yıl içinde meydana gelen varlıklarında ki değişim tutarlarını göstermesi ve kamunun aydınlatılması açısından bütçe tutarlarına ne kadar uyum sağlandığı ya da fark oluştuğunu gösteren tabloları göstermek mecburiyetindedirler. Özel sektörün oluşturduğu bütçeye açıklama ya da uyum gibi zorunluluğu bulunmamakla birlikte, uyum sağlanamaması durumu gelecek planlama ve yönetim açısından sorunlar çıkartabilir.

Tablo 5. IPSAS 5 ve IAS 23 arasındaki farklılıklar

IPSAS 5 Borçlanma Maliyetleri	**IAS 23 Borçlanma Maliyetleri**
İki muhasebe kayıt yöntemine izin verilir: • Gider yöntemi: maliyetlerin oluştuğu dönemde gider kaydedilmesidir. • Alternatif yöntem olarak özellikli varlığın inşasında /üretiminde borçlanma maliyetinin alındığı yerlerde, söz konusu varlığın maliyetine dâhil edilir.	Muhasebe kayıt yöntemlerinde: • Özellikli varlık niteliği taşımayan varlıklar ile ilgili borçlanma maliyetleri, oluştuğunda gider olarak muhasebeleştirilir. • Özellikli varlık ile doğrudan ilgili borçlanma maliyetleri, varlığın maliyetinin parçası olarak dâhil edilir. Şeklinde izin vermektedir tercih hakkı yoktur.

Tablo 6. IPSAS 6 ve IAS 27 – IFRS 10 arasındaki farklılıklar

IPSAS 6 Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar	**IAS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve IFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar**
• IPSAS'ta belirtilen konsolide işlemler eski standartlara dayanmaktadır. Bunlar IAS 27,	• IFRS 10, Konsolide Finansal Tablolar; IFRS 11, Müşterek Anlaşmalar; ve IFRS 12, Diğer işletmelerdeki paylara

Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar, IAS 28 İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar; ve IAS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar.	ilişkin açıklamalar, 2013 yılında yürürlüğe girmiştir.

Bu anlamda IPSASB'ın yeni standart yayımlama yoluna gideceği düşünülmektedir. Çünkü bireysel ve konsolide finansal tablolarla ilgili olan uluslararası finansal raporlama standartları (IFRS) yerini yeni standartlara bırakmıştır. Devlet ve özel sektör muhasebesinin yakınsaması anlamında yeni çıkan standartlara paralel olacak şekilde güncelleme gelmesi beklenmektedir.

Tablo 7. IPSAS 7 ve 8 ile IAS 28 arasındaki farklılıklar

IPSAS 7 İştiraklerdeki Yatırımlar – IPSAS 8 Ortak Girişimlerdeki Paylar	**IAS 28 İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar**
• İştiraklerdeki yatırımlar özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. • Ortak girişimlerdeki paylar, - Özkaynak yöntemi; veya - Oransal konsolidasyon yöntemi. (Burada yayımlanmış olan IPSAS'lar ile temelini oluşturan IFRS'ler incelenmiştir. Aradaki fark olan oransal konsolidasyon yayımlandığı an itibari ile alternatif yöntem olarak kullanılabilmekteyken, yeni yayımlanan IPSAS 37 ile oransal konsolidasyonun kullanımına son verilmiştir.	• İştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar sadece özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirileceği belirtilmiş alternatif yönteme izin verilmemiştir.

IPSAS'larda iştiraklerdeki yatırımlar ve paylar için iki yönteme izin verilmekteydi ancak IAS 28'de sadece özkaynak yöntemine izin verilmektedir. IPSAS'ların IFRS'ler ile uyumlaştırılmasına örnek olarak gösterilebilecek bir durum olan IPSAS 37 Müşterek Anlaşmalar standardı ile bu fark ortadan kaldırılmış ve devlet muhasebe standartlarında da iki yöntem yerine sadece özkaynak yöntemine izin verilmiştir.

Tablo 8. IPSAS 11 ve IFRS 15 (IAS 11) arasındaki farklılıklar

IPSAS 11 İnşaat Sözleşmeleri	**IFRS15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat (IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri)**
IPSAS 11, *sadece sözleşmenin başlangıcında sözleşme maliyetlerinin tamamının taraflarca karşılanmasının kararlaştırıldığı inşaat sözleşmelerinde*, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini geçmesi muhtemelse, beklenen açık doğrudan gider olarak muhasebeleştirilir.	IFRS 15, toplam tahmini maliyet, sözleşmeden kaynaklanan toplam geliri aştığında, kaybı hemen kabul eder.

IPSAS'larda açıkça sözleşmenin başlangıcında sözleşme maliyetlerinin tamamının taraflarca karşılanmasının kararlaştırıldığı inşaat sözleşmelerinde toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirinin geçmesi muhtemel hale geldiğinde ibaresi ile *sadece bu tip sözleşmelerde* beklenen farkın gider olarak muhasebeleştirileceği belirtilmiştir. IFRS 15 bu tip bir ayrım gözetmemektedir.

Tablo 9. IPSAS 17-IPSAS 31 ve IAS 16- IAS 38 arasındaki farklılıklar

IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar ve IPSAS 31 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	IAS 16 Maddi Duran Varlıklar ve IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
• Miras varlıklarının tanınmasını yasaklamaz. • IPSAS 17, bir varlığın maliyet veya nominal maliyetten yoksun olarak elde edildiği durumlarda maliyetinin, satın alındığı tarihteki gerçeğe uygun değeri olduğu belirtilmiştir. • IPSAS 17, "nakit yaratmayan varlığın değer düşüklüğü kaybı" ve "geri kazanılabilir hizmet bedeli" tanımını içermektedir.	• Miras varlıklarını nasıl hesaplayacağınıza dair hiçbir rehberlik yoktur. • IAS 16, maddi duran varlıkların başlangıçta maliyet üzerinden ölçülmesini gerektirir. • IAS 16'da "nakit yaratmayan varlığın değer düşüklüğü kaybı" ve "geri kazanılabilir hizmet bedeli" tanımlar bulunmamaktadır.

Devlet ve özel sektör içinde çıkarılmış standartların belki de konu olarak en farklı oldukları durum kültürel miras varlıklarıdır. Devletin hukuki yapısı gereği elinde bulundurduğu birçok kültürel miras varlığı bulunmaktadır ve maddi ve maddi olmayan duran varlıklar standartlarında muhasebeleştirmesi serbest bırakılmıştır. Özellikli bir konu olmasından dolayı ilgili konu ile taslak metin yayımlanmış ve kültürel miras yolu ile devredilen varlıkların nasıl muhasebeleştireleceği daha çok netliğe kavuşacaktır.

Tablo 10. IPSAS 18 ve IFRS 8 arasındaki faklılıklar

IPSAS 18 Bölümsel Raporlama	IFRS 8 Faaliyet Bölümleri
• IPSAS tahakkuk yöntemi uygulayan tüm kamu kuruluşları için zorunludur	• Hangi kesimlerin rapor edilebileceği konusunda rehberlik sağlanmaktadır.

• IPSAS 18, raporlanabilir bölümlerin belirlenmesinde uygulanması gereken nicel eşikleri belirtmemektedir. • IPSAS 18 önemli nakit dışı gelirlerin açıklanmasını teşvik eder ancak gerektirmez. • IPSAS 18, ikincil bölümler hakkında bilgilerin belirtilmesini gerektirmez, ancak hem hizmet hem de coğrafi bölümler hakkında belirli minimum yayınları teşvik eder.	• IFRS 8, bölüm kalemlerinin, amortisman ve itfa paylarının ve diğer önemli nakit dışı giderlerin açıklanmasını gerektirir.

Tablo 11. IPSAS 21 ve IAS 36 arasındaki farklılıklar

IPSAS 21 Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü	**IAS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü**
• IPSAS 21, kamu sektörü kuruluşlarının nakit yaratmayan varlıklarının değer düşüklüğünü ele almaktadır. • IPSAS 21, nakit dışı bir varlığın kullanımındaki değeri, varlığın kalan hizmet potansiyelinin bugünkü değeri olarak, çeşitli yaklaşımlar kullanılarak değerlendirilir – amortismana tabi tutulmuş yenileme maliyeti yaklaşımı; eski haline getirme maliyeti yaklaşımı; ve hizmet birimleri yaklaşımı.	• IAS 36, kâr amaçlı varlıkların nakit üreten varlıklarının değer düşüklüğünü ele almaktadır. • IAS 36, nakit yaratan bir varlığın kullanımındaki değeri, varlığın gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeri olarak ölçer. • IAS 36 uyarınca değer düşüklüğü, nakit yaratan birim seviyesinde hesaplanabilir.

• IPSAS 21, nakit yaratan varlıkların değer düşüklüğünü ele almamaktadır. IPSAS 26 Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı ile ele alınmaktadır.	

Tablo 12. IPSAS 27 ve IAS 41 arasındaki Farklılıklar

IPSAS 27 Tarımsal Faaliyetler	IAS 41 Tarımsal Faaliyetler
• "Tarımsal faaliyet" tanımı şu şekilde verilmiştir: *"Bir kurumun, satış nominal bedel karşılığı veya bedelsiz olarak elden çıkarma ya da bu amaçla tarımsal ürüne veya ek canlı varlıklara dönüştürme amacıyla biyolojik dönüşüm ve biyolojik hasatı yönetmesidir."* biyolojik varlıklarla ilgili olarak ücretsiz veya nominal bedelle yapılan işlemleri içermektedir. • IPSAS27, varlıkların her bir biyolojik varlıklar grubunun nicel bir tanımını vermesini ister.	• IAS 41'de "Tarımsal Faaliyet" tanımı şu şekilde verilmiştir: *"Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir"*. Tanımdan görüleceği üzere devlet muhasebe standartlarında belirtilen ücretsiz ya da nominal bedel gibi bir ayrım yoktur. • IAS 41, işletmelerin her bir biyolojik varlık grubunun nicel bir tanımını sunmasını teşvik eder, ancak gerektirmez.

IPSAS 22, 23, 24 IFRS temelinde oluşturulan standartlar olmadığı için karşılaştırması yapılmamıştır.

2.4. Amerikan Devlet Muhasebe Standartları ve IPSAS

Amerika Birleşik Devletleri, IPSASB kurulundaki daimi üyelerdendir. Ayrıca IPSAS uygulamalarını benimsemektedir ve geliştirilmesine katkıda bulunmaktadır. Amerika

2011 yılında FASB tarafından yayınlanan GAAP standartlarının IFRS'ler ile yakınsamasını kabul etmiştir. Amerika'da devlet muhasebe standartları GASB tarafından çıkarılmaktadır ve GAAP standartlarına paralel olarak oluşturulmaktadır. IFRS ile GAAP arasındaki farklılıkların azaltıldığı ve GASB standartlarının GAAP paralelinde çıktığından dolayı farklılıklar benzer niteliktedir. Yayınlanan GASP standartları EK 7'de verilmiştir.

2.5. IPSAS Uygulamalarının Çeşitli Ülkelerde Uygulanışı

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 (Elitaş, 2011).

IFAC'ın 2007 yılında yayınladığı rapora göre ülke devlet muhasebe uygulamaları büyük benzerlik gösteren ve IPSAS uygulamalarını uygulayan ülkeler (IFAC, Ipsas Adoption By Governments , 2007):

- Avustralya
- Yeni Zelanda
- Birleşik Krallık
- Amerika

olarak belirtilmiştir.

Çalışmanın bu bölümünde belirtilen ülkelerin muhasebe süreçlerinin gelişimi ve son olarak IPSAS uygulamalarına adaptasyonu üzerinde durulacaktır. Bu ülkelerin dışında IPSAS uygulamalarına büyük destek veren ve uygulanması konusunda önemli adımlar atan İsveç örneğine ve diğer ülkelere göre geç kalmış olmasına rağmen IPSAS uyum konusuna önem gösteren Kanada hakkında bilgi verilecektir.

2.5.1. İngiltere

1991 yılında yabancı literatürde New Public Management yani yeni kamu yönetimi anlayışı olarak nitelendirilen kamu reformu İngiltere'de önemli bir yapı taşı olmuştur (Hood, 1991). İngiltere bütçe ve muhasebe sistemi Resource Accounting and Budgeting yani Muhasebe-Bütçeleme Kaynakları olarak adlandırılmaktadır. RAB, devlet bütçeleme ve muhasebe sisteminde tahakkuk esasının uygulanması için kullanılan bir terimdir. "Resource Budgeting (Bütçe Kaynakları)" kamu harcamalarının kontrolü ve planlanması için "Resource Accounting (Muhasebe Kaynakları)" bilgisinin kullanımını içerir. 1990'lı yıllarda tahakkuk esaslı muhasebenin hükümetler için faydası çoğu ülkeler tarafından anlaşılmamasına rağmen, İngiltere'de tahakkuk esasının hem bütçede hem de muhasebede kullanılmasının etkin olduğu anlaşılmıştır (Jones, 1996). 1990'lı yılların başlarında tahakkuk esaslı muhasebe sistemi öncellikli olarak devletin sağlık hizmetlerine yönelik olarak uygulanmaya başlanmıştır.

Kamu sektörü reformu özel sektör yönetim tekniklerinin kamu sektörüne göre daha üstün olmasından dolayı bu tür tekniklerin kamu hizmetlerine uygulanmasının otomatik olarak bu hizmetlerin verimliliği ve etkinliği konusunda iyileştirmelere yol açacağı varsayılmıştır (Thatcher, 1995).

İngiltere'de 1982 yılında Finansal Yönetim Yasa teklifi ile Finansal Yönetim Prensipleri oluşturulmuştur. Ardından muhasebe ve bütçeleme ile ilgili olarak "green paper" ve "White paper" yayınlanmıştır (Public Sector Committee, 2002). 2000 yılında yayımlanan Hükümet Kaynakları ve Muhasebe Kanunu yani GRAA ile 1866 yılından beri uygulanan yasaların yerini almıştır. 1996 yılında verilen karar doğrultusunda Parlamento Hazinenin 2001-2002 mali yılında tahakkuk esaslı muhasebeyi uygulaması için yetki vermiştir ve böylece İngiltere tahakkuk esaslı muhasebeye geçişte önemli bir adım atmıştır. GRAA ile İngiltere özel sektörde üretilen finansal tabloların kamu sektöründe de aynı şekilde üretilmesini sağlamıştır.

2000-2001 yılından itibaren özel sektör tarafından uygulanan UK-GAAP standartları doğrultusunda kamu muhasebesinde de uygulanma çalışmaları başlamıştır. 2009-2010

yıllarında kamu sektörü için IFRS bazlı raporlama kamu sektöründe olabildiğince uygulanmış ve "Whole of Government Account (WGA)" IPSAS uygulamaları esas alınmıştır. Bu anlamada İngiltere tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş ve IPSAS'ların uygulanması anlamında öncü ülkelerden olmuştur (HM Treasury).

İngiltere'de kamu kuruluşlarında IPSAS uygulamasına örnek olarak Çevre, Balıkçılık ve Su Ürünleri Bilim Merkezi (*"Centre for Environment, Fisheries & Aquaculture Science")* finansal tabloları EK'te verilmiştir.

2.5.2. Amerika Birleşik Devletleri

1973'ten beri Mali Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), Amerika Birleşik Devletleri'nde sivil toplum kuruluşları için belirlenmiş, özel sektör muhasebe standardı belirleyici olmuştur. 1929 Büyük Buhranı, muhasebe ilkeleri oluşturma için yetkili bir kurumun kurulması çabalarını başlattı. İlgili dönemde birçok kişi, denetçiler tarafından onaylanan çeşitli muhasebe uygulamalarının borsadaki düşüşe ve depresyona katkıda bulunduğuna inanıyordu. Sonuç olarak Amerikan Kongre'si 1933 ve 1934 tarihli *"Securities Act"* Kanun'u ile SEC'in kurulmasını ve muhasebede kullanılacak yöntemleri belirleme yetkisini bu kuruma verme kararı almıştır (Financial Accounting Foundation, 2008).

Bu doğrultuda kurulan *"National Committee on Municipal Accounting (NCMA)"* yani Ulusal Belediyelere ait Muhasebe Komitesi muhasebe prensiplerini yayınlamıştır. 1948 yılında kamu muhasebesi hususunda yeniden yetkilendirilmiş ve eyalet temsilcilerinin de katılımıyla 1968 yılında *"Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting (GAAFR)"* adında devlet muhasebesine ilişkin prensipleri yayımlamıştır. GAAFR aynı zamanda *"blue book"* olarak bilinen prensipler periyodik olarak güncellemiştir. 1973 yılında kamu sektörü muhasebesi standartları yayımlamak ile uğraşması ve özellikli olarak bu konu ile ilgili çalışması amacıyla *"Financial Accounting Foundation (FAF)"* gözetiminde *"Financial Accounting Standards Board (FASB)"* kurulması kararı verilmiştir (Chan, 2008).

Finansal Muhasebe Vakfı'nın *("Financial Accounting Foundation")* çatısı altında 1984 yılında kurulan GASB, Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Enstitüsü *("American Institute of Certified Public Accountants")* tarafından devlet ve yerel yönetimler

için genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini (GAAP) belirleyen bir kurum olarak kabul edilmektedir (Rascona & Brown, 2011).

1990 yılında "Finansal Muhasebe Standartları Kurulunun (FASB)" şekillenmesi ile bu görev FASB'a devredilmiştir. ABD anayasası ile uyumluluk yönünden FASB bir tavsiye kurulu olarak işlev görmektedir. FASB ile GASB pek çok yönden benzerlik göstermektedir. Tek fark FASB'ın federal hükümetin yanı sıra özel sektörün yönetimsel ve kanun koyucu bölümlerini içermesidir. GASB, FASB'ın ticari ve kar amacı gütmeyen örgütleri için yaptığı işlemin aynısını devletler için yapar. Devletler için geçerli muhasebe prensipleri temel olarak GASB tarafından belirlenir (Ruppel, 2005).

Amerika Birleşik Devletleri kamu sektörü için muhasebe standartları yayımlamaya diğer devletlere göre daha önce başlamıştır. İlgili standartlar ülkenin ihtiyacı doğrultusunda geliştirilmiş ve yayımlanmaya çalışılmıştır. Amerika Uluslararası Muhasebe Standartları ile yakınsama çalışmalarını kabul ettikten ve bu yönde çalışmalar gerçekleştikten sonra devlet muhasebe standartlarını da bu yönde güncellemektedir.

2.5.3. Avustralya

Avustralya, diğer birçok ülke gibi, son yirmi yılda kamu sektörü muhasebesinde ve raporlarında önemli reformlar yaşamıştır (Ellwood, 2003). Son yirmi yılda Avustralya devlet muhasebe sisteminde iki büyük değişim gerçekleştirmiştir. Birincisi 1990'lı yıllarda nakit esaslı bütçe ve muhasebe sisteminin terkedilip tahakkuk esaslı muhasebe sistemine tüm kamu kuruluşlarının geçişini sağlamaktır. İkincisi ise GAAP yani uluslararası muhasebe standartları ile devlet muhasebesinin harmonize edilmesi çalışmalarıdır. Bu çalışmalar doğrultusunda Avustralya Muhasebe Standartları Kurulu (AASB) ve Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu ortak olarak üç adet Avustralya Muhasebe Standardı yayımlamıştır (Kober, Lee, & Ng, 2010). Bunlar, *"AAS27 Financial Reporting by Local Governments"* , *"AAS29 Financial Reporting by Government Departments"* ve *"AAS31 Financial Reporting by Governments"* standartlarıdır. Bu üç standart tüm kamu kuruluşlarında kabul görmüş ve uygulanmaya başlamasına rağmen 2005 yılında Avustralya'nın Uluslararası Muhasebe Standartlarını kabul etmesinin ardından 2008 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.

GAAP'a dayalı bir tahakkuk sisteminin kullanılmasına ek olarak, federal, eyalet ve bölge seviyelerindeki Avustralya hükümetlerinin de GFS sistemine dayalı bir dizi mali tablo hazırlaması gerekmektedir (Commonwealth Department of Treasury, 2000). Bu da iki farklı sisteme dayanan iki farklı finansal tablo seti hazırlama sorununu ortaya çıkarmıştır (Barton, 2007).

AASB 2000 yılında iki sisteme dayanan devlet muhasebe sistemi sorununa odaklanmış ve bunu iki aşamada çözme kararı almıştır. İlk aşama, federal, eyalet ve bölge hükümetleri için makro düzeyde sorunları ele alarak karar verme sürecine odaklanmıştır ve bu bağlamda *"AASB1049 Whole of Government and General Government Sector Financial Reporting"* yani tüm devlet ve kamu kuruluşları için finansal raporlama standardı 2007 yılında 2008 yılından itibaren yürürlüğe girecek şekilde yayımlanmıştır. İkinci aşamada ise kamu sektörü bilgilendirme ihtiyacının ihtiyaca uygun bir şekilde geliştirilmesi esas alınmıştır.

İlk aşama kapsamında Avustralya Muhasebe Standartları kurulu 2003 yılından bu yana Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu ile birlikte Avustralya'da devlet muhasebesinde uygulanacak standartların yakınsama çalışmalarını yürütmekte ve standartların ikinci aşamayı kapsayacak şekilde uygulanmasını sağlamaktadır (IPSAS, 2005).

Bu anlamda Avustralya IPSAS' ları tüm kamu kuruluşlarında uygulayan ve standartları IPSASB' la paralel şekilde yayımlayan ve güncelleyen ülke olarak ön plana çıkmaktadır.

2.5.4. Yeni Zelanda

1950'li yıllarda dünyanın beşinci ekonomisi konumda olan Yeni Zelanda 1980'li yılların sonlarında yirmibeşinci sıraya doğru gerilemiştir. Yeni Zelanda'da yaşanan bu olumsuz gelişmeleri önlemek için mali açıdan çeşitli yasal teşvikler sağlanmaya çalışılmıştır. Bu yasal teşvikler 3 ana kategoriye ayrılmıştır (Richardson, 2006):

- Kamu Kurumları Yasası *("The State-Owned Enterprises Act")* (1986): Kamu kuruluşlarının özel sektörde faaliyet gösteren işletmelere benzer şekilde yapılanması amacıyla getirilmiş olan kanundur.
- Kamu Sektörü Yasası *("State Sector Act")* (1988): Kamu sektöründe faaliyet gösteren yöneticilerin sorumluluklarını belirleyen ve güvence altına alan kanundur.
- Kamu Finans Yasası *("Public Finance Act")* (1989): Kamu ve Devlet kuruluşları bilanço yapılarını ve mali yapılarını düzenleyen kanundur.

1989 yılında Yeni Zelanda'da kamu sektöründe tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin benimsenmesi ve özel sektörde faaliyet gösteren işletmelere yakın muhasebe işlemlerinin devam ettirilmesi 1991 yılında yürürlüğe girecek şekilde kanun haline getirilmiştir. Kamu sektöründe bu tarz muhasebe örneğine merkezi hükümetin 1992 mali yılı için gerçekleştirdiği tahakkuk esaslı finansal tablolarında görmekteyiz (Robb, 2007).

1993 yılında kanunlaştırılan ve 1994 yılında yürürlüğe giren Finansal Raporlama Kanunu *"Financial Reporting Act"* finansal raporlamada sağlanması gereken koşulları ortaya koymuş ve bu kamu sektörü muhasebe ve finansal raporlama açısından standart koyma yönünde önemli bir adım olmuştur (Simpkins, 1998).

Yeni Zelanda'da finans politikasının saygınlığı, muhasebe ve bütçelemenin genel kabul görmüş tüm muhasebe ilkelerine uygun olarak yapılması şartının getirilmesi ile artmıştır. Bu muhasebe standartlarının sürdürülmesi ve uygulanmasının kontrolü devletten bağımsız görev yapan özel bir kuruma verilmiştir. Bu şekilde, devletin kendine yarar sağlayacak açıklamalarda bulunma imkânı elinden alınmıştır. Yeni Zelanda bu uygulama ile devletin finansal raporlamasını bağımsız kuruma vererek bir tabuyu yıkmıştır (Richardson, 2006).

Yeni Zelanda'da Finansal Raporlama Standartları Kurulu (*"Financial Reporting Standards Board (FRSB)"*) finansal raporlama standartlarını geliştiren baştaki kuruluştur. FRSB geliştrdiği finansal raporlama standartlarını Muhasebe Standartları İnceleme Kurulu (*"Accounting Standards Review Board (ASRB)"*) 'na onaylanması için göndermektedir.

ASRB'nin ilgili standardı onaylaması ile birlikte standart artık kanuni hükme kavuşmuş olur ve kurumlar tarafından uygulanmaya başlar (Simpkins, 1998)..

Yeni Zelanda'da genel kabul görmüş muhasebe standartlarının benimsenmesi muhasebe politikalarının tesis edilmesini son derece kolaylaştırmıştır. Birçok alanda özel sektörün kullanmış olduğu yaklaşımlar kolaylıkla uygulanabilmiştir. Devletin muhasebe politikaları, mali tablolarının hazırlanması için bir metodoloji ortaya koymuş ve bütün devlet kurumlarını etkilemiş olduğu için muhasebe politikalarının geliştirilmesine özellikle önem verilmiştir. Bu muhasebe politikaları ayrıca muhasebe uzmanları tarafından kapsamlı bir şekilde incelenmişlerdir (Warren, 1994).

2.5.5. İsveç

İsveç'te, 1986'da yerel yönetime ve 1993'te merkezi hükümete tahakkuk muhasebe yönteminin uygulanmasına başlanılmıştır. Merkezi yönetimde tahakkuk muhasebesinin getirilmesi daha geniş bir reform gündeminin parçasıydı ve reformla bağlantılı olarak ortaya atılan en önemli resmi argüman, geç getirilen performans yönetim sistemini desteklemek için tahakkuk muhasebesine ihtiyaç duyulduğu idi (Mattisson, Paulsson, & Tagesson, 2003).

İsveç'teki kamu sektörü merkezi hükümet, ilçe meclisleri (bölgesel yönetim) ve belediyelerden (yerel yönetim) oluşmaktadır. Merkezi yönetimde 1993 yılında tahakkuk muhasebesinin getirilmesi, daha geniş bir kamu yönetimi reform gündeminin bir parçasıydı. Son yıllarda yapılan reformlarla bağlantılı olarak, İsveç hükümeti finansal yönetim için üç genel amaç sunmuştur; merkezi yönetim finansmanının kontrolü, siyasi önceliklere göre kaynak tahsisi ve merkezi yönetim kaynaklarının kullanımında yüksek verimlilik ve etkinlik (Paulsson, 2006) .

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi oluşturulması bütçe yasasındaki değişiklik ve performans yönetimine bağlı ilkeler doğrultusunda geliştirilmiştir (Finansdepartementet, 2004).

29 Eylül 2011 tarihinde İsviçre Milli Finansal Kurumu kamu kuruluşlarının konsolide finansal tablo çıkarmasını ve faaliyet raporu yayımlamasını, bunları yaparken

uluslararası muhasebe standartları olan IPSAS'lara uygun şekilde yapılmasını onaylamıştır. Bu tarihten itibaren İsveç IPSAS'larla mevcut muhasebe sisteminin arasındaki farklılıkları gidermekte ve IPSAS'lara muhasebe sistemini yakınsamaktadır.

2.5.6. Kanada

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemini diğer gelişmiş ülkelere göre geç kabul eden Kanada 1995 yılında bütçe sürecinin bir parçası olarak tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanmasını kabul etmiş ancak bunu hayata geçirmek tam olarak yedi yıl sürmüştür (Pollanen & Pollanen, 2009).

Kanada Hükümeti'ndeki mali yönetim reform çabaları, uzun bir tarihe sahiptir (Baker & Rennie, 2006). Hükümet Teşkilatı Kraliyet Komisyonu 1962 yılında kamu hizmetlerinin ekonomiye ve verimliliğine yönelik iyileştirmeler önermiştir ve Mali Yönetim ve Sorumluluk Kraliyet Komisyonu 1979 yılında finansal yönetime ilişkin "en iyi yaklaşımı" araştırmıştır. Her iki komisyon da tahakkuk muhasebesini tartışmış olsalar da, açıkça tavsiye etmemişlerdir. 1995 federal bütçe süreci boyunca, Kanada Hükümeti'nin, "daha iyi yönetim" ve "sürekli kontrol" iyileştirme çabaları kapsamında örtülü olarak bütçe ve mali muhasebeye yönelik tam tahakkuk muhasebesine geçme niyetini göstermiştir (Pollanen & Loiselle-Lapointe, 2012).

Kanada tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin uygulanmasını 1997 yılında Finansal Bilgi Stratejisi girişiminin bir parçası olarak görmüş ve uygulamaya almıştır. Kanadalı Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (CICA) sadece Kanada federal ve eyalet hükümetlerine yönelik muhasebe standartlarını tavsiye edebilir, ancak bunlara ilişkin bir standart sunamaz. CICA, Kamu Sektörü Muhasebe Kurulu (PSAB) aracılığıyla, Kamu Sektörü Muhasebesi (PSA) El Kitabında Kanada kamu kurumları için muhasebe standartlarını belirler.

Kanada halihazırda IPSAS'lar ile uyumlu kamu finansal raporlama standartları geliştirmekte ve uygulamaktadır.

BÖLÜM III: TÜRKİYE'DE DEVLET MUHASEBE STANDARTLARININ İNCELENMESİ

Çalışmanın bu bölümünde Türkiye'de devlet muhasebesini gelişimi incelenmiş ve devlet muhasebesinin uluslararası gelişmelere uyum sağlamasının önünü açan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu incelenmiştir. Daha sonrasında 5018 Sayılı Kanun'la kurulan Devlet Muhasebe Standartları Kurulu'nun yapısı ve işleyişi incelenmiş ve Türkiye'de yayımlanan Devlet Muhasebe Standartları gösterilmiştir.

3.1. Devlet Muhasebe Sisteminin Gelişimi

Cumhuriyet döneminde, devlet muhasebesini günün koşullarına uyarlama çalışmaları kapsamında tüm hesap hareketlerinin tek bir sayfada gösterilmesi için 1925 yılında bir esas defteri oluşturularak Amerikan usulüne (defteri kebirli yevmiye) benzeyen sistem kor, tümen ve kaza mal sandıkları muhasebeciliklerinde kullanılmaya başlanılmıştır (Dağ, 2016).

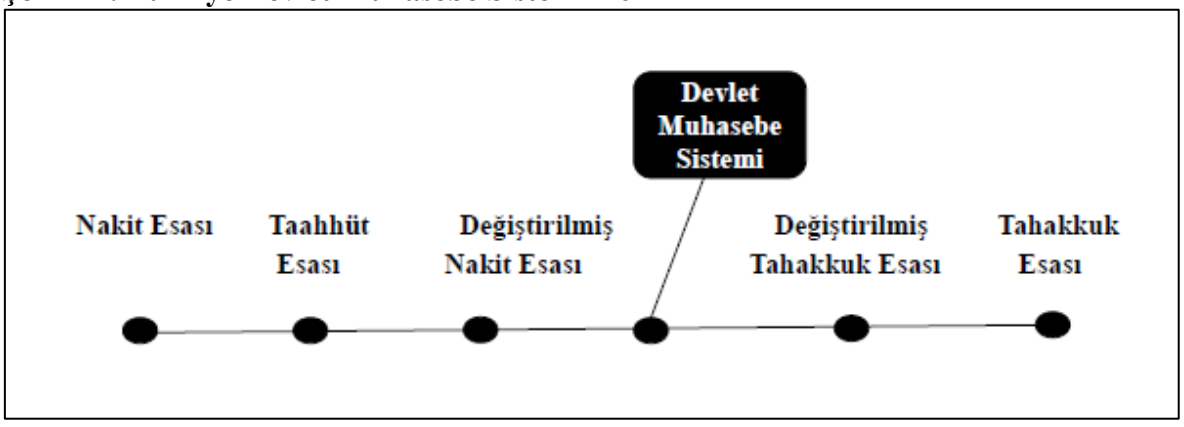
Cumhuriyetin ilanı ile birlikte ülkemizde devlet ve ticari işletmelerde muhasebenin ilerlemesi ve gelişimi açısından önemli atılımlar gerçekleştirilmiştir (Çoşan, 1980). Türk Devlet Muhasebe Sistemi, devlet muhasebesini ve bütçenin temel kurallarını belirleyen 26 Mayıs 1927 tarihinde yayımlanan 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'nuyla başlamaktadır. Bu Kanuna göre Türkiye'de devlet muhasebesinin amacı, devletin gelir ve giderlerinin bütçe uygulamalarıyla uyumlaştırılmış bir hesap planı çerçevesinde gerçekleştirilmesini sağlamak olduğu için devletin mal varlığının takibi muhasebe dışı kalmıştır (Dağ, 2016). İlgili kanun saymanların yetki ve görevleri, daire ve memurlarının ile bakanlıkların tahakkuk devlet bütçesi ve ilgili konuları açıklamaktadır (Çoşan, 1980).

Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği, 1948 yılında yayımlanarak tasnif yevmiyesi sisteminden vazgeçilmesine ve çift taraflı kayıt yöntemine göre düzenlenen yevmiye defteri uygulamasının başlamasını sağlamıştır. İlgili hesapların işleyişi açıkça ifade edilmesine imkân sağlayarak döner sermayeler, devlet borçları, iştirakler, dış borçlar, müteahhit bonoları, hazine kefaletleri, esham ve tahvilat ve hazine altınları açılan yeni hesaplar ile kayıt altına alınmıştır. Bütçenin ödenek ve yüklenme işleri ile gelir ve gider tahakkukları

muhasebe dışında kalmıştır. 1953, 1974, 1975, 1977, 1981, 1986, 1987 ve 1989 yıllarında yapılan ilaveler ve değişikliklerle, taahhüt ve tahakkuk hesapları eklenmiş, hesap sayısı ve nazım hesapların sayısı artırılmıştır (Karaarslan, Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni, 2006). 1948 yılında yayımlanan yönetmelikler 1990 yılında devlet muhasebesinde daha iyi kayıt yöntemi için birleştirilerek Devlet Muhasebesi Yönetmeliği adıyla yayımlanmıştır. Bunun amacı hesap sayısının azaltılarak işlemlerin basitleştirilmesidir.

1970'li yıllarda Devlet Muhasebesi sistemini geliştirmek üzere reform çalışmaları başlatılmıştır. Maliye Bakanlığı'nca 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'ndan alınan yetkiyle bütçe uygulama sonuçlarının kaydı ve raporlanmasını amaçlayan bir muhasebe sistemi oluşturulmuştur. 1990 yılında yayımlanan Devlet Muhasebe Yönetmeliği ile genel ve katma bütçeli idarelerde uygulanan muhasebenin nakit esasına dayalı bütçe uygulamaları yanında, nakit esasında yer almayan emanetler ve nakit yaratmayan borçlar gibi varlıkları ve gelir tahakkuklarının kaydı gibi işlemleri de muhasebeleştirerek nakit esası ile uyarlanmış tahakkuk esasına yakın bir sistem geliştirilmiştir (Kerimoğlu, ve diğerleri, 2006). Böylece Devlet muhasebe sisteminin yeri aşağıda da gösterildiği gibi tahakkuk esaslı muhasebeye doğru yönelmiştir;

Şekil 21. Türkiye Devlet Muhasebe Sistemi Yeri



1927 yılında yayımlanan Genel Muhasebe Kanunu, 2003 yılında yayımlanan 5018 sayılı "*Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*" yayımlanıncaya dek uzun yıllar Devlet muhasebe sisteminin hukuki dayanağını oluşturmuştur. Devlet ve kamu yönetim anlayışında ve organizasyon yapısında meydana gelen değişiklikler neticesinde 1050 sayılı

Genel Muhasebe Kanunu bu koşullara cevap veremeyecek duruma gelmiştir ve 5018 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir.

"*5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun*" devlet muhasebesinde getirdiği yeniliklerden birisi ve belki de en önemlisi, kapsama dahil daireler için uluslararası muhasebe ve standartlarına uygun ve tahakkuk esasında tek düzen bir muhasebe sisteminin öngörülmesidir. Kamu mali yönetiminin kapsamı belirlenirken SNA 2008, ESA 2010 ve GFS 2014 el kitapları incelenmiş ve buralarda tanımlanan genel yönetim sektörü kamu mali yönetiminin kapsamı olarak belirlenmiştir. Bu Kanunla getirilen yeni muhasebe sistemi genel yönetim kapsamındaki tüm kurumlarda uygulanması esas alınmıştır. 49'uncu maddede belirtildiği üzere Devlet Muhasebe Standartları Kurulu oluşturulması ve bu kurulun Maliye Bakanlığı bünyesinde çalışmasıdır (Dağ, 2016).

3.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun İncelenmesi

1995 yılında "Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası (IBRD)" ve "Maliye Bakanlığı" arasında imzalanan "Kamu Mali Yönetimi Projesi ile devlet muhasebesi alanında yeniden yapılanma çalışmaları başlamıştır. Yapılan çalışmalar çerçevesinde uluslararası standartlara uygun bütçe sınıflandırması sağlanarak buna uygun muhasebe sisteminin oluşturulması ve geliştirilmesiyle ilgili çalışmalar başlatılmıştır. Bu kapsama genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan çalışmalar doğrultusunda döner sermayeler ile ilgili olarak *"Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği"* yayımlanmıştır. Teknolojik gelişmelere bağlı kalınarak yapılan muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında da yürütülmesine imkan tanıyan *"say2000i"* yani *"web tabanlı saymanlık otomasyon"* sistemi Maliye Bakanlığı tarafından uygulanmaya başlamıştır (Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2003).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun ikincil mevzuat düzenlemeleri kapsamında 2005 yılında, "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" ve "Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği" çıkarılmış ve 2006 yılından itibaren yürürlüğe konulmuştur.

5018 sayılı Kanun'u incelediğimizde birinci maddesinde amaç olarak *"kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir."* biçiminde tanımlandığı görülmektedir. İlgili maddeden de anlaşılacağı gibi nakit esasına dayalı sistemin yarattığı eksiklikleri gidererek devletin tüm mali işlemlerini kapsayan ve şeffaflık ve hesap verilebilirlik doğrultusunda geliştirmeye yönelik bir sistem oluşturulması öngörülmüştür.

5018 sayılı Kanun'un düzenlediği muhasebe sistemiyle ilgili maddeleri ise 49. ,50. ve 51. maddelerde açıklanmaktadır. Kanunun 49. maddesinde muhasebe sisteminin *"karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde"* kurulup yürütüleceği belirtilmiştir. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartlarının Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından oluşturulacağı belirtilmiştir.

Kanun'un 50. maddesinde ise *"Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Bütün malî işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması şarttır."* tüm mali işlemlerin muhasebeleştirileceği ve yapılan işlemlerde belgeye dayalı olma şartı getirilmiştir.

Türkiye'de devlet muhasebesinin tahakkuk esasına geçirilmesini öngören Kanun'un 51. Maddesinde ise *"Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterilir."* ibaresine yer verilerek aynı zamanda uluslararası muhasebe standartlarına uyumluluğun önü açılmış ve tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin temeli atılmıştır.

Bir ülkede ister nakit esası, ister tahakkuk esası benimsenmiş olsun, muhasebe sisteminin aşağıdaki genel niteliklere sahip olması gerekmektedir (Öz, 2008);

- *"İşlemlerin sistematik olarak kaydedilmesi, bilgi ve belgelerin güvenliği ve muhasebe defterlerinin doğru ve düzgün olarak tutulması konularında etkili kural ve prosedürlerin tesis edilmiş olması gerekmektedir."*
- *"Fonlar ve iç ve dış borçlar da dahil olmak üzere bütün gelir ve giderler ortak bir metodoloji çerçevesinde, muhasebe kayıtlarına muntazaman giriyor olmalıdır."*
- *"Giderlerin fonksiyonel ve ekonomik olarak sınıflandırılmış olması gerekmektedir."*
- *"Temel muhasebe ilke ve usulleri, açık ve anlaşılır bir şekilde tanımlanmış ve yazıya dökülmüş olmalıdır."*
- *"Mali rapor ve belgelerin düzenli olarak üretiliyor ve yayımlanıyor olması gerekmektedir. "*
- *"Bütçe ödeneklerinin kullanımını(taahhüt, gerçekleştirme ve ödeme) detaylı bir biçimde takip etmeye imkan veren yeterli bir sistemin kurulmuş olması gerekmektedir."*
- *"Geçici ve alt hesaplarda izlenen işlemleri gösteren şeffaf bir raporlama sisteminin kurulmuş olması gerekmektedir. "*
- *"Hangi muhasebe sistemi benimsenmiş olursa olsun, mali tabloların dipnot ve ekleri, temel muhasebe politikalarını göstermeli; muhasebe politikalarına ilişkin doğru yorumlar yapmaya imkân verecek ölçüde detaya sahip olmalıdır."*

Bu anlamda yayımlanan 5018 sayılı Kanun ve çıkarılan ilgili yönetmelikler doğrultusunda Türkiye'de mevzuat açısından muhasebe sistemi daha sağlam, şeffaf, hesap verebilir bir boyut kazanmıştır.

3.3. Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu

5018 sayılı Kanun'un 49. maddesinde Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulacağı belirtilen Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu ilgili maddeye istinaden 13/5/2005 tarihli ve 25814 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan *"Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği"* ile kurulmuştur.

Yönetmelik yayımlandığı tarihte yönetmeliği kapsamı olarak *"Kurulun yapısı, çalışma usul ve esasları ile genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulması, çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerinin belirlenmesi ve yayımlanması süreçlerini kapsar."* şeklinde belirtilmişken 2006 yılında yapılan değişiklik ile *"genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulması ve yayımlanması süreçlerini kapsar."* şeklinde değiştirilmiştir. Bu bağlamda yönetmeliğin kapsamından kurumun çerçeve hesap belirleme raporların şekil, süre ve türlerini belirleme ibreleri çıkarılmıştır.

Yönetmeliğin altıncı maddesine göre Kurul, Maliye Bakanlığı'ndan üç, Sayıştay Başkanlığı, İçişleri Bakanlığı, Yükseköğretim Kurulu, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığından birer üye, Sosyal Güvenlik Kurumu'ndan bir üye olmak üzere dokuz üyeden oluşmaktadır. Üyelerin görev süresi üç yıl olarak belirlenmiştir.

Kurulun görev ve yetkilerini belirleyen dokuzuncu maddesinde göre:

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

olarak belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 17. maddesinde *"Kurul tarafından oluşturulan devlet muhasebesi standardı nihai metni, Bakanlığın önerisi üzerine, Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konularak "Devlet Muhasebesi Standardı" halini alır."* metni 2006 yılında yapılan değişiklik ile *"Kurul tarafından oluşturulan "Devlet Muhasebesi Standardı Nihaî Metni", Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girer ve "Devlet Muhasebesi Standardı" hâlini alır."* şeklini alarak devlet muhasebe standartlarının yayımlanması sürecinde Bakanlığın önerisi ve Bakanlar Kurulu kararı yerine kurula resmi gazetede standardı direkt olarak yayımlama yetkisi vererek standartların daha hızlı yürürlüğe girmesi sağlanmıştır.

3.4. Türkiye' de Yayımlanan Devlet Muhasebe Standartları

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 49. maddesinde *"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."*hükmü gereğince adı geçen idarelerce yapılan görevlendirmenin ardından Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu (DMSK) kurulmuş ve 23/06/2006 tarihinde yapılan ilk toplantı ile çalışmalarına başlamıştır.

DMSK yaptığı çalışmalar sonucunda Türkiye' de 30 adet Devlet muhasebe standardı yayınlamıştır. IPSAS 39 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı üzerinde çalışmalar başlatılmış kısa sürede yayınlanacaktır. IPSAS-34 Bireysel Mali Tablolar, IPSAS-35 Konsolide Mali Tablolar, IPSAS-36 İştirakler ve Orta Girişimlerdeki Yatırımlar, IPSAS-37 Ortak Düzenlemeler/Sözleşmeler, IPSAS-38 Diğer İdarelerdeki Payların Açıklanması IPSAS-40 Kamu Sektörü Birleşmeleri ileride yayınlanacak standartlar olarak belirtilmiştir.

Türkiye'de yayınlanan standartları incelediğimizde:

Tablo 13. Türkiye'de Yayınlanan Devlet Muhasebe Standartları

Yayınlanan DMS'ler	IPSAS Konusu	Temel Aldığı TFRS	TFRS Konusu
DMS 1	Mali Tabloların Sunulması	TMS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu
DMS 2	Nakit Akış Tabloları	TMS 7	Nakit Akış Tabloları
DMS 3	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar	TMS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
DMS 4	Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri	TMS 21	Kur Değişiminin Etkileri
DMS 5	Borçlanma Maliyetleri	TMS 23	Borçlanma Maliyetleri
DMS 6	Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar	TMS 27	Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
DMS 7	İştiraklerdeki Yatırımlar	TMS 28	İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
DMS 8	Ortak Girişimlerdeki Paylar	TMS 31	İş Ortaklıklarındaki Paylar
DMS 9	Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler	TMS 18	Hasılat
DMS 10	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama	TMS 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
DMS 11	İnşaat Sözleşmeleri	TMS 11	İnşaat Sözleşmeleri
DMS 12	Stoklar	TMS 2	Stoklar
DMS 13	Kiralamalar	TMS 17	Kiralama İşlemleri
DMS 14	Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar	TMS 10	Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
DMS 16	Yatırım Amaçlı Varlıklar	TMS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
DMS 17	Maddi Duran Varlıklar	TMS 16	Maddi Duran Varlıklar
DMS 18	Bölümsel Raporlama	TMS 14	Bölümlere Göre Raporlama
DMS 19	Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar	TMS 37	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
DMS 20	İlişkili Taraf Açıklamaları	TMS 24	İlişkili Taraf Açıklamaları

DMS 21	Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü	TMS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
DMS 22	Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması	-	
DMS 23	Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler	-	
DMS 24	Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu	-	
DMS 26	Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü	TMS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
DMS 27	Tarım	TMS 41	Tarımsal Faaliyetler
DMS 28	Mali Araçlar; Sunum	TMS 32	Finansal Araçlar: Sunum
DMS 29	Mali Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme	TMS 39	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
DMS 30	Mali Araçlar; Açıklamalar	TFRS 7	Finansal Araçlar: Açıklamalar
DMS 31	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	TMS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
DMS 32	Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	TFRS Yorum 12	İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları

Kaynak: Akdoğan, Nalan 2017 Sayıştay Eğitim Notları

Türkiye'de Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından yayımlanan standartlar IPSASB tarafından yayımlanan standartların orijinal hallerine bağlı kalınarak çıkarılmaktadır. İçerisinde köklü değişiklikler yapmak yerine orijinal haline uygun dünya ile uyumlu standartlar yayımlanarak diğer ülkelerle şeffaflık, hesap verebilirlik ve karşılaştırılabilir mali raporların sunulması sağlanmaktadır.

3.5. TMS-TFRS ve DMS Farklılıkları

Türkiye Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve Uluslararası Devlet Muhasebe Standartlarını(IPSAS) aynen kabul etme kararı almıştır. Yayınlanan muhasebe standartları uluslararası standartlar ile birebir örtüşmektedir. 2. Bölümde yaptığımız incelemede IFRS'ler ile IPSAS'lar arasındaki farklılıkları incelemiştik. Yayınlanan DMS'ler itibari ile farklılıklar Uluslararası standartlar ile paralellik göstermektedir.

3.6. Mevcut Hesap Sisteminin İşleyişi

Merkezi Yönetim bazında hesap planı incelendiğinde tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre şekillendiği görülmektedir. 5018 sayılı Kanunla birlikte tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin gereği olarak bu sisteme uygun bir hesap planı geliştirilmiştir. Hesap planını incelediğimizde, hesapların aktif ve pasif olarak ikiye ayrıldığı, dönem ayırıcı hesaplar ile tahakkuk sistemine uygun hesap planı oluşturulduğu görülmektedir. 2018 yılı itibari ile hesap planı EK 6'da verildiği gibidir.

Ana gruplar itibari ile hesap planı aşağıdaki şekildeki gibidir:

Şekil 22. Devlet Muhasebesi Hesap Planı Ana Gruplar

(Akdoğan N. , Sayıştay Eğitimleri 2016, 2016)

Türkiye'de devlet muhasebesi hesap planı tahakkuk esaslı muhasebe sistemi doğrultusunda hazırlanmıştır. Bu bağlamda bilanço hesapları, dönen varlıklar, duran varlıklar, kısa vadeli yabancı kaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar, özkaynaklar olarak

belirlenmiş ve devletin bu bağlamda varlıklarını ve yükümlülüklerini daha net olarak belirleme imkanı tanımıştır.

Burada önemli nokta özel sektörde olmayan bütçe hesaplarıdır. Bütçe hesapları grubu, kamu idarelerinin bütçe gelir ve bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve bütçe uygulama sonuçlarının sağlanması için kullanılmaktadır.

Bütçe hesapları ana gruplar itibari ile aşağıdaki gibidir:

- 80 Bütçe Gelir Hesapları
- 81 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları
- 83 Bütçe Gider Hesapları
- 89 Bütçe Uygulama Sonuçları.

5018 Sayılı Kanun'un 51. Maddesinde belirtildiğine göre "Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir." gelirin tahsil edilmediği ve giderin ödenmediği durumlarda bütçe hesapları ile kayıt altına alınmaması gerekmektedir. Bütçe hesapları kullanılarak bilanço ve bütçe arasında kontrol sağlanmakta ve mükerrer kaydın önüne geçilmektedir (Mahalli İdareler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği, 2016).

Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile nakit esasına dayalı bütçe sisteminin uyumlaştırılması ve tahakkuk esasında muhasebe raporları ve nakit esasında bütçe raporları üretilebilmesi için " yansıtma tekniği " kullanılmıştır. Böylece bütçe kanunlarının gelir ve gider kabul ettiği işlemler bütçe geliri ve bütçe gideri hesaplarına kaydedilmekte ve yansıtma hesapları kullanılarak; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir ve gider kabul edilen işlemler gelir ve gider hesaplarına yansıtılmakta, gelir ve gider olarak kabul edilmeyen işlemler ise ilgili varlık veya yükümlülük hesaplarına yansıtılmaktadır (Akdoğan N., 2016):

- Gider yansıtma İşlemleri
- Gelir yansıtma İşlemleri
- Diğer yansıtma İşlemleri

- Bütçeleştirilecek Borçlar yansıtma işlemleri
- Kişilerden Alacaklar Hesabı işlemleri
- Ters yansıtma işlemleri vb.

3.6.1. Bütçe Gelir Hesapları

Bütçe giderleri hesabı nakden veya nakden veya mahsuben tahsil edilen bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi için kullanılmaktadır. Bütçe gelirleri, bu hesap grubu içinde açılacak bütçe gelirleri hesabına kaydedilmekte ve yansıtma hesabı kullanılarak ilgili faaliyet hesabı ya da bilanço hesabına yansıtılmaktadır (Mahalli İdareler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği, 2016)..

3.6.2. Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları

Bu hesap grubu, bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben yapılan tahsilattan mevzuatı gereğince yapılan ret ve iadelerin izlenmesi için kullanılmaktadır. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde bütçe gelirlerinden yapılacak ret ve iadeler , gümrük mevzuatına tabi olanlar için ilgili mevzuat, diğer kamu iaderelerinde Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen usul ve esaslara göre gerçekleşmektedir (Mahalli İdareler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği, 2016)..

3.6.3. Bütçe Gider Hesapları

Bu hesap grubu, nakden veya mahsuben yapılan her türlü bütçe giderinin, ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi için kullanılmaktadır. Bu kapsamdaki kamu idarelerinin bütçe gideri ödemeleri bu grup içinde açılacak bütçe giderleri, ödeneğine mahsup edilecek harcamalar, bütçeden mahsup edilecek ödemeler ve geçen yıl mahsupları hesaplarına kaydedilir (Mahalli İdareler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği, 2016)..

3.6.4. Bütçe Uygulama Sonuçları

Bu hesap grubu, bütçe gelir ve bütçe gider hesapları hesap grupları ile bütçe gelirlerinden ret ve iade hesapları hesap grubunda yer alan hesaplardan bütçe uygulama

sonuçlarının üretilmesi için kullanılmaktadır (Mahalli İdareler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği, 2016).

3.6.5. Mevcut Hesap Planı İşleyişine İlişkin Örnekler

3.6.5.1. Bütçe Hesapları Uygulama Örnekleri

- KDV mükellefiyeti bulunmayan ilgili idare 10.000 TL + %18 KDV ile kırtasiye malzemesi satın almıştır.

150- İlk Madde ve Malzeme Hesabı	11.800	
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı		94,8
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		11.705,2
830- Bütçe Giderleri Hesabı		
835- Gider Yansıtma Hesabı	11.800	11.800

- İlgili Mal Müdürlüğü tarafından tapu harcı olarak 1.500 TL tahsil edilmiş ancak tahsil edilmesi gereken tutarın 1.300 TL olduğu anlaşılmıştır. Fazla tahsil edilen 200 TL'lik tutar mükellefe iade edilmek üzere emanet hesaba alınmıştır.

-Tapu harcının tahsil edilmesindeki kayıt

100- Kasa	1.500	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		1.500
805- Gelir Yansıtma Hesabı	1.500	
800- Bütçe Gelirleri Hesabı		1.500

Fazla Tahsil edilen tutarın emanet hesaba alınması

630- Giderler Hesabı	200	
333-Emanetler Hesabı		200
810- Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı	200	
805- Gelir Yansıtma Hesabı		200

İlgili kurum 1.000.000 TL'ye bina satın almıştır. Ödeme gönderme emri düzenlenerek yapılmıştır.

252- Binalar	1.000.000	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		1.000.000
830- Bütçe Giderleri Hesabı	1.000.000	
835- Gider Yansıtma Hesabı		1.000.000

3.6.5.2. Tahakkuk İşlemlerine Ait Kayıtlar

Hazine Müsteşarlığı, 01.01.2017 tarihinde CEF Belediyesine aylık %10 basit faiz oranı ile 30.06.2018 tarihinde faiziyle geri ödenmek üzere 1.000.000 TL borç vermiştir. CEF belediyesi 1.000.000 TL anapara ile 150.000 TL olan faizi vadesinde Hazine Müsteşarlığına ödemiştir.

Hazinenin Borç Vermesi

232- Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı	1.000.000	
103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı		1.000.000

2017 Yıl İçi Faiz Tahakkukları (her ay için)

281 Gelir Tahakkukları	8.333	
600 Gelirler Hesabı		8.333

31.12.2017 tarihinde uzun vadeli tutarların ve kısa vadeli hesaba aktarılması

132- Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı	1.000.000	
232- Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı		1.000.000

31.12.2017 faiz tahakkukları

181- Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı	100.000	
281- Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı		100.000

2018 faiz tahakkukları

181 Gelir Tahakkukları	8.333	
600 Gelirler Hesabı		8.333

30.06.2018 tarihinde faiz ve anapara ödeme yapılması

102 Banka Hesabı	1.150.000	
132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı		1.000.000
181 Gelir Tahakkukları Hesabı		141.667
600 Gelirler Hesabı		8.333
805 Gelir Yansıtma Hesabı	1.150.000	
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		1.000.000
800 Bütçe Gelirleri Hesabı		150.000

3.6.5.3. Kamu Özel İşbirliği Uygulama Örneği

Uygulama örneğinde Türkiye'de hızla yayılan ve kamu sektörünün daha fazla alan hizmet götürmesini sağlayan ve finansmanı özel sektör ile paylaşan kamu özel işbirliği uygulamasına yer verilmiştir. Örnek geliştirilirken Devlet Muhasebe Standartları Kurulu'nun örneğinden yararlanılmıştır.

3.6.5.3.1. Sözleşmenin Unsurları

- Sağlık Bakanlığı ile ABC A.Ş. arasında Uşak Şehir Hastaneleri binasının yapımı ve 8 yıl süreyle kiralanmasına ilişkin sözleşme imzalanmıştır. Hastane binası hazineye ait arsa üzerine 2 yıl içinde inşa edilecek olup yapım işinin bitirilmesini müteakip 8 yıl süreyle Sağlık Bakanlığı tarafından kiralanacaktır. Kira ödemeleri her yılın Aralık ayında yapılacaktır. 8 Yıllık kiralama süresi sonunda bina bedelsiz olarak Sağlık Bakanlığına devredilecektir.

- ABC A.Ş. tarafından kullanılacak dış finansman imkânları için Hazine Müsteşarlığı tarafından borç üstlenim taahhüdü verilmiştir.

Yatırım Tutarı	:2.600.000.000 TL
İnşaat Süresi	: 01.01.2017 tarihinden itibaren 2 yıl
Kiralama Süresi	: 01.01.2019 tarihinden itibaren 8 yıl
Yıllık Kira Bedeli	: 500.000.000 TL
Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri	: 3.000.000.000 TL
Gerçeğe Uygun Değeri	: 3.600.000.000 TL

3.6.5.3.2. Taahhütlerin Muhasebeleştirilmesi

- 10.12.2016 tarihinde sözleşme imzalanmış ve ilgili belgeler muhasebe birimine verilmiştir.

922- Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Hs.	2.600.000.000	
923- Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Karşılığı Hs.		2.600.000.000

- 15.04.2017 tarihinde ilgili kamu idaresince ilk üç aylık tamamlanma yüzdesi olarak hesaplanan % 10'luk kısma isabet tutar muhasebe birimine bildirmiştir.

923- Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Karşılığı Hs.	260.000.000	
922- Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Hs.		260.000.000

- Sonraki üçer aylık beş dönemde ilgili dönemlere ait tamamlanma yüzdesi olarak hesaplanan % 10'luk kısma isabet tutar muhasebe birimine bildirmiştir.

923- Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Karşılığı Hs.	520.000.000	
922- Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Hs.		520.000.000

(*) Bu muhasebe kaydı beş defa yapılacaktır.

- 15.10.2018 tarihinde ilgili kamu idaresince üç aylık tamamlanma yüzdesi olarak hesaplanan % 20'lik kısma isabet tutar muhasebe birimine bildirmiştir.

923- Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Karşılığı Hs.	260.000.000	
922- Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Hs.		260.000.000

- 25.12.2018 tarihinde ilgili kamu idaresince üç aylık tamamlanma yüzdesi olarak hesaplanan % 20'lik kısma isabet tutar muhasebe birimine bildirmiştir.

923- Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Karşılığı Hs.	260.000.000	
922- Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Hs.		260.000.000

(*) Yukarıdaki kayıtlar sonucunda 922- Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Hesabı ve 923- Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Karşılığı Hesabı karşılıklı olarak kapanmış olacaktır.

3.6.5.3.3. Varlık ve Finansal Kiralama Kayıtları

- 30.12.2018 tarihinde ilgili kamu idaresi tarafından işin kabulü yapılmış ve onay yazısı muhasebe birimine gönderilmiştir.

252- Binalar Hs.	3.000.000.000	
408- Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Hs.	1.000.000.000	
407- Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hs.		4.000.000.000

- Yılsonu işlemlerinde 2019 yılında ödenecek tutarlar kısa vadeli hesaplara alınmıştır.

407- Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hs.	500.000.000	
308- Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Hs.	125.000.000	
307- Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hs.		500.000.000
408- Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Hs.		125.000.000

- 31.01.2019 tarihinde finansal kiralama borçlanma maliyetlerinin Ocak ayına isabet eden kısmı giderleştirilmiştir.

630- Giderler Hs.	10.416.666	
308- Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Hs.		10.416.666

(*) Yukarıdaki kayıt her ay sonunda yapılacaktır.

- 2019 yılı Aralık ayında bir yıllık kira bedeli ödemesi yapılmıştır.

307- Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hs.	500.000.000	
325- Nakit Talep ve Tahsisleri Hs.		500.000.000
830- Bütçe Giderleri Hs.	500.000.000	
835- Gider Yansıtma Hs.		500.000.000

(*)Yukarıda yer alan kira ödemesine ilişkin muhasebe kayıtları kira süresi sonuna kadar (2026 yılı sonuna kadar) her yıl tekrar edilir.

3.6.6. Türkiye Uygulamaları Örnekler

Türkiye'de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yayımlanmasından sonra kamu kurumları muhasebe düzenlerini bu kanuna göre oluşturmaktadırlar. Hâlihazırda eksiklikler bulunmasına rağmen kurumlar bu eksikliklerini her geçen gün gidermektedir. Türkiye uygulama örnekleri incelenirken kurumların yayımladıkları finansal tabloların devlet muhasebe standartlarına uyumu incelenmiş ve sayıştay denetim raporlarından ilgili kurumların belirtilen eksiklikleri belirtilmiştir.

3.6.6.1. Sosyal Güvenlik Kurumu Örneği

Sosyal Güvenlik Kurumu yayımladığı faaliyet raporunda devlet muhasebe standardı 1'de belirtilen finansal durum tablolarına uyumu esas almaktadır ancak henüz tam olarak sağlayamamaktadır. Sosyal Güvenlik Kurumu 2016 yılı finansal tabloları aşağıda verilmiştir.

Şekil 23. Sosyal Güvenlik Kurumu 2016 Yılı Bütçe Gerçekleşme Tablosu

Tablo 13. 2016 Yılı 12 Aylık Bütçe-Gerçekleşme Karşılaştırması[1] (Milyon TL)

	2016 Yılı 12 Aylık Bütçe*	2016 Yılı 12 Aylık Gerçekleşme	Değişim Oranı (%)
TOPLAM GELİR	**265.114**	**255.880**	**-3,48**
Prim Gelirleri	193.066	181.306	-6,09
Prim Yapılandırma Gelirleri	1.455	3.140	115,81
Devlet Katkısı	44.370	46.457	4,70
Ek Ödeme Transferi	7.792	7.698	-1,20
Faturalı Ödemeler	8.291	7.949	-4,12
Diğer Gelirler	10.140	9.330	-7,99
TOPLAM GİDER	**276.423**	**276.536**	**0,04**
Emekli Aylıkları	186.094	185.158	-0,50
Sağlık Giderleri (GSS)	66.067	68.048	3,00
Ek Ödeme	7.901	7.726	-2,22
Faturalı Ödemeler	4.781	5.450	14,00
Diğer Sigorta Ödemeleri	4.381	3.068	-29,98
Diğer (yönetim, yatırım vb.)	7.198	7.086	-1,55
GELİR - GİDER DENGESİ	**-11.309**	**-20.656**	**82,65**
Toplam Gelirlerin Toplam Giderleri Karşılama Oranı (%)	**95,9**	**92,5**	
BÜTÇE TRANSFERİ	**102.283**	**108.073**	**5,66**
Açık Finansmanı	11.309	20.244	79,01
Devlet Katkısı	44.370	46.457	4,70
Ek Ödeme	7.792	7.698	-1,20
Faturalı Ödemeler	7.283	6.860	-5,81
Teşvikler	22.678	19.811	-12,64
Ödeme Gücü Olmayanların GSS Primi	8.851	7.003	-20,88

Kaynak: Sosyal Güvenlik Kurumu 2016 Yılı Faaliyet Raporu

Sosyal güvenlik kurumu IPSAS 1'de belirtildiği gibi bütçesinin halka açık onaylanmasından dolayı bütçe gerçekleşme tablosunu uygun şekilde faaliyet raporunda açıklamıştır.

Şekil 24. Sosyal Güvenlik Kurumu 2016 Bilançosu

Tablo 15. Sosyal Güvenlik Kurumu 2014 - 2016 Yılları Karşılaştırmalı Bilançosu (TL)

Aktif (Varlıklar)				2014	2015	2016	Pasif (Kaynaklar)				2014	2015	2016
1			Dönen Varlıklar	61,429,413,791.55	74,209,449,790.46	91,340,641,594.82	3			Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	15,084,800,922.53	15,610,080,824.02	21,983,688,643.08
	10		Hazır Değerler	6,666,929,913.08	5,702,765,151.35	1,828,269,470.18		30		Kısa Vadeli İç Mali Borçlar	209,643,257.28	318,212,401.60	283,520,147.73
		102	Bankalar Hesabı	9,212,527,442.36	8,847,811,161.58	5,865,557,467.91			303	Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı	209,643,257.28	318,212,401.60	283,520,147.73
		103	Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)	-3,409,029,898.46	-3,985,675,966.97	-5,033,148,470.17		32		Faaliyet Borçları	5,243,812,487.82	5,887,492,292.58	6,793,668,379.23
		104	Proje Özel Hesabı	0.00	6,999,319.38	5,957,196.82			320	Bütçe Emanetleri Hesabı	3,810,631.43	3,810,498.75	3,612,105.63
		105	Döviz Hesabı	8,964,668.18	8,460,035.36	9,241,577.62			325	Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı	5,240,001,856.39	5,883,681,793.83	6,790,056,273.60
		108	Diğer Hazır Değerler Hesabı	854,467,701.00	825,170,602.00	980,661,698.00		33		Emanet Yabancı Kaynaklar	8,948,024,968.44	8,532,504,735.95	14,219,543,083.25
	11		Menkul Kıymet ve Varlıklar	1,294,538.68	0.00	0.00			330	Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	117,537,450.63	169,858,883.05	256,960,437.01
		110	Hisse Senetleri Hesabı	1,294,538.68	0.00	0.00			333	Emanetler Hesabı	8,830,487,517.81	8,362,645,852.90	13,962,582,646.24
	12		Faaliyet Alacakları	25,362,128,534.41	33,928,907,213.05	52,109,930,064.59		36		Ödenecek Diğer Yükümlülükler	683,166,710.89	871,387,017.64	686,314,878.74
		120	Gelirlerden Alacaklar Hesabı	22,711,871,378.22	29,330,803,191.41	46,308,845,883.73			360	Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	61,486,557.22	71,545,400.54	59,353,401.03
		122	Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı	1,360,584,105.57	1,450,543,350.54	732,085,082.82			361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı	122,536.72	47,858,306.75	102,498,207.33
		126	Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	2,741,548.07	3,887,949.43	4,273,263.78			362	Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı	621,557,616.95	751,983,310.35	524,463,270.38
		127	Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı	51,279,900.12	48,821,734.71	22,117,392.85		39		Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	153,498.10	484,376.25	642,154.13
		128	Şüpheli Alacaklar Hesabı	1,235,651,602.43	3,094,850,986.96	5,042,608,441.41			397	Sayım Fazlaları Hesabı	153,498.10	484,376.25	642,154.13
	13		Kurum Alacakları	9,425,763,129.59	11,205,188,330.74	10,866,616,607.03	4			Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	7,638,748.04	10,255,945.87	8,850,927.90
		139	Diğer Kurum Alacakları Hesabı	9,425,763,129.59	11,205,188,330.74	10,866,616,607.03		40		Uzun Vadeli İç Mali Borçlar	7,200,215.89	9,828,352.56	8,433,860.59
	14		Diğer Alacaklar	3,783,298,351.99	4,060,830,758.44	4,052,464,865.28			403	Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı	7,200,215.89	9,828,352.56	8,433,860.59
		140	Kişilerden Alacaklar Hesabı	3,783,298,351.99	4,060,830,758.44	4,052,464,865.28		43		Diğer Borçlar	438,532.15	427,593.31	417,067.31

Kaynak: Sosyal Güvenlik Kurumu 2016 Yılı Faaliyet Raporu

Tablo 15. Sosyal Güvenlik Kurumu 2014 - 2016 Yılları Karşılaştırmalı Bilançosu (TL)

Aktif (Varlıklar)				2014	2015	2016	Pasif (Kaynaklar)				2014	2015	2016
	15		Stoklar	15,968,726.59	17,041,272.34	21,484,654.43			430	Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	438,532.15	427,593.31	417,067.31
		150	İlk Madde ve Malzeme Hesabı	15,968,726.59	17,041,272.34	21,484,654.43	5			Özkaynaklar	50,813,740,162.17	63,440,646,273.79	77,133,618,828.28
	16		Ön Ödemeler	16,174,030,597.21	19,167,121,760.85	22,461,875,933.31		50		Net Değer	61,383,015,301.99	61,395,895,560.18	61,405,354,548.66
		160	İş Avans ve Kredileri Hesabı	12,756,009,103.15	15,222,801,939.77	17,929,517,024.60			500	Net Değer Hesabı	61,383,015,301.99	61,395,895,560.18	61,405,354,548.66
		162	Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı	3,396,903,497.31	3,927,364,353.71	4,513,669,279.68		51		Değer Hareketleri	-3,286,887,541.32	-3,834,734,006.74	-4,815,942,388.29
		165	Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı	21,117,996.75	16,955,467.37	18,689,629.03			511	Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı	0.00	-3,982.03	-37,578.24
	19		Diğer Dönen Varlıklar	0.00	127,595,303.69	0.00			519	Değer Hareketleri Sonuç Hesabı	-3,286,887,541.32	-3,834,730,024.71	-4,815,904,810.05
		197	Sayım Noksanlıkları Hesabı	0.00	127,595,303.69	0.00		57		Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları	3,223,468,667.32	3,223,468,667.32	16,385,340,986.17
2			Duran Varlıklar	4,476,766,041.19	4,851,533,253.22	7,785,516,804.44			570	Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı	3,223,468,667.32	3,223,468,667.32	16,385,340,986.17
	22		Faaliyet Alacakları	0.00	0.00	2,630,791,492.99		58		Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları	0.00	-10,505,856,265.82	-10,505,856,265.82
		222	Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı	0.00	0.00	2,630,791,492.99			580	Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (-)	0.00	-10,505,856,265.82	-10,505,856,265.82
	24		Mali Duran Varlıklar	199,090,752.39	199,090,752.39	199,090,752.39		59		Dönem Faaliyet Sonuçları	-10,505,856,265.82	13,161,872,318.85	14,664,721,947.56
		240	Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı	785,113.71	785,113.71	785,113.71			590	Dönem Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı	0.00	13,161,872,318.85	14,664,721,947.56
		241	Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı	198,305,638.68	198,305,638.68	198,305,638.68			591	Dönem Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (-)	-10,505,856,265.82	0.00	0.00
	25		Maddi Duran Varlıklar	4,230,216,520.35	4,520,559,824.23	4,782,432,478.95							
		250	Arazi ve Arsalar Hesabı	1,091,163,853.12	1,195,781,481.76	1,362,969,737.62							
		252	Binalar Hesabı	2,262,497,086.87	2,258,944,918.80	2,204,262,897.45							
		253	Tesis, Makina ve Cihazlar Hesabı	246,053,745.84	312,448,649.63	374,998,001.21							

Kaynak: Sosyal Güvenlik Kurumu 2016 Yılı Faaliyet Raporu

Tablo 15. Sosyal Güvenlik Kurumu 2014 - 2016 Yılları Karşılaştırmalı Bilançosu (TL)

Aktif (Varlıklar)				2014	2015	2016	Pasif (Kaynaklar)				2014	2015	2016
		254	Taşıtlar Hesabı	10,311,475.62	12,160,595.52	12,306,064.54							
		255	Demirbaşlar Hesabı	345,226,659.88	384,571,603.82	474,673,754.62							
		257	Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)	-760,686,939.60	-908,865,094.67	-1,085,493,828.47							
		258	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	355,010,394.96	564,739,345.18	727,586,527.79							
		259	Yatırım Avansları Hesabı	680,640,243.66	700,778,324.19	711,129,324.19							
	26		Maddi Olmayan Duran Varlıklar	46,922,213.22	131,744,819.45	173,056,063.59							
		260	Haklar Hesabı	44,952,615.91	130,058,658.90	171,914,542.92							
		264	Özel Maliyetler Hesabı	2,461,996.57	2,723,199.69	2,723,199.69							
		268	Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)	-492,399.26	-1,037,039.14	-1,581,679.02							
	29		Diğer Duran Varlıklar	536,555.23	137,857.15	146,016.52							
		294	Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varl. Hesabı	536,555.23	137,857.15	146,016.52							
Aktif Toplamı				**65,906,179,832.74**	**79,060,983,043.68**	**99,126,158,399.26**	**Pasif Toplamı**				**65,906,179,832.74**	**79,060,983,043.68**	**99,126,158,399.26**

Kaynak: Sosyal Güvenlik Kurumu 2016 Yılı Faaliyet Raporu

Sosyal güvenlik kurumu aynı şekilde IPSAS 1'e uygun olarak varlıklarını ve yükümlülüklerini ilgili sınıflara ayırarak finansal durum tablosunu uygun şekilde açıklamıştır.

Sosyal güvenlik kurumu faaliyet raporlarını incelediğimizde IPSAS'lara uygun olarak raporlama yaptığı görülmektedir. IPSAS 1'de belirtilen tabloları ve dipnotlarında kamuyu bilgilendirecek bilgiler görülmektedir. Sayıştayın 2016 yılı Kurum ile ilgili denetim raporunda bazı aksaklıklara değindiği görülmüştür. Bunlar genel olarak kurum alacaklarının muhasebeleştirme yöntemi, faaliyet ve alacak hesaplarına ilişkin tahsilatların emanet hesaplarından mahsup edilmemesi nedeniyle SGK'nın varlık ve yükümlülüklerinin hatalı olması, sistemsel sorunlar nedeniyle alacakların takibinin yapılamaması, yapılan ödemelerin sistemsel kaynaklı düzgün olarak takip edilememesi, Kurumun Mali Tablolarında Yer Alan ve Süresi İçinde Ödenmeyen Hizmet Borçlanmalarına Ait Tahakkuk Kayıtlarının Güncellenmemesi gibi sorunlar belirtilmiştir. IPSAS'larda belirtilen tahakkuk esaslı muhasebe politikalarının benimsenmiş olması ve buna uygun raporlama yapıldığı görülmektedir. Ancak tam tahakkuk sistemine Türkiye'nin diğer ülkelere göre daha geç geçmiş olması bazı sorunlara neden olabilmektedir.

3.6.6.2. Ankara Belediyesi Örneği

Ankara Büyükşehir Belediyesini incelediğimizde:

Şekil 25. Ankara Büyükşehir Belediyesi 2016 yılı Bütçe Gider Gerçekleşme Tablosu

	2015 Bütçesi (TL)	Gerçekleşme Miktarı (TL)	2016 Bütçesi (TL)	Gerçekleşme Miktarı (TL)
Personel Gideri	350.923.832,82	292.739.437,04	360.985.093,50	296.035.052,84
SGK Dev. Prim Giderleri	44.480.557,00	39.972.409,54	51.622.735,00	42.158.321,47
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	1.276.081.952,00	1.810.554.218,79	2.348.979.680,50	2.257.754.496,11
Faiz Giderleri	195.100.000,00	198.510.682,28	174.414.500,00	174.413.246,61
Cari Transferler	178.420.341,00	249.477.052,38	340.710.078,00	334.287.426,74
Sermaye Giderler	1.278.422.190,00	1.433.042.565,68	1.822.140.125,00	1.796.900.456,08
Sermaye Transferleri	10.200.000,00	5.021.180,00	1.000.000,00	1.000.000,00
Borç Verme	136.171.127,18	110.000.000,00	435.079.500,00	435.070.877,54
Yedek Ödenek	380.200.000,00	0,00	68.288,00	0,00
Toplam	3.850.000.000,00	4.139.317.545,71	5.535.000.000,00	5.337.619.877,39

Kaynak: Sayıştay 2016 yılı Ankara Büyükşehir Belediyesi Denetim Raporu

Şekil 26. Ankara Büyükşehir Belediyesi 2016 yılı Bütçe Gelir Gerçekleşme Tablosu

	2015 Bütçesi (TL)	Gerçekleşme Miktarı (TL)	2016 Bütçesi (TL)	Gerçekleşme Miktarı (TL)
Vergi Gelirleri	109.148.701,00	63.114.308,19	107.633.571,20	101.566.476,54
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	107.384.165,00	105.202.624,51	116.252.576,00	104.404.672,73
Alınan Bağış ve Yardımlar	2.273.918,00	27.098.215,89	466.306,30	29.137.224,17
Diğer Gelirler	2.970.042.062,00	3.175.268.090,42	3.283.281.277,70	3.737.757.698,45
Sermaye Gelirleri	661.151.149,00	1.007.160.118,45	2.027.266.262,80	1.297.032.336,91
Alacaklardan Tahsilat			100.001,00	90.878.779,57
Toplam(Net)	3.849.999.995,00	4.377.843.357,46	5.534.999.995,00	5.360.777.188,37
Tahsilattan Red ve İadeler	5,00	11.551.556,61	5,00	5.765.393,12
Toplam	3.850.000.000,00	4.389.394.914,07	5.535.000.000,00	5.366.542.581,49

Kaynak: Sayıştay 2016 yılı Ankara Büyükşehir Belediyesi Denetim Raporu

Ankara Büyükşehir Belediyesi IPSAS'larda belirtildiği gibi bütçe gerçekleşmelerini gösteren tabloyu hazırlamıştır. Ankara Büyükşehir Belediyesi aynı şekilde finansal durum tablosunu ve faaliyet sonuçları tablosunu tahakkuk esaslı sisteme göre düzenlemiştir. Ancak IPSAS'larda belirtilen diğer tablolara ilişkin eksiklikler bulunmaktadır. Sayıştayın 2016 yılı denetim raporunu incelediğimizde alınan banka kredilerinin faizlerinin gider tahakkuk hesaplarında izlenmediği, sermayeye ilave edilen şirket karlarının ilgili hesaplarda izlenmemesi, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde üst hakkı kurulan taşınmazların hizmet imtiyaz varlığı hesabı ile ilgili taahhüt hesaplarında izlenmemesi gibi sorunlarla karşılaşılmıştır.

BÖLÜM IV: SONUÇ

Dünya' da nakit esaslı muhasebe sisteminin getirdiği eksiklikler nedeniyle ülkeler artık tahakkuk esaslı muhasebe sistemine doğru geçiş yapmakta ve varlıklarını ve yükümlülüklerini daha iyi izleyebilme, stratejik kararlar alabilme ve ileriye dönük planları daha net şekilde yapabilmektedirler. Pricewaterhousecoopers'ın uluslararası düzeyde devletlerin benimsedikleri muhasebe sistemleri ile ilgili yaptığı araştırmada 2013 yılında nakit esaslı muhasebe sistemini benimseyen 31 ülke ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemini benimseyen 26 ülke varken 2020 yılında beklenilen durumda 5 adet nakit esasını benimseyen ve 81 adet tahakkuk esasını benimseyen ülke olacaktır.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi hem ülkenin varlık ve yükümlülüklerini daha iyi görmesini sağlarken aynı zamanda ülkeler arası finansal tabloların karşılaştırmasında da finansal tablo kullanıcılarına daha çok katkıda bulunmaktadır.

1990'lı yıllarda başlayan kamu reformu (NPM) süreci daha da hızlanmış ve giriş bölümünde belirtildiği gibi Amerika Birleşik Devletleri'nde benimsenen kamu sektörü kurumları ile özel sektör işletmeleri aynı işlemleri yapıyorsa neden farklı muhasebe işlemleri yapsınlar sloganının paralelinde kamu sektörü ve özel sektör muhasebe politikalarının yakınsaması sağlanmaya başlanmıştır.

Dünya'da özel sektörler için yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları arasındaki farklılıklar her geçen gün giderilmektedir. Özellikli kamu konuları hariç yapılan araştırma sonucunda IFRS'ler ile IPSAS'lar arasında belirli farklılıklar bulunmaktadır ve çalışmada bu farklılıklar tespit edilip belirtilmiştir. Bu farklılıkların sebepleri arasında birincisi kamu sektörü ve özel sektörün doğası gereği olan farklılıklar dışında, IPSAS'ların IFRS'ler ışığında güncellenmesinden dolayı oluşan farklılıklar olduğu düşünülmektedir. Zamanla bu farklılıklar da yapılacak güncellemeler ve çıkarılacak yeni standartlarla ortadan kaldırılacağı beklenmektedir. Özel sektör ve kamu kuruluşlarının doğası gereği oluşan farklılıklar nedeni ile IFRS paralelinde olmayan sadece kamu kuruluşları için çıkarılmış olan IPSAS 22 Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması, IPSAS 23 Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler ve IPSAS 24 Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu standartları çıkarılmıştır.

Gelişmiş ülkeler olarak nitelendirebileceğimiz İngiltere başta olmak üzere, Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya, Yeni Zelanda, İsveç ve Kanada hukuksal anlamda IPSAS'lara uyum süreci konusunda hızlı bir değişim süreci göstermekte ve ülkelerindeki kamu kuruluşlarının tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe ve IPSAS standartlarına uyumlu finansal tablolar çıkarmasına ilişkin gerekli adımları atmaktadırlar.

Türkiye bu konuda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile önemli bir adım atmış olsada belirtilen gelişmiş ülkelere göre daha geç kalmıştır. 5018 sayılı Kanun ile tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçişin önü açılmış ancak henüz tam tahakkuk esasına dayanan muhasebe sistemi uygulama anlamında gerçekleştirilememiştir. 5018 sayılı Kanun ile temelleri atılan Devlet Muhasebe Standartları Kurulu'nun kurulmasıyla birlikte Türkiye'ninde uluslararası düzeyde IPSAS'lara uyum sürecini başlattığı söylenebilir.

IPSAS'lar Türkiye'de aynen kabul edilmekte ancak Türkiye'nin ilgili standartları geriden takip ettiği görülmektedir. Ancak halihazırda uluslararası düzeyde 40 adet standart yayımlanmışken Türkiye'de 30 adet standart yayımlanmıştır.

Devlet Muhasebe Standartları olarak kabul edilen IPSAS'ların ülkemizde uygulama durumlarını incelediğimizde kurumların standartta belirtilen her finansal tabloyu tam olarak hazırlamadığı ve eksikliklerin olduğu görülmektedir. Ancak zamanla kamu kuruluşlarının tam tahakkuk sistemine geçmesiyle birlikte bu eksiklikler giderileceği düşünülmektedir.

Tam tahakkuk sistemine geçiş sürecinde Sayıştay denetim raporlarında 5018 sayılı Kanun'da belirtilen hükümlere göre denetim yapmakta ancak tahakkuk kayıtlarına ilişkin eksiklikler karşımıza çıkabilmektedir.

Sonuç olarak Dünya'da tam tahakkuk sistemi ve IPSAS'lar büyük kabul görmektedir ve ülkeler sistemlerini bu yöne doğru değiştirmektedirler. Ülkelerarası karşılaştırılabilirlik ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçları doğrultusunda daha doğru bilgiler bu sayede sağlanabilecek, ülkeler varlık ve yükümlülüklerini daha net görebildikleri ile stratejik kararlar alırken daha ne planlamalar yapılabilecektir. IPSASB'ın yaptığı çalışmalar ile özel sektör ile kamu sektörü muhasebe açısından birbirine daha çok yaklaşacaktır. Yapılan

çalışma ile devlet muhasebesinin gelişimi açıklanmış ve gidebileceği yön ve gelişimler açıklanmaya çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

ACCA. (2006). ***Accounting For Heritage Assets Under The Accrual Basis Of Accounting*** . London: ACCA.

ACCA. (2017). ***Ipsas İmplementation: Current Status And Challenges***. London: ACCA.

Aggestam, C., & Andernack, P. (2016). ***Interpretation and Application of IPSAS***. Cornwall: Wiley.

Akdoğan, A. (2005). ***Kamu Maliyesi*** (Cilt 10). Ankara: Gazi Kitapevi.

Akdoğan, N. (2016). ***Sayıştay Eğitimleri 2016.*** Ankara: Başkent Üniversitesi.

Akdoğan, N., & Tenker, N. (2007). ***Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*** (11. Baskı Ankara: Gazi Kitapevi.

Alla, M. (2014). The Accounting for the Service Concession Arrangements in Albania. ***Conference of Informatics and Management Sciences***, 222-225.

Ambashe, M., & Alrawi, H. A. (2013). The Development of Accounting through the History. ***International Journal of Advances in Management and Economics****, 2*(2), 95-100.

Andreas, B. (2009). ***Public Sector Financial Management***. Harlow: Pearson Education.

Annette, I., Robson, E., Dauben, J. W., Plofker, K., Berggren, L., & Katz, V. J. (1931). *The* ***Mathematics of Egypt, Mesopotamia, China, India, and Islam: A Sourcebook***. Princeton: Princeton University Press.

Ashwe, C. (2016). ***Budgeting Processes and Procedures Zero-Based Budgeting Initiative***. Makurdi: NIQS.

Baker, R., & Rennie, M. (2006). Forces Leading to the Adoption of Accrual Accounting by the Canadian Federal Government: An Institutional Perspective. ***Canadian Accounting Perspectives***, 83-112.

Ball, I., & Pflugrath, G. (2012). Government Accounting - Making Enron look good. ***World Economics***, 1-18.

Bandy, G. (2015). ***Financial Management and Accounting in the Public Sector***. Routledge: Taylor & Francis Group.

Barton, A. (2007). Accrual Accounting and Budgeting Systems Issues in Australian Governments. ***Australian Accounting Review***, 38-50.

Bovens, M. (2007). Analysing and Accessing Accountability: A Conceptual Framework. ***European Law Journal***, 447-468.

Broadbent, J., Jacobs, K., & Laughlin, R. (2001). Organizational Resistance Strategies to Unwanted Accounting. ***Accounting, Auditing and Accountability Journal***, 565-586.

Cebeci, A. U., & Tosun, H. (2006). ***Açıklamalı ve Karşılaştırmalı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve İkincil Mevzuat***. Ankara.

Champoux, M. (2006). Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions. ***Harward Law School Federal Budget Policy Seminar*** (s. 9). Boston: Harvard.

Chan, J. L. (2008). The History of American Government Accounting Reform. J. L. Chan, ***American Government Accounting Standards*** (s. 1-16).

Commonwealth Department of Treasury. (2000). ***Accrual Uniform Presentation Framework.*** Canberra: Commonwealth of Australia.

Çoşan, M. H. (1980). ***Devlet Muhasebesi***. Ankara: Yeni Uğur Matbaası.

Dağ, Ö. (2016). ***Merkezi Yönetim İçin Devlet Muhasebesi*** (5 b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Devlet Planlama Teşkilatı. (2000). ***Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu.*** Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı.

DMS 1. (2008). ***Devlet Muhasebe Standardı 1 Mali Tabloların Sunulması***. Ankara: Devlet Muhasebe Standartları Kurulu.

Downs, A. (1957). ***An Economic Theory of Democracy***. New York: Harper&Row Publishers.

Edwards, J. R. (1999). A lost accounting system and its significance cance for classical capitalism: The double account system at Schneider & Company in the mid-nineteenth century. ***Accounting and Business Research***, 175-176.

Elitaş, C. (2011). ***UFRS Uygulamaları.*** Ankara: Hipotez Yayınları.

Ellwood, S. (2003). Bridging the GAAP Across the UK Public Sector. ***Accounting and Business Research***, 105-121.

European Commission. (2013). ***Towards Implementing Harmonised Public Sector Accounting Standards In Brüksel***: European Commission.

European Communities, International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Develop, United Nations, & World Bank. (2009). ***System of National Accounts 2008***. New York: World Bank.

European Union. (2013). ***European system ESA 2010***. Luxemburg: European Union.

Financial Accounting Foundation. (2008). ***2008 Annual Report***. FASB: FAF.

Güvemli, O. (1995). ***Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar.*** İstanbul: Avcıol Basım.

Güvemli, O., & Güvemli, B. (2015). Osmanlı Devlet Muhasebesinde Kayıt Düzeni ve Defter Sistemi. ***III International Scientific Conference*** (s. 18-42). Saint Petersburg: MUFAD.

Hathorn, M. (2007). ***Report by International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB).*** New York: IFAC.

Heald, D. (2003). The global revolution in government accounting. ***Public Money & Management***, 11-12.

Hood, C. A. (1991). Public Management for all seasons? ***Public Administration***, 3-19.

Hoque, Z., & Moll, J. (2001). Public Sector Reform Implications for Accounting, Accountability and. ***The International Journal of Public Sector Management***, 304.

IFAC. (2006). ***The Road to Accrual Accounting in the United States of America***. London: IFAC.

IFAC. (2007). ***Ipsas Adoption By Governments*** . London: IFAC.

IFAC, I. F. (2003). ***Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities***. New York: International Federation of Accountants.

IMF, (2014). ***Government Finance Statistics Manual 2014***. Washington: International Monetary Fund.

IPSAS. (2003). ***IPSAS 3 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors***. London: IPASB.

IPSASB. (2000). ***IPSAS 18 Segment Reporting***. London: IFAC.

IPSASB. (2000). ***IPSAS 2 Cash Flow Statements***. London: IFAC.

IPSASB. (2000). ***IPSAS 5 Borrowing Costs***. London: IFAC.

IPSASB. (2001). ***Financial Reporting in Hyperinflationary Economies***. London: IFAC.

IPSASB. (2001). ***IPSAS 11 Construction Contracts***. London: IFAC.

IPSASB. (2001). ***IPSAS 9 Revenue From Exchange Transactions***. London: IFAC.

IPSASB. (2002). ***IPSAS 19 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets***. London: IFAC.

IPSASB. (2002). ***IPSAS 20 Related Party Disclosures***. London: IFAC.

IPSASB. (2006). ***Events After the Reporting Date***. London: IFAC.

IPSASB. (2006). ***IPSAS 13 Leases***. London: IFAC.

IPSASB. (2006). ***IPSAS 16 Investment Property***. London: IFAC.

IPSASB. (2006). ***IPSAS 17 Property, Plant and Equipment***. London: IFAC.

IPSASB. (2006). ***IPSAS 1—Presentation Of Financial Statements***. London: IFAC.

IPSASB. (2006). ***IPSAS 22 Disclosure Of Financial Information About The General Government Sector*** . London: IFAC.

IPSASB. (2006). ***IPSAS 24 Presentation Of Budget Information In Fınancial Statements***. London: IFAC.

IPSASB. (2006). ***IPSAS 4—The Effects Of Changes In Foreign Exchange Rates***. London: IFAC.

IPSASB. (2006). ***IPSAS 6 Consolidated and Separate Financial Statements***. London: IFAC.

IPSASB. (2006). ***IPSAS 7 Investments in Associates***. London: IFAC.

IPSASB. (2006). ***Revenue From Non-Exchange Transactıons (Taxes And Transfers)***. London: IFAC.

IPSASB. (2008). ***IPSAS 21 Impairment Of Non-Cash-Generating Assets***. London: IFAC.

IPSASB. (2013). ***IPSAS 26 Impairment of Cash-Generating Assets***. London: IFAC.

IPSASB. (2013). ***IPSAS 28 Agriculture***. London: IFAC.

IPSASB. (2013). ***IPSAS 29 Financial Instruments: Recognition and Measurement***. London: IFAC.

IPSASB. (2013). ***IPSAS 30 Financial Instruments Disclosures***. London: IFAC.

IPSASB. (2013). ***IPSAS 32 Service Concession Arrangements***. London: IFAC.

IPSASB. (2014). ***The International Public Sector Accounting Standards Board Governance Review Group***. New York: IPSASB.

IPSASB. (2015). *IPSAS 33* ***First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs***. London: IFAC.

IPSASB. (2015). *IPSAS 35* ***Consolidated Financial Statements***. London: IFAC.

IPSASB. (2015). *IPSAS 36* ***Investments in Associates and Joint Ventures***. London: IFAC.

IPSASB. (2015). *IPSAS 37* ***Joint Arrangements***. London: IFAC.

IPSASB. (2015). *IPSAS 38* ***Disclosure of Interests in Other Entities***. London: IFAC.

IPSASB. (2015). *IPSAS* ***Separate Financial Statements***. London: IFAC.

IPSASB. (2016). ***Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting***. New York: International Public Sector Accounting Standards Board.

IPSASB. (2016). ***Handbook of International Public Sector Accounting***. New York: IFAC.

IPSASB. (2016). ***IPSAS 39 Employee Benefits***. London: IFAC.

IPSASB. (2017). ***Financial Reporting for Heritage in the Public Sector***. London: IFAC.

IPSASB. (2017). ***Handbook of International Public Sector Accounting***. New York: IFAC.

IPSASB. (2017). ***IPSAS 40 Public Sector Combinations***. London: IFAC.

Jones, G. (1996). Resource Accounting and Budgeting: Another False Trail? ***Perspectives on Accrual Accounting****: IFAC*, 32.

Karaarslan, E. (2005). ***Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebe Standartları***. Ankara: Türmob.

Karaarslan, E. (2006). ***Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni***. Ankara: Devlet Muhasebat Genel Müdürlüğü.

Kavanagh, S. C. (2011). ***Zero-Base Budgeting Modern Experiences and Current Perspectives***. Chicago: Government Finance Officers Association Research and Consulting Center.

Kavanagh, S. C., Jon, J., & Fabian, C. (2011). ***Anatomy of a Priority-Driven Budget Process***. Chicago: The Government Finance Officers Association.

Kerimoğlu, B., Kızılkaya, E., Kulaksız, H., Hastürk, M., Gülşen, H., & Karaarslan, E. (2006). ***Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi*** (1 b.). Ankara: Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği.

Kober, R., Lee, J., & Ng, J. (2010). Mind Your Accruals: Perceived Usefulness Of Financial Information In The Australian Public Sector Under Different Accounting Systems. ***Financial Accountability & Management***,, 267-299.

Mahalli İdareler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği. (2016). ***Mahalli İdareler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği***. Ankara: İçişleri Bakanlığı.

Matheson, A. (2003). ***Better Public Sector Governance: The Rationale for Budgeting and Accounting Reform in Western Nations. In Models of Public Budgeting and Accounting Reform***. Paris: OECD.

Mattisson, O., Paulsson, G., & Tagesson, T. (2003). ***Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe***. Frankfurt: Fachverlag Moderne Wirtschafts.

Michel, T. (2009). Did you say Debit? ***AUGSB e-Journal***, 33-41.

Monsen, N. (2001). Cameral Accounting and Cash Flow reporting: Some Implications For Use Of the Direct or Indirect Method. ***The European Accounting Review***, 705-724.

Muhasebat Genel Müdürlüğü. (2003). ***Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları***. Ankara: Maliye Bakanlığı.

Müller, T., Berger, M., & IPSASB Member,. (Global IPSAS Adoption). ***A snapshot of GAAP***. Ottawa: Ernst & Young.

Nikitin, M. (2001). The birth of a modern public sector account ing system in France and Britain and the influence of Count Mollien. ***Accounting History***, 75-101.

Öz, A. (2008). ***Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi***. Ankara: Maliye.

Parker, L., & Gould, G. (1999). Changing Public Sector Accountability: Critiquing New Directions. ***Accounting Forum***, 109-135.

Paulsson, G. (2006). Accrual Accounting In The Public Sector: Experiences From The Central Government In Sweden. ***Financial Accountability & Management***, 47-62.

Pidgeon, C. (2010). ***Methods of Budgeting***. Dublin: Northern Ireland Assembly Research and Library Services.

Pollanen, R., & Loiselle-Lapointe, K. (2012). Accounting Reform in the Government of Canada: Exploratory Evidence on Accrual Accounting Adoption and Impact. ***Financial Accountability & Management***, 359-377.

Pollanen, R., & Pollanen, E. (2009). Financial Control and Accountability in Local Government: Recent Initiatives in Ontario. ***International Journal of Business and Public Administration***, 83-97.

PriceWaterhouseCoopers. (2013). ***Towards a new era in government accounting and reporting***. London: PriceWaterhouseCoopers.

PriceWaterhouseCoopers. (2015). ***Towards a New Era in Government Accounting and Reporting***. London: PriceWaterhouseCoopers.

Professional Education Services. (2013). ***Basic Governmental Accounting Concepts Including Fund Accounting***. Granite Bay: Professional Education Services.

Public Sector Committee. (2002). ***Resource Accounting Framework of Accounting Standart Setting in the UK Central Government***. London: IFAC.

Rascona, P. M., & Brown, W. (2011). ***Dodd-Frank Wall Street Reform Act: Role of the Governmental Accounting Standards Board in the Municipal Securities Markets and Its Past Funding*** . Washington: United States Government Accountability Office.

Richardson, R. (2006). Opening and Balancing the Books: The New Zealand Experience. ***Perspectives on Accrual Accounting****: IFAC Occasional Paper*, 6.

Robb, A. N. (2007). Globalization: Governmental Accounting and International Financial Reporting Standards. ***Social-Economic Review***, 726.

Rose-Ackerman, S. (1978). ***Corruption: A Study in Political Economy***. New York: Academic Press.

Rossi, F. M., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. (2016). Introduction: The Gordian knot of public sector accounting and the role of the International Public Sector Accounting Standards. ***International Review of Administrative Sciences***, 718-723.

Ruppel, W. (2005). ***Governmental Accounting Made Easy***. New Jersey: John Wiley & Sons.

Sağlam, N., Şengel, S., & Öztürk, B. (2009). ***TMS Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması***. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Simon, H. A. (1954). ***Centralization vs. decentralization in organizing the controller's department: A research study and report***. Michigan: Controllership Foundation.

Simpkins, K. (1998). Budgeting and Accounting Issues - New Zealand. ***Federation of Accountants Public Sector Committee Executive Forum*** (s. 1-14). Washington DC: IPSASB.

Ström, S. (1996). Full Accrual Government Accounting in Sweden. ***Perspectives on Accrual Accounting: IFAC Occasional Paper***, 26.

Strong, W. F., & Cook, J. A. (2007). Reviving the Dead Greek Guys. ***Global Media Journal Summer.***

Thatcher, M. (1995). ***Downing Street Years***. London: Harper Collins.

Tikk, J. (2010). Accountıng Changes In The Public Sector In Estonia. ***Verslas: teorija ir praktika***, 77-85.

Toudas, K., & Poutos, E. (2013). Concept, Regulations And Institutional Issues Of Ipsas: A Critical Review. ***European Journal of Business and Social Sciences***, 43-54.

Warren, K. (1994). Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience. ***IFAC Occasional Paper*** *1*, 12.

Yanık, S. S. (2000). ***Türkiye'deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Yeni Devlet Muhasebe Sisteminin Oluşturulması***. Ankara: Gazi Üniversitesi.

Yılmaz, S. (2007). Performans Esaslı Bütçenin Gelişimi ve Uygulanması. ***Bütçe Dünyası Dergisi***, 22-46.

EKLER

Ek 1 Örnek 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**	
Toplam		**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**	
Toplam		**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**	
Toplam		**X**		**X**
Uzun vadeli yabancı kaynaklar				
Borçlar	**X**		**X**	
Karşılıklar	**X**		**X**	
Çalışanların sosyal güvencesi	**X**		**X**	
Emekli maaşları için ayrılan fonlar	**X**		**X**	
Toplam		**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**

Ek 2 Faaliyet Sonuçları Tablosu

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

Ek 3 Net Varlıklar/Özkaynak Değişim Tablosu

	Net Değer	**Yeniden değerleme yedeği**	**Kur farkı yedekleri**	**Birikmiş fark (+/-)**	**Toplam**
31 Aralık 200(t-2) tarihindeki bakiye	**X**	**X**	**(X)**	**X**	**X**
Muhasebe politikalarındaki değişiklikler	**(X)**			**(X)**	**(X)**
Yeniden belirtilen bakiye	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**
Varlıkların yeniden değerlemesinden elde edilen olumlu fark		**X**			**X**
Yatırımların yeniden değerlemesinden kaynaklanan olumsuz fark		**(X)**			**(X)**
Para biriminin çevrilmesinden doğan kur farkları			**(X)**		**(X)**
Malî performans tablosunda muhasebeleştirilmeyen net farklar **(+/-)**		**X**	**(X)**		**X**
Döneme ait net olumlu fark				**X**	**X**
31 Aralık 200(t-1) tarihindeki bakiye	**X**	**X**	**(X)**	**X**	**X**
Varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan olumsuz fark		**(X)**			**(X)**
Yatırımların yeniden değerlemesinden kaynaklanan olumlu fark		**X**			**X**
Para biriminin çevrilmesinden doğan kur farkları			**(X)**		**X**
Malî performans tablosunda muhasebeleştirilmeyen net farklar **(+/-)**		**(X)**	**(X)**		**(X)**
Döneme ait net olumsuz fark				**(X)**	**(X)**
31 Aralık 200(t) tarihindeki bakiye	**X**	**X**	**(X)**	**X**	**X**

Ek 4 Malî Varlık/Yükümlülük Değişim Tablosu

	Dön. Başı Değer	Dön. Sonu	Değişim		Dön. BaşıDeğer	Dön. Sonu	Değişim
Malî varlığın türü	**X**	**X**	**%**		**X**	**X**	**%**
A-Malî varlık toplamı	**X**	**X**	**%**		**X**	**X**	**%**
Malî yükümlülüğün türü	**X**	**X**	**%**		**X**	**X**	**%**
B-Malî yükümlülük toplamı	**X**	**X**	**%**		**X**	**X**	**%**
Net Malî Değer (A-B)	**(X)**	**(X)**	**%**		**(X)**	**(X)**	**%**

Ek 5 Nakit Akış Tablosu

	200(t)	200(t-1)
ESAS FAALİYETLERDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI		
Nakit Girişleri		
Vergiler	X	X
Teşebbüs ve mülkiyet gelirleri	X	X
Alınan bağış ve yardımlar	X	X
Faiz gelirleri	X	X
Diğer nakit girişleri	X	X
Nakit Çıkışları		
Personel giderleri	(X)	(X)
Sağlık ve sosyal güvenlik giderleri	(X)	(X)
Mal ve hizmet alım giderleri	(X)	(X)
Faiz giderleri	(X)	(X)
Diğer nakit çıkışları	(X)	(X)
Esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışları	X	X
YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI		
Nakit Girişleri		
Tesis ve ekipmanların satışından kaynaklanan nakit girişleri	X	X
Menkul kıymet satışından kaynaklanan nakit girişleri	X	X
Diğer yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişleri	X	X
Nakit Çıkışları		
Tesis ve ekipman alımına yönelik nakit çıkışları	(X)	(X)
Menkul kıymet alımına yönelik nakit çıkışları	(X)	(X)
Diğer yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışları	(X)	(X)
Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışları	X	X
FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI		
Nakit Girişleri		
Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri	X	X
Diğer finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişleri	X	X
Nakit Çıkışları		
Alınan borçların geri ödenmesinden kaynaklanan nakit çıkışları	(X)	(X)
Dağıtılan temettülerden kaynaklanan nakit çıkışları	(X)	(X)
Diğer finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışları	(X)	(X)
Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışları	X	X
Nakit ve nakit ve nakit benzeri varlıklardaki net artış/azalma	X	X
Dönem başındaki nakit ve nakit benzeri varlıklar	X	X
Dönem sonundaki nakit ve nakit benzeri varlıklar	X	X

Ek 6 Merkezi Yönetim Mevcut Hesap Planı

HESAP PLANI

Aktif Hesaplar

1-Dönen Varlıklar

10 Hazır Değerler

100 Kasa Hesabı

101 Alınan Çekler Hesabı

102 Banka Hesabı

103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)

104 Proje Özel Hesabı

105 Döviz Hesabı

106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)

107 Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı

108 Diğer Hazır Değerler Hesabı

109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı

11 Menkul Kıymet ve Varlıklar

110 Hisse Senetleri Hesabı

111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı

112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı

117 Menkul Varlıklar Hesabı

12 Faaliyet Alacakları

120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı

121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı

122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı

127 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı

13 Kurum Alacakları

130 Dış Borcun ikrazından Doğan Alacaklar Hesabı

131 Para Piyasası Nakit işlemleri Alacakları Hesabı

132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabı

138 Takipteki Kurum Alacakları Karşılığı Hesabı (-)

139 Diğer Kurum Alacakları Hesabı

14 Diğer Alacaklar

140 Kişilerden Alacaklar Hesabı

15 Stoklar

150 ilk Madde ve Malzeme Hesabı

151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı

152 Mamuller Hesabı

153 Ticari Mallar Hesabı

155 Atölyeler Hesabı

157 Diğer Stoklar Hesabı

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)

16 Ön Ödemeler

160 iş Avans ve Kredileri Hesabı

161 Personel Avansları Hesabı

162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı

164 Akreditifler Hesabı

165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı

166 Proje Özel Hesabından Verilen Avans ve Akreditifler Hesabı

167 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans ve Akreditifleri Hesabı

18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı

181 Gelir Tahakkukları Hesabı

19 Diğer Dönen Varlıklar

190 Devreden Katma Değer Vergisi Hesabı

191 indirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı

194 Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı

197 Sayım Noksanları Hesabı

198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Hesabı

2- Duran Varlıklar

21 Menkul Kıymet ve Varlıklar

217 Menkul Varlıklar Hesabı

22 Faaliyet Alacakları

220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı

222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı

227 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı

23 Kurum Alacakları

230 Dış Borcun ikrazından Doğan Alacaklar Hesabı

232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

239 Diğer Kurum Alacakları Hesabı

24 Malî Duran Varlıklar

240 Malî Kuruluşlara Yatı rılan Sermayeler Hesabı

241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatı rılan Sermayeler Hesabı

242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatı rılan Sermayeler Hesabı

247 Sermaye Taahhütleri Hesabı (-)

248 Diğer Malî Duran Varlıklar Hesabı

25 Maddi Duran Varlıklar

250 Arazi ve Arsalar Hesabı

251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı

252 Binalar Hesabı

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı

254 Taşıtlar Hesabı

255 Demirbaşlar Hesabı

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı

257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

258 Yapılmakta Olan Yatı rımlar Hesabı

259 Yatı rım Avansları Hesabı

26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

260 Haklar Hesabı

263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı

264 Özel Maliyetler Hesabı

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı

268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı

281 Gelir Tahakkukları Hesabı

29 Diğer Duran Varlıklar

293 Gelecek Yıllar ihtiyacı Stoklar Hesabı

294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı

297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesabı

299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

Pasif Hesaplar

3- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

30 Kısa Vadeli iç Malî Borçlar

302 Para Piyasası Nakit işlemleri Borçları Hesabı

303 Kamu idarelerine Malî Borçlar Hesabı

304 Cari Yılda Ödenecek Tahviller Hesabı

305 Bonolar Hesabı

307 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı

308 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Hesabı(-)

309 Kısa Vadeli Diğer iç Malî Borçlar Hesabı

31 Kısa Vadeli Dış Malî Borçlar

310 Cari Yılda Ödenecek Dış Malî Borçlar Hesabı

32 Faaliyet Borçları

320 Bütçe Emanetleri Hesabı

322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı

323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı

325 Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı

329 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

33 Emanet Yabancı Kaynaklar

330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

332 Okul Pansiyonları Hesabı

333 Emanetler Hesabı

337 Mutemetlikler Cari Hesabı

338 Konsolosluk Cari Hesabı

339 Risk Hesabı

34 Alınan Avanslar

340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

349 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

36 Ödenecek Diğer Yükümlülükler

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı

361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı

362 Fonlar veya Diğer Kamu idareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı

363 Kamu idareleri Payları Hesabı

368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı

37 Borç ve Gider Karşılıkları

372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı

38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı

381 Gider Tahakkukları Hesabı

39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabı

397 Sayım Fazlaları Hesabı

399 Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı

4- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

40 Uzun Vadeli iç Malî Borçlar

403 Kamu idarelerine Malî Borçlar Hesabı

404 Tahviller Hesabı

407 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı

408 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Hesabı (-)

409 Uzun Vadeli Diğer iç Malî Borçlar Hesabı

41 Uzun Vadeli Dış Malî Borçlar

410 Dış Malî Borçlar Hesabı

42 Faaliyet Borçları

429 Diğer Faaliyet Borçları Hesabı

43 Diğer Borçlar

430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı

439 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

44 Alınan Avanslar

440 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

449 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

47 Borç ve Gider Karşılıkları

472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı

479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı

48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı

481 Gider Tahakkukları Hesabı

49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

499 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı

5- Öz Kaynaklar

50 Net Değer

500 Net Değer Hesabı

51 Değer Hareketleri

510 Nakit Hareketleri Hesabı

511 Muhasebe Birimleri Arası işlemler Hesabı

512 Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı

513 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı

519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı

54 Yedekler

540 Yasal Yedekler Hesabı

549 Özel Fonlar Hesabı

57 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları

570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı

58 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları

580 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (-)

59 Dönem Faaliyet Sonuçları

590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı

591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı (-)

6- Faaliyet Hesapları

60 Gelir Hesapları

600 Gelirler Hesabı

61 indirim, iade ve iskonto Hesapları

610 indirim, iade ve iskontolar Hesabı

63 Gider Hesapları

630 Giderler Hesabı

69 Faaliyet Sonuçları

690 Faaliyet Sonuçları Hesabı

698 Enflasyon Düzeltmesi Hesabı

7- Maliyet Hesapları

8- Bütçe Hesapları

80 Bütçe Gelir Hesapları

800 Bütçe Gelirleri Hesabı

805 Gelir Yansıtma Hesabı

81 Bütçe Gelirlerinden Ret ve iade Hesapları

810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve iadeler Hesabı

83 Bütçe Gider Hesapları

830 Bütçe Giderleri Hesabı

831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı

833 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı

834 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı

835 Gider Yansıtma Hesabı

89 Bütçe Uygulama Sonuçları

895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı

9- Nazım Hesaplar

90 Ödenek Hesapları

900 Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı

901 Bütçe Ödenekleri Hesabı

902 Bütçe Ödenek Hareketleri Hesabı

903 Kullanılacak Ödenekler Hesabı

904 Ödenekler Hesabı

905 Ödenekli Giderler Hesabı

906 Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabı

907 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı

91 Nakit Dışı Teminat ve Kişilere Ait Menkul Kıymet Hesapları

910 Teminat Mektupları Hesabı

911 Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı

912 Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı

913 Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı

914 Verilen Teminat Mektupları Hesabı

915 Verilen Teminat Mektupları Karşılığı Hesabı

92 Taahhüt Hesapları

920 Gider Taahhütleri Hesabı

921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı

922 Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Hesabı

923 Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Karşılığı Hesabı

93 Verilen Garantiler Hesapları

930 Verilen Garantiler Hesabı

931 Verilen Garantiler Karşılığı Hesabı

932 VerilenTaahhüt Belgeleri Hesabı

933 Verilen Taahhüt Belgeleri Karşılığı Hesabı

934 Borç Üstlenim Taahhütleri Hesabı

935 Borç Üstlenim Taahhütleri Karşılığı Hesabı

94 Değerli Kâğıt ve Özel Tahakkuk Hesapları

940 Değerli Kâğıt Ambarları Hesabı

942 Zimmetle Verilen Değerli Kâğıtlar Hesabı

944 Yoldaki Değerli Kâğıtlar Hesabı

945 Değerli Kâğıt işlemleri Hesabı

946 Özel Tahakkuklardan Alacaklar Hesabı

947 Özel Tahakkuklar Hesabı

948 Başka Birimler Adına izlenen Alacaklar Hesabı

949 Başka Birimler Adına izlenen Alacak Emanetleri Hesabı

95 Dış Borçlanma ile ilgili Hesaplar

950 Kullanılacak Dış Krediler Hesabı

951 Kredi Anlaşmaları Hesabı

954 Risk Hesabı Alacakları Hesabı

955 Risk Hesabı Alacakları Karşılığı Hesabı

956 Genel Bütçe Dışı idareler Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı

957 Genel Bütçe Dışı idareler Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı

958 Doğrudan Dış Proje Kredilerinden Açılan Akreditifler Hesabı

959 Doğrudan Dış Proje Kredilerinden Açılan Akreditifler Karşılığı Hesabı

99 Diğer Nazım Hesaplar

990 Kiraya Ver,İrtifak Hakkı Tesis Ed. Maddi Duran Var Kayıtlı Değ.

993 Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gel

998 Diğer Nazım Hesaplar Hesabı

999 Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabı

Ek 7 İngiltere Çevre, Balıkçılık ve Su Ürünleri Bilim Merkezi Finansal Durum Tabloları

Finansal Durum Tablosu

Rakamlar 1.000 £	Not	31.03.2018		31.03.2017
Duran Varlıklar				
Maddi Duran Varlıklar	4	19,056		18,626
Finansal Varlıklar	6	150		150
Toplam Duran Varlıklar		19,206		18,776
Dönen Varlıklar				
Alacaklar	7	9,383		6,602
Nakit ve nakit Benzeri	8	6,066		8,223
Toplam Dönen Varlıklar		15,449		14,825
Toplam Varlıklar		34,655		33,601
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar				
Borçlar	9	(11,038)		(8,730)
Karşılıklar	10	(2,248)		(939)
Toplam Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		(13,286)		(9,669)
Duran Varlıklar artı/eksi Net Dönen Varlıkları/Yükümlülükler		21,369		23,932
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar				
Karşılıklar	10	(451)		(1,543)
Toplam Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar		(451)		(1,543)
Varlık/ Yükümlülük olumlu/olumsuz fark		20,918		22,389
Vergiler ve Diğer Yükümlülükler genel fon	SCTE	18,584		20,433
Değer Artışları	SCTE	2,334		1,956
Toplam Net Varlık/Özkaynak		20,918		22,389

Kaynak: Centre for Environment, Fisheries & Aquaculture Science 2018 March Financial Statements

Nakit Akış Tablosu

Çevre, Balıkçılık ve Su Ürünleri Bilim Merkezi Nakit Akış Tablosu	2017-18	2016-17
	£1.000	£1.000
Esas Faaliyetlerden Nakit Akışları		
Net İşletme Maliyeti	(29,042)	(21,525)
Gayri Nakdi İşlemler için Düzeltmeler	7,859	8,825
Ticari ve diğer alacaklardaki (Artış) / Azalış	(2,781)	743
Ticari borçlarda artış / (azalış)	2,308	83
İşletme Maliyetleri	(26)	207
Karşılıklar	(598)	(438)
Esas Faaliyetlerden Net Nakit Çıkşları	**(22,280)**	**(12,105)**
Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Akışları		
Maddi Duran Varlık Satın Alımı	(2,377)	(3,182)
Maddi Duran Varlık Satışları	-	24
Yatırım Faaliyetlerinden Net Nakit Çıkışları	**(2,377)**	**(3,158)**
Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışları		
Kredi ve Teminat Fonları	22,500	17,700
Net Finansman	**22,500**	**17,700**
Düzeltmelerden önceki dönemde nakitteki net artış / (azalış)	**(2,157)**	**2,437**
Nakit artışı / azalışı	(2,157)	2,437
Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar	8,223	5,786
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar	**6,066**	**8,223**

Kapsamlı Gider Tablosu

Kapsamlı Gider Tablosu		**2017-18**		**2016-17**
	Not	£000		£000
Toplam Esas Faaliyet Gelirleri	3	(23,447)		(24,671)
Personel Giderleri		24,924		22,580
Diğer Giderler	2	27,565		23,616
Toplam Esas Faaliyet Giderleri		**52,489**		**46,196**
Net Esas Faaliyet Giderleri		**29,042**		**21,525**
Diğer Kapsamlı Giderler				
Esas Faaliyetlerde Yeniden Sınıflandırılamayan Kalemler Yeniden Değerlemede Net Kazanç/Kayıp		(378)		(360)
Dönem Sonu Toplam Kapsamlı Gider		**28,664**		**21,165**

Fon Değişim Tablosu

Fonlarda Meydana Gelen Değişim Tablosu		Genel Fon		Değer Artış Fonu		Toplam Fon
	Not	£000		£000		£000
Cari Dönem 1 Nisan İtibari ile durum		20,433		1,956		22,389
Alınan Finansman		22,500		-		22,500
Net Faaliyet Giderleri	CSCNE	(29,042)		-		(29,042)
Parasal Olmayan Düzeltmeler	2					45
Parasal Olmayan Ücretler- Denetçi Ücretleri		45		-		
Parasal Olmayan Ücretler- Diğer		3,824		-		3,824
Rezervlerde hareket						378
Diğer Kapsamlı Giderde Tanınan: Maddi duran varlığın yeniden değerlenmesi		-		378		
Emlak Ücretleri		824		-		824
31 Mart İtibari İle Dönem Sonu Net Tutar		18,584		2,334		20,918

Ek 8 ABD National Railroad Passenger Corporation and Subsidiaries Finansal Durum Tabloları

National Railroad Passenger Corporation and Subsidiaries Finansal Durum Tablosu Rakamlar 1.000 $	2017	2016
Varlıklar		
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzeri	1,101,694	760,454
Alacaklar	336,361	294,548
Stoklar	**269,221**	255,095
Peşin Ödenen Avanslar	**54,345**	37,547
Diğer Dönen Varlıklar	**36,932**	306,342
Toplam Dönen Varlıklar	**1,798,553**	1,653,986
Duran Varlıklar		
Lokomotifler	**2,045,794**	2,127,329
Yolcu taşıma araçları	**3,312,883**	3,247,105
Gayri Maddi Duran Varlıklar	**13,522,441**	12,694,726
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri	**2,262,063**	1,713,510
Özel Maliyetler	**616,188**	572,610
Maddi Duran Varlıklar	**21,759,369**	20,355,280
Amortisman ve itfa payları	**(8,410,751)**	(8,026,218)
Toplam Duran Varlıklar	**13,348,618**	12,329,062
Diğer varlıklar		
Satış-geri-alımlarında alacaklar	**56,397**	55,833
Ertelenmiş ödemeler, mevduat ve diğer	**48,978**	43,544
Toplam Diğer varlıklar, mevduatlar ve ertelenmiş ödemeler	**105,375**	99,377
Toplam Varlıklar	**$ 15,252,546**	$ 14,082,425
Yükümlülükler ve Sermaye		
Kısa Vadeli Yükümlülükler		
Borçlar	**$ 471,944**	$ 579,686
Tahakkuk eden giderler ve diğer cari borçlar	**877,032**	1,011,063
Ertelenmiş bilet geliri	**150,456**	143,565
Uzun vadeli borç ve sermaye kiralama yükümlülüklerinin mevcut vadeleri	**136,170**	215,999
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	**1,635,602**	1,950,313
Uzun vadeli borç ve sermaye kiralama yükümlülükleri		
Sermaye kiralama yükümlülükleri	**189,704**	664,099
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	**863,041**	289,404
Toplam uzun vadeli borç ve sermaye kiralama yükümlülükleri	**1,052,745**	953,503
Diğer borçlar ve ertelenmiş krediler:		
Ertelenmiş devlet sermaye ödemeleri	**2,062,908**	1,557,909
Kaza Fonları	**149,266**	148,745
Satış geri dönüşlerinde ertelenmiş kazanç	**39,852**	44,686
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	**655,400**	781,073
Çevresel Fonlar	**116,017**	42,609
Ertelenmiş gelir vergileri	**53,159**	51,049
Diğer Yükümlülükler	**113,134**	123,474
Toplam diğer yükümlülükler ve ertelenmiş krediler	**3,189,736**	2,749,545
Toplam Yükümlülükler	**5,878,083**	5,653,361
Sermaye:		
İmtiyazlı Hisse Senedi	**10,939,699**	10,939,699
Hisse Senedi	**93,857**	93,857
Diğer Ödenmiş Sermaye	**33,091,896**	31,203,808
Birikmiş Açık	**(34,634,057)**	(33,665,346)
Birikmiş diğer kapsamlı zarar	**(116,932)**	(142,954)
Toplam Sermaye	**9,374,463**	8,429,064
Toplam Yükümlülükler ve Sermaye	**$ 15,252,546**	$ 14,082,425

National Railroad Passenger Corporation and Subsidiaries Faaliyet Sonuçları Tablosu	**2017**	**2016**
Gelirler		
Yolcu Gelirleri	**$ 2,543,899**	$ 2,495,410
Diğer	**761,806**	745,148
Toplam Gelirler	**3,305,705**	3,240,558
Giderler:		
Maaşlar, ücretler ve faydalar	**2,084,564**	2,087,609
Tren işlemleri	**287,559**	300,176
Yakıt, güç ve yardımcı programlar	**239,742**	230,369
Stoklar	**165,347**	157,943
Tesis, iletişim ve ofis ile ilgili	**179,939**	174,936
Reklam ve satış	**106,949**	104,438
Kaza ve diğer iddialar	**70,686**	72,848
Amortisman ve itfa payı	**767,013**	813,403
Diğer	**454,442**	468,625
Maddi duran varlıklara uygulanan dolaylı maliyet	**(145,846)**	(149,079)
Toplam giderler	**4,210,395**	4,261,268
Diğer (gelir) ve zarar öncesi zararı	**904,690**	1,020,710
Diğer (gelir) ve masraflar:		
Faiz geliri	**(9,055)**	(4,376)
Faiz gideri	**53,956**	65,943
Borcun Erken kapanmasından kaynaklanan zarar	**18,682**	—
Diğer Gelirler, Net	**(1,672)**	(3,615)
Diğer Giderler, Net	**61,911**	57,952
Gelir vergisinden önceki zarar	**966,601**	1,078,662
Gelir vergisi gideri	**2,110**	1,827
Net Zarar	**$ 968,711**	$ 1,080,489
Diğer kapsamlı zarar:		
Emeklilik ve diğer emeklilik sonrası fayda kalemleri: Dönem içinde ortaya çıkan net kazanç	**(111,411)**	(64,086)
Aktüeryal kayıpların itfa edilmesi	**(39,699)**	(53,331)
Önceki hizmet kredisinin itfa payı	**130,496**	130,429
Yerleşim Zararları	**(5,408)**	—
Toplam emeklilik ve diğer emeklilik sonrası yardımlar	**(26,022)**	13,012
Kapsamlı Zarar	**$ 942,689**	$ 1,093,501

Nakit Akış Tablosu

	2017	2016
Esas Faaliyetlerden Nakit Akış		
Net Kayıp	**$ (968,711)**	$ (1,080,489)
Net zararın işletme faaliyetlerinde kullanılan net nakit ile mutabakatı için yapılan düzeltmeler:		
Amortisman ve itfa payı	**767,013**	813,403
Ertelenmiş gelir vergileri	**2,110**	1,827
Maddi duran varlıklar üzerinde satış / kazancın elde edilmesi	**(4,038)**	(4,093)
Borcun erken kapatılmasından kaynaklı zarar	**18,682**	—
Diğer	**6,421**	4,615
Varlıklarda ve borçlardaki değişiklikler:		
Alacaklar	**(47,078)**	6,246
Stoklar	**(16,030)**	15,814
Peşin Ödenen Avanslar	**(16,798)**	(10,009)
Diğer Dönen Varlıklar	**269,410**	(269,689)
Diğer varlıklar, mevduatlar ve ertelenmiş masraflar	**(5,998)**	316,573
Ödenecek hesaplar, ertelenmiş bilet gelirleri, tahakkuk eden giderler ve diğer cari borçlar	**(244,415)**	577,433
Ertelenmiş devlet sermaye ödemeleri	**(83,685)**	(63,253)
Diğer borçlar ve ertelenmiş krediler	**(32,746)**	(400,331)
İşletme faaliyetlerinde kullanılan net nakit	**(355,863)**	(91,953)
Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Akışı		
Gayrimenkul ve ekipman alımları ve tadilatları	**(1,586,398)**	(1,446,634)
Mülkiyet ve ekipmanla ilgili kayıplarına bağlı sigorta gelirleri	**10,523**	9,336
Maddi duran varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen gelirler	**1,452**	2,744
Yatırım faaliyetlerinde kullanılan net nakit	**(1,574,423)**	(1,434,554)
Finansman faaliyetlerinden nakit akışı		
Federal ödenmiş sermayeden elde edilen gelirler	**1,888,088**	1,530,941
Devlet sermaye ödemelerinden elde edilen gelir	**382,974**	297,233
Borç ve sermaye kiralama yükümlülüklerinin geri ödemeleri	**(624,651)**	(114,897)
Borç ihracı tutarı	**625,115**	45,678
Finansman faaliyetleriyle sağlanan net nakit	**2,271,526**	1,758,955
Nakit ve nakde benzerivarlıklardaki nakit değişimi	**341,240**	232,448
Kısıtlanmış nakit dahil olmak üzere nakit ve nakit benzeri bakiyelerin bakiyesi	**760,454**	528,006
Dönem Sonu kısıtlanmış nakit dahil olmak üzere, nakit ve nakit benzeri bakiyeleri	**$ 1,101,694**	$ 760,454
Nakit ödemelerin eklenmesi		
Ödenen faiz, aktifleştirilmiş tutarın net tutarı	**$ 56,721**	$ 69,936
Gayri nakdi yatırım ve finansman faaliyetlerinin eklenmesi		
Mülkteki diğer gayri nakdi değişiklikler, alımlar için ödenmesi gereken tutarların tahakkukları	**215,129**	—
Emanet mevduat kullanımı yoluyla borç ve sermaye kiralama indirimi	**34,770**	—

Ek 9 Australian Rail Track Corporation Finansal Durum Tabloları

Faaliyet Sonuçları Tablosu

	Not	**2017 $'000**	2016 $'000
Devam eden operasyonlardan elde edilen gelir Erişim geliri	5(a)	**713,757**	755,705
Faiz geliri		**5,399**	10,286
Toplam Gelir		**719,156**	765,991
Diğer Gelirler Olay ve sigorta yenileme	5(e)	**4,909**	2,508
Devlet teşvikleri		**85,631**	69,523
Duran varlıkların satışı karı		**-**	371
Net döviz kazancı		**-**	6
Diğer Gelirler Olay ve sigorta yenileme		**17,072**	16,854
Toplam Diğer Gelirler		**107,612**	89,262
Toplam gelir ve diğer gelirler		**826,768**	855,253
Çalışanlara sağlanan faydalar gideri	5(b)	**(165,280)**	(166,848)
Altyapı bakımı		**(148,838)**	(152,842)
Altyapı maliyetleri	5(c)	**(50,734)**	(35,343)
Amortisman ve itfa masrafları	5(d)	**(188,582)**	(191,490)
Değer düşüklüğü	5(j)	**(1,101)**	3,015
Olay masrafları	5(e)	**(18,891)**	(7,109)
Operasyonel kiralama		**(7,056)**	(7,223)
Diğer giderler		**(65,968)**	(63,494)
Finans maliyetleri hariç masraflar		**(646,450)**	(621,334)
Faaliyetlerden elde edilen kar		**180,318**	233,919
Finansal maliyetler	5(f)	**(30,759)**	(42,141)
Gelir vergisinden önceki kar		**149,559**	191,778
Gelir vergisi (gideri) / fayda	5(g)	**(27,078)**	(74,212)
Vergi sonrası net kazanç		**122,481**	117,566
Kâr şunlara atfedilebilir: Australian Rail Track Corporation Ltd'nin hisse sahibi		**122,481**	117,566

Konsolide Finansal Durum Tablosu

		2017	2016
	Not	**$'000**	$'000
Varlıklar			
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri	6(a)	**108,236**	107,461
Alacaklar	6(b)	**72,043**	64,100
Stoklar	7(a)	**29,532**	29,094
Türev Finansal Araçlar	11(a)	-	38
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar	7(b)	**2,776**	-
Vergi Alacakları		**1,370**	1,298
Diğer Dönen Varlıklar		**6,135**	5,163
ToplamDönenVarlıklar		**220,092**	207,154
Duran Varlıklar			
Alacaklar	6(b)	645	707
Maddi Duran Varlıklar	7(c)	**4,289,850**	4,361,990
Ertelenmiş vergi varlıkları	7(e)	**193,054**	178,667
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	7(d)	**84,521**	86,561
HisseBedeli		-	19
Toplam Duran Varlıklar		**4,568,070**	4,627,944
ToplamVarlıklar		**4,788,162**	4,835,098
Yükümlülükler			
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Borçlar	6(c)	**80,701**	82,001
Faiz Gerektiren Borçlar	6(d)	**215,289**	-
Türev Finansal Araçlar	11(a)	19	-
Karşılıklar	7(f)	**55,973**	48,491
Diğer Yükümlülükler	6(e)	**42,758**	73,757
Ertelenmiş gelir - devlet teşvikleri	7(h)	**70,577**	55,868
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler		**465,281**	260,117
Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Faiz Gerektiren Borçlar	6(d)	**299,384**	644,131
Ertelenmiş gelir - devlet teşvikleri	7(h)	**425,537**	421,549
Karşılıklar	7(f)	**4,393**	3,888
Tanımlı fayda planları	7(g)	**11,069**	14,468
Diğer Yükümlülükler	6(e)	**68,154**	516

Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler		**808,537**	1,084,552
Toplam Yükümlülükler		**1,273,818**	1,344,669
Net Varlıklar		**3,514,344**	3,490,429
Özsermaye			
Özsermaye	8(a)	**2,684,226**	2,603,226
Rezervler	8(b)	**964,326**	1,023,845
Dağıtılmamış Kâr	8(c)	**(134,208)**	(136,642)
Toplam Özsermaye		**3,514,344**	3,490,429

Nakit Akış Tablosu

	Not	**2017 $'000**	2016 $'000
Esas Faaliyetlerden Nakit Akışı			
Müşteri Gelirleri		**808,439**	927,884
Tedarikçiler ve çalışanlara yapılan ödemeler		**(485,125)**	(528,708)
Devlet teşvikleri - gelir		**74,037**	37,156
		397,351	436,332
Ödenen Gelir Vergisi		**(72)**	(1,298)
Edinilen Faizler		**5,399**	10,286
Esas Faaliyetlerden Sağlanan Net Nakit Akışı	9	**402,678**	445,320
Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Akışı			
Maddi Duran Varlıklara Yapılan Ödemeler		**(264,150)**	(193,233)
Maddi olmayan varlıklar için ödemeler		**(3,257)**	(1,783)
Maddi duran varlık satışından elde edilen gelir		**570**	497
Yatırım Faaliyetlerine Yapılan Net Nakit Çıkışı		**(266,837)**	(194,519)
Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışları			
Devlet teşvikleri - ertelenmiş		**30,291**	38,807
Borçlanmalarla ilgili işlem ve faiz maliyetleri için ödemeler		**(34,413)**	(44,982)
Hasılat (geri ödemeler) / faiz taşıyan borçlar	6(d)	**(129,130)**	(365,843)
Öz kaynak fonundan elde edilen gelir	8(a)	**81,000**	-
Grup Hissedarına Ödenen Temettüler	10(b)	**(82,814)**	(91,259)
Finansman faaliyetlerinden net nakit çıkışı/girişi		**(135,066)**	(463,277)
Nakit ve nakit benzerlerinde net artış (azalış)		**775**	(212,476)
Mali yılın başında nakit ve nakde eşdeğer varlıklar		**107,461**	319,937
Dönem sonunda nakit ve nakit benzerleri	6(a)	**108,236**	107,461

Ek 10 Bütçe Hesapları

800			**Bütçe Gelirleri Hesabı**
800	**01**		**Vergi Gelirleri**
800	01	01	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler
800	01	02	Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler
800	01	03	Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri
800	01	04	Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler
800	01	05	Damga Vergisi
800	01	06	Harçlar
800	01	09	Başka Yerde Sınıflandırılamayan Vergiler
800	**03**		**Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri**
800	03	01	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri
800	03	02	Malların Kullanma veya Faaliyette Bulunma İzni Gelirleri
800	03	03	KİT ve Kamu Bankaları Gelirleri
800	03	04	Kurumlar Hasılatı
800	03	05	Kurumlar Kârları
800	03	06	Kira Gelirleri
800	03	09	Diğer Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri
800	**04**		**Alınan Bağış ve Yardımlar İle Özel Gelirler**
800	04	01	Yurtdışından Alınan Bağış ve Yardımlar
800	04	02	Merkezi Yönetim Bütçesine Dâhil İdarelerden Alınan Bağış ve Yardımlar
800	04	03	Diğer İdarelerden Alınan Bağış ve Yardımlar
800	04	04	Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Bağış ve Yardımlar
800	04	05	Proje Yardımları
800	04	06	Özel Gelirler
800	**05**		**Diğer Gelirler**
800	05	01	Faiz Gelirleri
800	05	02	Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar
800	05	03	Para Cezaları
800	05	09	Diğer Çeşitli Gelirler
800	**06**		**Sermaye Gelirleri**
800	06	01	Taşınmaz Satış Gelirleri
800	06	02	Taşınır Satış Gelirleri
800	06	03	Menkul Kıymet ve Varlık Satış Gelirleri
800	06	09	Diğer Sermaye Satış Gelirleri
800	**08**		**Alacaklardan Tahsilat**
800	08	01	Yurtiçi Alacaklardan Tahsilat
800	08	02	Yurtdışı Alacaklardan Tahsilat

810			**Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı**
810	01		Vergi Gelirlerinden Ret ve İadeler
810	01	01	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler
810	01	02	Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler
810	01	03	Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri
810	01	04	Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler
810	01	05	Damga Vergisi
810	01	06	Harçlar
810	01	09	Başka Yerde Sınıflandırılamayan Vergiler
810	**03**		**Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri**
810	03	01	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri
810	03	02	Malların Kullanma veya Faaliyette Bulunma İzni Gelirleri
810	03	03	KİT ve Kamu Bankaları Gelirleri
810	03	04	Kurumlar Hasılatı
810	03	05	Kurumlar Kârları
810	03	06	Kira Gelirleri
810	03	09	Diğer Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri
810	**04**		**Alınan Bağış ve Yardımlar İle Özel Gelirler**
810	04	01	Yurtdışından Alınan Bağış ve Yardımlar
810	04	02	Merkezi Yönetim Bütçesine Dâhil İdarelerden Alınan Bağış ve Yardımlar
810	04	03	Diğer İdarelerden Alınan Bağış ve Yardımlar
810	04	04	Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Bağış ve Yardımlar
810	04	05	Proje Yardımları
810	04	06	Özel Gelirler
810	**05**		**Diğer Gelirler**
810	05	01	Faiz Gelirleri
810	05	02	Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar
810	05	03	Para Cezaları
810	05	09	Diğer Çeşitli Gelirler
810	**06**		**Sermaye Gelirleri**
810	06	01	Taşınmaz Satış Gelirleri
810	06	02	Taşınır Satış Gelirleri
810	06	03	Menkul Kıymet ve Varlık Satış Gelirleri
810	06	09	Diğer Sermaye Satış Gelirleri
810	**08**		**Alacaklardan Tahsilat**
810	08	01	Yurtiçi Alacaklardan Tahsilat
810	08	02	Yurtdışı Alacaklardan Tahsilat

830			**Bütçe Giderleri Hesabı**
830	**01**		**Personel Giderleri**
830	01	01	Memurlar
830	01	02	Sözleşmeleli Personel
830	01	03	İşçiler
830	01	04	Geçici Personel
830	01	05	Diğer Personel
830	01	07	Milletvekilleri
830	01	08	Cumhurbaşkanlığı Ödeneği
830	01	09	İstihbarat Personeli
830	**02**		**Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri**
830	02	01	Memurlar
830	02	02	Sözleşmeleli Personel
830	02	03	İşçiler
830	02	04	Geçici Personel
830	02	05	Diğer Personel
830	02	07	Milletvekilleri
830	02	08	Cumhurbaşkanlığı Ödeneği
830	02	09	İstihbarat Personeli
830	**03**		**Mal ve Hizmet Alım Giderleri**
830	03	01	Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları
830	03	02	Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları
830	03	03	Yolluklar
830	03	04	Görev Giderleri
830	03	05	Hizmet Alımları
830	03	06	Temsil ve Tanıtma Giderleri
830	03	07	Menkul Mal, Gayri Maddi Hak Alım, Bakım ve Onarım Giderleri
830	03	08	Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım Giderleri
830	03	09	Tedavi ve Cenaze Giderleri
830	**04**		**Faiz Giderleri**
830	04	01	Kamu kurumlarına Ödenen İç Borç Faiz Giderleri
830	04	02	Diğer İç Borç Faiz Giderleri
830	04	03	Dış Borç Faiz Giderleri
830	04	04	İskonto Giderleri
830	04	05	Kısa Vadeli Nakit İşlemlerine Ait Faiz Giderleri
830	04	06	Türev Ürün Giderleri
830	04	07	Kira Sertifikası Giderleri
830	**05**		**Cari Transferler**
830	05	01	Görev Zararları
830	05	02	Hazine Yardımları
830	05	03	Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler

830	05	04	Hane Halkına Yapılan Transferler
830	05	06	Yurtdışına Yapılan Transferler
830	05	08	Gelirden Ayrılan Paylar
830	**06**		**Sermaye Giderleri**
830	06	01	Mamul Mal Alımları
830	06	02	Menkul Sermaye Üretim Giderleri
830	06	03	Gayri Maddi Hak Alımları
830	06	04	Gayrimenkul Alımları ve Kamulaştırması
830	06	05	Gayrimenkul Sermaye Üretim Giderleri
830	06	06	Menkul Malların Büyük Onarım Giderleri
830	06	07	Gayrimenkul Büyük Onarım Giderleri
830	06	08	Stok Alımları (Savunma Dışında)
830	06	09	Diğer Sermaye Giderleri
830	**07**		**Sermaye Transferleri**
830	07	01	Yurtiçi Sermaye Transferleri
830	07	02	Yurtdışı Sermaye Transferleri
830	**08**		**Borç Verme**
830	08	01	Yurtiçi Borç Verme
830	08	02	Yurtdışı Borç Verme

833			**Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı**
833	**03**		**Mal ve Hizmet Alım Giderleri**
833	03	05	Hizmet Alımları
833	**04**		**Faiz Giderleri**
833	04	01	Kamu İdarelerine Ödenen İç Borç Faiz Giderleri
833	04	02	Diğer İç Borç Faiz Giderleri
833	04	03	Dış Borç Faiz Giderleri
833	04	04	İskonto Giderleri
833	04	05	Kısa Vadeli Nakit İşlemlere Ait Faiz Giderleri
833	**08**		**Borç Verme**
833	08	01	Yurtiçi Borç verme

Ek 11 Amerika Devlet Muhasebe Standartları

Statement No	Amerikan Devlet Muhasebe Standartları
Statement No. 88	Certain Disclosures Related to Debt, including Direct Borrowings and Direct Placements
Statement No. 87	Leases
Statement No. 86	Certain Debt Extinguishment Issues
Statement No. 85	Omnibus 2017
Statement No. 84	Fiduciary Activities
Statement No. 83	Certain Asset Retirement Obligations
Statement No. 82	Pension Issues—an amendment of GASB Statements No. 67, No. 68, and No. 73
Statement No. 81	Irrevocable Split-Interest Agreements
Statement No. 80	Blending Requirements for Certain Component Units—an amendment of GASB Statement No. 14
Statement No. 79	Certain External Investment Pools and Pool Participants
Statement No. 78	Pensions Provided through Certain Multiple-Employer Defined Benefit Pension Plans
Statement No. 77	Tax Abatement Disclosures
Statement No. 76	The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles for State and Local Governments
Statement No. 75	Accounting and Financial Reporting for Postemployment Benefits Other Than Pensions
Statement No. 74	Financial Reporting for Postemployment Benefit Plans Other Than Pension Plans
Statement No. 73	Accounting and Financial Reporting for Pensions and Related Assets That Are Not within the Scope of GASB Statement 68, and Amendments to Certain Provisions of GASB Statements 67 and 68
Statement No. 72	Fair Value Measurement and Application
Statement No. 71	Pension Transition for Contributions Made Subsequent to the Measurement Date—an amendment of GASB Statement No. 68
Statement No. 70	Accounting and Financial Reporting for Nonexchange Financial Guarantees
Statement No. 69	Government Combinations and Disposals of Government Operations
Statement No. 68	Accounting and Financial Reporting for Pensions—an amendment of GASB Statement No. 27
Statement No. 67	Financial Reporting for Pension Plans—an amendment of GASB Statement No. 25

Statement No. 66	Technical Corrections—2012—an amendment of GASB Statements No. 10 and No. 62
Statement No. 65	Items Previously Reported as Assets and Liabilities
Statement No. 64	Derivative Instruments: Application of Hedge Accounting Termination Provisions—an amendment of GASB Statement No. 53
Statement No. 63	Financial Reporting of Deferred Outflows of Resources, Deferred Inflows of Resources, and Net Position
Statement No. 62	Codification of Accounting and Financial Reporting Guidance Contained in Pre-November 30, 1989 FASB and AICPA Pronouncements
Statement No. 61	The Financial Reporting Entity: Omnibus—an amendment of GASB Statements No. 14 and No. 34
Statement No. 60	Accounting and Financial Reporting for Service Concession Arrangements
Statement No. 59	Financial Instruments Omnibus
Statement No. 58	Accounting and Financial Reporting for Chapter 9 Bankruptcies
Statement No. 57	OPEB Measurements by Agent Employers and Agent Multiple-Employer Plans
Statement No. 56	Codification of Accounting and Financial Reporting Guidance Contained in the AICPA Statements on Auditing Standards
Statement No. 55	The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles for State and Local Governments
Statement No. 54	Fund Balance Reporting and Governmental Fund Type Definitions
Statement No. 53	Accounting and Financial Reporting for Derivative Instruments
Statement No. 52	Land and Other Real Estate Held as Investments by Endowments
Statement No. 51	Accounting and Financial Reporting for Intangible Assets
Statement No. 50 (İlgili standartların yerine geçmiştir)	Pension Disclosures—an amendment of GASB Statements No. 25 and No. 27
Statement No. 49	Accounting and Financial Reporting for Pollution Remediation Obligations
Statement No. 48	Sales and Pledges of Receivables and Future Revenues and Intra-Entity Transfers of Assets and Future Revenues
Statement No. 47	Accounting for Termination Benefits

Statement No. 46	Net Assets Restricted by Enabling Legislation—an amendment of GASB Statement No. 34
Statement No. 45 (İlgili standartların yerine geçmiştir)	Accounting and Financial Reporting by Employers for Postemployment Benefits Other Than Pensions
Statement No. 44	Economic Condition Reporting: The Statistical Section—an amendment of NCGA Statement 1
Statement No. 43(İlgili standartların yerine geçmiştir)	Financial Reporting for Postemployment Benefit Plans Other Than Pension Plans
Statement No. 42	Accounting and Financial Reporting for Impairment of Capital Assets and for Insurance Recoveries
Statement No. 41	Budgetary Comparison Schedules—Perspective Differences—an amendment of GASB Statement No. 34
Statement No. 40	Deposit and Investment Risk Disclosures—an amendment of GASB Statement No. 3
Statement No. 39	Determining Whether Certain Organizations Are Component Units—an amendment of GASB Statement No. 14
Statement No. 38	Certain Financial Statement Note Disclosures
Statement No. 37	Basic Financial Statements—and Management's Discussion and Analysis—for State and Local Governments: Omnibus—an amendment of GASB Statements No. 21 and No. 34
Statement No. 36	Recipient Reporting for Certain Shared Nonexchange Revenues—an amendment of GASB Statement No. 33
Statement No. 35	Basic Financial Statements—and Management's Discussion and Analysis—for Public Colleges and Universities—an amendment of GASB Statement No. 34
Statement No. 34	Basic Financial Statements—and Management's Discussion and Analysis—for State and Local Governments
Statement No. 33	Accounting and Financial Reporting for Nonexchange Transactions
Statement No. 32	Accounting and Financial Reporting for Internal Revenue Code Section 457 Deferred Compensation Plans—a recission of GASB Statement No. 2 and an amendment of GASB Statement No. 31
Statement No. 31	Accounting and Financial Reporting for Certain Investments and for External Investment Pools

Statement No. 30	Risk Financing Omnibus—an amendment of GASB Statement No. 10
Statement No. 29	The Use of Not-for-Profit Accounting and Financial Reporting Principles by Governmental Entities
Statement No. 28	Accounting and Financial Reporting for Securities Lending Transactions
Statement No. 27(İlgili standartların yerine geçmiştir)	Accounting for Pensions by State and Local Governmental Employers
Statement No. 26(İlgili standartların yerine geçmiştir)	Financial Reporting for Postemployment Healthcare Plans Administered by Defined Benefit Pension Plans
Statement No. 25(İlgili standartların yerine geçmiştir)	Financial Reporting for Defined Benefit Pension Plans and Note Disclosures for Defined Contribution Plans
Statement No. 24	Accounting and Financial Reporting for Certain Grants and Other Financial Assistance
Statement No. 23	Accounting and Financial Reporting for Refundings of Debt Reported by Proprietary Activities
Statement No. 22 (İlgili standartların yerine geçmiştir)	Accounting for Taxpayer-Assessed Tax Revenues in Governmental Funds
Statement No. 21	Accounting for Escheat Property
Statement No. 20(İlgili standartların yerine geçmiştir)	Accounting and Financial Reporting for Proprietary Funds and Other Governmental Entities That Use Proprietary Fund Accounting
Statement No. 19 (İlgili standartların yerine geçmiştir)	Governmental College and University Omnibus Statement—an amendment of GASB Statements No. 10 and 15
Statement No. 18	Accounting for Municipal Solid Waste Landfill Closure and Postclosure Care Costs
Statement No. 17	Measurement Focus and Basis of Accounting—Governmental Fund Operating Statements: Amendment of the Effective Dates of GASB Statement No. 11 and Related Statements—an amendment of GASB Statements No. 10, 11, and 13
Statement No. 16	Accounting for Compensated Absences
Statement No. 15 (İlgili standartların yerine geçmiştir)	Governmental College and University Accounting and Financial Reporting Models
Statement No. 14	The Financial Reporting Entity
Statement No. 13	Accounting for Operating Leases with Scheduled Rent Increases

Statement No. 12 (İlgili standartların yerine geçmiştir)	Disclosure of Information on Postemployment Benefits Other Than Pension Benefits by State and Local Governmental Employers
Statement No. 11 (İlgili standartların yerine geçmiştir)	Measurement Focus and Basis of Accounting—Governmental Fund Operating Statements
Statement No. 10	Accounting and Financial Reporting for Risk Financing and Related Insurance Issues
Statement No. 9	Reporting Cash Flows of Proprietary and Nonexpendable Trust Funds and Governmental Entities That Use Proprietary Fund Accounting
Statement No. 8 (İlgili standartların yerine geçmiştir)	Applicability of FASB Statement No. 93,"Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations," to Certain State and Local Governmental Entities
Statement No. 7	Advance Refundings Resulting in Defeasance of Debt
Statement No. 6	Accounting and Financial Reporting for Special Assessments
Statement No. 5 (İlgili standartların yerine geçmiştir)	Disclosure of Pension Information by Public Employee Retirement Systems and State and Local Governmental Employers
Statement No. 4(İlgili standartların yerine geçmiştir)	Applicability of FASB Statement No. 87, "Employers' Accounting for Pensions," to State and Local Governmental Employers
Statement No. 3	Deposits with Financial Institutions, Investments (including Repurchase Agreements), and Reverse Repurchase Agreements
Statement No. 2(İlgili standartların yerine geçmiştir)	Financial Reporting of Deferred Compensation Plans Adopted under the Provisions of Internal Revenue Code Section 457
Statement No. 1	Authoritative Status of NCGA Pronouncements and AICPA Industry Audit Guide