



**ULUSLARARASI KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE
STANDARTLARI VE FİLİSTİN PERSPEKTİFİ**

Yüksek Lisans Tezi

Ahmed GHUNAİM

Eskişehir 2024

**ULUSLARARASI KAMU SEKTÖRÜ MUHASEBE
STANDARTLARI VE FİLİSTİN PERSPEKTİFİ**

Ahmed GHUNAİM

Danışman: Prof. Dr. Necdet SAĞLAM

TEZLİ YÜKSEK LİSANS

İşletme Anabilim Dalı- Muhasebe Programı

Anadolu Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Ekim 2024

Eskişehir

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Ahmed Ghunaim'in "Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları ve Filistin Perspektifi" başlıklı tezi **30 Ekim 2024** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından lisansüstü eğitim-öğretim ve sınav yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca toplanan **İşletme Ana Bilim Dalı- Muhasebe Programında Yüksek Lisans Tezi Olarak** değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Adı Soyadı

Üye: (Tez Danışmanı): Prof. Dr. Necdet SAĞLAM

Üye: Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU

Üye: Prof. Dr. Tunç KÖSE

İmza

.....

.....

.....

Prof. Dr. Saime ÖNCE

Anadolu Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

ÖZET

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları ve Filistin Perspektifi

Ahmed GHUNAİM

İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Muhasebe Programı

Anadolu Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Ekim 2024

Danışman: Prof. Dr. Necdet SAĞLAM

Devletin muhasebe sistemi, devletin stratejik hedeflerine ulaşmak, hizmet seviyesini yükseltmek ve devletin mali durumuna ilişkin mali verilerini açık ve şeffaf bir şekilde ortaya koymak amacıyla, devletin birimleri aracılığıyla kullandığı bir araçtır. Bu sistemi geliştirmek için Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları'nı (IPSAS) benimseyerek kamu sektörü muhasebesi için birleşik bir küresel çerçeve oluşturmaya çalışmıştır. Bu standartların amaçlarından biri de muhasebe esasını nakit esastan tahakkuk esasına dönüştürmektir. Muhasebe ölçümünün nakit bazından tahakkuk esasına geçmesi; finansal raporların kalitesini etkiler, şeffaflığı ve hesap verebilirliği sağlar, performansı değerlendirir, uluslararası toplumla bütünleşme sürecini kolaylaştırır ve denetim ile gözetimde gözetim organlarının rolünü harekete geçirir. Bu araştırmanın temel hedefi, Filistin'deki kamu sektörü için mevcut durumu ve uluslararası muhasebe standartlarını uygulama yeteneğini değerlendirmektir. Teorik bir çerçeve sağlamak, en iyi uygulamaları belirlemek; Filistin'de Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları'nı benimsemenin potansiyel faydalarını ve zorluklarını değerlendirmek için IPSAS'ın uygulanması, kamu sektörü muhasebe reformları ve ilgili vaka çalışmaları hakkında sistematik bir literatür taraması yapılmıştır ve sonuç çıkarmak için araştırma sorularını yanıtlayın. İncelenen çalışmalar, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları'nın Filistin'de uygulanabilir olduğunu göstermektedir. Filistin'deki hükümet ve belediyelerde IPSAS standartlarının uygulanmasında yasal, teknik ve eğitimsel zorluklar yaşanmaktadır. Siyasi istikrarsızlık, bağışçı desteğinin azalması ve İsrail ile ekonomik gerilimler de bu süreci zorlaştırmaktadır. Bu engellerin aşılması; eğitim, yasal düzenlemeler ve üst yönetim desteğiyle mümkündür. Bu adımlar, IPSAS'ın başarılı bir şekilde uygulanması için kritik öneme sahiptir.

Anahtar Sözcükler: Uluslararası kamu sektörü muhasebe standardı, IPSAS, devlet muhasebe sistemi, Filistin kamu sektörü, tahakkuk esası.

ABSTRACT

International Public Sector Accounting Standards and the Palestinian Perspective

Ahmed GHUNAİM

Department of Business Administration Accounting Program

Anadolu University, Graduate School, October 2024

Advisor: Prof. Dr. Necdet SAĞLAM

The state's accounting system is a tool used by the state through its various units to achieve its strategic goals, enhance service levels, and present financial data regarding the state's fiscal situation in a clear and transparent manner. To improve this system, the International Federation of Accountants has sought to create a unified global framework for public sector accounting by adopting the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). One of the main objectives of these standards is to shift the basis of accounting from the cash basis to the accrual basis. The transition from cash-based accounting to accrual-based accounting has several significant effects: it improves the quality of financial reports, ensures transparency and accountability, allows for better performance evaluation, facilitates integration with the international community, and strengthens the role of oversight bodies in auditing and supervision. The primary goal of this research is to assess the current situation in the Palestinian public sector and its ability to implement international accounting standards. To achieve this, a systematic literature review was conducted on the implementation of IPSAS, public sector accounting reforms, and relevant case studies. This review aims to provide a theoretical framework, identify best practices, and evaluate the potential benefits and challenges of adopting IPSAS in Palestine. Additionally, the research questions were answered in order to draw meaningful conclusions. The findings of the reviewed studies indicate that the International Public Sector Accounting Standards are indeed applicable in Palestine. However, there are several challenges to implementing these standards within the Palestinian government and municipalities, including legal, technical, and educational barriers. Political instability, reduced donor support, and ongoing economic tensions with Israel further complicate the implementation process. Overcoming these obstacles is possible through targeted measures, including training, legal reforms, and strong support from top management. These steps are critical to ensure the successful implementation of IPSAS in Palestine.

Keywords: International public sector accounting standard, IPSAS, Government accounting system, Palestinian public sector, Accrual basis.

TEŞEKKÜR

Tez çalışması sürecindeki derin bilgi ve rehberliği için Sn. Prof. Dr. Necdet Sağlam'a içtenlikle teşekkür etmek istiyorum. Yüksek standartlara olan bağlılığınız ve değerli geribildirimleriniz, çalışmamın gelişimine büyük katkı sağladı. Sizlerin cesaretlendirmesi ve teşvikleri, tez çalışmamı tamamlamak için gereken motivasyonu sağladı. Tez jürisine de ayrıca teşekkür ederim, tezime katkıları benim için çok değerliydi.

Bu tez çalışması boyunca desteklerini esirgemeyen aileme ve sevdiklerime de en içten teşekkürlerimi sunmak istiyorum. Sabır, anlayış ve sonsuz destekleri sayesinde bu çalışmaya odaklanma ve başarıya ulaşma fırsatını elde ettim. Sizlerin sevgi dolu desteği benim için en büyük motivasyon kaynağı oldu. Sizlere minnettarım ve size olan teşekkürlerimi sunuyorum. Aynı şekilde, bu tez çalışması için katkıda bulunan meslektaşlarıma, arkadaşlarıma ve diğer akademisyenlere teşekkürlerimi sunarım. Sizinle yaptığımız tartışmalar ve paylaştığımız görüşler, çalışmamı zenginleştirmiştir.

30/10/2024

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit Programı”yla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

Ahmed GHUNAİM

ÜRETKEN YAPAY ZEKÂ KULLANIM BEYANI

Bu tezi hazırlarken ChatGPT, Gemini, üretken yapay zekâ programlarından destek aldığımı beyan ederim. Tezin hazırlığı aşamasında üretken yapay zekâ programlarından çeviri desteği aldım. Üretken yapay zekâ programlarından aldığım bilgilerin doğruluğunu kontrol ettiğimi bildiririm.

Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

Ahmed GHUNAİM

İÇİNDEKİLER

BAŞLIK SAYFA.....	i
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
TEŞEKKÜR	v
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ	vi
ÜRETKEN YAPAY ZEKÂ KULLANIM BEYANI.....	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar DİZİNİ	xi
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xii
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	xiii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM: IPSAS'A GENEL BAKIŞ	3
1.1 IPSAS'ın Tarihçesi	3
1.2 Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi	4
1.2.1 Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Tanımı.....	4
1.2.2 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Önemi	5
1.3 Kamu Sektörünün Uluslararası Muhasebe Standartlarının Rolü ve Hedefleri	5
1.3.1 Kamu Sektörünün Uluslararası Standartlarının Rolü	5
1.3.1.1 Kamu Bütçesinin Şeffaflığının Desteklenmesinde Tahakkuk Muhasebesi	6
1.3.1.2 Kamu Fonları ve IPSAS	7
1.3.1.3 Kamu Sektöründe Denetim ve Hesap Verebilirlik	7
1.3.1.4 Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Hedefleri.....	8
1.4 Kamu Sektörüne Yönelik Uluslararası Muhasebe Standartlarının Yayınlanması.....	10
1.4.1 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Yayınlanması.....	10
1.4.2 Muhasebe Standartlarının Sınıflandırılması	11
1.4.2.1 Tahakkuk Esasına Göre Uluslararası Muhasebe Standartları.....	11
1.4.2.2 Nakit Esasına Göre Kamu Sektörü İçin Uluslararası Muhasebe Standartları	12
1.4.2.3 Nakit Esasına Göre Zorunlu Açıklamalar	12
1.4.2.4 Nakit Esasına Göre Önerilen İsteğe Bağlı Ek Açıklamalar.....	13
1.4.3. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamı.....	14
1.5. Devlet Muhasebesi Kayıtlarında Kullanılan Yöntemler	15
1.5.1 Tam Tahakkuk Esası	15
1.5.2 Uyarlanmış Tahakkuk Esası.....	16
1.5.3 Nakit Esası.....	16
1.5.4 Uyarlanmış Nakit Esası.....	16
1.6 Yayınlanan Standartlar	16

1.6.1 Tahakkuk Esası Standartları.....	16
1.6.2 Tavsiye Edilen RPG Uygulama İlkeleri.....	20
1.6.3 Nakit Temelinde Standartlar	20
İKİNCİ BÖLÜM: IPSAS'IN UYGULANMASINA YÖNELİK ARAP ÜLKELERİNİN TUTUMU VE FİLİSTİN PERSPEKTİFİ.....	21
2.1 Arap Ülkelerinin Kamu Sektörü İçin Uluslararası Muhasebe Standartları .	21
2.1.1 Ürdün.....	21
2.1.2 Cezayir.....	22
2.1.3 Irak.....	23
2.1.4 Mısır.....	24
2.1.5 Suudi Arabistan	25
2.1.6 Birleşik Arap Emirlikleri	26
2.1.7 Libya	27
2.1.8 Suriye.....	28
2.1.9 Fas (Mağrip).....	29
2.2. Arap Ülkelerinde IPSAS Standartlarının Benimsenmesi ve Uygulanması Gereksinimleri.....	30
2.3 Arap Ülkelerinin IPSAS Standartlarını Benimseme Sürecinde Karşılaştıkları Zorluklar	31
2.4 Uluslararası Deneyimlerden Çıkarılan Dersler.....	33
2.5 Filistin'deki Kamu Muhasebesi Sistemi.....	34
2.5.1 Kamu Hizmetleri Organizasyonunun Geliştirilmesi.....	35
2.5.2 Filistin'deki Kamu Muhasebe Kurallarının Kaynakları.....	37
2.5.3 Filistin'de Kamu Muhasebe Sisteminin Geliştirilmesi.....	38
2.5.4 IPSAS'a Üyelik Yükümlülüklerinin Bildirilmesi Durumu.....	39
2.5.5 Filistin Kamu Muhasebe Sistemi'nin Uygulama Kapsamı.....	40
2.5.6 Filistin Kamu Muhasebe Sisteminde Muhasebe Ölçümü	41
2.5.7 Filistin Kamu Muhasebe Sistemi Yönetimi için Hukuki Çerçeve.....	44
2.5.7.1 Değiştirilen Anayasa	44
2.5.7.2 Genel Bütçe ve Mali İşler Düzenleme.....	45
2.5.8 Filistin Mali Sistemi.....	46
2.5.9 Tahakkuk Esasına Geçiş	47
2.5.9.1 Maliye Bakanlığı Karar Vericileri ile Yapılan Görüşmelerin Sonuçları	48
2.5.9.2 Gümrük Genel Müdürlüğü Yetkilisiyle Görüşmenin Sonuçları	48
2.5.9.3 Muhasebe Genel Müdürlüğü Yetkilisiyle Görüşmenin Sonuçları	49
2.5.9.4 Görüşmelerden Elde Edilen Önemli Sonuçlar	49
2.5.10 Filistin'in Uluslararası Muhasebe Standartlarını Uygulama Stratejisi	50
2.5.10.1 Tüm Sektör Stratejilerinin Güncellenmesi	51
2.5.11 Filistin Kamu Maliyesi ve Vergi Enstitüsü	53
2.5.12 Dünya Bankası'nın Batı Şeria ve Gazze'de Mali İstikrar ve Mali Bütünlüğü Güçlendirmedeki Rolü	54
2.5.13 Filistin'de IPSAS Uygulanmasındaki Zorluklar	57

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: IPSAS'IN FİLİSTİN'DE UYGULANMASINA İLİŞKİN SİSTEMATİK LİTERATÜR TARAMASI.....	60
3.1 Sistematik Literatür Taraması SLT.....	60
3.1.1 Sistematik Bir Literatür Taraması Gerçekleştirme Süreci.....	61
3.1.2 Sistematik Literatür Taraması Yönteminin Seçilme Nedenleri	63
3.1.3 Veri Seçim ve Analiz Sürecinin Açıklanması.....	63
3.2 Filistin'de IPSAS Üzerine Sistematik Literatür Taraması.....	64
3.2.1 İnceleme İhtiyacının Tanımlanması.....	64
3.2.2 Araştırma Sorusu.....	64
3.2.3 Araştırmanın Amaçları	65
3.2.4 Araştırmanın Önemi	65
3.2.5 Araştırma Yöntemi	65
3.2.6 Literatür İncelemesi	66
3.2.7 Anahtar Kelime Belirleme	69
3.2.8 Araştırma Sınırlılıkları	69
3.2.9 Veri Tabanı Taraması	69
3.2.9.1 Çalışmaların Seçimi.....	69
3.2.10 Bulguların Raporlanması ve Değerlendirilmesi	72
3.2.11 Seçilen Çalışmalardan Araştırma Sorularının Cevapları.....	87
3.2.11.1 Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamı.....	87
3.2.11.2 İPSAS'ı Benimsemenin Potansiyel Faydaları.....	89
3.2.11.3 Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Uygulanmasındaki Zorluklar ve Engeller	89
3.2.11.4 Kamu Sektörü Muhasebesinin İyileştirilmesine Yönelik Öneriler	90
SONUÇ	92
KAYNAKÇA	95
EKLER	

TABLÖLER DİZİNİ

	Sayfa
Tablo 3.1. Veri Tabanlara Göre Anahtar Kelimeleri İçeren Yayın Sayısı	69
Tablo 3.2. Dahil (Include) Etme Ve Hariç (Exclude) Tutma Kriterleri	70
Tablo 3.3. Bulguların Raporlama Süreci	72
Tablo 3.4. Araştırmaya Dahil Olan Çalışmalar	73
Tablo 3.4. (Devam) Araştırmaya Dahil Olan Çalışmalar	74
Tablo 3.5. Araştırmaya Dahil Olan Çalışmaların Sistematiik Literatür Taramasına İlişkin Veriler	76
Tablo 3.5. (Devam) Araştırmaya Dahil Olan Çalışmaların Sistematiik Literatür Taramasına İlişkin Verile	77

ŞEKİLLER DİZİNİ

	Sayfa
Şekil 3.1. Prisma Prosedür Çizelgesi	62



SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

DMS	Devlet Muhasebe Standardı (Government Accounting Standard)
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
IPSAS	Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (International Public Sector Accounting Standards)
PACPA	Filistin Sertifikalı Kamu Mali Müşavirleri Derneği (The Palestinian Association of Certified Public Accountants)
RPG	Tavsiye Edilen Uygulama İlkeleri (Recommended Practice Guidelines)
SLR	Sistemik Literatür Taraması (Systematic Literature Review)
SMO	Üyelik Yükümlülükleri Bildirimi (Statements of Membership Obligations)

GİRİŞ

Muhasebe ve denetim mesleği, kurum sahiplerine yatırım kaynaklarının etkin bir biçimde yönlendirilmesi için gerekli bilgileri sağlaması nedeniyle ekonominin sürdürülebilmesinde temel işlevlerden biri olarak kabul edilmektedir. Bu mesleğin önemi, bireylerin, projelerin, piyasaların ve devletin etkinliğini artırarak kaynakların farklı kullanım alanlarına en yüksek faydayı sağlayacak biçimde yönlendirilmesinde yatmaktadır. Ekonomik kararların bilgiye dayalı olarak alınması, ekonomik projelerin kabiliyetini ve performansını yansıtan, alternatiflerin değerlendirilmesine yardımcı olan, beklenen getiriler, faaliyet maliyetleri ve riskler hakkında bilgi sunulmasını gerektirir. Bir ülkedeki yatırım başarısı, o ülkenin gelişiminin bir göstergesi olarak kabul edilmekte ve bilimsel konferansların da ortaya koyduğu üzere, bu başarı, halkın yaşam standardının yükseltilmesi ve ülke ekonomisinin güçlendirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilmektedir. Bu bağlamda, İsrail'in bazı bölgelerden çekilmesinin ardından Filistin toprakları büyük yatırım projelerine hazırlık sürecine girmiş olup bu durum Filistin Yönetimi'nin yaşamın çeşitli alanlarındaki artan ihtiyaçları karşılayabilmek için hazırlık yapmasını zorunlu kılmaktadır.

Filistin kurumları, son yıllarda idari ve mali yolsuzluk, kamu çalışanlarının düşük verimliliği ve etkinliği ile muhasebe sisteminin kurumların performansını yeterince değerlendirememesi ve faaliyetlerin maliyetini ölçememesi gibi birçok zorlukla karşı karşıya kalmıştır. Bu araştırma, hükûmetin yatırımları koruyabilmesi, çalışanların verimliliğini artırabilmesi ve ekonomik ile insan kaynaklarının kullanımını iyileştirebilmesi amacıyla devlet muhasebe sisteminin geliştirilmesinin önemine işaret etmektedir. Filistin'deki devlet muhasebe sistemi, 2005 tarihli 43 sayılı Kabine Kararı'na (Filistin Gazetesi, 2005) göre mali işlemlerin kaydedilmesi ve mali raporların hazırlanmasında hâlâ öncelikle nakit esasına dayanan geleneksel bir sistem olarak varlığını sürdürmektedir. Nakit esasının kullanımı, finansal işlemlerin hızlı bir şekilde kaydedilmesi ve nakit akışlarının izlenmesi kolaylığı gibi avantajlar sağlasa da alacaklılar ve borçlular gibi önemli unsurların göz ardı edilmesine ve mali yıla ait gerçek gelir ile giderlerin tam olarak yansıtılmamasına dair eleştiriler almaktadır (Alian, 2018). Kamu muhasebe sistemlerine tahakkuk esasının eklenmesi, kamu sektörü için uluslararası muhasebe standartlarının benimsenmesi ve uygulanmasını hedefleyen kamu mali

yönetimi reformlarında önemli ve belirleyici bir adım olarak değerlendirilmektedir (Matekele & Komba, 2019). Filistin Devleti de bu standartları diğer ülkeler gibi uygulamayı benimsemiş olup, devlet muhasebe sistemi tarafından yayımlanan mali raporların şeffaflığını ve güvenilirliğini artırarak, başta Filistin Devleti olmak üzere uluslararası toplumun ve bağışçı ülkelerin mali tablolara duyduğu güvenin güçlendirilmesine katkıda bulunmayı amaçlamaktadır. Bu sürecin başarılı olabilmesi için dış desteğe duyulan ihtiyacın yanı sıra belirlenen standartların etkili ve uygun bir şekilde uygulanmasını sağlamak için gerekli bazı şartların da mevcut olması gerekmektedir. Sonuç olarak, IPSAS'ın Filistin'de uygulanması, kamu mali yönetiminde önemli bir adım olarak öne çıkmakta, ancak bu sürecin başarılı bir şekilde hayata geçirilmesi için karşılaşılan zorlukların aşılması ve gerekli reformların yapılması büyük önem arz etmektedir. Maliye Bakanlığı ve PACPA'nın bu konudaki çabaları, Filistin'in mali şeffaflık ve hesap verebilirlik hedeflerine ulaşmasında kritik bir rol oynamaktadır.

Araştırma üç bölümden oluşmaktadır:

Birinci bölümde IPSAS'ın tanımı, amacı, önemi ve tarihsel gelişimi ayrıntılı olarak ele alınmış, bugüne kadar yayımlanan IPSAS standartları, sınıflandırılması ve uygulama kapsamı incelenmiştir.

İkinci bölümde Filistin'deki devlet muhasebe sistemi incelenmiş ve IPSAS'a uyum sağlama süreçleri değerlendirilmiştir. Bu süreçte karşılaşılan yerel mevzuat, eğitim eksiklikleri, finansman yetersizlikleri ve siyasi engeller gibi zorluklar analiz edilmiş; Arap ülkelerinin uluslararası muhasebe standartlarını benimseme deneyimlerine ve uluslararası iyi uygulama örneklerine yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, Filistin'de IPSAS uygulamalarına yönelik sistematik bir literatür taraması yapılmıştır. Literatür tarama yöntemi ve seçilme gerekçesi detaylandırılarak anahtar kelimeler belirlenmiş, veri tabanlarındaki taramalar sonucunda IPSAS'ın Filistin'deki uygulama alanları, karşılaşılan sorunlar ve potansiyel faydalar üzerine yapılan çalışmalar incelenmiştir.

Son olarak, araştırma sorularına verilen yanıtlar, sistematik bir literatür taraması kapsamında seçilen çalışmalardan elde edilen sonuçlarla derlenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM: IPSAS'A GENEL BAKIŞ

1.1 IPSAS'ın Tarihçesi

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları olarak adlandırılan IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), finansal raporlamayı iyileştirerek ve standartlaştırarak hükûmetlerin ve kurumların şeffaflığını ve hesap verebilirliğini artırmayı amaçlayan bir muhasebe geliştirme sürecine dayanmaktadır. Bu standartların gelişimi, kamu sektörü muhasebe uygulamalarının kalitesini ve tutarlılığını yükseltmek suretiyle kamu yararını gözeten bir anlayışla şekillenmiştir. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu IPSASB (The International Public Sector Accounting Standards Board), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu IFAC (International Federation of Accountants) tarafından desteklenen bağımsız bir kurul olarak dünya genelindeki kamu sektörü kuruluşlarına yönelik yüksek kaliteli muhasebe standartları ve diğer yayınları geliştirmeyi, benimsenmelerini teşvik etmeyi ve uygulamalarını kolaylaştırmayı amaçlamaktadır. Bu süreçte IPSASB, kamu sektörü finansal raporlamasının şeffaflığını artırmayı hedeflemektedir (Caroline ve Isabelle, 2016: 18).

IPSASB (ve onun selefi IFAC Kamu Sektörü Komitesi), 1997 yılından bu yana kamu sektörü için muhasebe standartları geliştirmekte ve yayımlamaktadır. Özel sektör ve kamu sektörü arasında yaygın olan işlemler nedeniyle, IPSAS'ın Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına IFRS (International Financial Reporting Standards) yakınlaştırılması yönünde bir girişim yapılmıştır. Genel bir kural olarak IPSAS, önemli bir kamu sektörü sorunu nedeniyle bir sapma gerekmediği sürece, IFRS'nin muhasebe uygulamalarını ve metinlerini temel alır. Ayrıca, IPSAS, IFRS'nin ele almadığı veya herhangi bir IFRS'nin geliştirilmediği finansal raporlama sorunları için de tasarlanmıştır.

IPSAS'ın kapsamı doğrultusunda “kamu sektörü”, ulusal hükûmetler, bölgesel yönetimler (örneğin eyalet ve il yönetimleri), yerel yönetimler (örneğin kasaba ve şehirler) ve ilgili kamu kurumlarını (örneğin ajanslar, kurullar, komisyonlar ve yönetim organları) ifade eder. IPSAS, özel bilgi ihtiyaçlarını başka yollarla karşılayamayan kullanıcıların ihtiyaçlarına hitap eden genel amaçlı mali raporların hazırlanmasına yönelik uygulanması amaçlanmıştır.

IPSASB, tahakkuk esaslı mali raporlamanın tüm kamu mali raporlamasında ulaşılması gereken ideal bir hedef olduğunu kabul etmekle birlikte, birçok hükûmet için nakit esaslı IPSAS'ın benimsenmesinin daha gerçekçi bir ara hedef olarak

değerlendirilmesi gerektiğini ön görmektedir. Ayrıca IPSASB, kamu bütçelemesinin (çoğu bölgede nakit esasına dayalı) ve Uluslararası Para Fonu'nun Devlet Finans İstatistikleri gibi istatistiksel raporlama standartları ile bağlantılı unsurları da değerlendirmektedir.

Hükûmetlerin uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarını benimsemesi, uygulama süreci itibarıyla kamu sektörü muhasebe çıktılarının objektifliğini artırarak dünya çapındaki kamu sektörü işletmeleri için tutarlı ve karşılaştırılabilir veri sağlamaktadır. Bu sayede kamu sektörü finansal verilerinin güvenilirliği artmakta ve uluslararası düzeyde kıyaslama yapılabilirlik sağlanmaktadır.

1.2 Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi

1.2.1 Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Tanımı

Uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları, kamu sektörü kurumlarının mali raporlarının kalitesini yükseltmek ve bu kurumların harcamalarının büyüklüğü dikkate alınarak performanslarının karşılaştırılabilmesi için birleşik bir temel oluşturmak amacıyla geliştirilmiştir. Bu standartlar, kâr amacı gütmeyen kamu sektöründe ortaya çıkan mali ve muhasebe işlemlerini yöneten muhasebe kuralları ve temellerinden oluşmaktadır. Söz konusu standartlar, kamu sektörü kurumlarına uygulamalarında rehberlik ederek benzer konulardaki işlemlerini standardize etmeyi hedeflemektedir (Khaled Jaarat, 2014).

Kamu sektörü muhasebe standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından “Genel amaçlı mali tablolardaki işlem ve olayları ele alan muhasebeleştirme, ölçme, sunum ve açıklama gerekliliklerini açıklayan standartlar” olarak tanımlanmıştır (IFAC, 2010). Bu tanım, kamu sektörü kurumlarının mali tablolarında işlem ve olayların nasıl ele alınması gerektiğini belirleyen kuralları içermektedir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Sektörü Komitesi'nin 13 No'lu Çalışması'na göre muhasebe standartları, belirli türdeki işlemlerin ve olayların hükûmet mali tablolarında nasıl yansıtılması gerektiğini gösteren resmî açıklamalardır. Tanınmış ve güvenilir muhasebe standartlarına bağlılık, finansal tabloların adil bir şekilde sunulmasını sağlamak açısından zorunlu kabul edilmektedir (Şalal Zuhair, 2014). Bu standartlar, kamu sektöründe güvenilirlik ve karşılaştırılabilirliği sağlama işlevi görmektedir.

1.2.2 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Önemi

Uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları, mali tabloların kalitesini artırarak ve muhasebe alanında uzmanlaşmış profesyonellere rehberlik sağlayarak, muhasebe politikalarının uluslararası düzeyde uyumlaştırılmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bu standartlar, kamu sektörü birimlerinin faaliyetlerinin eksiksiz bir şekilde açıklanmasını sağlamak ve farklı dönemler arasındaki finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini kolaylaştırmaktadır. Bu bağlamda, kamu sektörü birimlerinin mali tabloları hazırlama ve sunma yöntemleri konusunda yakınlaşmayı sağlamak, kamu muhasebe sistemlerini geliştirmek ve modernleştirmek ve uluslararası muhasebe koordinasyonunu teşvik ederek kamu muhasebe uygulamalarını uluslararası düzeyde birleştirmek büyük önem taşımaktadır. Bu standartların önemi, aynı zamanda uluslararası düzeyde tanınma derecelerinden ve uluslararası kurum ve kuruluşların bu standartları benimsemeye teşvik edilmesinden kaynaklanmaktadır. Standartların uygulanması zorunlu olmamakla birlikte, uluslararası kabul düzeyiyle bağlantılı olarak benimsenmektedir. Uygulama, hükûmetlerin güvenilir ve yüksek kaliteli mali veriler sunmalarını sağlama açısından kritik bir rol oynamaktadır (Khaled Jaarat, 2014). Bu bağlamda, uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları, kamu sektöründe şeffaflık, hesap verebilirlik ve karşılaştırılabilirlik sağlama yönünde küresel bir çerçeve sunmaktadır.

1.3 Kamu Sektörünün Uluslararası Muhasebe Standartlarının Rolü ve Hedefleri

1.3.1 Kamu Sektörünün Uluslararası Standartlarının Rolü

Kamu muhasebe sisteminin modern kavramları, yıl sonunda mali işlemlerde şeffaflık sağlayarak ve devlet bütçesinin şeffaflık ilkesine katkıda bulunarak, kamu kaynaklarının nasıl yönetileceğine dair bir çerçeve sunmaktadır. Kamu sektöründe uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması, kamu harcamalarının rasyonelleştirilmesine ve kamu parasının etkin bir şekilde kullanılmasına olanak tanır. Bu standartlar, kamu kaynaklarının yönetimini ve kamu harcamalarının şeffaflığını artırarak mali hesap verebilirliği destekler ve kamu yönetiminde etkinlik sağlamaktadır (Barazia Hâkim, 2016).

1.3.1.1 Kamu Bütçesinin Şeffaflığının Desteklenmesinde Tahakkuk Muhasebesi

Kamu Kamu kurum ve kuruluşlarının bütçelerinin yönetiminde şeffaflık; kapsamlı ve sürdürülebilir kalkınmanın temel koşullarından biri olup bütçe şeffaflığının sağlanması açısından vazgeçilmez bir gerekliliktir. Kamu sektörü birimleri, gelir ve harcamalarla ilgili tüm bilgileri yayımladığında ve bütçelerinin izlenmesi, uygulanması ve denetlenmesi süreçlerinde sivil toplumla iş birliği yaptığında kamu yönetiminde gizliliğin önüne geçilerek şeffaflık sağlanmış olmaktadır. Bu durum, bir yandan kamu faaliyetleri üzerindeki gözetimin etkisini artırırken yolsuzluk ve kamu kaynaklarının israfını azaltmakta; diğer yandan, gelecekteki bütçelerde ihtiyaç duyulan mali kaynakların tahmin edilmesine katkıda bulunmaktadır. Şeffaflık, aynı zamanda potansiyel risklerin ön görülmesine ve krizlerin ortaya çıkmasının önlenmesine veya hafifletilmesine yardımcı olmaktadır. Kamu mali şeffaflığı, ilgili ülkenin mali kredibilitesini yansıtarak devletin mali ve ekonomik istikrarına katkıda bulunur ve kamu mali performansının piyasalarda algılanışını olumlu yönde etkilemektedir (Barazia Hâkim, 2016).

Devlet faaliyetlerinin özel yapısı göz önüne alındığında, gelir tahminlerinin doğru yapılması ve harcamaların rasyonelleştirilmesi için yeterli mali bilginin mevcut olması, bu bilgilerin doğru ve şeffaf politikalara uygun olarak kaydedilmesi önem taşımaktadır. Mülkiyet haklarına bağlı olarak aktif veya pasif gelirler ve giderler, mali işlemlerin zamanına bakılmaksızın ilgili ekonomik sürecin gerçekleştiği anda kaydedilmelidir. Bu nedenle bütçenin de aynı esasa göre hazırlanması gerekmektedir; çünkü bu yaklaşım, devlet bütçesinin geliştirilmesi ve şeffaflığının desteklenmesi açısından önemlidir. Bu uygulamanın aşağıdaki faydaları sağladığı belirtilmektedir:

I- Mali yetki, yükümlülükler ve varlıkların gerçek değeri dikkate alınarak hükûmetin gerçek mali durumunun şeffaf bir şekilde gösterilmesi,

II- Devlet harcamalarının, kaynakların elde edilme değerine değil, tüketilen kaynakların maliyetine dayalı olarak gerçekçi bir biçimde ortaya konması,

III- Hükûmetin vadesi geldiğinde yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için mali planlamanın iyileştirilmesi,

IV- Kamu sektörü muhasebesinde en çok kabul gören uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlanması,

V- Dünya hükûmetleri arasında tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik seviyesinin artırılması ile kamu mali istatistiklerine dair raporlamanın geliştirilmesi,

VI- Devletin kontrolü altındaki tüm kaynakların ve bu kaynakların dağıtımına ilişkin hesap verebilirliğin değerlendirilmesi.

Bu ilkeler, kamu sektörü muhasebe sistemlerinin şeffaflık, hesap verebilirlik ve karşılaştırılabilirlik açısından modern kamu yönetimi gereksinimlerini karşılamasına olanak tanımaktadır.

1.3.1.2 Kamu Fonları ve IPSAS

Kamu fonları, bir devletin inşasında temel yapı taşı oluşturmaktadır ve devletler, bu fonları koruyarak egemenliklerini ve bağımsızlıklarını sürdürebilir. Bu sebeple, istikrar ve özgürlüğünü koruma hedefinde olan her devlet, kamu fonlarını korumakla yükümlüdür ve diğer ülkelerin kendi iç ve dış işlerine doğrudan müdahale etmesini veya kendisi üzerinde etkide bulunmasını önlemelidir. Bu durum, devletlerin büyük çoğunluğunu kamu kaynaklarının gözetimi ve korunmasını sağlamak, mali yönetimi en iyi şekilde yürütmek amacıyla etkin denetim organları ve muhasebe sistemleri kurmaya yöneltmiştir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, kamu sektörünün rasyonel yönetimine katkıda bulunan çeşitli gereklilikleri içeren açıklamaya yönelik üç standart yayımlamıştır. Kamu sektörüyle ilgili bilgilerin açıklanması, mali raporların şeffaflığını artırarak hükûmetin piyasa ve piyasa dışı faaliyetler arasındaki ilişkiyi daha iyi anlamasına katkı sağlamaktadır. Ayrıca, mali raporların hazırlanması sürecinde mali verilerin ve istatistiksel temellerin görünür hâle getirilmesini desteklemektedir (Barazia Hâkim, 2016). Bu standartlar, kamu maliyesinin şeffaflığını sağlamaya yönelik önlemler arasında önemli bir yere sahiptir; kamu fonlarının etkili yönetimini sağlamak amacıyla uluslararası muhasebe ilkeleri doğrultusunda rasyonel ve hesap verebilir bir kamu mali sistemi oluşturulmasına olanak tanımaktadır.

1.3.1.3 Kamu Sektöründe Denetim ve Hesap Verebilirlik

İdari kurumların mali denetimi, ülkelerin önemli bir dikkat noktası olmuş; bu amaca yönelik olarak bölgesel ve uluslararası kuruluşlar kurulmuş ve bu kuruluşlar çeşitli

beyanlar yayımlamıştır. Bu beyanlar arasında yüksek denetim organlarının örgütlenmesi, bağımsızlıklarının vurgulanması ve ihlallerde hesap verebilirlik ilkesinin uygulanması gibi mali gözetime ilişkin temel uluslararası ilkeler bulunmaktadır. Mali performansın iyileştirilmesinin bir garantisi olarak yüksek denetim organları arasındaki iş birliğinin uluslararası ve bölgesel düzeyde geliştirilmesi, özellikle az gelişmiş ülkelerde denetim ve mali farkındalığın yaygınlaştırılmasına katkı sağlamaktadır.

Toplumların gelişimi, yasaların ortaya çıkışı ve yasama, yargı ve yürütme organlarının çoğalması ile yasaların uygulanmasını sağlama ve ihlallerin önlenmesi amacıyla acil denetim ve gözetim ihtiyacı doğmuştur. Bu bağlamda, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) Standartlar Komitesi, devlet denetim standartları olarak uyulması gereken kuralları yayımlamıştır. Yüksek denetim kurumlarının denetçileri, kamu denetimi görevlerini yerine getirirken, uluslararası muhasebe standartlarının ve denetim standartları hedeflerini destekleyen prosedürlerin uygulanmasında önemli bir rol oynamaktadır.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı tarafından geliştirilen denetim standartları dört ana bölümde toplanmış olup, bu standartlar devletin ihtiyaçlarına uygun mali tabloların raporlanması ve açıklanması için kabul edilebilir muhasebe standartlarının gerekliliğini içermektedir. Bu bağlamda muhasebe sürecini kolaylaştıran, bilgi sağlayan ve kontrol ile karar alma süreçlerine katkı sağlayan uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarının önemi ortaya çıkmaktadır. Kamu sektörü muhasebe standartlarının uygulanması, kamu maliyesi üzerindeki risklerin kabul edilebilir seviyede açıklanmasını, analiz edilmesini ve yönetilmesini sağlamaktadır. Denetçiler de yasal denetim prosedürlerini devlet bütçesinin güvenilirlik derecesini, hesapların tamlık ve geçerliliğini belirleyecek şekilde tasarlamaktadır. Bu kapsamda, sunum ve açıklamaya ilişkin uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarının önemi, genel bütçede mali bilgilerin şeffaf ve güvenilir bir şekilde sunulması ilkesini güçlendiren mali tabloların oluşturulması ile kendini göstermektedir.

1.3.1.4 Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Hedefleri

IPSAS temel hedefleri aşağıdaki unsurlar doğrultusunda şekillenmektedir:

I- Kamu Muhasebesinin Geliştirilmesi: IPSAS, dünya genelinde kamu muhasebesinin gelişimini teşvik etmeyi amaçlamakta ve farklı ülkelerdeki kamu sektörü muhasebe uygulamalarını iyileştirerek şeffaf ve güvenilir mali tabloların oluşturulmasını sağlamaktadır.

II- Kamu Muhasebesi ile Ekonomik Finansal Muhasebenin Karşılaştırılması: Kamu muhasebesi ile ekonomik finansal muhasebe arasındaki farkları belirginleştirmekte ve her iki muhasebe türü arasında uyum ve karşılaştırılabilirliği artırmaktadır.

III- Kamu Mali Raporlarının Kalitesinin Sağlanması: Kamu sektörü mali raporlarında yüksek kaliteyi sağlamak amacıyla mali verilerin doğru, eksiksiz ve anlamlı bir biçimde sunulmasını teşvik etmektedir. Bu sayede kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımının izlenmesine katkıda bulunmaktadır.

IV- Mali Sorumluluk Muhasebesi Uygulaması: Hakkın doğduğu andan itibaren borçlu olunan hakların (yerleşik haklar) muhasebeleştirilmesi, alacaklıların haklarını koruma altına almaktadır. Bu ilke, devlet maliyesinin daha net bir biçimde anlaşılmasını sağlamaktadır (El-Saidi Ahmed, 2016).

V- Şeffaflık, İnanılabilirlik ve Güvenilirlik Sağlama: Kamu mali verilerinin şeffaf, güvenilir ve uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir olmasını hedeflemektedir. Bu özellikler, kamu maliyesinin daha iyi denetlenmesini ve toplumun kamu maliyesine olan güvenini artırmayı sağlamaktadır.

VI- Performans Mantiğine Dayalı Kayıt Sistemi: Kamu sektörüne ait taşınır ve taşınmaz varlıklar ile tüm yatırımların yalnızca gider olarak değil, aynı zamanda varlık olarak kaydedilmesini sağlamaktadır. Çalışan giderlerinin de doğru şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiği vurgulanırken, tedarikçilerin borç tarafında yer alması çift taraflı kayıt ilkesine göre düzenlenmektedir.

VII- Muhasebe Bilgilerinin Kalitesinin Artırılması: Standartların uygulanmasıyla elde edilen muhasebe bilgilerinin doğruluğu, tutarlılığı ve karar alma süreçlerinde kullanılabilirliği artar. IPSAS, kamu sektörü mali raporlarının kalitesini yükselterek tüm paydaşlara daha güvenilir bilgi sunmaktadır.

Bu hedefler, kamu sektörü muhasebesinde uluslararası uyum ve güvenliği sağlamak amacıyla IPSAS'ın önemini ortaya koymaktadır.

1.4 Kamu Sektörüne Yönelik Uluslararası Muhasebe Standartlarının Yayınlanması

1.4.1 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Yayınlanması

Kamu sektöründe uluslararası muhasebe standartlarının yayınlanması stratejisi, özellikle yakınsama stratejisi çerçevesinde şekillenmektedir. Bu strateji, Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları ile kamu sektörü uygulamaları arasında uyumu hedeflemektedir. Bu metodoloji, özel sektördeki muhasebe gerekliliklerinden mümkün olduğunca faydalanarak kamu sektörünün özgüllüklerine göre uyarlanmıştır. Bu, kamu sektörü faaliyetlerinin özelliklerine dikkat edilerek mevcut standartların devlet faaliyetleriyle uyumlu hâle getirilmesi anlamına gelmektedir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu , Kamu Sektöründe Uluslararası Muhasebe Standartlarına Giriş adlı belgede Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu IASB (International Accounting Standards Board) tarafından hazırlanan finansal tablolarla ilgili çerçevenin, kamu sektöründeki muhasebe uygulamaları için de geçerli bir referans teşkil ettiğini belirtmiştir. Bu, kamu sektörü finansal raporlama uygulamalarının, özel sektördeki benzer uygulamalarla uyumlu olmasını sağlayan bir ilkedir (IFAC, 2010). Bu yakınsama süreci, IPSASB tarafından, IPSAS'ların, IFRS ile aynı temele dayalı olarak mümkün olduğunca korunmasını sağlamaya çalışırken yalnızca kamu sektörünün özel ihtiyaçları doğrultusunda gerekli değişiklikler yapılmaktadır. Bu uyum, özel sektördeki muhasebe uygulamalarının, kamu sektörünün gereksinimlerine uygun şekilde adapte edilmesi sürecinde somutlaşmaktadır. Ancak, IPSAS, kamu sektörünün karşılaştığı ve özel sektörle benzer olmayan önemli bir sorun ortaya çıkmadığı sürece, IFRS'nin orijinal metnine sadık kalmayı tercih etmektedir (Şalal Zuhair, 2014). Buna istinaden kamu sektöründe uygulanacak muhasebe standartlarının şekillendirilmesi sürecinde yakınsama, özel ve kamu sektörlerinin muhasebe pratikleri arasında tutarlılık sağlamayı amaçlamaktadır ve bu sayede mali tabloların kalitesi ve karşılaştırılabilirliği artırılmaktadır. Bu tür bir standart uyumu, devletlerin uluslararası mali raporlama uygulamalarıyla uyumlu hâle gelmesini ve dünya çapında karşılaştırılabilir verilerin ortaya çıkmasını sağlamaktadır.

1.4.2 Muhasebe Standartlarının Sınıflandırılması

1.4.2.1 Tahakkuk Esasına Göre Uluslararası Muhasebe Standartları

Tahakkuk esası, kamu muhasebesinde önemli bir ilke olarak, gider ve gelirlerin mali yıl bazında kaydedilmesini, ödeme ve tahsilat zamanına bağlı kalmaksızın, hesap dönemine ilişkin tüm mali işlemlerin belirlenmesini sağlar. Bu ilkeye göre, her mali yıl, bağımsız bir dönem olarak ele alınır; yalnızca o döneme ait gider ve gelirleri içerirken, önceki veya sonraki yıllara ait olan işlemleri kapsam dışında bırakır.

Tahakkuk esasının uygulanması, gelir ve giderlerin karşılaştırılmasını kolaylaştırarak kurumun sürekliliğini sağlamada etkin bir rol oynar. Bu esasa göre mali kayıtların yapılması, envanter düzeltmeleri, tahakkuk etmiş kalemlerin eklenmesi ve henüz sağlanmamış kalemlerin hariç tutulması gibi işlemleri içermektedir. Ayrıca, mali yıl içinde tüketim oranının belirlenebilmesi için, mağazalar, kasalar, sabit ve dönen varlıklar gibi kaynakların fiziksel bir envanterinin çıkarılması gereklidir (Sawsan Zuhair Al-Muhtadi, 2016).

Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu , kamu sektöründe tahakkuk esasına dayalı olarak 44 muhasebe standardı yayımlamıştır. Bu standartlar, kamu sektörü birimlerinin mali raporlama süreçlerini düzenlemek ve şeffaflığı artırmak amacıyla geliştirilmiştir. Bu kapsamda yayınlanan standartlar aşağıdaki kategorilerde özetlenmiştir:

I- Mali Tabloların Hazırlanması ve Sunulması: Mali tabloların düzenli ve güvenilir bir biçimde hazırlanmasına ve sunulmasına ilişkin kuralları belirler.

II- Maddi ve Maddi Olmayan Varlıkların İşlenmesi: Varlıkların muhasebeleştirilmesi, amortisman süreçleri ve değerlendirme yöntemleri gibi konulara yöneliktir.

III- Finansal Araçlara İlişkin Standartlar: Finansal araçların kaydı, değerlendirilmesi ve raporlanmasına dair standartları kapsar.

IV- Diğer Standartlar: Kamu sektörünün farklı ihtiyaçlarına uygun çeşitli muhasebe konularını ele alan düzenlemeleri içerir.

Bu standartlar, kamu sektörü birimlerinin muhasebe ve finansal raporlama süreçlerinde uluslararası uyum ve karşılaştırılabilirlik sağlamayı hedefler.

1.4.2.2 Nakit Esasına Göre Kamu Sektörü İçin Uluslararası Muhasebe Standartları

Nakit esasına göre muhasebe sistemi, giderlerin ödeme anında, gelirlerin ise tahsilat anında muhasebe kayıtlarına geçirilmesini temel alır. Bu sistemde, gider ve gelirler fiili ödeme veya tahsilat sürecine göre ölçülüp kaydedilir. Bu nedenle, nakit esasına göre kaydedilen işlemler, cari mali dönem dışında önceki veya sonraki dönemlere ait gelir ve giderleri de içerebilmektedir (Sawsan Zuhair Al-Muhtadi, 2016). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından yayımlanan ve nakit esasına göre uygulanan uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları iki ana bölümde ele alınmıştır:

I- Zorunlu Bölüm: Bu bölüm, kamu sektörü birimlerinin mali raporlarında yer alan genel amaçlı mali tablolar için açıklanması gereken bilgilerin koşul ve esaslarını içermektedir. Kamu sektörü birimlerinin mali tablolarında bulunması gereken asgari bilgileri belirleyerek mali raporlamada standartlaşmayı sağlamaktadır.

II- İsteğe Bağlı Bölüm: Bu bölümde, mali tabloların şeffaflığını artırmak ve kullanımına yönelik hesap verebilirlik seviyesini yükseltmek amacıyla, kamu sektörü kuruluşlarının tercihe bağlı olarak açıklayabilecekleri muhasebe politikaları ve ek açıklamalar yer almaktadır. Kamu sektörü birimlerine yönelik zorunlu olmayan bu açıklamalar, mali tabloların detaylı bir biçimde anlaşılmasına katkıda bulunmaktadır.

Bu iki bölümden oluşan standartlar, kamu sektöründe nakit esasına göre muhasebe uygulamalarının düzenlenmesine rehberlik etmektedir. Özellikle isteğe bağlı açıklamalar bölümü, kamu sektöründe şeffaflığın artırılması ve mali tabloların kullanıcılar açısından daha anlaşılır hâle getirilmesi açısından önemli bir rol oynamaktadır.

1.4.2.3 Nakit Esasına Göre Zorunlu Açıklamalar

Nakit esasına göre muhasebe sistemi, kamu sektörü birimlerinin mali tablolarının tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliğini artırarak mali raporlamanın uluslararası standartlara uygun hâle getirilmesini hedeflemektedir. Bu standart, kamu kaynaklarının etkin kullanımı ve tahsis edilmesinde şeffaflığı sağlayarak kullanıcıların kamu sektörü birimlerinin performansını değerlendirmelerine rehberlik etmektedir. Özellikle ödemeler, makbuzlar ve mevcut bakiyelere ilişkin bilgilerin kamu sektörü birimlerine aktarılmasını sağlayarak kamu fonlarının yönetiminde hesap verebilirlik ve izlenebilirlik sağlanmaktadır (Yusuf El-Saidi Ahmed, 2016). Parasal bazda yapılması zorunlu olan açıklamalar şu başlıklar altında toplanmaktadır:

I- Mali Tabloların Sunumu ve Açıklanmasına İlişkin Gereklilikler: Bu açıklama, kamu sektörü mali tablolarının hangi format ve içerikte sunulması gerektiğine dair esasları belirler. Mali tablolarda sunulan bilgilerin net, karşılaştırılabilir ve anlaşılır olmasını sağlar.

II- Nakit Akışlarının Döviz Cinsinden İşlenmesi: Kamu sektörü birimleri, döviz cinsinden gerçekleşen nakit akışlarını standartlara uygun şekilde kaydetmeli ve raporlamalıdır. Bu düzenleme, döviz bazlı işlemlerden kaynaklanan risklerin ve döviz akışlarının mali tablolarda doğru bir şekilde yansıtılmasını sağlamaktadır.

III- Mali Tablolarda Bütçeyle İlgili Bilgilerin Görüntülenmesi: Mali tablolarda bütçe ile gerçekleşen işlemler arasındaki uyumun gösterilmesi gerekmektedir. Bu açıklama, mali performansın bütçe hedefleri ile karşılaştırılmasına olanak tanıyarak bütçe yönetiminde etkinliğin ölçülmesini sağlamaktadır.

IV- Dış Yardımın Açıklanması: Kamu sektörü birimleri, alınan dış yardımlara dair detayları mali tablolarda açıkça belirtmelidir. Bu açıklama, dış kaynakların kamu sektörü bütçesi üzerindeki etkisini şeffaf bir şekilde sunarak, dış yardımların ne şekilde kullanıldığının izlenmesini sağlamaktadır.

Bu zorunlu açıklamalar, kamu mali yönetiminde şeffaflığın artırılmasını ve mali tabloların uluslararası kamu sektörü muhasebe standartları çerçevesinde uyumlu hâle getirilmesini amaçlamaktadır. Bu sayede, kamu kaynaklarının etkin kullanımı teşvik edilerek, mali yönetimin denetlenebilirliği sağlanmaktadır.

1.4.2.4 Nakit Esasına Göre Önerilen İsteğe Bağlı Ek Açıklamalar

Nakit esasına göre mali tablolarını sunan devlet birimleri için zorunlu olmayan, ancak Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından teşvik edilen ek açıklamalar, kamu mali yönetiminde şeffaflığın ve hesap verebilirliğin güçlendirilmesi amacı taşımaktadır. Bu ek açıklamalar, devlet mali tablolarının kalitesini artırarak kamu kaynaklarının kullanımı hakkında daha ayrıntılı bilgi sunmaktadır. Kurul, bu açıklamaların yapılmasının hükûmet mali tablolarının güvenilirliğini ve kullanıcılara zamanında erişimini iyileştireceğine inanmaktadır (Yusuf El-Saidi Ahmed, 2016). İsteğe bağlı olarak açıklanması tavsiye edilen unsurlar şunlardır:

I- Tesisin Sürekliliğinin Devam Etme Kabiliyeti: Kamu sektörü birimlerinin faaliyetlerini sürdürme yeteneğini etkileyebilecek koşul ve olayların açıklanması

önerilmektedir. Bu açıklama, kamu kurumlarının finansal sürekliliğini etkileyebilecek unsurlar hakkında mali tablo kullanıcılarına bilgi sağlar ve yalnızca belirli kamu sektörü birimleri için uygulanması tavsiye edilmektedir.

II- Ana Nakit Akışı Kategorilerinin Açıklanması: Devlet birimleri tarafından gerçekleştirilen temel nakit akışlarının detaylandırılması, mali tablo kullanıcılarına gelir ve giderlerin kaynakları hakkında daha ayrıntılı bilgi sunarak nakit akışının nasıl yönetildiğini açıklamaktadır.

III- Sivil Toplum Kuruluşları Tarafından Sağlanan Yardımlar: Devlet birimlerinin faaliyetlerine katkı sağlayan sivil toplum kuruluşları tarafından yapılan yardımlar ve bu yardımlardan yararlanan kamu kuruluşlarının açıklanması önerilmektedir. Bu bilgi, kamu fonlarıyla desteklenen ve sosyal katkılara dayanan faaliyetlerin görünürlüğünü artırmaktadır.

IV- Başkaları Adına Yapılan İşlemler ve Olağandışı Hususlar: Kamu sektörü birimlerinin başka kişi veya kurumlar adına gerçekleştirdiği işlemler veya olağan dışı nitelikteki finansal olayların belirtilmesi, devlet mali tablolarında alışılmadık işlemler hakkında şeffaflık sağlamaktadır.

Bu isteğe bağlı ek açıklamalar, nakit esasına göre mali raporlama yapan kamu birimlerinin faaliyetlerinin daha ayrıntılı olarak sunulmasına ve kullanıcıların mali raporları değerlendirirken daha doğru bilgilere ulaşmasına olanak tanımaktadır.

1.4.3. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamı

IPSAS, kamu sektörü kuruluşlarına yönelik mali tablo hazırlama ve sunma süreçlerini düzenlemek amacıyla tasarlanmıştır. Bu standartlar, ulusal ve yerel yönetimler ile belediyeler, eyaletler, konseyler, hastaneler ve üniversiteler gibi kamu kurumlarını kapsamaktadır. IPSAS'ın uygulanması, kamu muhasebesine ilişkin 2013/1 sayılı kanun metni çerçevesinde kamu muhasebesinin kapsamını belirlemektedir. Bu tanıma göre kamu muhasebesi, bütçelerin uygulanması ve denetimine dair yasal kurallar ve hükümleri ifade eder. Anayasa Konseyi, Halk Meclisi, Muhasebe Konseyi ve yerel idarelerin bütçeleri ve işlemleri gibi kamu yönetimine dair hesaplar, idari nitelikte kamu yönetimi olarak değerlendirilmektedir (Filistin Resmî Gazetesi). IPSAS'ın uygulama alanı dışında bırakılan kuruluşlar arasında, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları (IFRS, IAS) doğrultusunda faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri bulunmaktadır.

Bu teşebbüsler, özel sektörle benzer mali raporlama ihtiyaçlarına sahip olmaları nedeniyle farklı standartlara tabidir.

IPSAS Kurulu, kamu sektöründe mali bilgilerin kalitesini ve karşılaştırılabilirliğini artırarak uluslararası uyumu ve yakınlaşmayı sağlamak amacıyla bu muhasebe standartlarının benimsenmesini teşvik eder. Bununla birlikte, kamu sektöründe ulusal gerekliliklerin de göz önünde bulundurulmasını destekler. Kurul, hükûmetlerin ve kamu kurumlarının ulusal muhasebe standartlarını benimseme ve bu standartları uluslararası muhasebe standartlarıyla bütünleştirme hakkını tanır. Bu bağlamda, devlet mali tablolarının uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olması gerektiği gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır; aksine, IPSAS'ın kullanımı hükûmetler için isteğe bağlıdır. Buna istinaden IPSAS Kurulu, devlet mali tablolarının kalitesini artırmak ve bu tabloların güvenilirliğini ve şeffaflığını sağlamak amacıyla uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarının gönüllü olarak benimsenmesini teşvik etmektedir (Shalal Zuhair, 2014).

1.5. Devlet Muhasebesi Kayıtlarında Kullanılan Yöntemler

Kamu sektörü mali tablolarının gerçeğe uygun bir sunum sağlaması açısından IPSAS ve tahakkuk esası önemli görülmekle birlikte, devlet muhasebesinde dört farklı yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemler; tam tahakkuk esası, uyarlanmış tahakkuk esası, nakit esası ve uyarlanmış nakit esasıdır. Her bir yöntem aşağıda kısaca açıklanmaktadır:

1.5.1 Tam Tahakkuk Esası

Tahakkuk esası, işlemlerin ve olayların, meydana geldikleri andan itibaren kaydedilmesini gerektirir (Karaarslan, 2005: 16). Bu yöntemde, mali yıl boyunca gerçekleşen tüm gelir ve gider işlemleri kayda alınarak, mali tabloların ilgili faaliyet dönemindeki mali işlemleri tam olarak yansıtmaları sağlanır. Bu yöntemle hazırlanan raporlar; gelirler, giderler (amortisman dahil), mali ve fiziksel varlıklar, yükümlülükler ve diğer ekonomik akışlar gibi kapsamlı bir veri sunmaktadır. Böylece kamu sektörü işletmelerinin finansal durumu, performansı ve nakit akışları hakkında ayrıntılı bilgi sağlanarak kamu kaynaklarının etkin kullanımı değerlendirilmektedir (Karaarslan, 2004: 43).

1.5.2 Uyarlanmış Tahakkuk Esası

Tam tahakkuk yöntemine benzer olarak, uyarlanmış tahakkuk yöntemi de işlemlerin nakit hareketlerinden bağımsız olarak kaydedilmesini gerektirmektedir. Ancak uyarlanmış tahakkuk yönteminde, maddi duran varlıklar (arsa, bina, taşıt gibi) muhasebe kayıtlarına dahil edilmez ve amortisman ayrımı ya da yeniden değerlendirilmez (Gökçen, 2003: 25; Karaarslan 2005: 15). Bu özellik, uyarlanmış tahakkuk esasını tam tahakkuk esasından ayıran en belirgin özelliktir.

1.5.3 Nakit Esası

Nakit esasında, işlemler yalnızca nakit girişi veya çıkışı gerçekleştiğinde kaydedilmektedir (Karaarslan, 2005: 13). Bu yöntem, işlemlerin fayda sağladığı dönemi dikkate almaz ve esas olarak bütçe gelir ve gider tahminleri ile nakit giriş-çıkışlarını ve nakit varlıklarını raporlamaktadır. Bu nedenle, nakit esasına dayalı muhasebe sistemi, devletin sahip olduğu varlıklar, tahakkuk etmiş gelir ve giderler, borçlar gibi finansal yükümlülüklerin kaydını yapmamaktadır. Bu sistem; tam tahakkuk sistemi ile karşılaştırıldığında nakit esası şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından daha sınırlı bir bilgi sağlamaktadır (Karaarslan, 2005: 14).

1.5.4 Uyarlanmış Nakit Esası

Uyarlanmış nakit esasında işlemler nakit esasına göre kaydedilir, ancak mali yılın kapanışı genellikle bir ay kadar açık tutulur (Karaarslan, 2005: 14). Böylece, dönemsellik ilkesi uygulanarak ilgili mali yıla ait işlemler önceki mali yılın kayıtlarına dâhil edilir ve o yılın mali tablolarında raporlanır. Bu özellik, uyarlanmış nakit esasını nakit esasından ayıran temel farktır ve özellikle dönemselliğin sağlanmasına katkı sağlamaktadır (Gökçen, 2003: 25).

Bu yöntemler, farklı ülkelerin kamu sektörü muhasebe sistemlerine uyum sağlamaları ve mali tabloların gerçeğe uygun şekilde raporlanması açısından önemli bir temel oluşturmaktadır.

1.6 Yayınlanan Standartlar

1.6.1 Tahakkuk Esası Standartları

IPSAS tahakkuk esası standartlarının özet tanımlarını şöyle yapmak mümkündür:

IPSAS 1-Mali Tabloların Sunumu: Finansal tabloların sunumuna ilişkin temel prensipleri, yapılandırma ilkelerini ve muhasebe temeline uygun asgari içerik gereksinimlerini belirler.

IPSAS 2- Nakit Akış Tabloları: İşletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit ve nakit benzeri değişikliklerin detaylı olarak açıklanmasını zorunlu kılar.

IPSAS 3- Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar: Muhasebe tahminlerinde, politikalarında yapılan değişiklikler ile temel hataların düzeltilmesi için izlenecek muhasebe süreçlerini belirler.

IPSAS 4- Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri: Döviz işlemlerini ve muhasebeleştirilmesini ele alır; döviz kurlarının belirlenmesi ve kur değişikliklerinin finansal etkilerinin tanınması için gereksinimleri açıklar.

IPSAS 5- Borçlanma Maliyetleri: Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi için rehberlik sunar ve bazı varlıklar için maliyetlerin hemen gider yazılması veya sermayeye eklenmesi seçeneklerini sağlar.

IPSAS 6- Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar: Kontrol edilen varlıkların birleşik mali tablolarının hazırlanması gereğini vurgular ve kontrol kavramını açıklığa kavuşturur.

IPSAS 7- İştiraklerdeki Yatırımlar: Ortaklıklara yapılan yatırımların muhasebeleştirilmesi için öz kaynak yönteminin kullanılmasını gerektirir.

IPSAS 8- Ortak Girişimlerdeki Paylar: Ortak girişimlerin muhasebesini ele alır ve orantılı konsolidasyon yöntemi ile alternatif yöntem olarak öz kaynak yöntemini sunar.

IPSAS 9- Bedel Karşılığı Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler: Karşılıklı işlemlerden elde edilen gelirlerin muhasebeleştirilmesini düzenler, karşılıksız gelirleri hariç tutar.

IPSAS 10- Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama: Hiperenflasyon ortamında mali tabloların hazırlanmasına yönelik rehberlik sağlar.

IPSAS 11- İnşaat Sözleşmeleri: Ticari ve ticari olmayan sözleşmelerin muhasebesini ele alır, maliyetlerin ve gelirlerin sözleşme süresince dağıtımını yönlendirir.

IPSAS 12- Stoklar: Stokların muhasebeleştirilmesi ve özellikle neredeyse bedelsiz olarak dağıtılacak stoklar için özel düzenlemeler içerir.

IPSAS 13- Kiralamalar: Kamu sektörü için kira işlemlerinde finansal raporlama gereksinimlerini belirler.

IPSAS 14- Raporlama Tarihi Sonrası Olaylar: Finansal tabloların raporlama tarihinden sonraki olaylara göre ayarlanmasını gerektirir.

IPSAS 15- Finansal Araçlar: Bilanço içinde ve dışında yer alan finansal araçların muhasebesini düzenler.

IPSAS 16- Yatırım Amaçlı Varlıklar: Kamu sektöründe yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve ölçümüne dair rehberlik sağlar.

IPSAS 17- Maddi Duran Varlıklar: Taşınmazlar, tesisler ve ekipmanlar gibi maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesine yönelik ilkeleri belirler.

IPSAS 18- Bölümsel Raporlama: Hükûmet faaliyetlerinin raporlanması için prensipler koyar; performans değerlendirmesi ve kaynak tahsisine yönelik bilgi sağlar.

IPSAS 19- Karşılıklar, Olası Yükümlülükler ve Varlıklar: Karşılıkların, olası yükümlülüklerin ve varlıkların tanınması, ölçümü ve açıklamasına dair gereksinimleri detaylandırır.

IPSAS 20- İlişkili Taraf Açıklamaları: İlişkili taraf işlemlerinin belirli durumlarda açıklanmasını gerektirir.

IPSAS 21- Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü: Nakit üretmeyen varlıkların değer düşüklüğünün değerlendirilmesine yönelik prosedürleri belirler.

IPSAS 22- Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması: Genel hükûmet sektörü ile ilgili finansal bilgilerin açıklanmasını zorunlu kılar.

IPSAS 23- Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler: Vergiler ve transferler gibi karşılıksız gelirlerin muhasebeleştirilmesine dair ilkeleri içerir.

IPSAS 24- Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu: Hükûmet bütçelerinin kamuya açıklanması ve bütçe ile gerçekleşen karşılaştırmaları gerektirir.

IPSAS 25- Çalışan Faydaları: Kamu sektörü çalışanlarına sağlanan faydaların raporlanması için gereksinimleri belirler.

IPSAS 26- Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü: Nakit üreten varlıkların değer düşüklüğü kayıplarının muhasebeleştirilmesini düzenler.

IPSAS 27- Tarım: Kamu sektöründe tarımsal faaliyetlerin muhasebesini ve raporlamasını sağlar.

IPSAS 28- Mali Araçların Sunumu: IAS 32'ye dayanır, finansal araçların borçlar veya öz kaynak olarak sunulması için prensipleri belirler.

IPSAS 29- Mali Araçları Muhasebeleştirme ve Ölçme: IAS 39'a dayanır, finansal varlıkların, borçların ve bazı finansal olmayan sözleşmelerin tanınması ve ölçülmesi için prensipleri belirler.

IPSAS 30- Mali Araçlara Ait Açıklamalar: IFRS 7'ye dayanır, IPSAS 29'da açıklanan türdeki kredilere ilişkin açıklamaları gerektirir.

IPSAS 31- Maddi Olmayan Duran Varlıklar: Maddi olmayan varlıkların muhasebesi ve raporlanmasına dair ilkeler içerir.

IPSAS 32- Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri: Hizmet imtiyazı varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasını sağlar.

IPSAS 33- Devir Temelinde IPSAS'ların İlk Kez Uygulanması: Nakit esastan tahakkuk esasına geçiş için rehberlik sağlar.

IPSAS 34 – IPSAS 38, Konsolidasyon ve İlgili Düzenlemeler: Konsolidasyon, öz kaynak yöntemi gibi konuları ele alır ve kamu sektörüne uyarlanmış düzenlemeler sunar.

IPSAS 39- Çalışan Faydaları: IPSAS 25'in yerini alarak çalışan faydalarının muhasebeleştirilmesinde bazı basitleştirmeler içerir.

IPSAS 40- Kamusal Sektör Birleşimleri: Kamu sektörü birleşimlerinin muhasebeleştirilmesini düzenler.

IPSAS 41- Finansal Araçlar: Finansal araçların muhasebeleştirilmesi için yeni sınıflandırma, ölçüm ve değer düşüklüğü modelleri sunar.

IPSAS 42- Sosyal Faydalar: Sosyal fayda harcamalarının muhasebeleştirilmesine yönelik rehberlik sağlar.

IPSAS 43- Kiralamalar: Kamu sektöründe kiralama işlemlerinin finansal raporlanmasını düzenler.

IPSAS 44- Satışa Hazır Olmayan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler: Satışa hazır olmayan duran varlıkların muhasebesi ve durdurulan faaliyetlerin raporlanması için ilkeleri belirler.

1.6.2 Tavsiye Edilen RPG Uygulama İlkeleri

Aşağıdaki Tavsiye Edilen Uygulama ilkeleri RPG (Recommended Practice Guidelines), kuruluşların mali durumları ve hizmet performansları hakkında şeffaf bir şekilde bilgi sunmalarını sağlayarak, paydaşlara daha geniş bir perspektif kazandırır.

RPG 1: Bir Kuruluşun Finansal Uzun Vadeli Sürdürülebilirliği Hakkında Raporlama

Bu ilke, bir kuruluşun uzun vadeli finansal sürdürülebilirliğine dair kapsamlı bilgi sağlanmasını hedeflemektedir. Mali sürdürülebilirlik risklerinin ve fırsatlarının anlaşılabilmesi için kuruluşların ileriye dönük finansal tahminler, gelecekteki yükümlülükler ve mali kaynakların yeterliliği hakkında raporlama yapmalarını teşvik etmektedir.

RPG 2: Finansal Tablo Tartışma ve Analizi

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin daha anlaşılır hâle getirilmesi amacıyla yorumlanması ve analiz edilmesini teşvik eden bu ilke, mali durum, performans, nakit akışları ve gelecekteki olası finansal eğilimlere dair detaylı analiz sağlamaktadır. Kuruluşların stratejik karar alma süreçlerine katkı sağlaması hedeflenmektedir.

RPG 3: Hizmet Performans Bilgisi Raporlama

Kamu sektörü kuruluşlarının hizmet performanslarına dair bilgi sağlamalarını amaçlayan bu ilke, kaynakların etkin kullanımı, performans hedeflerine ulaşma ve kamuya sunulan hizmetlerin kalitesi hakkında bilgi sunulmasını teşvik etmektedir. Hizmet performans raporlaması, hesap verebilirliği artırır ve vatandaşlara sağlanan hizmetlerin değerlendirilmesine olanak tanımaktadır.

1.6.3 Nakit Temelinde Standartlar

Nakit Muhasebe Temeli Altında Finansal Raporlama (Ocak 2003): Bu standart, nakit muhasebe temeline göre finansal raporların hazırlanmasını düzenlemektedir. Kuruluşların nakit girişleri ve çıkışlarını gösteren bir nakit akış tablosu oluşturmasını ve ilgili destekleyici muhasebe politikası notlarını sunmalarını şart koşturmaktadır.

Nakit Muhasebe Temeli Altında Finansal Raporlama (Revizyon: Kasım 2017, 1 Ocak 2019'dan itibaren yürürlükte): 2017 revizyonuyla güncellenmiş olan bu standart, nakit akış tablosunun hazırlanmasına dair gereksinimleri yeniden tanımlar.

Kuruluşların nakit alımları ve ödemeleri içeren bir nakit akış tablosu hazırlamalarını gerektirir. Bu revizyonla, nakit temelli finansal raporlama standartlarının uyumluluğu artırılarak raporlamada şeffaflık sağlanmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM: IPSAS'IN UYGULANMASINA YÖNELİK ARAP ÜLKELERİNİN TUTUMU VE FİLİSTİN PERSPEKTİFİ

2.1 Arap Ülkelerinin Kamu Sektörü İçin Uluslararası Muhasebe Standartları

Bu bölümde bazı Arap ülkelerinin Kamu Sektörü İçin IPSAS ile uyum sağlama sürecine dair deneyimler ele alınmıştır. Bu deneyimler, farklı kurumların karşılaştığı zorlukları ve bu zorlukların nasıl aşıldığını inceleyerek, standartlarla uyum sağlama gereksinimlerinin her kurumun kendi koşulları ve olanakları doğrultusunda anlaşılmasına katkı sağlamaktadır.

Arap ülkeleri, Asya ve Afrika kıtalarında bulunan toplam 22 devletten oluşmaktadır. Asya kıtasında yer alan Arap ülkeleri: Lübnan, Suriye, Filistin, Irak, Ürdün, Yemen, Katar, Bahreyn, Suudi Arabistan, Kuveyt, Umman Sultanlığı ve Birleşik Arap Emirlikleri iken; Afrika kıtasındaki ülkeler Mısır, Cezayir, Fas (Mağrip), Libya, Tunus, Sudan, Komor Adaları, Moritanya, Somali ve Cibuti'dir. Bu ülkeler, petrol ve gaz gibi doğal kaynaklardan gelir elde eden ülkelere tarım ve turizme dayalı ekonomilere kadar geniş bir ekonomik, sosyal ve siyasi çeşitliliğe sahiptir. Arap ülkeleri, mali kaynaklarını ve doğal varlıklarını daha verimli yönetmek için IPSAS standartlarını uygulamayı hedeflemektedir. Bu uygulamalar, şeffaflık ve hesap verebilirliğin artırılmasına katkı sağlamanın yanı sıra, dış yatırım çekme potansiyelini de güçlendirmekte ve finansal verilere olan güveni artırmaktadır.

Altyapı ve eğitimle ilgili zorluklara karşın, Arap ülkeleri kaynaklarını etkin bir biçimde yöneterek sürdürülebilir kalkınmayı desteklemek amacıyla IPSAS ile uyum sağlama çabalarını sürdürmektedir (Ismael & Ismael, 2008). Bu süreç, mali yönetim ve raporlama uygulamalarının geliştirilmesi yolunda önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir.

2.1.1 Ürdün

Ürdün, IPSAS standartlarını benimseme ve uygulama konusunda hızlı adımlar atan öncü Arap ülkelerinden biri olarak öne çıkmaktadır. Bu durum, yapılan çalışmalarla

da doğrulanmaktadır. Ürdün, IPSAS standartlarını uyumlu hâle getirmekteki en büyük zorluklardan birinin yasal düzenlemeler olduğunu deneyimlemiştir. Ancak, 2018 yılında mali sistem yasasının güncellenmesiyle Ürdün'ün yasal çerçeveleri, IPSAS standartları ile uyumu destekleyecek şekilde esnek hâle gelmiştir. Bu gelişme, ülkenin IPSAS'a uyum sağlama yolunda önemli bir adım olmuştur. Bununla birlikte, Ürdün'ün karşılaştığı diğer zorluklar arasında hükûmet muhasebecilerinin eğitim ve yeterlilik eksikliği ile sınırlı mali kaynaklar yer almaktadır. Bu durum, üst yönetimin IPSAS standartlarını tam anlamıyla uygulama taahhüdünü olumsuz yönde etkilemiştir. Çalışmalar, Ürdün hükûmetinin bu standartları etkili bir şekilde uygulamaya devam edebilmesi için net bir yol haritası oluşturması gerektiğini önermektedir. Alrabba'nın (2022) çalışması, Ürdün'ün kamu sektöründe IPSAS standartlarının uygulanmasını etkileyen diğer önemli faktörleri ise öz-yeterlilik eksikliği, varlıkların değerlendirilmesi ve değişime karşı direnç olarak sıralamaktadır. Çalışmada muhasebecilerin öz-yeterlilik eksikliği ile varlık değerlendirmesi ve IPSAS standartlarının uygulanması arasında doğrudan bir ilişki olduğu bulunmuştur. Ayrıca, muhasebeciler arasında bu standartların karmaşık ve zor bir süreç olarak algılandığı ve bu nedenle standartların tam anlamıyla uygulanması konusunda iş birliğinin eksik olduğu sonucuna varılmıştır. Bu bulgular, IPSAS'ın etkin bir şekilde uygulanabilmesi için eğitim ve iş birliğinin artırılması gerektiğini göstermektedir.

2.1.2 Cezayir

Cezayir, IPSAS standartlarını benimseyerek mali sistemini geliştirmeyi ve finansal bilgilerin şeffaflığını ile hesap verebilirliğini artırmayı hedeflemektedir. Tawilb (2022) çalışmasına göre, Cezayir, IPSAS standartlarını kabul etme sürecine 17 standartla başlamış olup bunlardan 12'si doğrudan IPSAS'tan, 5'i ise Fransız muhasebe standartlarından alınmıştır. Cezayir'de bu standartların uygulanabilir olduğu düşünülse de sürecin çeşitli zorluklarla karşılaştığı vurgulanmaktadır. Başlıca karşılaşılan zorluklar şunlardır:

Koordinasyon Eksikliği: Çeşitli müdürlükler ve Maliye Bakanlığı arasında yeterli iş birliği ve koordinasyon sağlanamamaktadır.

Bilgi ve Yetkinlik Paylaşımı: Kamu ve özel sektör arasında, özellikle muhasebe ve finansal bilgi paylaşımı konusunda ciddi eksiklikler bulunmaktadır.

Yüksek Uygulama Maliyetleri: IPSAS standartlarının uygulanabilmesi için muhasebe becerilerinin eğitim ve geliştirilmesi gerektiğinden, bu süreç önemli mali yatırımlar gerektirmektedir.

Varlıkların Yeniden Değerlendirilmesi: Devlete ait çeşitli varlıkların sayılması ve gerçek değerleriyle yeniden değerlendirilmesi, zaman ve çaba açısından yüksek maliyetler doğuracak bir süreçtir.

Performans Bazlı Bütçeleme ve Bütçeleme Reformları: IPSAS standartlarına uyum sağlamak için, performans bazlı bütçeleme sistemine geçiş ve kamu bütçeleme yöntemlerinde reform yapılması gerekmektedir.

Yapısal ve Hukuki Reformlar: Cezayir, uygulama sürecinde yasal değişiklikler ve yapısal reformlar yapmalı ve kamu sektöründe muhasebe standartları üzerinde özel uygulamalar ve yorumlar için bir muhasebe standartları kurulu oluşturmalıdır.

Araştırmacılar, IPSAS standartlarının etkin bir şekilde uygulanması durumunda, Cezayir'in kamu sektöründe muhasebe verilerinin kalitesinin artacağını, şeffaflık sağlanacağını ve uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğin elde edileceğini belirtmektedir. Bu gelişmeler, kamu maliyesinin korunmasına önemli katkılar sağlayacaktır.

2.1.3 Irak

Irak, IPSAS standartlarını uygulama sürecinde bir dizi zorlukla karşılaşmıştır. Bu zorlukların başında, mevcut muhasebe altyapısının zayıf olması, muhasebe alanında uzmanlaşmış personel eksikliği ve karmaşık ekonomik ile siyasi koşullar yer almaktadır. Mansur'un 2023 yılında yayımlanan bir çalışmasında Irak'taki kamu muhasebe sisteminin eksikliklerine değinilmiş ve bu sistemin, IPSAS standartlarının gereksinimlerini karşılamadığı ve çağdaş muhasebe düzenlemelerini içermediği belirtilmiştir. Çalışmada ayrıca, hükümet sektöründe şeffaflık ve hesap verebilirlik bilincinin zayıf olduğu, yolsuzlukla mücadeleyle yönelik farkındalığın artırılması gerektiği vurgulanmaktadır. Araştırma, IPSAS standartlarına uyum sağlamak için ulusal düzeyde uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesinin önemini vurgulamaktadır. Bu süreçte, finansal verilerin kullanıcıları ve paydaşlarının da sürece dahil edilmesi gerektiği belirtilmiş ve bu süreçlerin kolaylaştırılması adına adımlar atılması gerektiği önerilmiştir. Ayrıca, Irak Maliye Bakanlığı'nın hükümet birimleri arasında doğrudan iletişimi

sağlamak için bilişim ve iletişim teknolojileri altyapısını geliştirmesi gerektiği ifade edilmiştir. Geleneksel bütçeleme yöntemlerinden, farklı faaliyetler ve programlar hakkında daha fazla bilgi sağlayacak performans bazlı bütçelemeye geçiş de önerilen bir diğer adım olarak ortaya çıkmıştır. Bu zorluklar ve önerilen çözümler, Irak'ın IPSAS standartlarına uyum sağlama çabalarında önemli bir yol haritası sunmaktadır.

2.1.4 Mısır

Mısır, finansal raporlarını IPSAS standartlarına uyumlu hâle getirmek amacıyla küresel gelişmelere ayak uydurmayı ve uluslararası kuruluşlarla iş birliği yapmayı hedeflemektedir. Uluslararası Para Fonu IMF (International Monetary Fund) ve Dünya Bankası gibi önemli kuruluşlarla yapılan iş birliği çerçevesinde bütçeleme hazırlık ve tahmin süreçleri, *Hükûmet Mali İstatistikleri El Kitabı 2000*'deki sınıflandırmalarla uyumlu hale getirilmiştir. Ancak, Mısır kamu muhasebe sistemi hâlâ geleneksel bir yapıya sahiptir ve bütçeleme hazırlıklarında madde bütçesi esas alınmaktadır. Uluslararası muhasebe gelişmeleri ve Mısır'ın IMF ve Dünya Bankası gibi kuruluşlara üyeliği, hükûmetin finansal raporlarının etkin bir şekilde mali performansı ölçmediğini ortaya koymuş, bu durum Mısır muhasebe sisteminin tahakkuk esasına geçişini zorunlu hale getirmiştir. Tahakkuk esası, karar alıcılara nakit esasına kıyasla daha kaliteli bilgi sunmaktadır (Meraî, Ahmed Hureydi Mohamed Said, 2019). Çalışma, IPSAS standartlarının Mısır'daki uygulamasının şu başlıca avantajları sağlayacağını vurgulamaktadır:

I- Kamu idari birimlerinde mali tabloların şeffaflığını ve güvenilirliğini artırmak, aynı zamanda devlet mali raporlarının kalitesini iyileştirecektir.

II- IPSAS standartlarına uygun tahakkuk esasının aşamalı olarak benimsenmesi, Mısır'da finansal denetim hedeflerini ve tüm kamu birimlerinde tam açıklamayı sağlamayı mümkün kılacaktır.

Mısır'daki yasal ve hukuki altyapının IPSAS standartlarını uygulamaya hazır olduğu ve siyasi liderlikten bu uygulama yönünde gerekli desteğin bulunduğu gözlemlenmiştir. Ayrıca, Mısır Maliye Bakanlığı'nın IPSAS'a geçişi kolaylaştırmak amacıyla üniversite profesörlerinin ve Mesleki Muhasebeciler Birliği gibi profesyonel kuruluşların deneyimlerinden yararlanması önerilmektedir. Bu adımlar, Mısır'ın kamu

maliyesinde şeffaflık ve hesap verebilirlik sağlama hedefine ulaşmasına yardımcı olacaktır.

2.1.5 Suudi Arabistan

Suudi Arabistan, IPSAS standartlarının uygulanmasına yönelik tahakkuk esasına geçişte öncü Arap ülkelerinden biridir. 2016 yılında, Suudi hükûmeti, Kral'ın kararıyla tüm kamu kurumlarının muhasebe sistemlerini tahakkuk esasına geçirmeyi öngören bir projeyi onaylamıştır. Bu projenin başarılı bir şekilde hayata geçirilmesi için, Suudi Kraliyet Divanı'na bağlı mali komite ve Maliye Bakanı'nın başkanlık ettiği komite sorumludur. Proje, Suudi Arabistan'ın "2030 Vizyonu" çerçevesinde ulusal dönüşüm girişimlerinden biri olarak kabul edilmiş ve IPSAS standartlarıyla uyumlu olarak geliştirilmiştir (Suudi Arabistan Maliye Bakanlığı, 2024). Tahakkuk esasına geçiş, dört aşamada gerçekleştirilmesi planlanan bir süreçtir:

I. Mevcut Durumun İncelenmesi ve Boşlukların Değerlendirilmesi: Bu aşama, mevcut muhasebe sistemlerinin uluslararası en iyi uygulamalarla karşılaştırılması, kamu kurumlarının muhasebe teknik sistemleri, mevzuatlar, mali politikalar ve insan kaynakları gibi temel unsurların hazır olup olmadığının değerlendirilmesini içermektedir.

II. Planlama ve Tasarım: Bu aşamada, organizasyon yapısının belirlenmesi, görev tanımlarının yapılması, birleşik hesap planının hazırlanması, dönüşüm için çalışma belgelerinin oluşturulması ve IPSAS kavramları ve standartları rehberinin hazırlanması yer almaktadır.

III. Kamu Kurumları ile Hazırlık ve Uygulama: Bu aşama, tahakkuk esasına geçişin pilot uygulamalarla test edilmesi, maliyet tahminlerinin yapılması, hesap planının uyumlaştırılması, mali sistemlerin geliştirilmesi ve kamu kurumlarının mali personelinin eğitilmesini içermektedir.

IV. Yetkilendirme ve Fiili Uygulama: Bu son aşama, varlık ve yükümlülüklerin değerlendirilmesi, kamu kurumlarının muhasebe sisteminin fiilen tahakkuk esasına geçirilmesi ve günlük muhasebe kayıtlarının tutulması süreçlerini kapsamaktadır.

Suudi Arabistan, IPSAS standartlarının uygulanmasını tahakkuk esasına geçiş stratejisiyle uyumlu bir şekilde geliştirmiştir. Bu kapsamda yaklaşık 410 IPSAS ile ilgili konu incelenmiş, 35 uluslararası kamu muhasebe standardı ve üç önerilen rehberin yanı sıra, bu standartların kavramsal çerçevesi de gözden geçirilmiştir. Suudi Arabistan Maliye Bakanlığı, kamu sektörü muhasebe standartlarının kavramsal rehberini tamamlamak için

alışmalarına devam etmektedir. Bu süreç, ülkenin kamu maliyesi yönetiminde şeffaflık, hesap verebilirlik ve etkinliği artırmayı hedeflemektedir.

2.1.6 Birleşik Arap Emirlikleri

Birleşik Arap Emirlikleri (BAE), federal hükümetin muhasebe sistemini değiştirilmiş nakit esasından tahakkuk esasına aktarmayı amaçlayan kapsamlı bir dönüşüm programı başlatmıştır. Bu dönüşüm, BAE Maliye Bakanlığı'nın stratejik hedeflerine ulaşmasını sağlayacak, özellikle finansal planlamanın etkinliğini artırarak uluslararası en iyi uygulamalara uygun devlet bütçesinin uygulanmasını hedeflemiştir. Bakanlık, bu programın başarılı olabilmesi için gerekli tüm kaynakları ve desteği sağlamıştır (BAE Maliye Bakanlığı raporları, 2015-2020). BAE'nin tahakkuk esasına geçişi üç aşamalı bir süreç olarak planlanmıştır:

I. Yasal Aşama: Bu aşama, mevcut mevzuat ve yasaların tahakkuk esasını uygulamaya uygunluğunun incelenmesini, boşlukların belirlenmesini ve yasa ile yönetmeliklerin uluslararası en iyi uygulamalara göre yeniden düzenlenmesini kapsar. 2015 yılında başlayan bu aşamanın en önemli çıktıları, muhasebe politikaları ve prosedürleri el kitabı ile tahakkuk esasına dayalı BAE muhasebe standartları el kitabı olmuştur.

II. Yürütme Aşaması: 2017 yılında başlanan bu aşama, sabit kıymetler sicilinin hazırlanması, federal makamların çalışanlarının eğitilmesi, borç, gelir ve gider bakiyelerinin devri gibi alt projelerin uygulanmasını içerir. Bu aşama, aynı zamanda finansal tabloların hazırlanması gibi süreçleri kapsar.

III. Destek Aşaması: Bu aşama, federal hükümetin liyakat temeline dayalı olarak harekete geçirilmesi ve tüm bakanlıklara ve federal kurumlara gerekli desteğin sağlanması sürecidir. Haziran 2020'nin başında, tüm finansal işlemler ve bakiyeler kaydedilmeye başlanmış, dönüşüm planına göre tüm federal kuruluşların açılış bakiyeleri hazırlanmış ve federal hükümetin kapsamlı varlık sicili oluşturulmuştur.

BAE'nin tahakkuk esaslı muhasebe ve bütçelemeye geçiş süreci altı yıl sürmüş ve bu süre zarfında aşağıdaki başarılar elde edilmiştir: Hükümetin sağladığı hizmetlerin maliyeti, etkinliği ve başarıları daha iyi değerlendirilmiş ve kaynakların daha verimli ve etkili yönetilmesi sağlanmıştır. Bakanlıklar ve federal hükümet kuruluşlarının mali durumları ve nakit akışları açısından performansları değerlendirilmiş, bu da gelecekteki

mali vizyon ve karşılaştırmalı analiz için olanak tanımıştır. BAE, devletin mali durumunu kapsamlı bir şekilde raporlama ve analiz etme yeteneğini artırmış, bu da şeffaflık ve hesap verebilirliği yüksek seviyelere çıkarmıştır. Bu dönüşüm, gelecekteki kararların sağlam temellere dayanarak alınabilmesi için doğru ve önemli bilgiler sunmuştur. Netice olarak, BAE'nin IPSAS ile uyumlu tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçişi, kamu mali yönetiminde etkinliği artırmış ve ekonomiye olumlu yansımıştır. Ayrıca, devlet bütçesinin uygulanmasında uluslararası en iyi uygulamalar doğrultusunda önemli bir ilerleme kaydedilmiştir.

2.1.7 Libya

Libya'daki kamu sektörü muhasebe sistemleri, birçok üçüncü dünya ülkesi gibi geleneksel muhasebe yöntemlerine dayanmaktadır. (Mayouf, Al-Shukri, & Al-Shaikhi., 2023). çalışmasına göre, Libya'daki muhasebe sisteminin temel özellikleri şunlardır:

I- Bütçeleme ve Mali Raporlama: Libya, genel bütçeleme ve mali raporlamada nakit esaslı veya düzeltilmiş nakit esası kullanmaktadır. Bu yöntem, devletin mali işlemlerini ve kaynaklarını raporlama biçimini belirler.

II- Yasal Temelli Yaklaşım: Kamu muhasebe standartları yerine, hükûmet yasalar, kararlar ve talimatlara dayanmaktadır. Bu durum, mali yönetimin daha az şeffaf ve daha az standartlara bağlı olmasına neden olmaktadır.

III- Girdilere Odaklanma: Mevzuat genellikle girdilere odaklanmakta, çıktılar ve sonuçlar göz ardı edilmektedir. Gelirlerin tahsilatı ve harcamaların doğruluğu önemli olsa da harcamaların maliyetleri veya performans değerlendirmesi genellikle dikkate alınmamaktadır.

IV- Eksik Finansal Bilgi: Kamu maliyesine dair güvenilir ve uygun finansal bilgilerin eksikliği, hesap verebilirlik, denetim ve sağlıklı karar alma süreçlerini olumsuz etkilemektedir.

Anılan çalışma, Libya'nın tahakkuk esasına geçişinin teorik olarak mümkün olduğunu ve bu geçişin önünde herhangi bir engel bulunmadığını belirtmektedir. Ancak Libya'daki ekonomik ve sosyal durumların kötüleşmesi, idari ve mali yolsuzluklar ile artan borç yükü gibi faktörler, IPSAS standartlarına uygun tahakkuk esasına geçişin zorunlu hâle geldiğini ortaya koymaktadır. Libya hükûmetinin IPSAS'a geçişi, mali

raporlama sistemini daha şeffaf ve etkili hale getirebilir, aynı zamanda ülkenin finansal yönetiminde daha büyük bir hesap verebilirlik sağlayabilir.

2.1.8 Suriye

Suriye, IPSAS standartlarını uygulayarak kamu mali yönetimini geliştirmeye çalışan Arap ülkelerinden biridir, ancak muhasebe altyapısı hâlâ zayıftır. Qutli, 2010 çalışmasına göre, Suriye’de kamu idari birimlerinin muhasebe ve mali sistemleri, 2007 yılından bu yana devletin genel bütçesinin hazırlanmasında nakit esasını kullanmaktadır. Bu da tahakkuk esasına geçiş yapılmamış olduğunu ve mali tabloların geleneksel formatlarla hazırlanarak IPSAS standartlarıyla uyumlu olmadığını göstermektedir. Çalışmada, Suriye için IPSAS standartlarına geçişin belirli bir zaman çizelgesine dayalı olarak yapılması önerilmiştir. İlk aşamada nakit esaslı muhasebe standardının uygulanması, ardından ise tahakkuk esasına geçilmesi tavsiye edilmiştir. Ayrıca, mali tabloların IPSAS ile uyumlu hâle getirilmesi ve mali mevzuatın, tahakkuk esasına geçişi destekleyecek şekilde güncellenmesi önerilmiştir. Suriye'nin IPSAS standartlarını uygulama sürecinde karşılaştığı başlıca zorluklar şunlardır:

I. Teknik Altyapının Zayıflığı: IPSAS standartlarının uygulanabilmesi için muhasebe ve teknoloji sistemlerinin kapsamlı bir şekilde güncellenmesi gerekmektedir.

II. Yeterli Nitelikli İnsan Kaynağının Bulunmaması: Bu durum, muhasebe uzmanlarının IPSAS standartları hakkında derinlemesine bilgi sahibi olmalarını sağlamak amacıyla kapsamlı bir eğitim ihtiyacını ortaya koymaktadır.

III. Mevzuat Altyapısının Zayıflığı: Suriye’deki ilgili yasaların, IPSAS standartlarının benimsenmesine uyacak şekilde değiştirilmesi gerekmektedir.

IV. Değişime Direnç: IPSAS standartlarına geçiş sürecinin sorunsuz ve etkili bir şekilde yönetilebilmesi için kamu idari birimlerinde farkındalık yaratılması ve değişime yönelik çaba harcanması önemlidir.

Suriye'nin IPSAS’a geçiş süreci, yukarıdaki zorluklarla mücadele edilerek ancak zamanla başarılabilir. Bu süreç, finansal raporlama sisteminin şeffaflığını artırabilir ve ülkenin mali yönetimini daha etkili hâle getirebilir.

2.1.9 Fas (Mağrip)

Fas, son otuz yıl içinde kamu yönetimi, mali ve idari sistemlerinde önemli reformlar geçirmiştir. Bu reformların en önemli unsurlarından biri de kamu muhasebe sisteminde yapılan büyük değişikliklerdir. IPSAS standartlarının benimsenmesi, bu dönüşümde bir dönüm noktası oluşturmuş ve 2008 yılında başlayan ilgi, Fas'ın kamu maliyesinin yönetimini iyileştirmeyi ve ekonomik verimliliği artırmayı hedeflemiştir. Ancak, El Hachimi ve Asmae (2023) çalışmasına göre, Fas bu projede beklenen ilerlemeyi kaydedememiştir ve tüm kamu sektörü birimlerinde tam bir güncelleme sağlanamamıştır. Bu gecikmenin başlıca sebepleri, politik ve düzenleyici kısıtlamalardır.

Fas'ta muhasebe modernizasyonu, tüm muhasebe ve finansal işlemlerin ayrıntılı şekilde izlenmesini ve gelişmiş bir bilgi teknolojisi altyapısına sahip bir sistemin kullanılmasını gerektirmektedir. Yeni devlet çerçevesi, büyük ölçüde IPSAS standartlarına dayalı olarak tasarlanmış olup, muhasebeciler ve mali uzmanlar için sürekli IPSAS eğitim programları düzenlenmesi önemlidir. Ancak, bu süreç, Fas'ın karşılayamayacağı yüksek maliyetler gerektirmektedir. Çalışma, IPSAS standartlarının tam olarak uygulanmasına ilişkin iki farklı bakış açısının ortaya çıktığını vurgulamaktadır:

I. Ekonomik Bakış Açısı: Bu bakış açısına göre, IPSAS standartları, finansal bilgi kalitesini ve verimliliği artırmak için bir araç olarak kabul edilir. Bu perspektife göre, standartların benimsenmesi, kamu mali yönetiminin şeffaflığını ve etkinliğini artırarak ekonomik verimliliği iyileştirecektir.

II. Kurumsal Bakış Açısı: Bu bakış açısında ise IPSAS, genellikle kurumsal baskılara yanıt olarak benimsenmektedir. Bu yaklaşımda, IPSAS'ın uygulanması, daha çok dışsal etkiler ve uluslararası standartlara uyum sağlama amacı güdüldüğü için daha yavaş ilerlemektedir.

Araştırmacı, mevcut sınırlı kaynaklar doğrultusunda, Fas'ın IPSAS standartlarını kademeli ve aşamalı bir şekilde uygulayabileceğini belirtmektedir. Bu tür bir yaklaşım, ülkenin mevcut ekonomik koşullarını dikkate alarak, uygulama sürecini daha sürdürülebilir hâle getirebilir.

2.2. Arap Ülkelerinde IPSAS Standartlarının Benimsenmesi ve Uygulanması Gereksinimleri

Arap ülkelerinde IPSAS standartlarının benimsenmesi ve başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için çeşitli gereksinimler bulunmaktadır. Bu gereksinimler, yalnızca teknik altyapı ve eğitimle sınırlı kalmayıp, aynı zamanda siyasi ve idari düzeyde geniş bir destek ve iş birliği gerektiren bir süreçtir. (Maher Abu Rida, 2021). Bu bağlamda öne çıkan başlıca gereksinimler şunlardır¹:

I. Siyasi Desteğin Sağlanması: IPSAS standartlarının başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için devletin üst düzey liderlerinin güçlü desteği önemlidir. Bu destek, yasal düzenlemelerin yapılması, kaynak tahsisi ve sürecin önceliklendirilmesi için gereklidir. Hükûmetin liderliği, IPSAS'a geçişin hızlandırılması ve sürdürülebilirliğinin sağlanması için kritik bir rol oynar.

II. Kapsamlı Eğitim Programları: IPSAS standartlarının etkin bir şekilde uygulanabilmesi için kamu sektörü çalışanlarının teknik bilgi ve becerilerinin geliştirilmesi gerekmektedir. Eğitim programları, mali yönetim sistemlerinin yanı sıra bilgi teknolojilerinin de iyileştirilmesini kapsamalıdır. Bu eğitimlerin sürekli ve güncel olması, muhasebe profesyonellerinin IPSAS standartları hakkında derinlemesine bilgi sahibi olmalarını sağlayacaktır.

III. Finansal Bilgi Sistemlerine Yatırım: IPSAS standartlarının başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için doğru ve kapsamlı finansal verilerin sağlanması gerekmektedir. Bu da gelişmiş finansal bilgi sistemlerine yatırım yapılmasını gerektirir. Hem muhasebe işlemleri hem de raporlama süreçlerinin doğru ve zamanında yapılabilmesi için etkili bir bilgi sistemi altyapısı kritik öneme sahiptir.

IV. Sürekli Teknik Destek: IPSAS standartlarının uygulanmasında süreklilik ve sürdürülebilirlik sağlanabilmesi için teknik destek önemli bir unsurdur. Uygulamanın her aşamasında, ülkeler, uluslararası deneyimlere dayanan teknik destek ve rehberlik

¹ (Maher Abu Rida, 2021) ماهر أبو ريدة، (2021)، مدى توفر متطلبات التوافق والتطبيق لمعايير المحاسبة الدولية المبنية على أساس الاستحقاق في القطاع العام الفلسطيني

almalıdır. Bu destek, sorunların çözülmesinde ve iyileştirmeler yapılmasında yardımcı olur.

V. Teknik ve İdari Beceri Geliştirilmesi: IPSAS'a geçiş sürecinde muhasebecilerin, mali uzmanların ve kamu kurumları çalışanlarının teknik ve idari becerilerinin geliştirilmesi önemlidir. Bu beceriler, sadece eğitimle değil, aynı zamanda sistem güncellemeleri, pratik uygulamalar ve yasal düzenlemelerle desteklenmelidir. Sürekli gelişim, uygulamanın başarıyla sürdürülebilmesi için gereklidir.

VI. Uluslararası Koordinasyon: IPSAS standartlarının etkin ve başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için uluslararası iş birliği çok önemlidir. Ülkeler, IPSAS'a geçiş sürecinde uluslararası toplulukla koordineli çalışarak mevcut teknik destek ve deneyimlerden faydalanmalıdır. Bu iş birliği, sürecin hızlanmasını, karşılaşılan zorlukların aşılmasını ve en iyi uygulamaların ülkede benimsenmesini kolaylaştıracaktır.

Bu gereksinimlerin karşılanması, Arap ülkelerinin IPSAS standartlarını başarıyla benimsemelerini ve kamu mali yönetiminde şeffaflık, hesap verebilirlik ve etkinliği artırmalarını sağlayacaktır.

2.3 Arap Ülkelerinin IPSAS Standartlarını Benimseme Sürecinde Karşılaştıkları Zorluklar

Arap ülkelerinin IPSAS standartlarını benimseme sürecinde karşılaştıkları zorluklar, sadece teknik ve ekonomik faktörlerle sınırlı kalmamaktadır. Bu süreç, aynı zamanda kültürel, yapısal ve kurumsal engellerle de şekillenmektedir. (Maher Abu Rida, 2021). Başlıca zorluklar şu şekilde özetlenebilir²:

I. Teknik Yeteneklerin Geliştirilmesi İhtiyacı: Birçok Arap ülkesi, IPSAS standartlarının uygulanabilmesi için gerekli teknik bilgi ve becerilere sahip değildir. Bu durum, muhasebeciler ve mali uzmanlar için yoğun eğitim programlarına ihtiyaç duyulmasına yol açmaktadır. Hem yerel hem de uluslararası uzmanlarla iş birliği içinde yapılan eğitimler, bu boşluğun kapatılması için kritik bir öneme sahiptir. Ancak, bu eğitimler zaman alıcı ve maliyetli olabilmektedir.

² (Maher Abu Rida, 2021) ماهر أبو ريدة، مدى توفر متطلبات التوافق والتطبيق لمعايير المحاسبة الدولية المبنية على أساس الاستحقاق في القطاع العام الفلسطيني

II. Yüksek Maliyetler: IPSAS standartlarının uygulanması, ciddi bir finansal yatırım gerektiren bir süreçtir. Eğitim, altyapı iyileştirmeleri, yazılım ve donanım sistemleri gibi unsurlar, büyük bütçelere mal olabilir. Birçok Arap ülkesi, sınırlı kaynaklar ve ekonomik sıkıntılar nedeniyle bu maliyetleri karşılamada zorluklar yaşamaktadır. Bu durum, IPSAS'a geçiş sürecinin gecikmesine neden olabilir.

III. Bilgi Teknolojisi Yatırımları: IPSAS standartlarının gereksinimlerini karşılamak için muhasebe bilgi sistemlerinin güncellenmesi ve geliştirilmesi gerekmektedir. Bu, yalnızca yazılım ve donanım yatırımlarını değil, aynı zamanda bu sistemlerin etkin bir şekilde kullanılabilmesi için eğitim programlarını da içerir. Ayrıca, muhasebe bilgi sistemlerinin diğer yönetim ve mali sistemlerle entegre olması önemlidir. Bu entegrasyon, bilgi akışının doğru, güvenilir ve zamanında olmasını sağlar. Ancak, bu tür bir entegrasyon büyük bir yatırım ve çaba gerektirmektedir.

IV. Değişime Direnç: IPSAS standartlarının benimsenmesi süreci, özellikle kamu kurumlarında değişime karşı dirençle karşılaşabilmektedir. Çalışanlar, mevcut muhasebe ve finansal yönetim sistemlerine alışmış olabilir ve yeni sisteme geçişin getireceği belirsizliklerden endişe duyabilirler. Bu tür bir direnç, değişimin etkin bir şekilde yönetilmesi ve çalışanlara bu sürecin avantajları konusunda farkındalık kazandırılması gerektiğini göstermektedir.

VI. Finansal Mevzuat Altyapısının Yetersizliği: Birçok Arap ülkesinde, IPSAS standartlarına uygun bir finansal mevzuat altyapısı bulunmamaktadır. Mevcut yasaların ve düzenlemelerin IPSAS standartlarına uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Ancak, bu mevzuat değişiklikleri zaman alabilir ve mevcut yasal çerçeveye adaptasyon süreci, IPSAS'a geçişin önündeki engellerden biri olabilir.

Bu zorluklar, Arap ülkelerinin IPSAS standartlarını benimseme sürecinde karşılaştıkları ana engelleri temsil etmektedir. Ancak, bu engellerin aşılabilmesi için güçlü bir siyasi irade, uluslararası iş birliği, sürekli eğitim ve uygun teknik altyapı geliştirilmesi gereklidir. Bu unsurlar bir araya geldiğinde, IPSAS'a geçiş süreci daha verimli ve sürdürülebilir hâle getirilebilir.

2.4 Uluslararası Deneyimlerden Çıkarılan Dersler

Uluslararası deneyimler, tahakkuk esasına geçişin yalnızca bir muhasebe değişikliği olmadığını, aynı zamanda kamu mali yönetiminin etkinliğini artırma, şeffaflık ve hesap verebilirliği sağlama yönündeki stratejik bir hedefin parçası olduğunu göstermektedir. Bu süreç, ekonomik ve sosyal zorluklarla başa çıkmak ve devletin mali yönetimini daha güvenilir hale getirmek amacıyla önemli bir araçtır. (Mayouf, Al-Shukri, & Al-Shaikh, 2023). Uluslararası deneyimlerden çıkarılan dersler şunlardır:³

I. Motivasyonun Temeli: Tahakkuk esasına geçişin en büyük motivasyonlarından biri, sosyal ve ekonomik durumun kötüleşmesi, idari ve mali yolsuzlukların artması, borç yükünün büyümesi ve kamu sektöründe şeffaflık ve hesap verebilirlik taleplerinin artmasıdır. Ayrıca, karar alma süreçlerinde güvenilir bilgilere olan ihtiyaç, bu geçişin gerekliliğini vurgulamaktadır. Küresel eğilimler ve toplumların daha şeffaf bir yönetim talebi, tahakkuk esasının önemini artırmaktadır.

II. Mali Yönetim Reformları Gerekliliği: Kamu sektöründe mali yönetim reformlarının gerçekleştirilmesi zorunludur. Bu reformlar, yeni yasaların çıkarılması, mali yönetim sisteminin yeniden yapılandırılması, insan kaynakları konusunda finansal uzmanlık geliştirilmesi ve devletin mali yönetim reformlarını içerir. Bu değişiklikler, tahakkuk esasına geçişin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için temel şartlardır.

III. Entegre İlerleme: Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemleri ve devlet bütçesi reformları, entegre bir şekilde ilerlemelidir. Bu süreç, aşamalı bir geçişi gerektirir ve uluslararası deneyimlere göre, tahakkuk esasına geçişin tamamlanması altı yıl ile on iki yıl arasında değişen bir süreyi kapsar. Bu süre zarfında, reformların dikkatli bir şekilde uygulanması ve sistematik bir şekilde ilerlenmesi gerekmektedir.

IV. Gerekli Destek ve Sorumluluk: Tahakkuk esasına geçişin başarılı olması için güçlü bir destek sağlanmalıdır. Bu süreçte, tahakkuk esasının uygulanmasından sorumlu bir kurumun (örneğin Maliye Bakanlığı) olması, sürecin düzgün işlemesi için kritik

³(Mayouf, Al-Shukri, & Al-Shaikh, 2023) د. خديجة علي معيوف، د. عائشة سالم الشكري، & أمال سعد الشخي. (2023). متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي (دراسة نظرية تحليلية لبعض التجارب الدولية). المجلة الإفريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الإنسانية والاجتماعية 290-312 (AJASHSS).

öneme sahiptir. Aynı zamanda, bu sürecin her aşamasında gerekli teknik destek sağlanmalıdır.

V. Katılımcı Bir Yaklaşım: Tahakkuk esasına geçiş sürecinde, politikacılardan yöneticilere ve çalışanlara kadar herkesin dahil edilmesi gerekmektedir. Sorumlular, tahakkuk esasının etkin kullanımını anlamalı ve benimsenen kuralları kabul etmelidir. Ayrıca, özel sektör uygulamalarının benimsenmesi, kamu sektöründe tahakkuk esasının başarılı bir şekilde uygulanmasına katkı sağlamaktadır.

VI. Bilgi Teknolojisi ve Eğitim Yatırımları: Tahakkuk esasına dayalı muhasebe ve bütçe uygulamaları, daha karmaşık bilgi teknolojisi sistemlerine ihtiyaç duyar. Bu sistemler, işlemlerin etkin yönetimi için gerekli bilgileri sağlayacaktır. Bu nedenle, bilgi teknolojisi altyapısının geliştirilmesi ve çalışanların sürekli eğitimi sağlanmalıdır. Eğitim programları, sistemin verimli bir şekilde kullanılabilmesi için kritik bir rol oynamaktadır.

VII. Performans ve Hesap Verebilirlik: Tahakkuk esasına dayalı kamu mali yönetim sistemi, performans kavramını genişleterek hesap verebilirlik için bir çerçeve oluşturur. Bu sistem, kamu birimlerinin finansal performansını ölçmede bir araç olarak kullanılır. Tahakkuk esasına göre hazırlanan raporlar, devletin mali durumunu daha net bir şekilde değerlendirmeye olanak tanımaktadır.

Bu dersler, tahakkuk esasına geçişin sadece teknik bir değişiklik değil, aynı zamanda daha verimli ve hesap verebilir bir kamu mali yönetimi sağlamaya yönelik stratejik bir dönüşüm olduğunu vurgulamaktadır.

2.5 Filistin'deki Kamu Muhasebesi Sistemi

Filistin Yönetimi, Mayıs 1994'te Oslo Anlaşmalarının imzalanmasının ardından Batı Şeria ve Gazze Şeridi'nin bazı kısımlarında iktidara gelmiştir. Yönetim, en önemlileri Maliye ve Hazine Bakanlığı olmak üzere birçok bakanlık ve resmî kurumda temsil edilen idari çerçeveler oluşturmaya başlamıştır. Planlama Bakanlığı, vergiler ve gümrükler için de bir idari sistem kurulmuştur. Ancak bu kurumlar, Filistin Yönetimi'ndeki mali sistemi zayıflatan açık ve bağlayıcı kontroller, prosedürler ve çalışma kurallarının eksikliği nedeniyle sıkıntı çekmiştir. Uluslararası kuruluşlar, özellikle Dünya Bankası, Filistin Yönetimi'nin mali sistemini güçlendirmek ve reform

süreçlerini yönlendirmek için kritik bir rol oynamıştır. Bu kuruluşlar, Maliye Bakanlığı başta olmak üzere ilgili tüm kurumları desteklemiş ve bütçeleme ile mali sistemin iyileştirilmesine yönelik stratejiler geliştirmiştir. Geçtiğimiz yıllarda Filistin'deki mali kontrol sisteminin gelişimi aşamalı olarak ilerlemiş ve her aşamada önemli yapısal değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Bu süreçte belirgin özellikler şunlardır:

2.5.1 Kamu Hizmetleri Organizasyonunun Geliştirilmesi

Filistin'deki devlet muhasebe sistemi, 1994 yılında Maliye Bakanlığı'nın bütçe taslağı teklifini sunduğu yıla kadar, özellikle genel bütçedeki resmî ve esaslı gelişmelerle temsil edilen kamu hizmetlerinin performansının düzenlenmesine katkıda bulunan bir dizi tarihsel gelişme geçirmiştir. Filistin'de 2006 yılına kadar genel bütçenin hazırlanması mevzuata dayanmamaktaydı. Kanunlarda belirlenenler dışında Filistin Yönetimi'nin gelişimi ile birlikte bütçenin hazırlanması ve uygulanmasına dair takip edilen süreçler düzenlenmeye başlanmıştır. 1967 öncesinde bu süreçler Mısır veya Ürdün yönetimi altında; işgal döneminde ise hükûmet birimleri, İsrail askerî görevlileri tarafından yayımlanan bir dizi askerî emir ve geçerli düzenlemelere dayanarak faaliyet göstermiştir (Hamad, 2005). Filistin'deki kamu hizmetleri organizasyonunun gelişimini şu dönemlere ayırmak mümkündür:

1994-1998 Dönemi: 1994'te Filistin Yönetimi'nin kuruluşuyla başlayan süreç, özellikle 1995 yılında Maliye Bakanlığı'nın çalışmaya başlamasıyla ivme kazanmıştır. Bu dönemde geçici avans sistemi uygulanmış ve harcama yapılan kurumlara avanslar verilmiştir. Bu avansların, orijinal ödeme belgelerine dayalı olarak derhal kapatılması gerekmekteydi, ancak bu süreç çoğu zaman gecikmiştir. Bu durum, Filistin Yönetimi'nin mali işlerine ilişkin ilkelere hâkim olmayan yöneticiler ve çalışanlar nedeniyle uzun süre devam etmiştir. 1995 yılında, Filistin Devlet Başkanı'nın onayıyla, Filistin Yönetimi'nin genel bütçeyi düzenlemek ve denetlemek amacıyla verdiği ilk karar olan 147 sayılı karar çıkarılmıştır.

1997 ve 1998 yıllarında Filistin Yönetimi, kamu kurumlarındaki mali işleri düzenlemek amacıyla birçok mali talimat, genelge ve kanun yayımlamıştır. Maliye Bakanlığı, dış uzmanlık desteği alarak devletin gelir ve giderlerinin izlenmesi için gerekli kontrolleri oluşturmuş, bununla birlikte 1997 yılında Kontrol ve Denetim Müdürlüğü kurulmuştur. Bu müdürlük, kamu fonlarının denetlenmesi ve Filistin Yönetimi'nin genel

bütçesinin uygulanması için talimatlar yayınlamıştır. 1998 yılı itibarıyla genel bütçenin hazırlanması, onaylanması, uygulanması ve izlenmesi gibi aşamalar için gerekli düzenlemeler yapılmış, ayrıca mali kayıtlara dair modeller geliştirilmiştir. Bu süreç, 9 sayılı Kamu Malları Kanunu ile tamamlanmış ve Maliye Bakanı tarafından birçok mali talimat yayımlanmıştır.

Filistin ekonomisinin gelecekteki performansına ve yönetiminin sağlamlığına güven oluşturmak, iç kaynaklara bağımlılığı artırmak amacıyla orta ve uzun vadeli mali politika hedefleri belirlenmiş, maliye bakanlığı bu hedeflere ulaşmak için çaba göstermeye devam etmiştir.

1999-2002 Dönemi: Bu dönem, Filistin'deki mali ve ekonomik reform girişimlerinin başladığı bir süreçtir. Ancak, bu girişimler dış ve iç engellerle karşılaşmış, özellikle Mescid-i Aksa İntifadası sırasında Filistin kurumlarının çoğu bu olumsuz etkilerden zarar görmüştür. 2001 yılı itibarıyla, vergi gelirlerinde büyük bir düşüş yaşanmış ve bu durum bütçe açığına yol açmıştır. Ayrıca, kamu borcu artış göstermiştir (Bağımsız Filistin Vatandaş Hakları Kurumu, 2001). Kriz döneminin etkileriyle birlikte, işsizlik, yoksulluk ve sağlık sorunları gibi acil ihtiyaçların karşılanabilmesi için hükûmet çeşitli mekanizmalar geliştirmiştir. Bu dönemde ulusal yönetimin mali reform süreci ve Kamu Hizmeti Yasası'nın uygulanması gibi önemli gelişmeler yaşanmıştır. İç denetim sistemleri kurulmuş ve kamu kurumları arasındaki mali düzenlemeler güçlendirilmiştir. Mali mevzuat alanında, gelir vergisi kanunları, emeklilik yasaları ve Sermaye Piyasası Kurumu gibi önemli yasal düzenlemeler tamamlanmıştır (Filistin Yasama Konseyi, 2005).

2003-2005 Dönemi: Bu dönemde, Filistin mali sisteminde gerçek reformlar uygulamaya konulmuş ve genel bütçenin hazırlanması ve uygulanması süreçleri sistematik bir şekilde düzenlenmiştir. Özellikle muhasebe sisteminin birleştirilmesi, Batı Şeria ve Gazze Şeridi'nde iç kontrol birimlerinin oluşturulması gibi gelişmeler öne çıkmıştır. 2003 yılı itibarıyla maliye politikasının orta ve uzun vadeli hedefleri belirlenmiş, bu hedeflere ulaşmak için alınan tedbirler ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

2005'ten Günümüze Mali Sistemdeki Gelişmeler: 2005 yılında hükûmet dairelerinin 2006 mali yılı itibarıyla uyum sağlaması gereken mali sistem çıkarılmıştır. Bu sistem, gelir ve giderlerin kaydedilmesinde uyulacak kuralları belirlemiş ve muhasebe sisteminin yasal çerçevesini tamamlamıştır. Ancak, bu sistem, Filistin hükûmetinin

muhasabe çalışmaları ve mali sistemini geliştirmeye yönelik önemli adımlar atılmasına rağmen, mevcut geleneksel gerçeklikleri ve eksiklikleri aşmakta yetersiz kalmıştır. Mali sistemin bazı eksiklikleri, verimliliğin düşmesine neden olmuş ve bu durum muhasabe sisteminin etkinliğini sınırlamıştır. Özellikle, belge ve defter tutma eksikliği, geleneksel kalem bütçeleme yönteminin kullanılması ve muhasabe sisteminin karar alma süreçlerinde yeterince veri sunamaması gibi problemler devam etmektedir. Ayrıca, muhasabe işlerini düzenleyen yazılı mevzuatın bulunmaması ve üst yönetimin muhasabe sisteminin geliştirilmesine ilgisizliği, bu sürecin önündeki engelleri oluşturmuştur.

2.5.2 Filistin’deki Kamu Muhasebe Kurallarının Kaynakları

1994-1998 yılları arasında Filistin’de devlet muhasabe sistemi, Bütçe ve Kamu Kanunları yayımlanana kadar mali işlemleri düzenleyen bir yasal çerçeveye dayanmıyordu. Bu dönemde Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan çeşitli kararlar, genelgeler, talimatlar ve mali yönetmelikler, mali işlemleri düzenleyen temel kaynakları oluşturuyordu. Filistin’de genel bütçenin tanımı, 1998 tarihli 7 sayılı Maliye Kanunu’nda şu şekilde yapılmaktadır: *“Genel Bütçe, ulusal yönetiminin belirli bir mali yıl için gelir ve harcamalarını gösteren ayrıntılı bir programdır. Bu bütçe, ulusal yönetiminin gelirleri, hibeleri, kredileri ve diğer gelirlerinin yanı sıra, çeşitli harcama ve ödeme tahminlerini içerir.”* Birleşik muhasabe sistemi de şu şekilde tanımlanmıştır: *“Maliye Bakanlığı tarafından onaylanan bir dizi organizasyonel kural, ilke ve prosedür olup, tüm bakanlıklarda kullanılan, çeşitli gelir ve ödemelerle ilgili tüm mali işlemlerin düzenlenmesi, kaydedilmesi ve kayıt altına alınmasını sağlayan bir sistemdir.”*

1998 tarihli Maliye Kanunu’nun 2. maddesi, genel bütçenin hazırlanması, onaylanması, uygulanması ve izlenmesinin yanı sıra ulusal yönetimin mali işlerini düzenlemeyi amaçlayan hükümler içerdiğini belirtmektedir. Bu kanun, kamu maliyesinin denetimi ve mali yönetimin şeffaflığını sağlamayı hedeflemektedir. Ayrıca, Genel Bütçe Kanunu’nun 34, 53 ve 54. maddeleri, Filistin Ulusal Yönetimi’nin devlet muhasabe sisteminde nakit esasının kullanıldığını açıkça belirtmektedir. Nakit esas, harcama ve gelirlerin kaydedilmesinde, işlemlerin gerçekleştirilmesi ve raporlanmasında temel bir muhasabe ilkesi olarak kabul edilmiştir. Bu ilke, mali kaynakların doğru bir şekilde izlenmesi ve raporlanmasını sağlamaktadır. 2005 yılına ait 43 sayılı Bakanlar Kurulu

Kararı uyarınca yayımlanan mali sistemin 3. maddesinin (b) bendinde kamu kurumlarının gelirlerinin kaydedilmesinde nakit esasının kullanıldığına dair açık bir atıfta bulunulmuştur (Al-Waqa'i Al-Flastiniyya, 9-2005). Bu, muhasebe sisteminin uygulanmasında temel bir ilke hâline gelmiştir ve ülkenin mali yönetiminde önemli bir rol oynamaktadır.

Filistin devlet muhasebe sistemi, kullanılan bütçe türlerinin bir yansıması olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, devlet hesapları ve bütçe tabloları arasında uyum olması gerekmektedir. Bütçenin türü ve oluşturulma prosedürleri, muhasebe sisteminin yapısını doğrudan etkiler. Bütçe türünün belirlenmesi, devletin mali durumunun izlenmesi ve raporlanmasını etkileyen önemli bir unsurdur (Hajar, 1999: 216). Filistin'deki devlet muhasebesi kuralları, küresel muhasebe gelişmeleri ile uyumlu olarak sürekli güncellenmektedir. Bu güncellemeler, Filistin devlet muhasebe sisteminin daha verimli, şeffaf ve güvenilir bir hâle gelmesini hedeflemektedir. Ulusal Yönetim, devlet muhasebe sisteminin arzu edilen hedeflere ulaşabilmesi için bu kuralları sürekli olarak gözden geçirmekte ve iyileştirmektedir.

2.5.3 Filistin'de Kamu Muhasebe Sisteminin Geliştirilmesi

Bugün muhasebe sistemlerinde gözlemlenen hızlı gelişmeler ve manuel sistemlerden bilgisayarlı muhasebe sistemlerine geçiş, finansal yönetim gereksinimlerine bir yanıt olarak ortaya çıkmıştır. Bu gelişme, yönetimlerin etkin bir şekilde değerlendirilmesine ve rasyonel kararlar almasına yardımcı olacak muhasebe bilgi ve verilerini sunmaktadır. Bu sistemler, sonuçların kolayca ve anlaşılır bir biçimde yorumlanmasını sağlamakta, verilerin idare içinden ya da dışından elde edilmesi durumunda da kullanıcıların bu verileri anlamalarına olanak tanımaktadır. Muhasebe sistemlerindeki bu gelişmeye paralel olarak belge türleri için özel modellerin geliştirilmesi de önemli bir adım olmuştur. Hesaplar için bir el kitabı ve prosedürler için başka bir el kitabının hazırlanmasının yanı sıra devlet dairelerindeki muhasebecilerin uyması gereken kayıtlar ve mali raporlar da belirlenmiştir (Hamad, 2005: 47). Bu gelişmeler, ekonomik birimlerin mali durumlarının sağlamlığını garanti altına almayı ve ilgili tüm tarafların haklarını koruyarak sistemin işleyişini desteklemeyi amaçlamaktadır. Bunların yanı sıra, muhasebe ve denetim mesleği, mali denetim ve performans kontrolünde etkin bir rol oynamaktadır. Bu, devletin mali durumunun istikrarını

ekonomik düzeyde sağlayarak, genel durumun güçlendirilmesine katkıda bulunmaktadır (Filistin Maliye Bakanlığı, 2022).

2.5.4 IPSAS’a Üyelik Yükümlülüklerinin Bildirilmesi Durumu

Filistin Maliye Bakanlığı, Filistin Ulusal Yönetimi tarafından uygulanan kamu sektörü muhasebe politikalarını yayımlamaktan sorumludur. 2020 yılına ait IFAC/CIPFA Uluslararası Kamu Sektörü Mali Sorumluluk Endeksi'ne göre, devlet kurumları nakit bazlı IPSAS'tan tahakkuk bazlı IPSAS'a geçiş yapmaktadır. 2030 yılına kadar, ulusal muhasebe standartlarının kısmi tahakkuk esasına göre düzenlenmesi planlanmakta olup bu süreç IPSAS'ın yerel bağlama uyarlanması ile gerçekleştirilecektir. Kamu sektörü muhasebe standartlarının benimsenmesine dair yasal bir sorumluluğu bulunmayan Filistin Kamu Muhasebe ve Denetim Derneği PACPA (Palestinian Association of Certified Public Accounting), SMO'nun (Statements of Membership Obligation) 5. yükümlülüğünü yerine getirme amacıyla IPSAS'ın benimsenmesinin faydalarını tanıtmak ve bu konuda farkındalık yaratmak için çeşitli faaliyetlerde bulunmaktadır. PACPA, 2020 yılının ocak ayında IPSAS'ın benimsenmesinin önemini ve olumlu etkilerini açıklayan resmî bir mektup göndererek Filistin Devlet Başkanı'na bu konuda bilgi sunmuştur. Ayrıca, IPSAS'a ilişkin tercüme edilmiş bir kopya da başkana iletilmiştir. PACPA, bu yazıya Devlet Denetim ve İdari Kontrol Bürosu'ndan olumlu bir yanıt aldığını bildirmiştir. Bu doğrultuda PACPA IPSAS'ın benimsenmesini teşvik etmek amacıyla bir iç komite kurmuş ve IPSAS'ın benimsenmesi ile ilgili bilgi ve vaka örnekleri toplamak için bölgesel ve uluslararası kurumlarla iş birliği yapmaktadır. PACPA, IPSAS konularında çalıştaylar düzenlemiş ve makaleler ile bültenler yayınlamıştır. Ayrıca, 22 Haziran 2022 tarihinde IFAC, Dünya Bankası MENA Grubu ve Arap Federasyonu Muhasebeciler ve Denetçiler tarafından ortak düzenlenen “Orta Doğu ve Kuzey Afrika: Nakit Temelinden Tahakkuk Temelli Muhasebeye Geçiş” web seminerine aktif katılımında bulunmuştur. PACPA, uluslararası standart belirleme sürecine de katkı sağlayarak bu alandaki gelişmeleri desteklemektedir (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu). Yani, Filistin'deki kamu muhasebe sistemi, uluslararası standartlara uyum sağlama yolunda önemli adımlar atmış ve IPSAS'ın kısmi uygulanması konusunda ilerlemeler kaydetmiştir. Filistin Maliye Bakanlığı ve PACPA'nın çabaları, ülkenin mali şeffaflık ve hesap verebilirlik hedeflerine ulaşmasında önemli bir rol oynamaktadır.

2.5.5 Filistin Kamu Muhasebe Sistemi'nin Uygulama Kapsamı

Kamu muhasebesi, topluma hizmet sunan ve bu hizmetlerin maliyetine bağlı olarak faaliyet gösteren devlet idaresi birimlerinde uygulanmaktadır. Bu birimler, mali yönetim ve harcama yöntemleri açısından tam hükûmet denetimine tabidir (Hilali, 2002). Bununla birlikte, ticari nitelikteki kamu kurumları, kamu muhasebe kurallarına tabi olmayıp ticari muhasebe prensiplerine uymak zorundadır (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, 2002). Filistin'deki kamu muhasebe sistemi, Ulusal Yönetim bütçesine dâhil olan tüm bakanlıklar ve kamu kurumlarına uygulanmaktadır. Mali ve idari bağımsızlığı olan ve Ulusal Yönetim bütçesine dâhil olmayan herhangi bir kamu kurumu, kendi özel mali sistemine sahip olamaz (Filistin Resmî Gazetesi, Sayı: 59, 2005). Kamu muhasebe sisteminin uygulama kapsamına ilişkin yasal metinler incelendiğinde aşağıdaki hususlar ortaya çıkmaktadır: Filistin yasama organı, mali bağımsızlığı olan ve bütçesi Ulusal Yönetim bütçesine dâhil olmayan kamu kurumlarını, hizmet veya ticari nitelikte olup olmadıklarına bakılmaksızın, kamu muhasebe sisteminin kurallarına uymaya zorunlu kılmaktadır. Bu durum, ekonomik nitelikteki kurumlarda ticari muhasebe ilkelerinin uygulanması gerektiğinden, teknik ve muhasebe sorunlarına yol açmaktadır (Uluslararası Kamu Muhasebe Standartları).

Filistin mali sistemi ile bazı kamu birimlerinin çalışma kurallarını düzenleyen yasalar arasında çelişkiler bulunmaktadır. Örneğin; Filistin Enerji Kurumu, bütçesi genel bütçeye dâhil olduğu hâlde kurulumuna ilişkin Yasa No. 12 gereği, 1995 mali sistemine uymak zorundadır (Filistin Resmî Gazetesi, Sayı: 7, 1995).

Filistin yasama organı, Ulusal Yönetim bütçesine dâhil olan kamu birimlerinin kendi özel mali sistemine sahip olmasına izin vermiştir. Bu durum, Filistin mali sistemine aykırıdır. Örneğin, 2005 tarihli Yasa No. 17'ye göre, Genel İstihbarat Dairesi genel bütçeye dâhil olsa da kendi mali sistemine sahiptir (Filistin Resmî Gazetesi, Sayı: 60, 2005). Yapılan incelemeler, bu sistemin Filistin kamu muhasebe kurallarıyla çeliştiğini ve Ulusal Yönetim genelinde standart bir sistemin olmadığını göstermektedir (Filistin Resmî Gazetesi, Sayı: 68, 2007). Örnekler şu şekildedir:

I) Genel İstihbarat Dairesi'nin kullandığı belge ve defter düzeni, Filistin mali sisteminde belirtilen düzenlemelerden farklıdır ve yıl sonu hesaplarında yıl boyunca

ödenmiş veya ödenmemiş masraflar yer almaktadır; bu durum, mali sistemin nakit esasına aykırıdır.

II) Kullandığı hesap dizini, Filistin mali sisteminde belirlenen dizinden farklıdır. Ayrıca, kullanılmayan finansal ödeneklerin gelecek yıl için devredilmesi, Filistin mali sisteminin 131. maddesinin beşinci fıkrasına aykırıdır.

Bu çelişkiler, Filistin’de kamu muhasebesi alanında tutarlılık ve standart bir sistemin sağlanması gerektiğini ortaya koymaktadır.

2.5.6 Filistin Kamu Muhasebe Sisteminde Muhasebe Ölçümü

Filistin Ulusal Yönetimi’nin kurulmasından yaklaşık iki yıl sonra Maliye Bakanlığı 1997 yılına ait Finansal Talimatlar No. 1’i yayımlamıştır. Bu talimatlar, Filistin’deki kamu muhasebesinin temel ilkelerini ve esaslarını oluşturmaktadır. Bunlar arasında gelir ve giderlerin kayıtlarında kapanış hesapları ve mali durum raporlarının hazırlanmasında nakit esasının kullanılması yer almaktadır (Maliye Bakanlığı, 1997). Bu talimatların yayımlanmasından 7 yıl sonra, “*Bakanlıklar ve Kamu Kurumları için Mali Sistem*” yayımlanarak bu esasın uygulanmaya devam edeceğini teyit etmiştir (Filistin Resmî Gazetesi, sayı 59, 2005). Nakit esasının uygulanmasıyla ilgili önceki açıklamalarda belirtilen eksiklikler, özellikle ilgili mercilere birimlerin performansını değerlendirme, mali politikaları belirleme ve genel denetim sağlama konusunda gerekli veri ve bilgileri sunamaması gibi sorunlar, bu esasın sürekli uygulanmasının gerçek bir geliştirme sağlamadığını gösteren temel bir faktördür. Bu durumun sebepleri şunlardır:

I- Muhasebe sistemi, kamu birimlerinin gerçekleştirdiği faaliyetlerin gerçek yansımalarını gösteren yeterli veri ve bilgi sunamamaktadır. Bu durum, gelirlerin ve giderlerin hak ediş ve tahakkuklarıyla birlikte kayıt edilmemesi ve sermaye giderleri ile işletme giderleri arasındaki farkların ayırt edilmemesi nedeniyle finansal raporlar ve kapanış hesaplarının iş sonuçlarını doğru şekilde yansıtamamasına ve faaliyet biriminin maliyetini hesaplayamamasına, sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanamamasına ve genel denetimin sağlanamamasına neden olmaktadır.

II- Uluslararası muhasebe standartları ve Dünya Bankası tarafından yayımlanan Kamu İstatistikleri Kılavuzu, nakit esasının terk edilmesini ve tahakkuk esasının uygulanmasını önermektedir. Bu durum, ulusal yönetimin planlama süreçlerini iyileştirmek ve etkinleştirmek, mevcut mali kaynakları en iyi şekilde kullanmak, israfi

azaltmak ve bağış yapan ülkeler ve uluslararası kuruluşlar için gerekli şeffaflığı sağlamak için entegre bir muhasebe sistemi oluşturma çabalarını destekleyecektir. Bu, 2005 mali yılı için genel bütçenin %52'sini oluşturan 1162 milyon dolarlık uluslararası yardımların devamını sağlamaktadır (Maliye Bakanlığı, 2005).

III- Nakit esasına göre, Filistin Yönetimi'ne ait mali yükümlülüklerin gider olarak tanınmaması, bu yükümlülüklerin muhasebe kayıtlarında yer almamasına ve aylık harcama raporlarında ile kapanış hesaplarında görünmemesine neden olmaktadır. Bu durum, özellikle büyük tutarlı yükümlülüklerin olduğu durumlarda finansal durumu doğru yansıtmayan yanıltıcı sonuçlar doğurmakta ve bu da doğru kararların alınmasını zorlaştırmaktadır. Örneğin; 2006 yılının ilk yarısında Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan rapora göre, ulusal yönetimin 2006 yılı başından 31 Temmuz 2006 tarihine kadar ödenecek yükümlülükleri 709 milyon dolar olarak değerlendirilmiştir (Maliye Bakanlığı, 2006). Bu yükümlülüklerin 7 aylık bütçenin %55'ini oluşturması durumunda kapanış hesaplarında bu yükümlülükler yer almayacak ve bu durum finansal verilerin yanıltıcı olmasına yol açacaktır. Bu nedenle, büyük yükümlülüklerin muhasebe kayıtlarına alınmasını ve finansal raporlarda doğru bir şekilde yer almasını sağlayacak bir muhasebe ölçüm esasının benimsenmesi gereklidir.

IV- Finansal raporlar ve kapanış hesapları, işgalci İsrail tarafından tutulan ve ulusal yönetime aktarılmayan mahsup gelirlerini göstermemektedir. 2006 yılı için bu gelirlerin değeri 460 milyon dolar olarak tahmin edilmektedir (Filistin Bağımsız İnsan Hakları Kurumu, 2006). Bu durum, genel bütçenin %21'inin kapanış hesaplarında yer almadığı, anlamına gelmektedir ve bu da gelirlerin doğru bir şekilde işlenmesini sağlayacak bir muhasebe ölçüm esasının benimsenmesini teşvik etmektedir.

V- Genel bütçe hazırlama sisteminin geliştirilmemesi ve nakit esasına dayalı geleneksel bütçe uygulamalarının sürdürülmesi, bütçe tahminlerinin ve uygulamalarının bütçe ödeneklerini aşmaması için gereklidir. Diğer bütçe hazırlama yöntemleri, mali yıl içinde kamu birimi tarafından üstlenilen gerçek giderlerin tümünü ölçen bir yöntem gerektirir. Nakit esasının bu ihtiyacı karşılamadığı belirtilmiştir. Birleşmiş Milletler tarafından yayımlanan *Program ve Performans Bütçesi Kılavuzu*, bu tür bütçelere geçiş yapmak isteyen ülkelere, kullanılan muhasebe esaslarını değiştirip tahakkuk esasını kullanmalarını önermektedir (Al-Saig, 1989).

VI- Nakit esasının uygulanması, maliyet muhasebesi sisteminin entegrasyonuna olanak tanımamaktadır. Bu esas, maliyet muhasebesi sisteminin ihtiyaç duyduğu tüm maliyetleri kapsayamadığı için, maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanmasını sağlamaz. Bu durum, nakit esasından vazgeçilip, tüm yıl içindeki giderlerin muhasebe kayıtlarına alınmasını sağlayan bir muhasebe ölçüm esasının benimsenmesini gerektirmektedir ve bu da kamu sorumluluk muhasebesinin etkin bir şekilde uygulanmasını destekleyecektir.

VII- Denetim işlerinin genel denetim yönünde geliştirilmemesi ve geleneksel finansal yasal denetimle sınırlı kalınması, denetim veya performans değerlendirmesi gibi işlemleri zorlaştırmaktadır. Güvenilir harcama verilerinin sağlanması bu tür denetim ve değerlendirme için şarttır ve bu veriler ancak tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile elde edilebilir (Hegazi, 1992).

VIII- Uluslararası eğilimlerle uyum, nakit esasından vazgeçilmesi ve tahakkuk esasının uygulanması yönündedir. Bu esasın uygulanmasının getirdiği faydalar, birçok uluslararası ve bölgesel kuruluşu bu esasın benimsenmesi için çağrıda bulunmaya yöneltmiştir. Bu kuruluşlar arasında:

a. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, Kamu Sektörü için Uluslararası Muhasebe Standartları aracılığıyla, kamu birimlerinde tahakkuk esasının uygulanmasını önermiştir (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, 2002).

b. Uluslararası Para Fonu, Kamu Mali İstatistikleri Kılavuzu aracılığıyla, kamu birimlerinde tahakkuk esasının benimsenmesini önermiştir (Uluslararası Para Fonu, 2001).

c. Birleşmiş Milletler, Kamu Muhasebesi Kılavuzu aracılığıyla tahakkuk esasının benimsenmesini önermiştir. 103. maddede, hükümet işlemlerinin büyümesi ve karmaşıklığı nedeniyle tahakkuk esasının bazı ülkelerde kullanıldığını ve bu esasın, program ve performans bütçesi uygulayan ülkelerde tam ve faydalı bir finansal etkinlik resmi sunduğunu belirtmiştir (Hegazi, 1992).

ç. Arap Ülkeleri için Birleşik Kamu Muhasebe Sistemi, tahakkuk esasını, çeşitli sektörlerde kullanılan muhasebe esaslarından biri olarak kabul etmiştir ve devletlere bu esası uygulama imkanları doğrultusunda uygulama hakkını tanımıştır (Hegazi, 1995).

d. Amerikan Muhasebeciler Derneği, kâr amacı gütmeyen birimlerde tam tahakkuk esasının benimsenmesini önermiştir. Bu esas, temel mali tablolar ve ek tablolar ile destekleyici analizler hazırlamada kabul gören bir ilkedir (Hashim ve Hassan, 1981).

Yukarıdakilere dayanarak nakit esasının Filistin kamu muhasebe sisteminde istenen herhangi bir geliştirmeyi sağlamadığı açıkça görölmektedir. Bu durum, insan kaynağının uygun şekilde eğitimini sağlamak ve tahakkuk esasına geçişi destekleyecek yasal düzenlemeleri yapma gerekliliğini ortaya koymaktadır. Tahakkuk esasının sunduğu avantajlar, sistemin daha hassas, kapsamlı ve programların ve kamu faaliyetlerinin sonuçlarını doğru bir şekilde yansıtan, maliyetleri izleme ve azaltma yeteneğine sahip, doğru kararlar alınmasını destekleyen bir muhasebe sistemi haline gelmesini sağlayacaktır (Premkand, 1999).

2.5.7 Filistin Kamu Muhasebe Sistemi Yönetimi için Hukuki Çerçeve

Filistin kamu muhasebe sistemi, diğer kamu muhasebe sistemleri gibi, ulusal yönetimin değiştirilen Anayasa'yı ve birçok yasal düzenleme ve yönerge ile belirlenen hükümlere tabidir. Bu düzenlemelere uyulmaması hukuka aykırı olarak değerlendirilir ve yasal cezalarla karşılaşılabilir. Filistin kamu muhasebe sisteminin Filistin hukuk düzenlemelerinden ne derece etkilendiğini anlamak için, Filistin kamu muhasebe sisteminin yapısını belirleyen en önemli Filistin yasalarını vurgulamak gerekmektedir.

2.5.7.1 Değiştirilen Anayasa

18 Mart 2003 tarihinde yayımlanan ve Filistin Ulusal Yönetimi için yapılan değişikliklerle revize edilen Anayasa, Filistin'in siyasi, sosyal, ekonomik ve mali sisteminin ana hatlarını belirleyen bir anayasa olarak kabul edilmektedir. Bu kanunun beşinci bölümü, "*Genel Mali Hususlar*" başlığı altında, kamu muhasebe sisteminin ana hatlarını çizen bazı temel kuralları içermektedir (Filistin Resmî Gazetesi, 2003, Sayı: 2). Bu kurallar şu şekildedir:

I- Mali yılın başlangıç ve bitiş tarihleri belirlenir ve genel bütçe kanunla düzenlenir. Eğer bütçe yılın başlangıcından önce onaylanamazsa, harcamalar aylık 1/12 oranında devam eder.

II- Elde edilen tüm gelirler genel hazineye yatırılmalıdır. Bu paranın harcanması yalnızca yasal düzenlemelere uygun olarak yapılabilir. Ayrıca, değişikliklere ve acil durumlara karşı bir mali stratejik rezerv oluşturulmalıdır.

III- Ulusal Yönetim'in dış denetimini üstlenecek bir Mali ve İdari Denetim Kurumu kurulmalıdır.

Değiştirilen Anayasa'daki mali hükümler genel nitelikte olup Filistin Yönetimi'nin mali ve muhasebe işleyişini düzenleyen temel kuralları belirlemektedir. Bu kurallara dayanarak bu kuralların uygulanmasına ilişkin yasal düzenlemeler ve prosedürler de oluşturulmuştur. Bu bağlamda, 1988 yılına ait Genel Bütçe ve Mali İşler Düzenleme Kanunu (Filistin Resmî Gazetesi, Sayı: 25, 1998) ve 2004 yılında çıkarılan Mali ve İdari Denetim Kurumu Kanunu (Filistin Resmî Gazetesi, Sayı: 53, 2004) bu kuralları uygulayan yasalar arasında yer almaktadır. Bu düzenlemeler, Filistin Ulusal Yönetimi'nin mali şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerine dayalı bir yönetim anlayışıyla hareket etmesini sağlamayı amaçlamaktadır.

2.5.7.2 Genel Bütçe ve Mali İşler Düzenleme

Genel Bütçe ve Mali İşler Düzenleme Kanunu (No. 7), 1988 tarihinde Ulusal Yönetim tarafından yayımlanmış ve 1998 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu kanun, Filistin kamu muhasebe sistemi üzerindeki etkisini içerdiği bir dizi kural aracılığıyla göstermektedir (Filistin Resmî Gazetesi, Sayı: 25, 1998). Bu kurallar şunlardır:

I- Filistin kamu muhasebe sistemi, tüm devlet birimlerinde birleştirilmiş olmalıdır. Ayrıca, bütçenin hazırlanma süreci de belirlenmelidir.

II- Tüm gelir ve tahsilatlar genel hazine hesabına yatırılmalı ve bu gelirlerden herhangi bir harcama yalnızca yasal düzenlemelere uygun olarak yapılmalıdır.

III- Tüm devlet birimlerinde finansal işlemler için standart bir muhasebe kodu kullanılmalıdır.

IV- Kamu muhasebe sisteminin ürettiği finansal raporlar ve bu raporların teslim tarihlerinin belirlenmesi gereklidir.

Bu kanun, Filistin Yönetimi'nin genel bütçesi ve mali işlerini düzenlemeyi amaçlamakla birlikte, esas olarak bütçeyi düzenlemeye odaklanmış ve muhasebe işlerini düzenleyen yasal düzenlemeler yeterince belirlenmemiştir (Dünya Bankası, 2004). Bu durum, Filistin yasama organının muhasebe sistemini düzenleyen finansal sistemleri hızlı bir şekilde çıkarma gerekliliğini ortaya koymuştur. Ancak, bu sistemler zamanında çıkarılmamış ve bu da muhasebe işleyişinde olumsuz bir etki yaratmıştır. Yaklaşık yedi

yıl süren bu gecikme sonrası, Filistin Mali Sistemi 2005 yılının sonlarında yürürlüğe girmiştir. Bu süreç, Filistin'in mali yönetim yapısının güçlendirilmesi ve kamu muhasebe sisteminin uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi açısından önemli bir dönüm noktası olmuştur.

2.5.8 Filistin Mali Sistemi

Filistin kamu kurumları için mali sistem, 22 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe giren ve 27 Eylül 2005 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararı No. 43/2005 ile düzenlenmiştir (Filistin Resmî Gazetesi, Sayı: 59, 2005). Bu mali sistemin yürürlüğe girmesi, muhasebe işleyişinin düzenlenmesi açısından temel bir adım olarak kabul edilmektedir. Sistem, muhasebe yapısını ve uygulama prosedürlerini belirleyerek, kamu kurumlarının mali yönetiminde önemli bir rol oynamaktadır. Aşağıda belirtilenler, bu sistemin önemini ve işlevini ortaya koymaktadır:

I- Nakit esasına ve çift kayıt yöntemine dayanılması, muhasebe işlemlerinin doğru ve güvenilir bir şekilde kaydedilmesini sağlar. Ayrıca, hesapların standart bir şekilde sınıflandırılması gerektiği vurgulanır.

II- Maliye Bakanlığı’nın devlet birimlerine sunması gereken belgeler, formlar ve muhasebe kayıtları belirlenmiştir. Bu, her kurumun mali işlemlerini doğru bir şekilde takip etmesine olanak tanır.

III- Kamu fonlarının harcanması ve tahsil edilmesi sırasında izlenmesi gereken muhasebe prosedürleri belirlenmiş olup finansal rapor türleri ve bu raporların teslim tarihleri de net bir şekilde tanımlanmıştır. Bu düzenlemeler, mali şeffaflık ve hesap verebilirliği artırır.

IV- Mali yılın başlangıç ve bitiş tarihleri belirlenmiş, yıl 1 Ocak’ta başlayıp 31 Aralık’ta sona ermesi ön görülmüştür. Bu, devletin mali yılını düzenli ve standart bir şekilde takip etmesini sağlar.

Bu sistemin devlet birimleri tarafından etkin bir şekilde uygulanması, özellikle temel unsurlar olan belgeler, defterler ve finansal raporlar hakkında Maliye Bakanlığı’nın vermesi gereken talimatlara bağlıdır. Fakat, Maliye Bakanlığı bu talimatları zamanında veremediği için, Filistin kamu muhasebe işleyişinin birleştirilmesi ve düzenlenmesi süreci olumsuz etkilenmiştir. Bu eksiklik, sistemin verimli bir şekilde işleyebilmesi için gerekli olan organizasyonel desteğin sağlanamadığına işaret etmektedir.

2.5.9 Tahakkuk Esasına Geçiş

Nakit esasından tahakkuk esasına geçiş sürecinde uygun yöntemin seçilmesi, bu dönüşümün başarısı açısından önemli bir faktördür. Khitab'a göre, nakit esasından tahakkuk esasına geçiş için benimsenebilecek üç farklı yöntem bulunmaktadır (Khitab, 2002):

I- Doğrudan Geçiş: Bu yöntem, nakit esasının aniden iptal edilip tahakkuk esasının kullanılmasını ifade eder.

II- Paralel Geçiş: Bu yöntemde, tahakkuk esasının nakit esasının yanında uygulanması söz konusudur.

III- Rehberlik Yöntemi: Bu yöntemde, tahakkuk esasının tek bir birimde veya hükûmet hesaplarının bir kısmında uygulanması, geri kalan kısmında ise nakit esasının devam etmesi söz konusudur.

Araştırmacı, nakit esasından tahakkuk esasına geçişte uygun yöntemin, tahakkuk esasının bir veya daha fazla hükûmet biriminde nakit esasının yanı sıra uygulanması olduğunu düşünmektedir. Bu yöntem birkaç avantaj sağlayabilir:

a. Hesapların Kapatılması ve Kapanış Hesaplarının Hazırlanması: Bu yöntem, tüm hükûmet birimlerinde muhasebe ölçüm esaslarının birleştirilmesini gerektirdiğinden, hesapların kapatılmasında ve kapanış hesaplarının hazırlanmasında herhangi bir sorun yaşanmaz.

b. Yöntemlerin Karşılaştırılması: Bu yaklaşım, yöneticilere her iki esası da yakından deneyimleme ve her bir esastan elde edilebilecek sonuçların büyüklüğünü ve şeklini karşılaştırma imkânı sağlar. Bu durum, yetkilileri tahakkuk esasını benimsemeye teşvik edebilir.

c. Maliyet ve Risk: Bu yöntem, doğrudan geçiş yöntemine göre daha düşük maliyetli ve daha az risk içerir. Doğrudan geçiş yönteminde, özellikle sınırlı deneyime sahip insan kaynakları ile büyük sorunlar yaşanabilir ve bu durum, tahakkuk esasına geçiş fikrinin başarısızlığına yol açabilir.

2.5.9.1 Maliye Bakanlığı Karar Vericileri ile Yapılan Görüşmelerin Sonuçları

Muhammed Ma'arouf Hajjou ve Muhammed Marwan al-Ashshi tarafından 2021 yılında yapılan “Filistin’deki Kamu Kurumlarında Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarına Göre Tahakkuk Esasına Geçişin Olanakları: Güney Bölgesindeki İlçelere Yönelik Bir Alan Çalışması” başlıklı çalışmada, Maliye Bakanlığı’ndaki karar vericilerle yapılan kişisel görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular şöyledir:

Maliye Bakanlığı içinde, nakit esastan tahakkuk esasına geçişte danışmanlık yapabilecek uzmanların mevcut olduğu belirtilmiştir.

Gazze’deki kamu sektöründe 2021 yılı içinde nakit esastan tahakkuk esasına geçiş yönünde bir eğilim olduğu ve bu değişikliğin bütçe programları ve performans bütçelerine geçişle eşzamanlı olarak yapılacağı ifade edilmiştir. Performans bütçeleri için tahakkuk esasının benimsenmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı’nın uygulamak istediğı tahakkuk esasının, giderlerin tahakkuk esasına göre kaydedilmesini ve ödenip ödenmediğine bakılmaksızın giderlerin hesaplanmasını öngördüğü, gelirler için ise nakit esasının uygulanacağı belirtilmiştir.

Tahakkuk esasının uygulanabilmesi için muhasebe programlarının geliştirilmesi gerektiğı ve bunun zaman alıcı ve maliyetli olduğu ifade edilmiştir. Ancak, çalışanların eğitimi maliyet oluşturmaz çünkü sadece muhasebe yazılımlarını kullanmaları yeterlidir.

2.5.9.2 Gümrük Genel Müdürlüğü Yetkilisiyle Görüşmenin Sonuçları

Gazze’de hükümetin bütçe programları ve performans bütçelerine geçiş için net bir plan doğrultusunda nakit esastan tahakkuk esasına geçiş hedeflediğı belirtilmiştir. Bu geçişin başlangıç noktası, bazı hükümet raporlarının tahakkuk esasına göre düzenlenmesidir.

Gazze ve Batı Şeria arasındaki siyasi farklılıkların çalışma sistemini olumsuz etkilediğı, ancak işin gereksinimlerine uygun yasaların çıkarılabileceğı ifade edilmiştir.

Nakit esastan tahakkuk esasına geçişin, alt düzey çalışanların ve karar vericilerin eğitimini gerektirdiğı ve bunun maddi bir yük oluşturacağı belirtilmiştir. Ancak, bu geçişin uluslararası muhasebe standartlarına dayanarak yapılabileceğı ve yazılım geliştirme maliyetinin çok yüksek olmadığı vurgulanmıştır.

Maliye Bakanlığı'ndaki insan kaynağı ve kendi kendine yeterlilik göz önüne alındığında geçişin maliyetinin aşırı yüksek olmadığı ifade edilmiştir.

2.5.9.3 Muhasebe Genel Müdürlüğü Yetkilisiyle Görüşmenin Sonuçları

Gazze'deki kamu sektöründe, bütçe programları ve performans bütçelerine geçiş gerekliliği nedeniyle tahakkuk esasına geçişin teşvik edildiği belirtilmiştir.

Geçiş sürecinin, bazı yasaların veya düzenlemelerin değiştirilmesini gerektirdiği, ancak Gazze'deki siyasi farklılıkların karar alma sürecine engel oluşturmadığı ifade edilmiştir.

Muhasebe sistemlerinin ve programlarının geliştirilmesinin maliyetli bir engel oluşturduğu ve çalışanlar arasında yeterli motivasyon eksikliği yaşandığı belirtilmiştir. Ayrıca, üst yönetimin uluslararası muhasebe standartlarına yönelik bilgi eksikliğinin bulunduğu ifade edilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nda danışmanların bulunmasına rağmen, dış danışmanlara ihtiyaç duyulduğu ve bunun yüksek maliyetli bir yük oluşturduğu vurgulanmıştır.

2.5.9.4 Görüşmelerden Elde Edilen Önemli Sonuçlar

Gazze'deki kamu birimlerinde bütçe kalemlerinden performans ve program bütçelerine geçiş yönünde bir eğilim bulunmaktadır. Bu geçiş, nakit bazından uyarlanmış tahakkuk esasına geçişi gerektirmektedir. Tahakkuk esasının 2021 yılı itibarıyla uygulanması beklenmektedir ve 2030 yılı itibarıyla ulusal standartların uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı olması (uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarının yerel bağlama uygun şekilde düzenlenmesiyle) öngörülmektedir.

Tam tahakkuk esasını veya uyarlanmış tahakkuk esasını uygulamaya izin veren mevcut bir mevzuat veya düzenleme bulunmamaktadır.

Geçiş süreci, muhasebe sisteminin program ve teknolojilerinin geliştirilmesi, personel ve üst yöneticilerin tahakkuk esasını uygulama konusunda eğitilmesi ve danışmanlar ile uzmanların maliyetlerini içeren oldukça yüksek maliyetler gerektirmektedir.

2.5.10 Filistin'in Uluslararası Muhasebe Standartlarını Uygulama Stratejisi

Filistin'de Kamu Sektörü için Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulanması, kamu mali yönetiminde şeffaflık ve verimliliği artırmaya, hükûmet kurumlarına olan güveni pekiştirmeye yönelik çabaların bir parçasıdır. (Filistin Maliye Bakanlığı, 2023). Filistin, IPSAS standartlarını geçmişten günümüze ve geleceğe doğru üç ana aşamaya bölünmüş bir plan çerçevesinde uygulamaktadır:⁴

I- Geçmiş Durum: Uluslararası standartlarla uyum eksikliği görülmektedir. Geçmişte, Filistin'de IPSAS'ın uygulanması sınırlıydı. Mali sistem büyük ölçüde eski yerel muhasebe kurallarına dayanıyordu, bu da şeffaflık ve doğru finansal raporlamanın eksikliğine yol açıyordu. Filistin, muhasebe verilerinin kaydedilmesi ve finansal raporların hazırlanmasında nakit esaslı muhasebeyi kullanıyordu; gelirler tahsil edildiğinde ve giderler ödendiğinde kaydediliyordu. Bu durum şeffaflığı kısıtlıyor ve tam mali durumu yansıtmıyordu. Uluslararası standartlara uygun olarak tahakkuk esasına geçişi sağlayacak yeterli mevzuat yoktu ve muhasebe sistemi küresel gelişmeleri yakalayamamıştı.

II- Günümüzdeki Durum: Günümüzde IPSAS standartlarına uygun olarak tahakkuk esasına geçiş süreci başlamış olup, mevcut muhasebe sisteminin bu geçişi karşılayacak şekilde iyileştirilmesine odaklanılmaktadır. Kamu kurumlarında çalışan personelin uluslararası muhasebe standartlarına uygun finansal raporlar hazırlama becerilerini geliştirmeye yönelik büyük çabalar harcanmaktadır. Ancak, bilgi ve yetkinlik eksikliği dönüşüm hızını engellemektedir. Muhasebe sisteminin geliştirilmesi, personel eğitimi ve danışmanlık maliyetleri dâhil olmak üzere büyük mali zorluklar, hızlı geçişin önünde engel teşkil etmektedir. Ayrıca, standartların uygulanmasını destekleyecek kapsamlı mevzuat eksikliği mevcuttur. Filistin, kamu kurumlarının mali denetim sistemlerinde iyileştirmeler yapmış ve mali idarenin denetlenmesinden sorumlu olan kurumların rolünü güçlendirmiştir.

III- Geleceğe Bakış: Önümüzdeki yıllarda tam tahakkuk esasına geçilmesi beklenmektedir. Bu dönüşümün, mevzuat eğitimlerinin tamamlanmasına, IPSAS'a uygun muhasebe sistemlerinin geliştirilmesine ve uluslararası başarılı deneyimlerle daha fazla

⁴ - وزارة المالية الفلسطينية (2023): الاستراتيجية القطاعية لإدارة المال العام 2021 - 2023.

uyum sağlanmasına bağlı olacağı ön görülmektedir. İnsan kaynaklarının geliştirilmesine yönelik eğitim programları ve uzmanlaşmış atölye çalışmalarına devam edilecektir. IPSAS'ın uygulanması, kamu mali yönetiminde şeffaflık ve hesap verebilirliği artırması beklenmektedir. Bu da Filistin hükûmetine uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir, kapsamlı ve güvenilir finansal raporlar hazırlama imkânı sağlayacaktır. Filistin, IPSAS standartlarının tüm kamu kurumlarına ve kamu kuruluşlarına uygulanmasını hedeflemektedir. Bu, mali raporların hazırlanmasında ve kamu maliyesinin yönetiminde tam bir uygulamayı içerecektir. Kamu muhasebesiyle ilgili mevzuat ve düzenlemelerin IPSAS'a daha fazla uyumlu hale getirilmesi ve başarılı bir şekilde uygulanmasının sağlanması amacıyla yenileme çabaları devam edecektir. Filistin, IPSAS'ın etkili bir şekilde uygulanabilmesi için uluslararası kuruluşlar ve küresel muhasebe organlarıyla iş birliğini güçlendirmeyi hedeflemektedir.

2.5.10.1 Tüm Sektör Stratejilerinin Güncellenmesi

29 Ekim 2019'da Filistin Başbakanlık Ofisi, sekiz yeni ana konuya dayalı olarak tüm sektör stratejilerini güncelleme sürecini başlatmıştır. (The World Bank Group, 2020).⁵

I- Kümelenme Yaklaşımı: Yeni Filistin hükûmeti, bölgelerin karşılaştırmalı güçlerinden yararlanmak için bölgelerin gelişimine kümelenme yaklaşımı benimsemeye ilgi göstermiştir. Böyle bir yaklaşım, valiliklerin potansiyelini kullanmada daha etkili olacaktır. Bu yaklaşımın ekonomik sektörler (tarım, turizm, ekonomi), kamu hizmetleriyle ilgili sektörler ve finansal hizmetler için stratejilere yansıtılması gerekecektir.

II- Yeni Hükûmet Öncelikleri: Sektör stratejilerinin güncellenmesi, hükûmetin önceliklerini gözden geçirme ve ayarlama fırsatı sağlar. Bu, yeni hükûmet önceliklerinin eklenmesi ve mevcut önceliklerin ayarlanması veya elde edilen önceliklerin düşürülmesi anlamına gelebilir.

⁵ The World Bank Group, (2020): West Bank And Gaza Strengthening Fiscal Stability And Financial Integrity Development Policy Financing (P171819). Annex 2: Letter Of Development Policy

III- MTR Sonuçları: Genel Sekreterlik tarafından yürütülen orta vadeli inceleme, NPA'nın uygulama durumu ve önemli hizmet sunumu hedeflerine ulaşılması konusunda önemli bir güncelleme sağlayacaktır. Bu, sektör stratejisi güncellemelerinin planlanması için bir temel oluşturacak ve bu ilerleme bilgisi güncellenmiş stratejik hedefleri ve bunların sonuçlarını bilgilendirmelidir.

IV- Coğrafi Yaklaşım: Sektör stratejileri, hizmet sunumu önemli ölçüde değiştiği ve hizmet sunumu hedefleri de bölgeye göre değişebileceği için çeşitli bölgeler (Gazze ve Kudüs dâhil) arasındaki farklılaşmayı daha iyi yansıtmalıdır. Hizmet sunumunda belirlenen boşluklara dayanarak bazı bölgeler diğerlerinden daha yoğun yaklaşımlar gerektirebilir.

V- Gerçekçi Stratejiler: Sektör stratejileri ve hedefleri, geçmişe kıyasla daha gerçekçi bir temele dayanmalıdır. Bu, stratejilerin yalnızca uygulanabilir hedeflerle değil, aynı zamanda önümüzdeki üç yıl için somut adımlar atılabilecek şekilde belirlenmesi gerektiği anlamına gelir. Bu stratejiler, daha uzun vadeli hedefler ve girişimler için de bir temel oluşturmalı, ancak ilk üç yıllık aşama üzerinde yoğunlaşmalıdır. Ayrıca, bu stratejiler gerçekçi bütçelerle şekillendirilmelidir. Hırs seviyeleri, hükûmetin mevcut mali kaynaklarıyla uyumlu olmalı, kaynakların sınırlılığı göz önünde bulundurularak hedeflerin ulaşılabilir ve sürdürülebilir olmasına dikkat edilmelidir. Bu şekilde, stratejiler hem uygulanabilir hem de etkin bir şekilde izlenebilir hâle gelir.

VI- Hizmet Sunumunun İyileştirilmesi: Sektör stratejilerinin vurgusu ve amacı, Filistin vatandaşlarına sunulan hizmeti iyileştirmek olacaktır. Tüm sektörlerin sektör stratejilerinde vatandaşlara sunulan hizmeti daha da iyileştirmek için hedeflerle stratejik hedefler içermesi gerekecektir.

VII- Kesişen Konular: Tüm sektör stratejilerinin cinsiyet, gençlik ve çevrenin kesişen konularını dikkate alması gerekir. Lider sektör örgütlerinin, belirli kesişen sektör stratejisi için lider örgütlerle yakın bir şekilde çalışması gerekir.

VIII- Uluslararası Antlaşmalar ve Gündemlerle Uyum: Filistin Yönetimi, BM Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları gibi birçok uluslararası antlaşma ve gündemle birleşmiştir. Sektör stratejileri, geliştirme sırasında bu taahhütleri dikkate almalı ve ilgili yerlerde bunlarla uyumlu olmalıdır.

2.5.11 Filistin Kamu Maliyesi ve Vergi Enstitüsü

Filistin Kamu Maliyesi ve Vergi Enstitüsü, Filistin Maliye Bakanlığı ile iş birliği yaparak, kamu sektörü için uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konusunda önemli bir rol oynamaktadır. Bu çabalar, Filistin'in mali sistemini güçlendirme ve şeffaflık sağlama amacı güderken, ekonomik büyüme ve yatırımları teşvik etme yönünde uzun vadeli bir vizyonu da içermektedir. (Filistin Kamu Maliyesi ve Vergi Enstitüsü.2022). Bu bağlamda, Enstitü'nün katkıları şu şekilde özetlenebilir:⁶

I- Muhasebecilerin ve Kamu Mali Yönetimi Personelinin Kapasitesinin Geliştirilmesi: Enstitü, uluslararası muhasebe standartları ve modern mali uygulamalar üzerine odaklanan eğitim programları ve atölye çalışmaları sunarak, kamu maliyesi yönetiminde çalışanların becerilerini geliştirmektedir. Bu eğitimler, personelin verimli ve etkili bir şekilde kamu maliyesini yönetmelerine yardımcı olmaktadır.

II- Kamu Sektörü İçin Uluslararası Muhasebe Standartları Sertifika Programı: Bu program, özellikle finansal raporlama alanında çalışan personelin IPSAS standartları hakkında bilgi sahibi olmalarını sağlamaktadır. 40 saatlik yoğun eğitim, uluslararası muhasebe standartlarını kapsamlı bir şekilde ele alarak, kamu sektörü kurumlarında etkin finansal raporlama yapılmasını desteklemektedir.

III- Uluslararası İş Birliği: Enstitü, Filistin Maliye Bakanlığı ve Fransız ortaklarla iş birliği yaparak eğitim materyallerini geliştirmekte ve Filistin'deki kamu maliyesi yönetim sisteminin güçlendirilmesine katkıda bulunmaktadır. Bu iş birlikleri, Filistin'in mali yönetim altyapısını modernize etmek ve uluslararası standartlara uyum sağlamak adına önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir.

Bu girişimler, Filistin'in kamu maliyesi yönetimini daha rekabetçi ve şeffaf hale getirerek, uzun vadede ekonomik büyümeyi teşvik etmek ve yatırım çekmek amacıyla güçlü bir temel oluşturmaktadır.

(2022) المعهد الفلسطيني للمالية العامة والضرائب (Filistin Kamu Maliyesi ve Vergi Enstitüsü.2022).⁶
www.ppfi.ps/ar/ Erişim Tarihi: 15.5.2024

2.5.12 Dünya Bankası'nın Batı Şeria ve Gazze'de Mali İstikrar ve Mali Bütünlüğü Güçlendirmedeki Rolü

Dünya Bankası, Filistin Yönetimi'ne Kamu Sektörü için Uluslararası Muhasebe Standartları uygulamasında önemli bir destek sağlamaktadır. Bu destek, şeffaflığın artırılması, hesap verebilirliğin güçlendirilmesi ve kamu mali yönetiminin etkinliğinin artırılması amacıyla gerçekleştirilen çeşitli çaba ve işlemlerden oluşmaktadır. Bu çabalar, 30 milyon ABD doları tutarında mali istikrarın geliştirilmesi ve mali bütünlüğün güçlendirilmesine yönelik bir politika finansmanı hibesi çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Bu hibe, Filistin'in Ulusal Gündemi (2017-2022)'nin bir parçasıdır. Program, kamu kurumlarında şeffaflık ve hesap verebilirliğin artırılması ve özel sektörün desteklenmesi yoluyla sürdürülebilir kalkınmayı hedeflemektedir. Program üç ana temele dayanmaktadır: (1) bağımsızlık yolu; bu, ulusal birliğin sağlanmasını ve uluslararası katılımın artırılmasını amaçlamaktadır, (2) hükûmet reformu; kamu hizmetlerinin sunumunda hükûmet performansını iyileştirmeye ve şeffaflığı artırmaya odaklanmaktadır, (3) sürdürülebilir kalkınma; bu, yeni iş fırsatları yaratmayı ve özel sektörün teşvik edilmesi yoluyla ekonomik büyümeyi hedeflemektedir. Ayrıca program, kadın hakları ve cinsiyet eşitliğini desteklemek için eşitliği güvence altına alan ve kadınları şiddetten koruyan yasaların uygulanmasına da yer vermektedir.

Belgenin kapsadığı dönemde Batı Şeria ve Gazze Şeridi, devam eden siyasi istikrarsızlık ve hareket ile ticaret üzerindeki kısıtlamalar nedeniyle büyük engellerle karşılaşmıştır. 2019 yılında Filistin Yönetimi ile İsrail hükûmeti arasındaki gümrük gelirlerinin aktarımı konusundaki anlaşmazlıktan kaynaklanan mali kriz, ekonomik büyümenin %0,9'a düşmesine neden olmuştur. Ayrıca, yoksulluk oranları arttı; özellikle Gazze Şeridi'nde yoksulluk oranı %53'e ulaşmıştır. Bu durum, uluslararası yardımların azalması ve 2018 yılında gayri safi yurtiçi hasılanın yaklaşık %7'sine ulaşan mali açığın derinleşmesi ışığında değerlendirilmektedir.

Programın uygulanmasını engelleyebilecek potansiyel riskler bulunmaktadır; bu riskler siyasi, mali ve sosyal riskler arasında değişmektedir. Siyasi riskler, devam eden istikrarsızlık durumu ve İsrail ile olan çatışmalarla ilişkilidir. Mali riskler, bağışçılardan gelen mali desteğin azalması ve gümrük gelirlerinin aktarımı konusundaki anlaşmazlıklar devam ederse mali krizin derinleşmesi ile ilgilidir. Sosyal riskler ise, reformların

ekonomik koşulları iyileştirmede başarısız olması durumunda yoksulluk oranlarının artma olasılığı ile ilişkilidir.

Siyasi bölünme, Batı Şeria ile Gazze Şeridi arasında, hükûmet kurumları arasındaki koordinasyonu ve iş birliğini engelleyerek, standartların uygulanmasını olumsuz etkilemektedir. İşgal ve dış müdahaleler: İsrail işgalinden kaynaklanan siyasi ve ekonomik baskılar, Filistin Yönetimi'nin bu standartları tam olarak uygulama kapasitesini etkileyebilir. Siyasi istikrarın olmaması, değişken siyasi koşullar ve istikrarsızlık, mali ve idari politikalar üzerinde dalgalanmalara yol açabilir ve bu da standartların etkin bir şekilde uygulanmasını engelleyebilir (The World Bank Group, 2020).

Bu riskleri hafifletmek için önerilen önlemler ve Dünya Bankası'nın sunduğu reformları şu şekilde sıralamak mümkündür:⁷

I- Teknik Destek ve Kapasite Geliştirme: Dünya Bankası, Maliye Bakanlığı ve diğer devlet kurumlarındaki çalışanların IPSAS standartlarına göre mali raporlar hazırlama yeteneklerini geliştirmek amacıyla eğitim programları ve atölye çalışmaları sunmaktadır. Çalışanların standartları anlamalarını artırmak için eğitim materyalleri ve gerekli araçlar sağlanmaktadır. Bu, muhasebecilerin ve mali çalışanların yetkinliğini etkili bir şekilde artırmaktadır.

II- Entegre Mali Yönetim Sistemlerinin Geliştirilmesi: Dünya Bankası, IPSAS standartlarının etkin bir şekilde uygulanmasını sağlayacak Entegre Mali Yönetim Sistemleri tasarımı ve uygulanmasında Filistin Yönetimi'ne yardımcı olmaktadır. Bu sistemler, tüm mali işlemlerin toplandığı bir elektronik platform sağlar ve mali raporların hazırlanmasını kolaylaştırarak uluslararası standartlara uygunluğunu garanti eder. Ayrıca, bu sistemler bütçe ve mali raporların doğruluğunu ve hızını artırmaya yardımcı olmaktadır.

III- Kamu İhale Reformları ve Şeffaflığın Artırılması: Dünya Bankası, IPSAS standartlarına uygun modern ve şeffaf muhasebe uygulamalarının benimsenmesine katkıda bulunan kamu ihale reformlarını desteklemektedir. Bu reformlar, kamu harcamalarının her aşamasında şeffaflığı sağlamak için dijital teknolojilerin

⁷ The World Bank Group, (2020): West Bank And Gaza Strengthening Fiscal Stability And Financial Integrity Development Policy Financing (P171819)

kullanılmasını içermektedir. Bu durum, yolsuzluk olasılığını azaltmakta ve kamu fonlarının yönetiminde şeffaflığı artırmaktadır.

IV- Mali Reformlar İçin Gerekli Finansmanın Sağlanması: Dünya Bankası, IPSAS standartlarının uygulanmasını da içeren mali reformların desteklenmesi amacıyla Filistin'e sürdürülebilir bir finansman sağlamaktadır. Bu finansman, hibe ve kredi şeklinde gelmekte ve Filistin Yönetimi'nin bu standartları benimsemek için gerekli olan mali yönetim ve teknolojik altyapıyı geliştirmesine olanak tanımaktadır. Ayrıca, diğer bağışçı kuruluşlarla iş birliği yaparak gerekli mali kaynakların sağlanmasını sağlamaktadır.

V- Sürekli Değerlendirme ve İzleme: Dünya Bankası, IPSAS standartlarının uygulanmasındaki ilerlemeyi izlemek için düzenli raporlar ve değerlendirme programları gerçekleştirmektedir. Bu izleme süreci, standartların uygulanmasında karşılaşılan zorlukları belirlemekte ve mali süreçlerin iyileştirilmesi için yönlendirilmiş danışmanlık sağlamaktadır. Ayrıca, bu raporlar, bağışçı kuruluşlar için mali uyumluluk seviyesine dair değerli bilgiler sunmaktadır.

VI- Uluslararası ve Yerel İş Birliğinin Artırılması: Dünya Bankası, Filistin Yönetimi ile muhasebe ve kamu mali yönetimi alanındaki uluslararası kuruluşlar arasında önemli bir koordinasyon rolü oynamaktadır. Bu iş birliği, bilgi ve deneyim paylaşımını kolaylaştırmakta ve en iyi uluslararası uygulamalarla uyumlu mali politikaların geliştirilmesine katkıda bulunmaktadır. Ayrıca, IPSAS standartlarının farklı kamu sektörlerinde etkin bir şekilde uygulanabilmesi için yerel kuruluşlar arasındaki iş birliğini artırmaya çalışmaktadır.

VII- Mali İstikrarın Desteklenmesi ve Güvenin Artırılması: Dünya Bankası, IPSAS standartlarının uygulanmasını destekleyerek Filistin'deki mali istikrarı artırmayı ve yerel mali sisteme güveni güçlendirmeyi hedeflemektedir. Bu standartların uygulanması, mali verilerin şeffaflığını ve güvenilirliğini artırarak bağışçıların ve yatırımcıların Filistin Yönetimi'nin mali yönetimine olan güvenini artırmaktadır.

VIII- Dijital Ekonomiye Geçişin Teşvik Edilmesi: Dünya Bankası, muhasebe ve kamu mali yönetimini desteklemek için teknolojinin kullanılmasını teşvik etmektedir. Bu, mali işlemleri kaydetmek için ileri düzey elektronik sistemlerin geliştirilmesini içermektedir. Dijital dönüşüm, mali denetim ve hesap verebilirliği iyileştirirken yolsuzluk olasılığını azaltmaktadır.

Sonuç olarak Dünya Bankası'nın Batı Şeria ve Gazze'deki mali istikrar ve mali bütünlüğü güçlendirmedeki rolü, IPSAS standartlarının uygulanmasını destekleyen kapsamlı bir dizi faaliyetle kendini göstermektedir. Bu destek, teknik yardım sağlama, mali sistemlerin geliştirilmesi, kamu ihale reformları ve sürekli finansman sağlama gibi unsurlarla Filistin'deki kamu mali yönetiminin etkinliğini artırmaya katkıda bulunmaktadır.

2.5.13 Filistin'de IPSAS Uygulanmasındaki Zorluklar

Filistin'de Kamu Sektörü İçin Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulanması, hukuki altyapı, eğitim, siyasi durum ve mevcut kaynaklarla ilgili birçok karmaşık zorlukla karşı karşıyadır. Bu zorluklar şu şekildedir (Abu-Shanab, E., & Makhadmeh, M. 2021):⁸

I- Hukuki Sorunlar ve Yasama Altyapısı

Filistin'deki yasal sistem, IPSAS gibi uluslararası muhasebe standartlarına tam olarak uygun değildir. Mevcut muhasebe sistemleri ve yasaları, eski yerel temellere veya eski sömürge yasalarına dayanmaktadır ve modern standartları, özellikle IPSAS'ı, dikkate almamaktadır. Bu durum, devletin mali raporlarının hazırlanmasında gereken şeffaflık ve doğruluğu sağlamakta bir engel teşkil etmektedir.

Birçok ülke, IPSAS'a uyum sağlamak amacıyla mali mevzuatlarını değiştirmektedir. Ancak Filistin'de, bu standartların sistematik olarak benimsenmesini kolaylaştıran net bir yasal çerçeve eksikliği olabilir. Mevzuatlar, kamu kurumlarına uluslararası standartların nasıl uygulanması gerektiği konusunda yeterince rehberlik edemeyebilir.

Batı Şeria ve Gazze Şeridi'ndeki farklı yönetimler ve yasalar arasındaki karışıklık, yasal reformları ülke genelinde uygulamayı zorlaştırabilir. Bu da IPSAS gibi ortak standartların benimsenmesini karmaşık hale getirir.

II- Eğitim ve Eğitim Düzeyi

Filistin üniversiteleri, uluslararası muhasebe standartları üzerine ileri düzey eğitim programları sunmamaktadır. Bu durum, gelecekteki muhasebecilerin akademik

⁸ Abu-Shanab, E., & Makhadmeh, M. (2021). "The impact of political instability on financial reporting in Palestine." *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 11(1), 123-138.

yeterliliklerinde bir boşluk yaratır. Akademik içerik, genellikle uluslararası muhasebe alanındaki son gelişmelerle uyumlu değildir.

Kamu sektöründe çalışan muhasebeciler, sürekli değişen uluslararası standartlar konusunda düzenli eğitimlere ihtiyaç duymaktadır. Ancak Filistin’de bu tür eğitimler için mevcut kaynaklar sınırlı olabilir, bu da muhasebecilerin gerekli bilgi ve becerileri kazanmasını yavaşlatır.

Farklı bakanlıklar ve devlet kurumları arasında kurumsal yetenekler açısından farklılıklar vardır. Bu da standartların tutarlı bir şekilde uygulanmasını zorlaştırır. Siyasi sınırlamalardan en çok etkilenen kurumlar, IPSAS’ın uygulanmasında daha büyük zorluklarla karşılaşabilir.

III- Siyasi Durum

Batı Şeria ve Gazze Şeridi arasındaki siyasi bölünme, muhasebe reformlarını da içeren tek tip politikaların uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Batı Şeria’daki Filistin Yönetimi ve Gazze’deki hükûmet, IPSAS gibi birleşik bir muhasebe sisteminin benimsenmesini zorlaştıran siyasi ve idari zorluklarla karşı karşıyadır.

Hükûmetin sık sık değişmesi ya da istikrarlı bir hükûmetin olmaması, IPSAS’ın uygulanması için gerekli mali ve idari reformların gerçekleştirilme kapasitesini olumsuz etkiler. Her yeni hükûmet farklı vizyon ve önceliklere sahip olabilir, bu da tutarlı politikaların uygulanmasını zorlaştırır.

İsrail’in hareket ve mali kaynaklar üzerindeki kontrolü gibi kısıtlamalar, Filistin hükûmetinin finansal ve muhasebe reformlarını kapsamlı bir şekilde uygulama yeteneğini doğrudan etkiler. Gazze üzerindeki abluka, bu standartların uygulanması için gereken ekonomik altyapının geliştirilmesini ciddi şekilde engellemektedir.

Uluslararası kuruluşlarla iletişim kurma ve hareket etme üzerindeki kısıtlamalar, Filistin’in uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması için gerekli eğitim ve dış uzmanlıklardan yararlanma kapasitesini engelleyebilir.

Filistinliler ve İsrailliler arasındaki siyasi ve güvenlik anlaşmazlıkları, istikrarsız bir ortam yaratmaktadır. Bu durum, hükûmetin güvenlik ve acil ekonomik sorunlarla ilgilenmesine neden olur ve uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasına daha az odaklanılmasına yol açmaktadır.

IV- Finansman ve Kaynaklar

Uluslararası standartların benimsenmesi, teknoloji, muhasebe yazılımları ve eğitim gibi alanlarda büyük yatırımlar gerektirir. Filistin hükûmetinin sınırlı mali kaynakları göz önüne alındığında, bu geçişi destekleyecek yeterli finansman olmayabilir.

Filistin hükûmeti, büyük ölçüde uluslararası yardımlara bağımlıdır ve bu yardımlar, muhasebe sisteminin geliştirilmesi projelerine yeterince yönlendirilmeyebilir.

IPSAS standartlarının uygulanması, gelişmiş bir dijital muhasebe sistemi gerektirir. Ancak Filistin'deki teknolojik altyapı, uluslararası standartlarla kıyaslandığında geri kalmıştır. Bu durum, dijital sistemlerin güncellenmesi için büyük yatırımlar gerektirir.

Filistin ekonomisi, yüksek işsizlik ve enflasyon gibi pek çok baskıyla karşı karşıyadır, bu da hükûmetin muhasebe reformlarına öncelik vermesini zorlaştırır. Bu reformlar, daha acil ihtiyaçlar karşısında ek bir maliyet olarak görülebilir, örneğin temel hizmetlerin sunulması gibi.

Bununla birlikte, IPSAS'ın benimsenmesi, mali yönetim ve raporlamada uluslararası standartlara uyum sağlama fırsatı sunmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: IPSAS'IN FİLİSTİN'DE UYGULANMASINA İLİŞKİN SİSTEMATİK LİTERATÜR TARAMASI

3.1 Sistematik Literatür Taraması SLT

Sistematik Literatür Taraması, belirli bir araştırma sorusuna dair mevcut literatürün kapsamlı, yapılandırılmış ve objektif bir şekilde taranması, değerlendirilmesi ve analiz edilmesi sürecidir. Bu süreç, ilgili literatürün kapsamını net bir şekilde belirleyerek, araştırmacıların belirli bir konu üzerindeki bilgi birikimini derinlemesine incelemelerine olanak tanır. Sosyal bilimler alanında bilgi üretme süreçlerinde literatür incelemesi giderek daha büyük bir önem kazanmaktadır. Cooper, Eğitim Kaynakları Bilgi Merkezi ERIC (Education Resources Information Center) ve Psychological Abstracts'ta belgeleri tanımlamak için "literatür taraması" teriminin kullanımının 1980'lerde öne çıktığını belirtmiştir (Cooper, 1986, 1988). ERIC Tanımlayıcıları (ERIC Descriptors) Terimler Sözlüğü'nde, "literatür incelemesi" terimi, "bir konu hakkında yayınlanmış materyallerin incelenmesi" anlamıyla yer almaktadır (ERIC, 1982: 143; Cooper, 1982).

Sistematik literatür taraması, araştırma projelerinin veya çalışmalarının ilk adımını oluşturmaktadır. Bu tarama süreci, belirli bir araştırma sorusu veya konuyla ilgili mevcut bilimsel literatürü detaylı bir şekilde gözden geçirmeyi amaçlamaktadır. Sistematik literatür taraması, kaynakların titizlikle seçilmesi, taranması, değerlendirilmesi ve sentezlenmesini içerir (Kitchenham, 2004: 1). Sistematik literatür taraması yapmanın en yaygın nedenlerinden bazıları şunlardır:

- a) Sistematik bir literatür analizi, mevcut bir araştırma konusu hakkında bulguları toplar ve özetler, böylece araştırmacılara derinlemesine bir anlayış sunar.
- b) Mevcut araştırmalardaki boşlukları belirleyerek daha fazla araştırma yapılabilecek alanları ortaya çıkarır.
- c) Yeni araştırma faaliyetlerini uygun bir şekilde konumlandırmak için bir çerçeve sağlar.

Araştırmaların çoğu bir tür literatür taraması ile başlamaktadır. Literatür taraması kapsamlı ve tarafsız bir şekilde gerçekleştirilmediği sürece, bilimsel olarak değerli olma potansiyelini yitirebilir. Sistematik incelemelerin yapılmasının temel nedeni budur. Sistematik bir derleme, mevcut çalışmaları tarafsız ve adil bir şekilde sentezleyerek bilimsel olarak güvenilir bir özet sunmayı amaçlamaktadır (Kitchenham ve Charters,

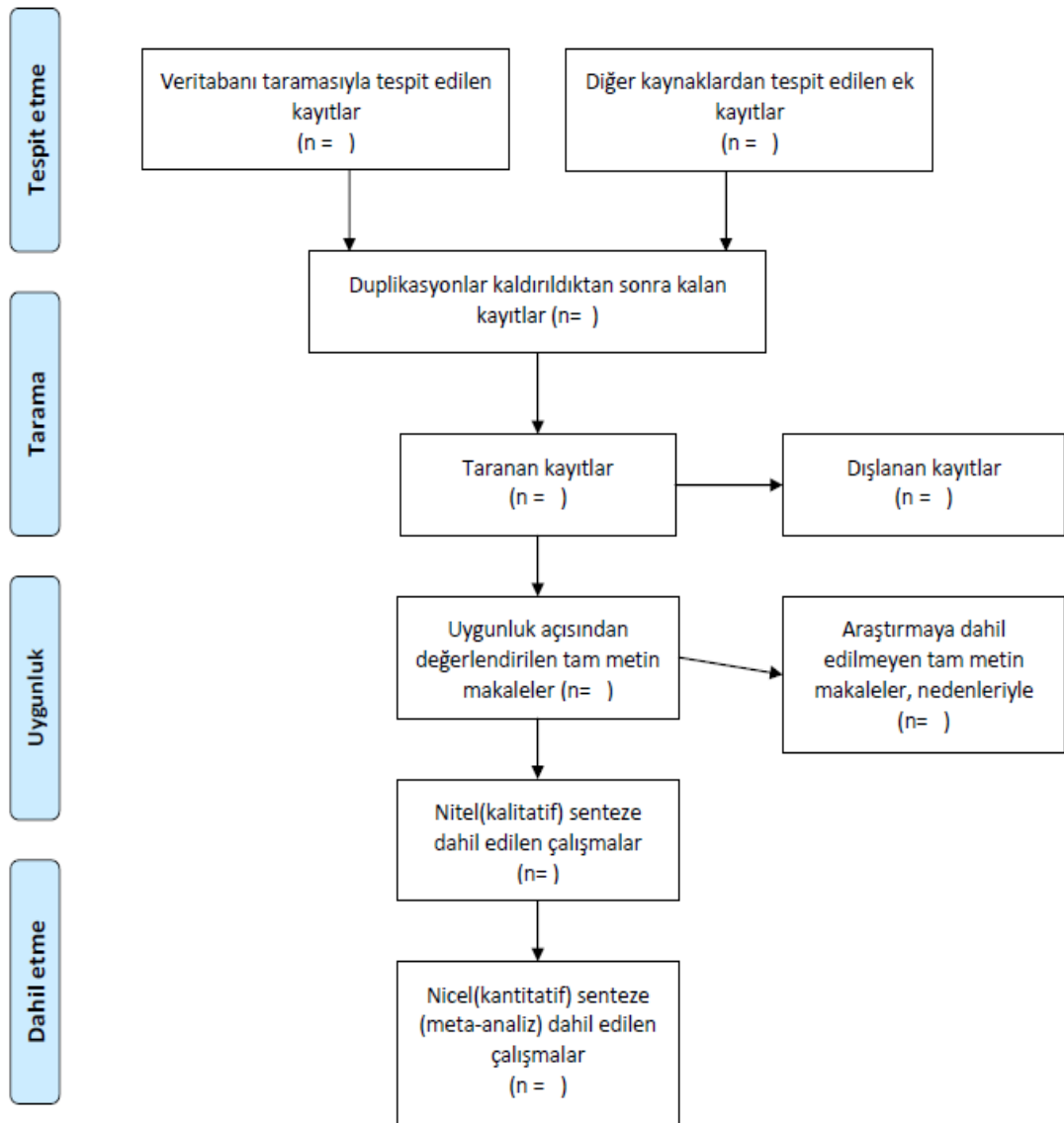
2007). Sistematik bir derlemeye katkıda bulunan bireysel çalışmalar birincil çalışmalar olarak adlandırılırken sistematik derleme ise ikincil bir çalışma türüdür (Kitchenham, 2004: 1). Birincil çalışmalar, konuya ilişkin doğrudan veri toplayan ve analiz eden orijinal araştırmalardır. Bu araştırmalar, literatür taraması, anket, gözlem, deney veya röportaj gibi yöntemlerle elde edilen verileri içermektedir. Sistematik derleme ise belirlenmiş bir metodolojiye dayalı olarak birincil çalışmaların toplanması, değerlendirilmesi, sentezlenmesi ve analiz edilmesi süreçlerini kapsar. Sistematik derlemeler, belirli bir konuya ilişkin mevcut tüm bulguları derlemek ve sonuçları sentezlemek amacıyla kullanılan bir araştırma yöntemidir. Bu nedenle sistematik derleme, birincil çalışmaların gözden geçirildiği ve analiz edildiği bir ikincil çalışma türüdür.

3.1.1 Sistematik Bir Literatür Taraması Gerçekleştirme Süreci

Literatür incelemesinin başarılı bir şekilde tamamlamak için üç temel adım gereklidir. Bunlar: incelemenin planlanması, incelemenin yürütülmesi ve incelemenin raporlanmasıdır (Xiao ve Watson, 2019; Brereton vd., 2007). SLT süreci bu aşağıdaki adımlardan oluşmaktadır:

- 1) İncelemenin planlanması ile ilgili aşamalar şunlardır:
 - a) İnceleme ihtiyacının tanımlanması,
 - b) İnceleme protokolünün oluşturulması,
 - c) Araştırma konusuna ilişkin sorular oluşturulması
- 2) İncelemenin yürütülmesiyle ilgili aşamalar şunlardır:
 - a) Araştırmanın (kimliğini belirleme) tanımlanması ve arama yapılması
 - b) Birincil çalışmaların (primary studies) seçimi, dahil etme ve hariç tutma kriterlerine bağlı olarak yapılır.
 - c) Çalışma kalitesinin değerlendirilmesi.
 - d) Veri çıkarma ve izleme.
 - e) Verilerin sentezlenmesi.
- 3) İncelemenin raporlanması tek aşamalı bir süreçtir. Raporlama süreci, incelemenin bütünlüğünü ve doğruluğunu sağlamak için özenle ele alınmalı ve ilgili standartlara ve yönergelerle göre uygulanması gereklidir,
 - a) Değerlendirme ve Sonuç (Kitchenham, 2004: 3).

SLT süreci, sistematik bir metodoloji kullanarak literatürden bilgi toplamak, tasnif etmek, değerlendirmek ve sentezlemek için planlanmış bir yaklaşım sağlamaktadır. Sürecin doğruluğunu artırmak amacıyla çoğunlukla PRISMA (Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses) kılavuzlarının takip edilmesi tavsiye edilmektedir. PRISMA prosedür çizelgesi, sistematik bir inceleme veya meta-analizde yer alan adımların görsel bir temsilidir. Bu şema, çalışmanın başından sonuna kadar süreci aşama aşama göstererek PRISMA yönergelerine uyulmasının önemini vurgulamaktadır (PRISMA Group, 2009).



Şekil 1: PRISMA Prosedür Çizelgesi (Moher vd., 2009)

Bu şema, okuyuculara çalışmanın nasıl yürütüldüğünün ve sonuçların nasıl elde edildiğinin görsel olarak sunulmasını amaçlamaktadır.

3.1.2 Sistematik Literatür Taraması Yönteminin Seçilme Nedenleri

Sistematik literatür taraması yönteminin seçilmesinin başlıca nedenlerinden biri, bu yöntemin veri toplama ve analiz etme sürecinde organize ve titiz bir metodolojiye dayanmasıdır. Bu da düzensiz ya da geleneksel incelemelerde ortaya çıkabilecek rastgele yanlışlıkları azaltır. Ayrıca, SLT yöntemi, belirli bir konuyla ilgili literatürün geniş kapsamlı bir şekilde incelenmesine olanak tanır ve bu süreçte çeşitli kaynaklardan ve veri tabanlarından sistematik olarak veri toplanır, bu da sonuçların güvenilirliğini artırır. Bunun yanı sıra, SLT her adımın açık bir şekilde belgelenmesini sağlar, bu da şeffaflığı artırır ve diğer araştırmacıların sonuçları tekrar etmesine olanak tanır. Bu sistem aynı zamanda çalışmaları seçmek ve analiz etmek için belirli kriterler koyarak kişisel önyargıları azaltmaya yardımcı olur. Yüksek kaliteli çalışmalara odaklanılması, sonuçların daha kesin ve kapsamlı olmasını sağlar.

3.1.3 Veri Seçim ve Analiz Sürecinin Açıklanması

Sistematik literatür incelemesinde yöntemin güvenilirliğini sağlamak için birkaç önemli adım vardır:

Araştırmacı, öncelikle açık ve net bir araştırma sorusu belirler. Bu, literatür toplama sürecini yönlendirir ve ilgili çalışmaların seçilmesine yardımcı olur. Ardından, literatür seçimi için net kriterler (zaman aralığı, coğrafi alan, çalışma türü, analiz edilebilir verilerin bulunması gibi) belirlenir. Araştırma sorusuyla uyumlu olmayan veya zayıf metodolojilere dayanan çalışmaları dışlamak için sıkı dışlama kriterleri belirlenir. Daha sonra, Google Scholar gibi başlıca akademik veri tabanlarında belirli arama terimleri ve anahtar kelimeler kullanılarak kapsamlı bir arama yapılır. Bulunan tüm kaynaklar kaydedilir ve belirlenen kriterlere göre analiz edilir. Daha sonra, seçilen çalışmalardan önemli veriler, çalışma sonuçları, kullanılan yöntemler, araştırma boşlukları ve ilgili öneriler gibi belirli sorulara göre çıkarılır. Veriler çıkarıldıktan sonra, tekrarlayan desenleri ve araştırma boşluklarını belirlemek için çalışmalar eleştirel ve sistematik bir şekilde analiz edilir. Veriler izin veriyorsa, nitel ve nicel analiz araçları (konu analizi,

istatistiksel analiz veya karşılaştırmalar gibi) kullanılarak değerlendirilir. Son olarak, seçilen çalışmalar aracılığıyla araştırma soruları cevaplanır ve sonuçlar çıkarılır.

3.2 Filistin’de IPSAS Üzerine Sistematik Literatür Taraması

3.2.1 İnceleme İhtiyacının Tanımlanması

IPSAS, hükûmetler ve kamu kurumları için mali raporlamada şeffaflığı ve hesap verebilirliği artırmaya yönelik önemli bir araçtır. Ancak bu standartların farklı bağlamlarda uygulanması, yerel ekonomik, politik ve kültürel faktörlere bağlı olarak benzersiz zorluklarla karşılaşabilir. Filistin örneğinde, ülkenin olağanüstü siyasi ve ekonomik koşulları göz önüne alındığında bu zorluklar özellikle karmaşık olabilir. Bu nedenle incelemenin önemi şu şekildedir:

IPSAS’ın uygulanması, Filistin’de kamu sektörü mali raporlamasında şeffaflığın ve hesap verebilirliğin artırılmasına yönelik önemli bir adımdır. Literatürün sistematik olarak gözden geçirilmesi, bu standartların uygulanmasıyla elde edilebilecek potansiyel faydaların belirlenmesine yardımcı olacaktır.

Sistematik inceleme, IPSAS’ın Filistin’de uygulanmasında karşılaşılan zorlukların ve engellerin belirlenmesine yardımcı olacaktır. Bu zorlukları anlamak, bunların üstesinden gelmek için etkili stratejiler geliştirmenize yardımcı olabilir.

Mevcut literatürü inceleyerek IPSAS’ı uygulayan diğer ülkelerin deneyimlerini analiz edebilir ve onlardan öğrenilen dersleri çıkarabiliriz. Bu, Filistin bağlamındaki benzersiz zorluklarla nasıl başa çıkılacağına dair değerli bilgiler sağlayacaktır.

Bu sistematik incelemeden elde edilen bulgular, gelecekteki politikalara bilgi sağlamak ve standartların Filistin’de başarılı bir şekilde uygulanmasını sağlamak için gerekli adımları belirlemek için kullanılabilecek bir çerçeve sağlayacaktır.

İnceleme, IPSAS’ın Filistin’de uygulanmasıyla ilgili mevcut literatürdeki boşlukların belirlenmesine katkıda bulunacak ve bu boşluklara odaklanan gelecekteki araştırmaların önünü açacaktır.

3.2.2 Araştırma Sorusu

IPSAS, kamu maliyesinde şeffaflığı ve hesap verebilirliği artırmaya yönelik önemli bir araçtır ancak önemli yatırımlar ve üstesinden gelinmesi gereken çabalar

gerektiren zorlukları da beraberinde getirmektedir. Ülkeler bu zorlukların üstesinden gelerek kaynak yönetimini iyileştirme, yatırımları çekme ve finansal sürdürülebilirliği artırma gibi önemli faydalar elde edebilirler. Araştırma sorusunun belirlenmesi, bu karmaşık bağlantının anlaşılmasında ilk adımdır. Araştırmanın amacını belirlemek, konu ile ilgili değişkenleri tanımlamak ve araştırma hedeflerini belirlemek için doğru soruların sorulması önemlidir. Aşağıdakiler, “*Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları ve Filistin Perspektifi*” konulu bir araştırmanın yönünü kolaylaştıracak sorulardır:

- a) Uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarının uygulama kapsamı nedir?
- b) IPSAS’ı benimsemenin potansiyel faydaları nedir?
- c) Uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarının uygulanmasındaki zorluklar ve engeller nedir?
- ç) Kamu sektörü muhasebesinin iyileştirilmesine yönelik öneriler nedir?

Bu soruların cevapları SLT yöntemiyle ortaya konularak, mevcut çalışmalar sentezleyerek gelecekteki araştırmalara ilişkin temel bir zemin oluşturacaktır.

3.2.3 Araştırmanın Amaçları

Bu araştırma, Filistin’de kamu sektörü muhasebesi ile ilgili mevcut durumu ve uluslararası standartların benimsenmesinin etkilerini daha iyi anlamak amacıyla, kamu maliyesi yönetiminin güçlendirilmesi ve reform süreçlerinin desteklenmesine yönelik katkılar sağlamayı amaçlamaktadır.

3.2.4 Araştırmanın Önemi

Filistin kamu sektöründe mali şeffaflık ve hesap verebilirliğin artırılması, karar verme süreçlerinin iyileştirilmesi, yabancı yatırımların ve bağışçı yardımlarının çekilmesi açısından büyük bir önem taşımaktadır. Ayrıca, halkın güveninin ve güven duygusunun güçlendirilmesi, uluslararası standartlara uyum sağlanması bakımından da kritik bir rol oynamaktadır.

3.2.5 Araştırma Yöntemi

Bu çalışmada, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Filistin’de Uygulanması üzerine sistematik bir literatür taraması gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır. Araştırma modeli olarak sistematik bir yaklaşım benimsenmiş ve literatürdeki veriler

objektif bir şekilde incelenip analiz edilmiştir. Araştırmanın veri kaynakları arasında akademik makaleler, konferans bildirileri, tezler, raporlar ve diğer ilgili kaynaklar yer almaktadır. Veri seçimi önceden belirlenmiş kriterlere göre yapılarak uygun niteliklere sahip çalışmalar seçilmiştir. Seçilen çalışmalar sistematik bir yaklaşımla analiz edilmiş ve ilgili bilgiler sistematik bir şekilde çıkarılmıştır. Veri analizi aşamasında, mevcut literatürdeki konular, eğilimler ve bulgular tespit edilerek bir sentez oluşturulmuştur. Seçilen çalışmaların kalitesi ve güvenilirliği de değerlendirilmiştir. Bu çalışmanın yöntem kısmında, sistematik bir literatür taraması için izlenen aşamalar ve yaklaşım açıklanarak çalışmanın güvenilirliğinin sağlanması ve sonuçların geçerliliğinin artırılması amaçlanmaktadır.

3.2.6 Literatür İncelemesi

Literatür taraması, IPSAS'ın uygulanmasına ilişkin geniş bir bakış açısı sunmaktadır. Bu çalışmalar, IPSAS'ın benimsenmesinin faydalarını, karşılaşılan zorlukları ve etkilerini çeşitli açılardan incelemektedir. Ortak bir tema olarak IPSAS'ın kamu maliyesinde şeffaflık, hesap verebilirlik ve karar alma süreçlerinin iyileştirilmesine nasıl katkıda bulunduğu vurgulanmakta ve uluslararası muhasebe standartlarına uyumun önemi üzerinde durulmaktadır. Ayrıca, IPSAS'ın uygulanmasıyla ilgili zorluklar, teknik, politik ve kurumsal faktörlerin yanı sıra kültürel ve yasal engelleri de içermektedir. Özellikle, IPSAS'ın benimsenmesiyle ilgili kararların, siyasi katılım ve kamu sektöründeki politikaların etkisi altında olduğu belirtilmektedir.

Bu literatür taramasının ortaya koyduğu sonuçlar, IPSAS'ın kamu muhasebesindeki önemini ve etkisini vurgularken, aynı zamanda bu standartların benimsenmesinin önündeki engelleri de gözler önüne sermektedir. Araştırmacılar, IPSAS'ın kamu maliyesinin yönetişimini ve hesap verebilirliğini artırma potansiyeline sahip olduğunu belirtirken, bunun için uygun politik, kurumsal ve yasal çerçevenin oluşturulmasının önemine dikkat çekmektedir.

IPSAS ve bu standartların farklı ülkelerdeki devlet muhasebe sistemleri üzerindeki etkilerine ilişkin yapılan araştırmalar, çeşitli sonuçlar ve zorluklar ortaya koymaktadır (Babatunde, 2017). Nijerya'da, IPSAS'ın yavaş uygulanmasının, hükûmetin kolektif siyasi katılımının önemli bir faktör olduğu belirtilmiştir. Türkiye ve Irak arasında yapılan karşılaştırmalı bir çalışmada (Safanah Mohammed, 2022), muhasebe

sistemlerinin birçok yönden benzer olduğu ancak idari yapı ve gelir-gider kalemlerindeki farklılıklar nedeniyle ayrıştıkları görülmüştür. Cezayir’de yapılan çeşitli araştırmalar (Fadia, 2017; Boukhalfa ve Masoud, 2019; Abdos Iman, 2018), IPSAS’ın benimsenmesinin şeffaflık ve mali yönetimi iyileştirmedeki önemini vurgularken, yasal ve düzenleyici zorluklarla karşılaşıldığını belirtmiştir.

Alshujairi (2014), Irak’ta IPSAS’ın benimsenmesinin Uluslararası Para Fonu gibi uluslararası kuruluşların bir gereği olduğunu ve önemli reformların gerektiğini vurgulamıştır. Orta Doğu’daki diğer ülkelerde yapılan araştırmalar (Abushamsieh ve diğerleri, 2014), bağış alan ülkelerin IPSAS’a daha fazla uyum gösterdiğini, petrol gelirine sahip ülkelerin ise daha az baskı altında olduğunu ortaya koymuştur. Filistin’e ilişkin yapılan araştırmalarda (Nofal, 2008; Dieh, 2015; Eltalla, 2017), uluslararası standartların benimsenmesinin finansal raporların kalitesini ve kamu harcamalarının etkinliğini artırdığı ancak bazı zorluklarla karşılaşıldığı belirtilmiştir.

Cezayir’deki kamu muhasebe sisteminin modernleştirilmesi ve uluslararası muhasebe standartlarına uyumu üzerine yapılan çalışmalar, ülkedeki muhasebe uygulamalarının geliştirilmesi ve global standartlara entegrasyonu konusundaki çabaları ortaya koymaktadır (Boukhalfa & Masoud, 2019). Cezayir’deki kamu muhasebe sisteminde tahakkuk esasının uygulanmasının gerekliliklerini ve bu süreçte karşılaşılan zorlukları incelemiş, nakit esastan tahakkuk esasına geçişin uluslararası standartlara uygun bir muhasebe planının benimsenmesi yönünde olumlu bir adım olduğunu belirtmişlerdir. Ancak, bu vizyonun somutlaştırılması gerektiğine dikkat çekmişlerdir (Abdous Iman, 2018).

Cezayir’in kamu muhasebe sisteminin modernleştirilmesi ve IPSAS standartlarına uyum sağlama eğilimleri ele alınmış, bu standartların muhasebe iletişim dilinde uyumu ve muhasebe çıktılarının kalitesini iyileştirmede önemli olduğu vurgulanmıştır. Yakalhef ve Amarif (2018), uluslararası finansal raporlama standartlarının (IFRS) uygulanmasının muhasebe bilgilerinin kalitesini artırarak finansal performansın daha sağlıklı değerlendirilmesine yardımcı olduğunu belirtmişlerdir. Son olarak, Abod ve arkadaşları (2020) tarafından yapılan bir çalışma, IPSAS standartlarının benimsenmesinin Cezayir’deki kamu harcamalarının rasyonelleştirilmesi üzerindeki etkilerini araştırmış ve kamu muhasebe sisteminin reforme edilmesinde bu standartların önemine vurgu yapmıştır.

Cezayir ve diğer ülkelerde yapılan çeşitli çalışmalar, IPSAS'ın uygulanmasının kamu muhasebe sistemlerinin modernizasyonuna olan etkilerini ve bu süreçte karşılaşılan zorlukları ortaya koymaktadır. Bellanca ve Vandernoot (2014), Avrupa Birliği üyesi ülkelerde IPSAS'ın uygulanma düzeylerini analiz etmiş ve IPSAS standartlarının benimsenmemesine rağmen tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemlerinin kullanımında bir eğilim olduğunu bulmuşlardır. Khidir Khbiti (2022), Cezayir'deki muhasebe reformlarının IPSAS standartlarına dayalı olarak gerçekleştirilmesinin, muhasebe bilgilerinin kalitesini artırdığını ve bu reformların başarısının, ilgili tarafların desteği ve sürekli eğitim ile mümkün olacağını belirtmiştir.

Bousta Salwa (2016), Cezayir'de kamu muhasebe sisteminin geliştirilmesine yönelik faktörleri ve Maliye Bakanlığı tarafından üstlenilen reform projelerini incelemiş, yasal ve düzenleyici çerçevelerin eksikliğine dikkat çekmiştir. Christiaens ve diğerleri (2015), IPSAS'ın dünya genelindeki merkezi ve yerel yönetimlerde finansal raporlama reformlarına etkisini karşılaştırmış ve bu standartların benimsenmesinin finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini artırdığını belirtmiştir. Alshujairi (2014), Irak'ta IPSAS standartlarının uygulanmasının, muhasebe sistemlerinde şeffaflığı ve hesap verebilirliği artırarak yolsuzlukla mücadelede önemli bir rol oynadığını vurgulamıştır.

Ijeoma ve Oghoghomeh (2014), Nijerya'da IPSAS'ın benimsenmesinin şeffaflık ve mali raporlama kalitesini artıracığını, ancak bunun için profesyonel desteğin önemli olduğunu belirtmiştir. Filistin'de ise, Dieh (2015), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın benimsenmesinin finansal tabloların kalitesine olan etkisini incelemiş ve bu süreçte karışık sonuçlar elde etmiştir. Eltalla (2017) ise, hükûmet harcamalarının Filistin ekonomisi üzerindeki etkisini CGE analizi kullanarak değerlendirmiş ve harcamaların artırılmasının reel GSYİH'yi artırdığını, ancak özel tüketimi azalttığını bulmuştur.

Tüm bu çalışmalar, IPSAS ve IFRS standartlarının benimsenmesinin, muhasebe sistemlerinin kalitesini ve şeffaflığını artırma potansiyelini ortaya koymakta, ancak başarılı bir uygulama için yasal düzenlemeler, eğitim ve siyasi iradenin önemini vurgulamaktadır.

3.2.7 Anahtar Kelime Belirleme

Bu çalışma için şu anahtar kelimeler belirlenmiştir: *Devlet muhasebesi, Filistin, IPSAS, tahakkuk esası*.

Bu anahtar kelimeler, SLT sürecinde ilgili çalışmaları bulmak ve araştırma kapsamını daraltmak için gereklidir.

3.2.8 Araştırma Sınırlılıkları

Anahtar kelimelerle Google Scholar, Base ve ScienceDirect veri tabanlarından Arapça ve İngilizce tarama yapılmıştır. Sınırlılıklar her bir anahtar kelimenin arama sonuçlarından ilk 50 sonucun seçilmesiyle sağlanmıştır. Araştırma sorularına cevap veren çalışmalar özellikle tercih edilmiştir.

3.2.9 Veri Tabanı Taraması

SLT için veri tabanlar belirlemek, çalışma konusuyla ilgili kapsamlı kaynakları elde edilmesinde önemli rol oynamaktadır. Yukarıda belirlenen anahtar kelimelerle Google Scholar, Base ve ScienceDirect veri tabanlarından Arapça ve İngilizce tarama yapılmıştır. Veri tabanları taranarak ilgili literatür kaynakları toplanmıştır.

Tablo 3.1. Veri tabanlara göre anahtar kelimeleri içeren yayın sayısı,

Anahtar kelime	Google Scholar	Base	ScienceDirect
“Tahakkuk esası” AND “Filistin”	6	1	2
“Devlet muhasebesi” AND “Filistin”	5	1	4
“IPSAS” AND “Filistin”	9	5	1

Bu çalışma, IPSAS ve Filistin ilişkisini sistematik bir literatür taramasıyla incelemeyi hedeflemektedir. Veri tabanları taranarak ilgili literatür kaynakları toplanmıştır.

3.2.9.1 Çalışmaların Seçimi

Veri taban taraması yaptıktan sonraki aşama ise çalışmaların seçimi için dâhil etme ve hariç tutmak kriterleri belirlenmesidir (Berrang-Ford vd., 2011).

Tablo 3.2. *Dâhil (include) etme ve Hariç (exclude) tutma kriterleri*

Dâhil (include) etme	Hariç (exclude) tutma
Konu Uyumu: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının uygulanmasını içeren konulara odaklanan çalışmalar dâhil edilmiştir.	Konu Uyumsuzluğu: Kamu sektörü muhasebe standartlarının uygulanması ile ilgili olmayan çalışmalar hariç tutulmuştur.
Anahtar kelimler içerenler dâhil edilmiştir	Aynı çalışmanın (yayının) tekrarı
Yayın Türleri: Makaleler, tezler, kitap bölümleri ve raporlar, bilimsel araştırmaları ve analizleri içeren çalışmalar dâhil edilmiştir.	Erişilemez Kaynaklar: Tam metinlere erişim sağlanamayan veya ulaşmanın zor olan çalışmaları hariç tutulmuştur.
	Yöntem Eksikliği: Araştırma sürecinde kullanılan yöntemin belirtilmediği veya yeterli bir şekilde açıklanmadığı çalışmalar dışlanmıştır.
	Metinler içinde sadece bir veya birkaç yerde araştırmanın anahtar kelime kullanılmışsa hariç tutulmuştur.

Tarama sonucunda elde edilen çalışmaların dâhil etme ve hariç tutma kriterlere göre seçilmiştir. Dâhil etme ve hariç tutmada Berrang-Ford ve diğerlerinin (2011) çalışmalarında benimsenen bir yöntem kullanılmıştır. Bu yöntem, sistematik bir literatür taraması yaparak, belirli araştırma sorularına odaklanan ve belirli kriterleri karşılayan çalışmaların değerlendirilmesini sağlar. Çalışmanın araştırma sorusuna göre dâhil etme açıklamaları aşağıda verilmiştir:

I. Uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarının uygulama

kapsamı: Bu kategori, uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarının hangi alanlarda ve hangi koşullarda uygulandığını inceleyen çalışmaları içerir. IPSAS'ın farklı ülkelerdeki ve kurumlarındaki uygulama süreçlerini, yasal ve kurumsal çerçevelerini ve bu standartların uyarlanma biçimlerini ele alır. Ayrıca, IPSAS'ın uygulanmasında karşılaşılan genel eğilimler ve örnekler de bu kategoriye dâhil edilir.

II. Uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarının kamu sektörü

muhasebesindeki rolü, önemi ve etkisi: Bu kategori, IPSAS'ın kamu sektörü muhasebesindeki genel rolünü, önemini ve etkilerini araştıran çalışmaları kapsar. IPSAS'ın mali raporlama kalitesine, şeffaflığa, hesap

verebilirliğe ve mali yönetim süreçlerine katkılarını değerlendiren çalışmaları içerir. Ayrıca, IPSAS'ın kamu sektörü muhasebesinde sağladığı standartlaştırma ve karşılaştırılabilirlik üzerine odaklanan çalışmalar da bu kategoriye dahildir.

III. IPSAS'ı benimsemenin potansiyel faydaları: Bu kategori, IPSAS'ı benimsemenin kamu sektörü için sağladığı potansiyel faydaları inceleyen çalışmaları içerir. IPSAS'ın benimsenmesiyle elde edilebilecek mali ve operasyonel iyileşmeler, artan mali disiplin, uluslararası yatırım çekiciliği ve kaynak kullanımında verimlilik gibi konuları ele alan çalışmaları kapsar. Ayrıca, IPSAS'ın benimsenmesiyle kamu sektörü muhasebesinde elde edilen uzun vadeli stratejik avantajları değerlendiren araştırmalar da bu kategoriye dahil edilir.

IV. Uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarının uygulanmasındaki zorluklar ve engeller: Bu kategori, IPSAS'ın uygulanması sırasında karşılaşılan zorlukları ve engelleri inceleyen çalışmaları içerir. IPSAS'ın benimsenmesinde karşılaşılan teknik, kurumsal, yasal ve kültürel engelleri, uygulama sürecinde yaşanan uyum sorunlarını ve bu zorlukların aşılmasına yönelik önerileri ele alır. Ayrıca, IPSAS'ın uygulanmasındaki maliyetler, eğitim ihtiyaçları ve kapasite eksiklikleri gibi konuları da içeren çalışmalar bu kategoriye dâhil edilir.

V. Kamu sektörü muhasebesinin iyileştirilmesine yönelik öneriler: Bu kategori, kamu sektörü muhasebesinin iyileştirilmesine yönelik strateji ve önerileri ele alan çalışmaları içerir. IPSAS'ın daha etkin uygulanmasına yönelik öneriler, kamu sektörü muhasebesinde şeffaflık ve hesap verebilirliğin artırılması için geliştirilen stratejiler ve uygulama rehberleri bu kategoriye dahildir. Ayrıca, kamu maliyesinin genel iyileştirilmesine yönelik politika önerileri ve en iyi uygulama örneklerini de kapsar.

Elde edilen çalışmaların belirlenen kriterlere göre çalışmalar seçilerek elde edilen bulguların, belirlenen araştırma soruları sorulmuştur.

3.2.10 Bulguların Raporlanması ve Değerlendirilmesi

Bu çalışmada, araştırmanın kapsamını belirlemek amacıyla belirli veri tabanlarında yapılan taramalar sonucunda elde edilen verilere odaklanılmıştır. Google Scholar, Base ve ScienceDirect veri tabanlarından elde edilen sonuçlar, her bir anahtar kelimenin arama sonuçlarından ilk 50 sonucun seçilmesiyle sağlanmıştır. Bu yöntemle, Google Scholar’da toplam çalışma sayısı 20, Base’de 7 ve ScienceDirect’de 7 olarak belirlenen çalışmalara erişim sağlanmıştır. Veri tabanlarından elde edilen çalışma sayısının az olması nedeniyle Filistin’de kamu sektörüne yönelik uluslararası muhasebe standartlarının benimsenmesi ve uygulanmasına ilişkin dosya, çalışma, makale ve kitaplar için Google arama tarayıcısı üzerinden arama yapılmıştır. Araştırma sonuçlarının güvenilirliğini ve inandırıcılığını artırmak ve araştırma sorularına kapsamlı yanıtlara ulaşmak için kullanılan veri tabanlarında bulunamayan, araştırmanın yapıldığı üniversite dergisinden 8 çalışma elde edilmiştir.

Tablo 3.3. Bulguların raporlama süreci

Aşama	Çalışma Sayısı
Toplam çalışma sayısı	34
Tekrar edilen çalışma kaldırma	26
Dâhil etme ve hariç tutma uygulandığında	15
Uygunluk veya ilişkili çalışmalar	12
Tam metin (özet, başlık vb.) nedeniyle seçilmeyen çalışma	7
Nihai seçilen çalışma sayısı	5
Diğer çalışmalar	8
Toplam	13

Bu sistematik literatür taraması, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının uygulanması konularında mevcut olan bilimsel çalışmaların derlenmesini hedeflemektedir. Google Scholar, Base ve ScienceDirect gibi önemli veri tabanları kullanılarak yapılan aramalar sonucunda toplamda 34 çalışmaya ulaşılmıştır. Bu çalışmaların tekrar edenleri kaldırıldığında elde edilen çalışma sayısı 26 olmuştur. Dâhil

(include) etme ve hariç (exclude) tutma kriterlerinin uygulanmasıyla 15 çalışma uygun bulunmuş ve daha detaylı olarak incelenmiştir. Sonuç olarak, bu çalışmanın bir parçası olarak 12 uygun veya ilişkili çalışma belirlenmiştir. Tam metin nedeniyle seçilmeyen çalışmalar sonucunda 7 çalışma dışarıda bırakılmıştır. Nihai olarak, analiz ve değerlendirme sürecinden geçen ve en uygun bulunan 5 çalışma seçilmiştir. Diğer çalışmalar ise 8 olarak değerlendirilmiş ve toplamda 13 çalışma dikkate alınmıştır. Bu çalışmanın sonuçları, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının uygulanması konularında literatürdeki bilgi birikimini derinleştirmek ve daha ileri araştırmalara temel oluşturmak için önemli bir kaynak sunmaktadır.

Tablo 3.4 Araştırmaya dahil olan çalışmalar

Yayın yılı	Yazarlar	Eser adı	Yayın türü	Veri tabanı
2023	Hadeel Jamal Mahmoud Nayfeh.	Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standardı “IPSAS 1” “Mali Tabloların Sunumu” uygulamasının Filistin’deki büyük ve orta ölçekli belediyeler için mali raporların kalitesi üzerindeki etkisi	Tez	Google Scholar
2023	Mohsen Abu Shaaban	Uluslararası muhasebe standartlarını benimsemenin Filistin’deki mali tabloların bilgi içeriğinin anlaşılması ve karşılaştırılması kolaylığı üzerindeki etkisi.	Tez	Google search browser
2021	Abu Rida, Maher, & Mezziani, & Nour El-Din.	Uluslararası tahakkuk esaslı muhasebe standartlarının uyumluluğu ve uygulanmasına yönelik gerekliliklerin Filistin kamu sektöründe ne ölçüde mevcut olduğu.	Makale	Google Scholar
2021	Mohammed Marouf Hajjo, Mohammed Marwan Al-Ashi	Filistin’deki kamu kurumlarında uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarına göre tahakkuk esasının benimsenmesi olasılığı (Güney vilayetlerinde bir saha çalışması)	Tez	Google search browser

Tablo 3.4 (Devam) Araştırmaya dahil olan çalışmalar

Yayın yılı	Yazarlar	Eser adı	Yayın türü	Veri tabanı
2021	Joudeh, O. A. A., Barakat, F. S., & Mahmoud, O. A.	The Effect of Using Accounting Measurement Bases (Cash and Accrual) on the Performance of the Industrial Companies Listed on Palestine Stock Exchange.	Makale	Base
2020	Dalia Abdulmuti A.Alazze	Three essays on Self-Government Accounting Practices under Settler Colonialism: A Case study from Palestine	Tez	Base
2020	The World Bank	Makroekonomi, Ticaret Batı Şeria ve Gazze- Mali İstikrarı ve Mali Bütünlüğü Güçlendirme Kalkınma Politikası Finansmanı	Doküman	Google search browser
2018	Abu Yusuf, M. S. ve Muhammed Salem.	Measuring the impact of electronic financial disclosure of the general budget performance comparison list prepared in accordance with International Public Sector Accounting Standard No. (24) on planning and controlling the uses of the general budget- a field study in the State of Palestine	Makale	Google Scholar
2017	Iskandar Mahmoud Nashwan and Essam Mohammed Al-Tawil	Çevresel değişiklikler ışığında Filistin Muhasebe Standartları yatırım kararlarına hizmet sağlamak için önerilen çerçeve, Filistin Devleti Üzerine Uygulamalı Bir Çalışma	Tez	Google search browser

Tablo 3.4 (Devam) Araştırmaya dahil olan çalışmalar

Yayın yılı	Yazarlar	Eser adı	Yayın türü	Veri tabanı
2017	Gabi, Amina Hana and Miliani, Hakim	Kamu muhasebesinin modernizasyonu ışığında nakit esasından tahakkuk esasına geçişin önemi- Filistin Ramallah Belediyesi'nin bir model olarak deneyimi	Makale	Google search browser
2016	Ali Tayseer Al-Luqa	Devlet muhasebe sisteminde nakit esası yerine tam tahakkuk esasının kullanılması ve bunun finansal raporlara etkisi.	Tez	Google search browser
2013	Abushamsieh, K., Alshurideh, M., & Abumari, A.	Arap Ülkelerinde Kamu Mali Bilgi Sistemlerinin Şeffaflığı: Filistin'den Kanıtlar.	Makale	Google search browser
2008	Mahmoud Abdullah Mahmoud Washah	Filistin hükûmet muhasebe sisteminin değerlendirilmesi ve geliştirilmesine ilişkin genel çerçeve	Tez	Google search browser

Tablo 3.5 Araştırmaya dahil olan çalışmaların sistematik literatür taramasına ilişkin veriler

Yayı n yılı	Yazarlar	Dergi/kitap adı	Araştırma yöntemi	Veri toplama yöntemi	Araştırma konusu
2023	Hadeel Jamal Mahmoud Nayfeh.	DSpace ANNU Digital Library	Nicel araştırma (korelasyo n ve regresyon analizleri kullanılmış tır)	Deloitte’ un değiştiril miş kontrol listesi, 2019 performa ns verileri	Bu çalışma, Filistin’deki büyük ve orta ölçekli belediyeler için mali tabloların sunumuyla ilgili Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standardı “IPSAS 1” uygulamasının mali raporların kalitesi üzerindeki etkisini analiz etmeyi amaçlamıştır. Çalışma dört özelliğe odaklanmıştır: anlaşılabilirlik, alaka düzeyi, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik. 158 Filistin belediyesinden 83’ü (A ve B olarak sınıflandırılmış) 2019 performans verilerine göre seçildi. Sonuçlar, “IPSAS 1” uygulamasının anlaşılabilirlik, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğunu, ancak uygunluk üzerinde hiçbir etkisinin olmadığını gösterdi. Çalışmada, Filistin belediyelerinde uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasında karşılaşılan engellerin araştırılmasının yanı sıra, standardın Yerel Yönetimler Kalkınma ve Borç Verme Fonu tarafından benimsenmesi ve belediyelerin bunu uygulamaya zorunlu kılınması önerildi.

Tablo 3.5. (Devam) Araştırmaya dahil olan çalışmaların sistematik literatür taramasına ilişkin veriler

Yayı n yılı	Yazarlar	Dergi/kitap adı	Araştırma yöntemi	Veri toplama yöntemi	Araştırma konusu
2023	Mohsen Abu Shaaban	ASJP Algerian Scientific Journal Platform	Nicel araştırma, Bübetimsel araştırma (tanımlayıcı ve analitik yaklaşım kullanılmış tır).	Anket (215 kişilik çalışma popülasyo nundan veri toplanmıştı r).	Bu çalışma, Filistin'deki büyük ve orta ölçekli belediyelerde Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standardı "IPSAS 1" uygulamasının mali rapor kalitesi üzerindeki etkisini analiz etmeyi hedeflemiştir. Sonuçlar, "IPSAS 1" uygulamasının anlaşılabilirlik, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik üzerinde olumlu, ancak uygunluk üzerinde etkisiz olduğunu göstermiştir. Ayrıca, standart uygulamasında karşılaşılan engellerin araştırılması ve yerel yönetimler tarafından zorunlu kılınması önerilmiştir.
2021	Abu Rida, Maher, Meziani, & Nour El- Din.	ASJP Algerian Scientific Journal Platform	Betimsel araştırma (tanımlayıcı ve analitik yaklaşım kullanılmış tır)	Anket (75 kişilik çalışma popülasyo nundan veri toplanmıştı r)	Bu çalışma, Filistin kamu sektöründe uluslararası tahakkuk esaslı muhasebe standartlarının uyumluluğu ve uygulanmasına yönelik gerekliliklerin mevcudiyetini belirlemeyi amaçlamaktadır. Araştırmacılar, 75 numaralı çalışma popülasyonundan veri toplama aracı olarak bir anket tasarlayarak, çalışmanın doğasına uygun tanımlayıcı ve analitik yaklaşımı izlemişlerdir. Araştırmada çeşitli sonuçlara

					ulaşılmıştır; bunlardan en önemlisi hem yasal hem de yasal ortamın yanı sıra bilgi ve bilince sahip nitelikli insan kadrosuyla, üst yönetimin açık desteğiyle uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarını benimsemektir.
--	--	--	--	--	--

Tablo 3.5. (Devam) Araştırmaya dahil olan çalışmaların sistematik literatür taramasına ilişkin veriler

Yayı n yılı	Yazarlar	Dergi/kitap adı	Araştırma yöntemi	Veri toplama yöntemi	Araştırma konusu
2021	Mohammed Marouf Hajjo, Mohammed Marwan Al-Ashi	Islamic University of Gaza Journal of Economics & Business,	Betimsel araştırma (tanımlayıcı ve analitik yaklaşım kullanılmıştır).	Anket (Gazze Şeridi'nde ki Maliye Bakanlığı çalışanları na dağıtılan 220 anket kullanılmıştır).	Çalışmanın amacı, Filistin'deki hükûmet kurumlarında tahakkuk esasına göre uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarının benimsenme olasılığını belirlemektir. Bu amaçla, önceki literatür incelenmiş ve Gazze Şeridi'ndeki Maliye Bakanlığı çalışanlarına (220) anket dağıtılmış, veriler Sosyal Bilimler için İstatistik Paketi (SPSS) ile analiz edilmiştir. Ayrıca, Maliye Bakanlığı'ndaki karar vericilerle (3) görüşme yapılmıştır. Sonuçlar, çalışanların muhasebe verilerinin kaydedilmesi ve tahakkuk esasına göre raporlama konularında yeterli bilgiye sahip olduğunu, ancak Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları hakkında bilgi eksikliği yaşadıklarını göstermektedir. Mevcut muhasebe sistemi, bu standartlarla tutarlı değildir ve tahakkuk esasına geçiş için yasal bir düzenleme

					bulunmamaktadır. Ancak, 2021’de tahakkuk esasına geçme eğilimi olduğu görülmektedir. Geçiş süreci, yüksek maliyetler gerektirmektedir. Çalışma, üniversitelerde bu standartların öğretilmesi, uluslararası deneyimlerin paylaşılması ve kademeli uygulanma için finansman sağlanması gibi önerilerle son bulmuştur.
--	--	--	--	--	---

Tablo 3.5. (Devam) Araştırmaya dahil olan çalışmaların sistematik literatür taramasına ilişkin veriler

Yayın yılı	Yazarlar	Dergi/kitap adı	Araştırma yöntemi	Veri toplama yöntemi	Araştırma konusu
2021	Joudeh, O. A. A., Barakat, F. S., & Mahmoud, O. A.	Sciedu Press International Journal of Financial Research	Nicel araştırma (çoklu doğrusal regresyon analizi kullanılmıştır)	2009-2018 yılları arasındaki finansal veriler	Bu çalışma, Filistin Borsası’nda işlem gören 13 sanayi şirketinden oluşan bir örneklemin 2009-2018 yılları arasındaki dönemi için seçilen Filistinli sanayi şirketlerinin performansını ölçmeyi amaçlamış, araştırmacılar tahakkuk esasına göre finansal performansı temsil eden iki model oluşturmak için çoklu doğrusal regresyon analizi kullanmışlardır. Tahakkuk esaslı modelin bağımsız değişkenleri şunları içeriyordu: cari oran, net kâr marjı, kullanılan sermaye getirisi, borç/varlık ve faiz karşılama oranları. Nakit bazlı model şunları içeriyordu: nakit/ kısa vadeli yükümlülükler, nakit/ satış, nakit/işletme sermayesi, nakit/ borç ve nakit faiz karşılama oranları. Önceki modeller arasındaki karşılaştırma, tahakkuk esaslı

					modelin ROA'daki değişiklikleri açıklamada daha iyi performansa sahip olduğunu gösterdi.
--	--	--	--	--	--

Tablo 3.5. (Devam) Araştırmaya dahil olan çalışmaların sistematik literatür taramasına ilişkin veriler

Yayın yılı	Yazarlar	Dergi/kitap adı	Araştırma yöntemi	Veri toplama yöntemi	Araştırma konusu
2020	Dalia Abdulmuti A.Alazze	University of Essex Research Repository	Nitel araştırma (eleştirel söylem analizi, yerleşimci sömürgecilik teorisi, hesap verebilirlik ve görünürlük analizleri)	Belgeler ve metinler (Dünya Bankası stratejileri, bütçeler, gelir paylaşımı mekanizmaları vb.)	Tez, İşgal Altındaki Filistin Toprakları'ndaki (oPt) özyönetim muhasebe uygulamalarını inceleyen üç makaleden oluşmaktadır: 1- Bu makalede, Dünya Bankası'nın Yeni Kamu Mali Yönetimi (NPFM) stratejileri, bağışçılar, İsrail ve Filistin Otoritesi arasındaki aracılık bağlamında ele alınmaktadır. Fairclough'un Eleştirel Söylem Analizi ile güç dinamikleri ve sosyal aktörlerin dışlanması incelenmiştir. 2- Bu makale, yerli özyönetim bütçelerini yerleşimci sömürgecilik teorisi perspektifinden analiz etmektedir. Yerleşimci-sömürgecilerin, bütçe kesintileri ve gelir askıya alma yoluyla yerli özyönetimi baltaladığını tartışmaktadır. 3- Bu makalede Hopwood'un hesap verebilirlik ve görünürlük kavramları kullanılarak, yerleşimci devlet ile yerli özyönetim arasındaki hesap verebilirlik dinamikleri analiz edilmiştir.

Tablo 3.5. (Devam) Araştırmaya dahil olan çalışmaların sistematik literatür taramasına ilişkin veriler

Yayın yılı	Yazarlar	Dergi/kitap adı	Araştırma yöntemi	Veri toplama yöntemi	Araştırma konusu
2020	The World Bank	The World Bank Group	Nicel, nitel, betimsel araştırma ve istatistiksel analiz:	Deloitte'un kontrol listesi, anket, finansal veriler, belgeler ve metinler ve elektronik mali açıklamalar	Dünya Bankası, Batı Şeria ve Gazze'de mali istikrar ve bütünlüğü güçlendirmek için Filistin Yönetimi'ne Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları uygulamasında destek sağlamaktadır. Bu, şeffaflık, hesap verebilirlik ve kamu mali yönetiminin etkinliğini artırmayı hedefleyen 30 milyon ABD doları tutarında bir hibe ile gerçekleştirilmektedir. Program, ulusal birlik, hükümet reformları ve sürdürülebilir kalkınma gibi üç temel üzerine inşa edilmiştir. Programın hedefleri arasında: Şeffaflık ve hesap verebilirliğin artırılması, Kamu kurumlarında mali raporların uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi, teknik destek ve kapasite geliştirme, Maliye Bakanlığı personeline IPSAS'a uygun rapor hazırlama eğitimi, mali reformlar ve dijitalleşme, Entegre Mali Yönetim Sistemleri'nin (IFMIS) uygulanması ve dijital ekonomi geçişinin teşvik edilmesi bulunmaktadır. Ancak, siyasi istikrarsızlık, dış müdahaleler ve

					mali riskler gibi zorluklar, programın başarılı olmasını tehdit eden önemli risklerdir.
--	--	--	--	--	---

Tablo 3.5. (Devam) Araştırmaya dahil olan çalışmaların sistematik literatür taramasına ilişkin veriler

Yayın yılı	Yazarlar	Dergi/kitap adı	Araştırma yöntemi	Veri toplama yöntemi	Araştırma konusu
2018	Abu Yusuf, M. S. ve Muhammed Salem.	Egyptian journals Scientific Journal of Business and Environmental Studies	Nicel araştırma (istatistiksel analiz)	Elektronik mali açıklamalar ve karşılaştırma tabloları	Çalışmada, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standardına (IPSAS 24) göre devlet kamu bütçesi kullanımlarının planlanması ve kontrolünde karşılaştırma tablosunun elektronik olarak açıklanmasının kamu bütçesi performansına etkisinin ölçülmesi için Filistin devletinde bir saha araştırması amaçlanmıştır. Çalışmada, karşılaştırma tablosunun elektronik mali açıklamalarının, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standardına (IPSAS-24) göre kamu bütçesi performansına devlet kamu bütçesi kullanımlarının planlanması ve kontrolü üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.5. (Devam) Araştırmaya dahil olan çalışmaların sistematik literatür taramasına ilişkin veriler

Yayın yılı	Yazarlar	Dergi/kitap adı	Araştırma yöntemi	Veri toplama yöntemi	Araştırma konusu
2017	Iskandar Mahmoud Nashwan and Essam Mohammed Al-Tawil	Al-Aqsa University Journal for Human Sciences	Nicel araştırma (istatistiksel analiz kullanılmıştır).	Anket (Filistin’de ki finansal yöneticiler ve denetçilerle yapılan 166 kişilik bir anket çalışması).	Bu çalışma, çevresel değişiklikler ışığında yatırım kararlarına hizmet etmek amacıyla Filistin Muhasebe Standartları çerçevesi önermektedir. 166 kişilik örneklemden 145 yanıt alınmıştır; bunlar arasında 62 finansal yönetici, 28 banka yöneticisi ve 55 denetçi bulunmaktadır. Araştırmacılar, engelleri ölçmek için Likert Beşli Modeline dayalı bir anket hazırlamıştır. Sonuçlar, Filistin Muhasebe Standartlarının yatırım kararlarına hizmet etmesi için acil bir ihtiyaç olduğunu göstermekte ve bu standartların uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu, çevre dostu olması gerektiği vurgulanmaktadır. Örneklem, bu bulguları %86,59 oranında onaylamıştır. Ayrıca, Uluslararası Muhasebe Standartlarının Filistin’de uygulanması muhasebe bilgi sistemine uygunluk sağlamamaktadır (%44,14). Çalışma, muhasebe bilgileri arasında koordinasyon ve homojenliği sağlamak için dokuz Uluslararası Muhasebe

					Standardının uygulanabileceğini belirtmektedir. Önerilen çerçevede, dış uzmanların katılımı (%93.08), yasal bir yapı oluşturma (%92), ve ilgili meslek kuruluşlarının rolü (%97,58) vurgulanmaktadır.
--	--	--	--	--	---

Tablo 3.5. (Devam) Araştırmaya dahil olan çalışmaların sistematik literatür taramasına ilişkin veriler

Yayın yılı	Yazarlar	Dergi/kitap adı	Araştırma yöntemi	Veri toplama yöntemi	Araştırma konusu
2017	Gabi, Amina Hana and Miliani, Hakim	ASJP Algerian Scientific Journal Platform	Betimsel araştırma (tanımlayıcı ve analitik yaklaşım kullanılmıştır).	Belgeler ve metinler (Dünya Bankası stratejileri, bütçeler, gelir paylaşımı mekanizmaları vb.).	Bu çalışma, kamu sektöründe nakit muhasebe esasından tahakkuk esaslı muhasebeye geçişin önemini ve gelecekteki zorlukları vurgulamayı hedeflemektedir. Amaç, Yeni Kamu Yönetimi reformlarından kaynaklanan radikal değişikliklerin yarattığı yeni gerçeklikleri iletme. Tahakkuk esasının benimsenmesi, performans artışı, şeffaflık ve hesap verebilirlik için muhasebe uygulamalarının geliştirilmesi açısından hayati bir gereklilik haline gelmiştir. Çalışma, Ramallah Belediyesi'nin (Filistin) tam tahakkuk esasına geçiş deneyimine atıfta bulunarak, yüksek kaliteli finansal bilgi ve performans değerlendirmeleri için tahakkuk esaslı muhasebenin etkinleştirilmesinin önemini ortaya koymaktadır.

Tablo 3.5. (Devam) Araştırmaya dahil olan çalışmaların sistematik literatür taramasına ilişkin veriler

Yayın yılı	Yazarlar	Dergi/kitap adı	Araştırma yöntemi	Veri toplama yöntemi	Araştırma konusu
2016	Ali Tayseer Al-Luqa	Al-Azhar University, Gaza Journal of Humanities	Nicel araştırma ve betimsel araştırma (tanımlayıcı ve analitik yaklaşım).	Anket (159 kişiden 109'u tabakalı rastgele örneklem ile seçilmiştir)	Bu çalışma, Filistin hükûmet muhasebe sisteminde nakit esaslı yerine tam tahakkuk esasının kullanılmasının etkilerini belirlemeyi amaçlamaktadır. Mali raporlar üzerindeki etkilerini ölçerek, kaynakların tahsisinde verimliliği, vergi yükünün ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin dağılımında adaleti sağlamaya yardımcı olup olmadığını test etmektedir. Araştırmada, tanımlayıcı ve analitik bir yaklaşım benimsenmiş ve Maliye Bakanlığı'nın çeşitli departmanlarından (Hesaplar, Bütçe, Maaşlar, Kontrol, Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi) 159 çalışan arasından 109'u kapsayan bir tabakalı rastgele örneklem seçilmiştir. Sonuçlar, tam tahakkuk esasına dayalı sistemin, hükûmet mali raporlarında tam açıklama sağladığını, performans ölçümüne gerekli bilgileri sunduğunu ve kaynak tahsisini etkili bir şekilde yönettiğini göstermektedir. Ayrıca, bu sistemin doğruluk, kapsamlılık ve

					gerçekçilik gibi özelliklere sahip olduğu, program ve performans bütçesi için yeterli bilgi sağladığı belirtilmiştir. Her iki sistem de vergi yükü hesaplamalarını yapabilse de tam tahakkuk esasının dağılımdaki adaletin sağlanmasında daha etkin olduğu tespit edilmiştir.
--	--	--	--	--	---

Tablo 3.5. (Devam) Araştırmaya dahil olan çalışmaların sistematik literatür taramasına ilişkin veriler

Yayın yılı	Yazarlar	Dergi/kitap adı	Araştırma yöntemi	Veri toplama yöntemi	Araştırma konusu
2013	Abushamsi eh, K., Alshurideh , M., & Abumari, A.	Researchgate	Betimsel araştırma (tanımlayıcı ve analitik yaklaşım kullanılmıştır).	Belgeler ve metinler (Dünya Bankası stratejileri, bütçeler ve gelir paylaşımı mekanizmaları gibi belgeler kullanılmıştır).	Hükûmetler, araştırmacılar ve uluslararası örgütler, hükûmet mali raporlamasındaki reformlara giderek daha fazla önem vermektedir. Özellikle Arap ülkeleri, özellikle de Filistin, mali bilgi sistemlerini daha bilgilendirici ve şeffaf hale getirmeye çalışmaktadır. Bu makale, Filistin'in hükûmet mali bilgi sistemindeki gelişmeleri incelemekte ve mali şeffaflığı artıran temel faktörleri analiz etmektedir. Analitik bir metodoloji olarak, Lüder'in Finansal Yönetim Reform Süreci Modeli (2001) kullanılmaktadır.

Tablo 3.5. (Devam) Araştırmaya dahil olan çalışmaların sistematik literatür taramasına ilişkin veriler

Yayın yılı	Yazarlar	Dergi/kitap adı	Araştırma yöntemi	Veri toplama yöntemi	Araştırma konusu
2008	Mahmoud Abdullah Mahmoud Washah	Almanduma h	Betimsel araştırma (tanımlayıcı ve analitik yaklaşım kullanılmıştır).	Anket (mali ve kontrol departmanlarındaki çalışanlardan an veri toplanmıştır).	Bu çalışma, Filistin bakanlıklarındaki hükûmet muhasebe sistemini değerlendirerek geliştirmek ve çıktı kalitesini artırmak için gerekli stratejileri önermeyi amaçlamaktadır. Çalışmaya göre, Filistin hükûmet muhasebe sistemi, devletin rolündeki değişikliklere uyum sağlayamamakta ve belirlenen hedeflere ulaşma konusunda yetersiz kalmaktadır. Ayrıca, kalem bütçe sisteminin sürekli uygulanması, muhasebe sisteminin geliştirilmesi için gerekli gereksinimlere uygun değildir. Filistin Yönetimi'ndeki yetkililerin bütçe verilerine ve mali raporlara olan ilgisizliği, muhasebe sisteminin etkin bir şekilde işletilmesini ve izlenmesini zorlaştırmaktadır.

3.2.11 Seçilen Çalışmalardan Araştırma Sorularının Cevapları

3.2.11.1 Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamı

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları, kamu sektöründe finansal raporlamanın kalitesini yükseltmeyi, şeffaflığı artırmayı ve kullanıcı ihtiyaçlarına uygun

bir yapı sunmayı amaçlamaktadır. Bu standartlar, yatırımcılar, alacaklılar ve kamu kullanıcıları gibi geniş bir kullanıcı kitlesinin ihtiyaçlarına yanıt vermek için tasarlanmıştır ve dünya çapında birçok ülkede belediyeler ile kamu kurumları tarafından uygulanmaktadır. IPSAS'ın sağladığı netlik, güvenilirlik, anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik gibi nitel özellikler, kamu kurumlarının finansal raporlamada uluslararası standartlara uyumunu kolaylaştırmaktadır. Hadeel Nayfeh'in (2023) çalışması, Filistin'de IPSAS 1 standardının büyük ve orta ölçekli belediyelerde uygulandığını ortaya koymaktadır. Bu standart, belediyelerde finansal raporlama kalitesinin artırılmasına önemli katkılar sağlamakta; bu da finansal tabloların sunumunda daha fazla netlik ve doğruluk elde edilmesine olanak tanımaktadır. Nayfeh'in çalışmasında, büyük belediyelerde standartların iyi bir şekilde uygulanmasının, vatandaşlar ve diğer kamu kurumları gibi paydaşların belediyelerin mali durumunu daha iyi anlamalarını ve yıllar içindeki mali performanslarını karşılaştırmalarını kolaylaştırdığı vurgulanmaktadır. Bununla birlikte, kamu sektöründe IPSAS'ın uygulanması için gerekli yasal ve idari altyapının eksiklikleri de belirlenmiştir. Filistin devlet kurumlarında muhasebe sisteminin iyileştirilmesi adına IPSAS, hayati bir araç olarak öne çıkmaktadır. Standartların uygulama kapsamı, Gazze Şeridi ve Batı Şeria'daki belediyeler ile Maliye Bakanlığı gibi kamu kurumlarında tahakkuk esaslı muhasebenin benimsenmesine bağlıdır. Örneğin, IPSAS'ın "Finansal Tabloların Sunumu" standardı, finansal raporların daha düzenli, doğru ve karşılaştırılabilir bir şekilde sunulmasını sağlamayı hedeflemektedir; bu da finansal verilerin farklı zaman dilimlerinde ve yerli ile uluslararası kurumlar arasında güvenilir bir biçimde karşılaştırılmasına katkıda bulunmaktadır. Bu süreç, IPSAS'ın uygulanmasını destekleyen yasal ve düzenleyici bir ortamın oluşturulmasına da yardımcı olmaktadır. Bunun yanı sıra, IPSAS'ın etkin bir şekilde uygulanabilmesi için kamu kurumlarındaki insan kaynaklarının vasıflandırılması ve üst yönetimin desteği önem taşımaktadır. IPSAS standartlarının Filistin'de etkili bir şekilde uygulanmasını destekleyen faktörlerden biri de Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşların sağladığı teknik yardım ve Entegre Mali Yönetim Sistemleri gibi altyapı desteğidir. Bu kuruluşların desteği, Filistin'de şeffaflık ve mali hesap verebilirlik alanlarında önemli bir katkı sunmaktadır (Mohsen Bayan Saeed Abu Shaaban, 2023; Dünya Bankası Grubu, 2020; Mahmoud Abdullah Mahmoud Washah, 2008).

3.2.11.2 İPSAS'ı Benimsemenin Potansiyel Faydaları

IPSAS'ın benimsenmesi, finansal raporlama kalitesini artırır. Mohsen Abu Shaaban'ın (2023) çalışmasına göre, IPSAS'ın Filistin'de benimsenmesi, kamu kurumlarının finansal durumunu yansıtan anlaşılır ve net finansal raporlar sunarak finansal raporların kalitesini artırmaktadır. Bu standartlar, finansal tablo kullanıcıları için anlaşılabilirliği kolaylaştırır ve kullanıcıların belediyeler ve kamu kurumları gibi kamu sektörü kuruluşlarının finansal performanslarını karşılaştırabilmelerini sağlar, bu da finansal verilere olan güveni artırır ve sağlıklı kararlar alınmasına olanak tanır. Ayrıca, Dünya Bankası'nın (2020) çalışmasına göre, IPSAS'ın uygulanması kamu sektöründe şeffaflığı ve hesap verebilirliği artırır. Bu iyileşme, bağışçılar ve yatırımcılar nezdinde Filistin'in finansal sistemine duyulan güveni güçlendirmektedir. Dünya Bankası, IPSAS'ın uygulanmasının mali istikrar hedefleriyle uyumlu olduğunu ve kamu mali yönetiminin dürüstlüğüne desteklediğini belirtmiştir. Filistin, bu standartların uygulanma kapasitesini artırmak amacıyla 30 milyon dolarlık bir hibe almıştır; bu, bağışçılar tarafından finansal şeffaflık ve hesap verebilirliğe verilen önemin bir göstergesidir. Finansal Planlama ve Bütçe Kontrolünde Etkinliğin Artırılması Muhammed Abu Yusuf'un (2018) çalışması, IPSAS 24'ün finansal tabloların hazırlanmasında benimsenmesinin, bütçenin planlanması ve kullanımının denetlenmesinde yardımcı olduğunu göstermektedir. Çalışma, elektronik ifşanın finansal verilerin şeffaflığını artırdığını ve politika yapıcıların daha doğru bütçeler hazırlamalarına ve finansman ihtiyaçlarını güvenilir bilgilere dayanarak belirlemelerine olanak tanıdığını vurgulamaktadır. Araştırmacılar, kamu bütçesiyle ilgili doğru kararlar alınmasını sağlamak için finansal verilerin elektronik ifşasını tavsiye etmektedir.

3.2.11.3 Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Uygulanmasındaki Zorluklar ve Engeller

Muhammed Hajjo ve Al-Ashi'nin (2021) çalışması, Filistin kamu kurumlarının IPSAS standartlarını tam olarak uygulamak için gerekli mevzuattan yoksun olduğunu göstermiştir, özellikle tahakkuk esasına geçiş konusunda. Çalışma, çoğu kamu kurumunun nakit esasına dayandığını ve tahakkuk esasına geçişin standartların

uygulanmasını destekleyecek yasal değişiklikler ve yeni politikalar gerektirdiğini belirtmiştir. Mevzuat eksikliği, daha doğru ve şeffaf muhasebe sistemlerine geçişi engelleyerek kamu kurumlarının finansal raporlamalarının etkinliğini azaltmaktadır.

Hadeel Nayfeh'in (2023) çalışması, Filistin'deki kamu kurumlarının IPSAS standartlarını uygulayacak ileri teknoloji ve nitelikli personel eksikliği yaşadığını göstermektedir. Çalışmada, Filistin'deki kamu kurumlarının geleneksel ve güncel olmayan yönetim ve muhasebe sistemlerine dayandığı belirtilmiş ve bunun finansal raporların uluslararası gerekliliklere uygun şekilde hazırlanmasını engellediği vurgulanmıştır. Eski sistemlerin kullanımı, raporlamanın uluslararası standartlara uygun şekilde yapılmasını karmaşıklaştırmakta ve kamu kurumlarının teknik ve idari altyapısının geliştirilmesini gerekli kılmaktadır.

Muhammed Abu Yusuf'un (2018) çalışmasına göre, IPSAS'a geçiş, muhasebe sistemlerinin güncellenmesi ve personelin standartları anlaması ve uygulaması için eğitilmesi için büyük yatırımlar gerektirmektedir. Bu maliyetler, çalışanların eğitimi, gerekli teknoloji ve yazılımların geliştirilmesi ve uzman danışmanların işe alınması gibi kalemleri içermektedir. Çalışmada, bu durumun kamu kurumlarına mali bir yük oluşturduğu ve uluslararası muhasebe sistemine geçişi aksatabileceği belirtilmiştir.

3.2.11.4 Kamu Sektörü Muhasebesinin İyileştirilmesine Yönelik Öneriler

Amina Gabi, Hakim'nin (2017) çalışması, kamu kurumlarının finansal durumunu daha kapsamlı ve gerçekçi bir şekilde sunmak amacıyla, nakit esastan tahakkuk esasına kademeli geçiş yapılmasını önermektedir. Örneğin, Ramallah Belediyesi, mali yükümlölüklerini daha doğru yansıtan finansal raporlar sunmak amacıyla tahakkuk esasını uygulamaya başlamıştır; bu da finansal şeffaflık ve hesap verebilirliği güçlendirmektedir.

Dünya Bankası'nın (2020) çalışmasına göre, Entegre Finansal Yönetim Sistemleri'nin geliştirilmesi, IPSAS'ın uygulanmasını destekleyen temel unsurlardan biridir. Bu sistemler, finansal işlemlerin elektronik ortamda toplanmasını sağlayarak raporlamanın uluslararası standartlara uygun şekilde hazırlanmasını kolaylaştırmaktadır. Modern elektronik finansal sistemlerin kullanılması, hızlı ve doğru finansal verilerin

sunulmasına imkân tanır, bu da şeffaflığı artırır ve kamu sektöründe mali yolsuzluk olasılığını azaltır.

Muhammed Hajjo ve Al-Ashi'nin (2021) çalışması, kamu sektörü finansal çalışanlarının IPSAS standartları konusunda eğitilmesinin önemini vurgulamaktadır. Çalışma, mevcut yerel yeteneklerden faydalanılması ve IPSAS standartlarının etkin bir şekilde uygulanmasını sağlamak amacıyla çalışanların niteliklerinin iyileştirilmesi için kurslar ve atölye çalışmaları düzenlenmesini önermektedir.

Maher Abu Rida'nin (2021) çalışması, üniversiteler ile kamu sektörü arasındaki iş birliğinin güçlendirilmesi ve IPSAS standartlarının muhasebe öğrencileri için müfredata dahil edilmesini önermektedir. Bu iş birliğinin amacı, kamu sektöründe çalışmadan önce kamu sektörü muhasebe standartları hakkında bilgi sahibi profesyonel bir kadro yetiştirmektir; bu da standartların etkin bir şekilde uygulanmasını destekleyecek bir beşerî altyapı oluşturulmasına katkı sağlar.

SONUÇ

Devletin muhasebe sistemi, kamu kurumlarının stratejik hedeflerine ulaşmasını destekleyen, hizmet düzeyini artırmayı ve devletin mali durumuna dair finansal verileri açık ve şeffaf bir şekilde sunmayı amaçlayan bir mekanizmadır. IPSAS, kamu kurumlarında finansal raporlamanın kalitesini ve şeffaflığını artırmak için geliştirilmiştir. IPSAS, güvenilir ve doğru finansal raporlar sunarak şeffaflığı ve hesap verebilirliği artırmayı hedeflemekte ve bu sayede kamu ile hükûmet arasındaki güveni güçlendirmektedir. Ayrıca, ülkeler arası finansal performansın karşılaştırılabilirliğini kolaylaştırarak ekonomik anlayış ve iş birliğini desteklemektedir. Bu standartlar aracılığıyla hükûmetler, kaynaklarını daha verimli ve etkili bir şekilde yönetebilir ve uluslararası standartlara uyum sağlayarak yabancı yatırımları çekebilir, sürdürülebilir ekonomik büyümeye katkıda bulunabilir.

Bu sistemi geliştirmek amacıyla, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu , kamu sektörü muhasebesi için birleşik bir küresel çerçeve oluşturmak üzere IPSAS'ın benimsenmesini teşvik etmiştir. IPSAS'ın uygulanmasına yönelik kamu sektörü muhasebe reformları ve ilgili vaka çalışmaları üzerine yapılan sistematik bir literatür taraması, teorik bir çerçeve sağlamakta, en iyi uygulamaları belirlemekte ve Filistin'de IPSAS'ın benimsenmesinin potansiyel faydalarını ve zorluklarını değerlendirmektedir. Bu kapsamda yapılan analizler, IPSAS'ın Filistin'de uygulanmasının kamu mali yönetimine olumlu katkılar sunabileceğini göstermektedir. İlgili literatür, IPSAS'ın Filistin'de uygulanmasının mevcut zorluklar ve engellerin aşılması durumunda mümkün olabileceğini işaret etmektedir. Bu standartlar, kamu mali yönetimi ve finansal raporlamada uluslararası kabul görmüş en iyi uygulamaları sunmakta ve Filistin'in kamu sektöründe şeffaflık, hesap verebilirlik ve etkinlik sağlaması için fırsatlar barındırmaktadır. Ancak, bu potansiyelin gerçekleştirilebilmesi ciddi çaba ve reformlar gerektirmektedir. Dünya Bankası'nın Filistin'de IPSAS'ın uygulanmasına yönelik kapasite geliştirme, mali reformlar ve teknik yardım gibi destekleri bu süreçte önem taşımaktadır. Eğitim, yasal düzenlemeler, teknoloji altyapısı ve yönetim desteği, IPSAS'ın başarılı bir şekilde uygulanması için kritik unsurlar olarak öne çıkmaktadır. Bu koşullar sağlandığında, IPSAS'ın Filistin kamu sektörü mali raporlamasının kalitesini artırma ve genel kamu yönetim performansını iyileştirme potansiyeli bulunmaktadır.

Bununla birlikte, Filistin’deki kamu kurumları, IPSAS’ın uygulanmasında çeşitli hukuki, teknik ve eğitimsel engellerle karşı karşıyadır. Siyasi istikrarsızlık, bağışçı desteğinin azalması ve İsrail ile süregelen ekonomik çatışmalar IPSAS standartlarının hayata geçirilmesini zorlaştıran etkenler arasındadır. Hadeel Jamal Mahmoud Nayfeh’in (2023) çalışması, IPSAS 1 standardının anlaşılabilirlik, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik açısından olumlu etkileri olduğunu ortaya koyarken, Abu Yusuf ve Muhammed Salem’in (2018) araştırması IPSAS 24’ün kamu bütçesi performansı üzerinde elektronik mali açıklamalar aracılığıyla olumlu etkiler sağladığını göstermektedir. Ancak IPSAS’ın Filistin’de uygulanması, bir dizi teknik ve idari güçlüklerle engellenmektedir. Literatürde önerilen bir diğer önemli yaklaşım, IPSAS’ın kademeli olarak uygulanmasıdır; bu, kamu kurumlarının uyum sürecini kolaylaştırabilir ve potansiyel zorlukları hafifletebilir.

IPSAS’ın Filistin’de Etkin Uygulanması İçin Öneriler

I- Teknik Üniversite Müfredatının Geliştirilmesi: Filistin üniversitelerindeki muhasebe ve finans programlarına IPSAS ve diğer uluslararası muhasebe standartlarının dahil edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, uluslararası eğitim kurumları ve üniversitelerle iş birliği yapılarak modern eğitim materyalleri sunulabilir.

II- Yerel Eğitim Merkezlerinin Kurulması: Uluslararası standartlarla ilgili özel atölyeler düzenleyen yerel eğitim merkezlerinin kurulması, kamu sektörü çalışanlarının bu standartları daha iyi anlamasını sağlayacaktır.

III- Mesleki Eğitim Programlarının Oluşturulması: Uluslararası Para Fonu veya Dünya Bankası gibi kuruluşlarla iş birliği yaparak IPSAS üzerine sürekli eğitim kursları sağlanabilir. Ayrıca, IFAC gibi organizasyonlarla iş birliği yapılması, kamu sektörü muhasebecilerine yönelik uzmanlık eğitimi fırsatları yaratacaktır.

IV- Hukuki Çerçevenin Güncellenmesi: Mevcut mali ve muhasebe yasalarının IPSAS ile uyumlu hâle getirilmesi gerekmektedir. Hükûmet, bu sürece destek sağlamak amacıyla OECD gibi uluslararası kuruluşlarla iş birliği yapabilir. Şeffaflığın artırılması için bağımsız denetim organlarının kurulması da önem taşımaktadır.

V- Batı Şeria ve Gazze Arasında Çabaların Birleştirilmesi: Batı Şeria ve Gazze hükûmetleri arasında mali standartların ortaklaşa benimsenmesi için iş birliği ve koordinasyon artırılmalıdır. Bu bağlamda ortak atölye çalışmaları düzenlenerek deneyim paylaşımı sağlanabilir.

VI- Tek Bir Muhasebe Sistemi Uygulaması: IPSAS'ın tüm kamu kurumlarında düzenli ve etkili bir şekilde uygulanabilmesi için tek bir elektronik muhasebe sistemi benimsenmelidir.

VII- Dijital Altyapının Geliştirilmesi: Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasını destekleyecek dijital sistemlerin geliştirilmesi ve Fintech şirketleri ile iş birliği yapılması önemlidir.

VIII- Yerel ve Uluslararası Yatırımların Teşvik Edilmesi: Özel sektörün gelişmiş mali muhasebe sistemlerine yatırım yapmaya teşvik edilmesi, kamu sektöründeki mali baskının hafifletilmesine katkıda bulunabilir. Bu kapsamda mali reformlara daha fazla uluslararası yardım yönlendirilmelidir.

Bu öneriler, IPSAS'ın Filistin'de etkili bir şekilde uygulanmasını destekleyebilir ve kamu mali yönetiminde şeffaflık ile hesap verebilirliğin artmasına katkıda bulunabilir.

KAYNAKÇA

- A Alazzeah, D. A. (2020). *Three essays on Self-Government Accounting Practices under Settler Colonialism: A Case study from Palestine* (Doctoral dissertation, University of Essex).
- Abushamsieh, K., Alshurideh, M., & Abumari, A. (2013): The Transparency of Government Financial Information Systems in Arab Countries: Evidence from Palestine.
- Abushamsieh, K., López-Hernández, A. M., & Ortiz-Rodríguez, D. (2014). The development of public accounting transparency in selected Arab countries. *International Review of Administrative Sciences*, 80(2), 421-442.
- Abu-Shanab, E., & Makhadmeh, M. (2021). "The impact of political instability on financial reporting in Palestine." *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 11(1), 123-138.
- Alrabba, Hussein. (2022). "Impact of Lack of Self-efficiency and Assets Evaluation on Resistance of IPSAS Implementation." *Information Sciences Letters* 5, no. 11.
- Alshujairi, M. H. A. (2014). Government accounting system reform and the adoption of IPSAS in Iraq. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(24), 1-20.
- Babatunde, S. A. (2017). Implementing international public sector accounting standards in Nigeria: issues and challenges. *International Journal of Business, Economics and Law*, 12(1).
- Bellanca, S., & Vandernoot, J. (2014). International public sector accounting standards (IPSAS) implementation in the European Union (EU) member states. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(3).
- Berrang-Ford, L., Ford, J. ve Paterson, J. (2011). Are we adapting to climate change?. *Global Environmental Change*, 21(1), 25–33. <https://doi.org/10.1016/j.gloenvcha.2010.09.012>.
- Brereton, P., Kitchenham, B. A., Budgen, D., Turner, M., Khalil, M. (2007). Lessons from Applying the Systematic Literature Review Process Within the Software Engineering Domain. *Journal of Systems and Software*, 80 (4), 571-583. DOI: 10.1016/j.jss.2006.07.009

- Caroline, A., & Isabelle, A. (2016). *Interpretation and Application of IPSAS*. United Kingdom: Wiley Regulatory Reporting, 1st Edition.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: *An international comparison*. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177.
- Cooper, H. (1986). Literature searching strategies of integrative research reviews. *Knowledge: Creation, Diffusion, Utilization*, 8 (2), 372-383.
- Cooper, H. (1988). Organizing knowledge syntheses: A taxonomy of literature reviews. *Knowledge in Society*, 1(1), 104-126.
- Dieh, A. (2015). *The impact of the adoption of international financial reporting standards on the quality of financial statements in Palestine* (Doctoral dissertation, Birzeit University).
- El Hachimi, Chaimaa, and Asmae Benthami. (2023): "La Modernisation des Systèmes Comptables de l'État Marocain à la Lumière des Normes IPSAS: Cas de la Trésorerie Générale du Royaume." *European Scientific journal (ESI)* 24 (2023): 477-498.
- Eltalla, A. H. (2017). The impact of government expenditure on the Palestinian economy: *A CGE Analysis*. *Journal of Economics and Sustainable Development*, 8(22), 174-181.
- Fadia, M. K. (2017). La réforme de la gestion des dépenses publiques au niveau des collectivités locales en Algérie.
- Gökçen, G. (2003). *Devlet Muhasebesi: Teori Uygulamalar ve Öneri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Ijeoma, N. B., & Oghoghomeh, T. (2014). Adoption of international public sector accounting standards in Nigeria: *Expectations, benefits and challenges*. *Journal of Investment and management*, 3(1), 21-29.
- Ismael, Jacqueline S, and Shereen T Ismael. (2008): "Social policy in the Arab world: The search for social justice." *Arab Studies Quartly (Jstor)* 30,2 (2008): 23-44.
- Joudeh, O. A. A., Barakat, F. S., & Mahmoud, O. A. (2021). The Effect of Using Accounting Measurement Bases (Cash and Accrual) on the Performance of the

- Industrial Companies Listed on Palestine Stock Exchange. *International Journal of Financial Research*, 12(3), 393-406.
- Karaarslan, E. (2004), Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni. *Sayıştay Dergisi*, 54.
- Karaarslan, E. (2005). *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebe Standartları*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Kitchenham, B. (2004). *Procedures for Performing Systematic Reviews*. Keele, UK: Keele University, Department of Computer Science.
- Kitchenham, B., Charters, S. (2007). *Guidelines for performing Systematic Literature Reviews in Software Engineering*. Uk: Keele University and Durham University Joint Report.
- Matekele, C. K., & Komba, G. V. (2019). Factors Influencing Implementation of Accrual Based International Public Sector Accounting Standards in Tanzanian Local Government Authorities. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 1-25.
- Moher, D., Liberati, A., Tetzlaff, J., Altman, D. G. The PRISMA Group (2009). Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses: The PRISMA Statement. *PLoS Med* 6 (7), e1000097. DOI: 10.1371/journal.pmed.1000097
- PRISMA Group. (2009). Reprint—preferred reporting items for systematic reviews and metaanalyses: *The PRISMA Statement*. *Physical Therapy*, 89(9), 873-880.
- Şahin, S., & Abdulazeez, S. M. A. (2023). Devlet Muhasebe Sistemlerinin Değerlendirilmesi: Türkiye ve Irak Örneği. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(2), 491-503. <https://doi.org/10.29106/fesa.1291484>
- The World Bank Group, (2020): *West Bank And Gaza Strengthening Fiscal Stability And Financial Integrity Development Policy Financing* (P171819)
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/palestinian-association-certified-public-accountants-0>
- Xiao, Y., ve Watson, M. (2019). Guidance on Conducting a Systematic Literature Review. *Journal of Planning Education and Research*, 39 (1), 93-112. DOI:10.1177/0739456X17723971

Arapça Kaynaklar

- Yakalhef, M., & Amarif, S. A. (2018). أثر تطبيق المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية على تعزيز خصائص المعلومات المحاسبية (The Impact of Applying International Financial Reporting Standards to Enhance the Characteristics of Accounting Information: An Empirical Study of the Libyan Oil Companies). *Studies of Accounting Journal*.
- إبراهيم بن خليفة آل خليفة ، استخدام الحاسوب لزيادة كفاءة وفاعلية العمل الرقابي ، مجلة الرقابة المالية: السنة الثانية عشرة – العدد 34 ، يونيو 1999 م.
- أبو يوسف، م. س.، & محمد سالم. (2018). قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني عن قائمة مقارنة أداء الموازنة العامة المعد وفقا لمعيار المحاسبة الدولية في القطاع العام رقم (24) علي تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة-دراسة ميدانية في دولة فلسطين. *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*, 9(العدد الثالث الجزء الثاني), 465-445.
- ماهر أبو ريده، (2021)، مدى توفر متطلبات التوافق والتطبيق لمعايير المحاسبة الدولية المبنية على أساس الاستحقاق في القطاع العام الفلسطيني. <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/159183> (Maher Abu Rida, 2021)
- الاتحاد الدولي للمحاسبين (2002) المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام ، جمعية المحاسبين و المراجعين القانونيين الفلسطينية.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2010 ، ص 14 (IFAC, 2010)
- اسكندر محمود نشوان وعصام محمد الطويل (2017): إطار مقترح لخدمة القرارات الاستثمارية في معايير المحاسبة الفلسطينية في ظل المتغيرات البيئية دراسة تطبيقية على دولة فلسطين
- أيمن فتحى الغباري، الأبعاد الرقابية المقترحة للمراجعة البيئية في ظل الامتداد للنشاط الدولي، مجلة الرقابة المالية: السنة التاسعة عشرة، العدد 37 ،ديسمبر 2000 م.
- براضية حكيم، اعتماد معايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية المساءلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، معهد العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي تيسمسيلت، العدد 10 / 2016 ، ص 138. (Baradia Hakim, 2016)
- بريمكاند ، أ. (1999) المحاسبة الحكومية الفعالة ، معهد الإدارة العامة ،الرياض– المملكة العربية السعودية
- البنك الدولي (2004) تقييم المساءلة المالية في الضفة الغربية وقطاع غزة.
- البنك الدولي، تقييم المساءلة المالية في الضفة الغربية وقطاع غزة، ترجمة خليل توما، يونيو 2004 م.
- بوخالفى & مسعود. (2019). متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية ipsas بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام . جامعة غرداية.

- بوستة، سلوى. (2016). المحاسبة العمومية وسبل تطويرها: حالة الجزائر 2015.2005. تقارير وزارة المالية للسنوات 2015 - 2020، الإمارات العربية المتحدة، متاحة على الموقع <https://mof.gov.ae/publications-and-releases-ar>
- جابي، أمينة هناء وملياني، حكيم، (2017): "أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية - تجربة بلدية رام الله الفلسطينية نموذجاً"، مجلة الدارسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، العدد (10)، الجزء (2)، ص ص. 136-153.
- جامعة بير زيت 1999 : برنامج دراسات التنمية، فلسطين، تقرير التنمية البشرية 1998 م، سبتمبر 1999 م.
- حجازي، محمد (1992) المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة الأولى، وزارة المالية، عمان - الأردن.
- حجازي، محمد (1995) المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة الثانية، وزارة المالية، عمان - الأردن
- خالد جعارات، تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الملتقى الدولي حول المعايير المحاسبية IFRS () ، IAS ، IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 - 25 نوفمبر 2014 ص 14.
- خبيطي، & خضير. (2022). آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية العمومية بالجزائر (دراسة ميدانية للفترة 2020-2021). مجلة إضافات إقتصادية، (1)6، 169-188.
- د. خديجة علي معيوف، د. عائشة سالم الشكري & آمال سعد الشخي. (2023). متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي (دراسة نظرية تحليلية لبعض التجارب الدولية). المجلة الإفريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الإنسانية والاجتماعية. 312-290 (AJASHSS), (Mayouf, Al-Shukri, <https://aaasjournals.com/index.php/ajashss/article/view/435> & Al-Shaikh., 2023).
- السلطة الوطنية الفلسطينية (1995) قانون بشأن إنشاء سلطة الطاقة، الوقائع الفلسطينية، عدد 7 ، وزارة العدل ، غزة - فلسطين.
- السلطة الوطنية الفلسطينية (1998) قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية، الوقائع الفلسطينية، وزارة العدل ، العدد 25 ، غزة - فلسطين
- السلطة الوطنية الفلسطينية (2003) القانون الأساسي المعدل، الوقائع الفلسطينية، عدد ممتاز 2 ، وزارة العدل ، غزة - فلسطين
- السلطة الوطنية الفلسطينية (2004) قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية، الوقائع الفلسطينية، عدد 53 ، وزارة العدل ، غزة - فلسطين.
- السلطة الوطنية الفلسطينية (2005) النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة، الوقائع الفلسطينية، العدد 59 ، وزارة العدل ، غزة - فلسطين.
- السلطة الوطنية الفلسطينية (2005) قانون المخابرات العامة الفلسطينية، الوقائع الفلسطينية، عدد 60 ، وزارة العدل ، غزة - فلسطين.

السلطة الوطنية الفلسطينية (2007) النظام المالي للمخابرات العامة الفلسطينية ،الوقائع الفلسطينية ،عدد 68 ، وزارة العدل ، غزة - فلسطين.

السلطة الوطنية الفلسطينية، البرنامج الاستثماري العام لسنة 1997 م، مقدم إلى المجموعة الاستشارية للدول المانحة المنعقد في باريس بفرنسا، 1996 م.

السلطة الوطنية الفلسطينية، جريدة الوقائع الفلسطينية، قرار مجلس الوزراء رقم 43 لسنة 2005 م بشأن النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة، العدد التاسع والخمسون، سبتمبر 2005 م.

السلطة الوطنية الفلسطينية، قرار مجلس الوزراء رقم 7 لسنة 1998 م بشأن قانون الموازنة والمالية العامة.

السلطة الوطنية الفلسطينية، وزارة المالية، بيانات مالية غير منشورة، 2005 م.

سوسن زهير المهتدي، المحاسبة الحكومية واليات التدقيق في القطاع العام، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2016 ، ص ص 118 – 119. (Sawsan Zuhair Al-Muhtadi, 2016)

شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص تدبير منظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2014 ، ص 51.

صالح مهند منصور. (2023): “دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية في الوحدات الحكومية العراقية: دراسة استكشافية.” مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية 07 ، رقم 155-195

الصانع حنا “ 1 (1989) العامة للنظام المحاسبي الحكومي مع شرح أنواع الحسابات الحكومية في العراق ، الطبعة الخامسة ، مطبعة الزمان ، بغداد – العراق.

صندوق النقد الدولي 1 (2001) دليل إحصاءات مالية الحكومة.

عبد الخالق، صبحي، تقويم الأداء، مفهومه وأهدافه، رام الله: محاضرة بتاريخ 25 - 1997 م.

عبد الخالق، طارق فتحي عمر، استخدام النموذج الأمثل للرقابة لتقييم أداء الوحدات العامة غير الهادفة للربح “ دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير: جامعة القاهرة، كلية التجارة، 1993 م.

عبدوس إيمان . (2018). عبدوس إيمان. (2018). اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS. Global Journal of Economics & Business, 5(3).

عبود، ميلود، تيقاوي &، العربي/مؤطر .(2020). متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر. جامعة أحمد دراية-ادرار

علي تيسير اللوكة (2016) : استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي وأثره على التقارير المالية

عليان، خالد محمد حسن 2018 الآثار المتوقعة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على النظام المحاسبي الحكومي في الأردن: دراسة حالة وزارة الأوقاف

فادي محفوظ حافظ نوفل (2008). تقييم فعالية التدقيق الحكومي الخارجي في فلسطين دراسة ميدانية على أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية. (Doctoral dissertation, AL-Quds University).

فايزة شفيق قوتلي. (2010): " دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير القوائم المالية-حالة تطبيقية في الجمهورية العربية السورية. سوريا: رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق- كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة،

المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، مجلة الرقابة المالية، تونس : . السنة الخامسة عشرة العدد 28 ، يونيو 1996

محسن ابو شعبان (2023): أثر تبني معايير المحاسبة الدولية على سهولة الفهم وسهولة المقارنة للمحتوى المعلوماتي للقوائم المالية في فلسطين. مجلة الاقتصاد والمالية، 9(2)، 1-14 .

<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/224228>

محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية القاهرة- محمد طويلب ، (2022): "آفاق تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر - الأثر والتحديات"، مجلة المنهل الاقتصادي ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي 05 ، رقم 02 (2022): 791 – 808 محمد معروف حجور، & محمد مروان العشي. (2021). إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين. دراسة ميدانية على المحافظات الجنوبية IUG . Journal of Economics & Business, 29(4).

محمود عبدالله محمود وشاح (2008): الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني مرعي أحمد هريدي محمد سيد، (2019): "أثر تفعيل تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSAS في النظام المحاسبي الحكومي المصري ، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس - كلية التجارة- قسم المحاسبة والمراجعة 23 ، رقم 1 (2019) : 513 – 536

المعهد الفلسطيني للمالية العامة والضرائب، 2022 . <https://www.ppfi.ps/> تاريخ الدخول: 15.5.2024 المؤتمر العلمي الدولي الثالث عشر، أثر الإدارة الرشيدة على تطوير الاستثمارات، . بيروت: مجلة المحاسب المجاز، ابريل 2004م، العدد 18 ، ص 16

هاشم ، محمد وحسن ، إبراهيم (1981) المحاسبة الحكومية ، مكتبة عين شمس ، القاهرة – جمهورية مصر العربية هديل جمال محمود نايفة. (2023). أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 1" عرض القوائم المالية" على جودة التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين .

هلالي، محمد (2002) المحاسبة الحكومية ، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان- الأردن. الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن (2006) التقرير السنوي الثاني عشر - وضع حقوق المواطن الفلسطيني خلال عام 2006 ، فلسطين.

الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، التقرير السنوي السابع لعام 2001 م، حقوق الطبع والنشر محفوظة للهيئة، مارس 2002 م.

وزارة المالية (1997) التعليمات المالية رقم (1) ، غزة - فلسطين.

وزارة المالية (2005) الموازنة العامة لسنة 2005 ، ، غزة - فلسطين.
وزارة المالية (2006) الأوضاع المالية للسلطة الوطنية الفلسطينية خلال النصف الأول من عام 2006 ، فلسطين.
وزارة المالية الفلسطينية (2023): الاستراتيجية القطاعية لإدارة المال العام 2021 - 2023 .
<https://www.palestinecabinet.gov.ps/portal/OrgStructure/Details/34>
وزارة المالية السعودية (2024): “ مشروع الاستحقاق المحاسبي”.
يوسف السعيدى احمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS ، أطروحة
دكتوراه، غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية،
جامعة بليدة 2 ، 2016 ، ص 108. (Youssef Al-Saidi Ahmed, 2016) .
يوسف السعيدى، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية - حالة الجزائر - مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية
والتجارية وعلوم التسيير، جامعة -المدينة، 2010 ص 83. (Youssef Al-Saidi, 2010) .

EKLER

Evrak Kayıt Tarihi: 26.01.2024

Protokol No: 687266

Tarih: 26.02.2024



ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL VE BEŞERİ BİLİMLER BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİĞİ KURULU
KARAR BELGESİ

ÇALIŞMANIN TÜRÜ:	Yüksek Lisans Tez Çalışması
KONU:	Sosyal Bilimler
BAŞLIK:	Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının (IPSAS) Filistin'de Uygulanması
PROJE/TEZ YÜRÜTÜCÜSÜ:	Prof. Dr. Necdet SAĞLAM
TEZ YAZARI:	Ahmed M. A. GHUNAIM
ALT KOMİSYON GÖRÜŞÜ:	-
KARAR:	Olumlu