

# KAMU REFORMU İLE GELİŞEN DEVLET MUHASEBE STANDARTLARI VE FİNANSAL RAPORLAMA: UNESCO ÖRNEĞİ\*

Dr. Öğr. Üyesi Osman AYDIN\*\*

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN\*\*\*

Makale Gönderim Tarihi : 05/02/2019 / Kabul Tarihi : 07/05/2019

## ÖZ

Dünya’da 1990’lı yıllarda başlayan Kamu Reformu (NPM) ile ekonomi anlamında önde gelen ülkeler ortak devlet muhasebe sistemleri ve nakit esaslı muhasebe sisteminden kullanıcılara ve yöneticilere daha ayrıntılı bilgi sağlayan tahakkuk esaslı muhasebe sistemine doğru geçiş sağlamışlardır. Bu anlamda devletler mevcut varlıkları ve yükümlülükleri ile ilgili daha çok bilgiye sahip olma imkânı sağlamışlar ve ileriye dönük olarak stratejik karar vermede ve plan yapmada daha etkin konuma gelmişlerdir. Muhasebe anlamında özel sektörde yaşanan gelişmeler doğrultusunda ortaya çıkan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) benzer şekilde devletler, karşılaştırılabilirlik, şeffaflık ve hesap verebilirlik anlamında özel sektöre benzer muhasebe sistemi oluşturmak adına Uluslararası Finansal Raporlama Standartları temelli Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları (IPSAS) oluşturulması ve uygulanması anlamında çalışmalar yürütmektedir. Çalışmada Devlet Muhasebesinin gelişimi ve ülkeler arasındaki şeffaflık ve hesap verebilirlik anlamında yaşanan gelişmeler ile kamu kuruluşlarının da özel sektör işletmeleri gibi varlıkları ve yükümlülükleri hakkında daha detaylı bilgi verme eğiliminde oldukları görülmüştür. Halihazırda devlet muhasebe standartlarını uygulayan Birleşmiş Milletler Kuruluşu olan UNESCO finansal tabloları ile devlet muhasebesinde ve raporlamasındaki değişim gösterilmiştir.

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

**Jel Sınıflandırması:** M48, H83

\* Bu çalışma Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN’ın danışmanlığında Osman AYDIN tarafından hazırlanan “Devlet Muhasebe Standartlarının Çeşitli Ülkelerde Uygulanması ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi” adlı doktora tezinden üretilmiştir.

\*\* Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, oaydin@baskent.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-7343-3163>

\*\*\* Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, nakdogan@baskent.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-8168-6152>

**STANDARDIZATION PROCESS IN PUBLIC ACCOUNTING ALONG WITH NEW PUBLIC REFORM****ABSTRACT**

The New Public Reform (NPM), which began in the 1990s in the world, has put in place the leading economies into an accrual-based accounting system that provides more detailed information to users and managers from common government accounting systems and cash-based accounting systems. In this sense, states have more knowledge about their existing assets and liabilities and have become more proactive in making strategic decisions and planning. Similar to the International Financial Reporting Standards (IFRS), which emerged in the direction of private sector development in the sense of accounting, Governments are engaged in the creation and implementation of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) based on International Financial Reporting Standards in order to create a similar accounting system in the sense of comparability, transparency and accountability. In the study, it was seen that the development of Government Accounting and the developments in the sense of transparency and accountability between countries and public institutions tend to give more detailed information about their assets and liabilities such as private sector enterprises. The change in government accounting and reporting with the UNESCO financial tables, which are currently implemented by the United Nations Organization implementing state accounting standards, has been shown.

**Keywords:** Government Accounting, International Public Sector Accounting Standards, IPSAS, IFRS

**Jel Classification:** M48, H83

**GİRİŞ**

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

Özellikle 1990’lı yıllarda başlayan kamu reformu (NPM) ile ekonomi anlamında önde gelen ülkeler ortak devlet muhasebe sistemleri ve nakit esaslı muhasebe sisteminden kullanıcılara ve yöneticilere daha ayrıntılı bilgi sağlayan tahakkuk esaslı muhasebe sistemine doğru geçiş sağlamışlardır. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri’nde “*özel sektör ve kamu sektörü aynı işlemi yapıyorlarsa neden farklı muhasebe politikaları izlesin ?*”

+sloganıyla daha da hız ve önem kazanan devlet muhasebesi büyük değişim içine girmiştir.

Dünya genelindeki pek çok hükümet nakit esaslı muhasebe sistemine göre faaliyet göstermekteydi ve kamu sektörü emekli maaşları ve finansal araçlara ilişkin yükümlülükler gibi pek çok önemli unsuru dikkate almamaktaydı. Tahakkuk esaslı muhasebe, kamu şirketleri için güçlü muhasebe ve raporlama

temeli olarak görülmeye başlanmış ve bu yüzden hükümetler için de uygulanması yönünde kararlar alınmıştır. Bu nedenle, kamu sektörü kuruluşları tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin kabul edilmesi, mali durumun daha kapsamlı ve doğru bir şekilde görülmesini sağlama amaçlı ve hükümetlerin ve diğer kamu sektörü kuruluşlarının şeffaf ve hesap verebilir olmasını sağlamak için bu yönde değişimler yaşamışlardır. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) ve yayımladığı Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları (IPSAS), kamu sektörü muhasebesi alanında uluslararası standartlaşma ve referans noktası haline gelmiştir.

### **1. Devlet Muhasebesinin Tanımı, Amacı ve Kapsamı**

Devlet muhasebesi, “devletin yaptığı işlemleri, varlıkların değerlerini göstererek kaydeden, bunlardan dönemler itibari ile yoruma ve denetime elverişli dökümler yapan sonuç özetleri çıkaran bir hesap yöntemi” (Yanık, 2000).

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

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

#### **1.1. Devlet Muhasebesi Görüşleri**

Devlet ekonomilerinin ve yönetim anlayışının gelişmesi sonucunda devletin yalnızca bütçe odaklı gelir ve giderlerini takip etmesi anlayışından, her şirkette olduğu gibi malvarlığı, borç ve alacaklarını raporlaması gerektiği anlayışına geçilmiştir. Devlet muhasebe sistemleri incelendiğinde iki temel anlayışa ulaşılmaktadır.

**Klasik Devlet Muhasebesi Yaklaşımı:** Bu yaklaşımda devlet muhasebe sisteminde sadece gelir ve giderlerin izlenmesi ve bunların bütçeye uygun olarak yürütülüp yürütülmediği izlenmektedir. (Yanık, 2000).

**Modern Devlet Muhasebesi Yaklaşımı:** Bu yaklaşımda devlet muhasebesinde bütçe önemli bir kalem olarak görülmektedir ancak devletin borçlu, alacaklı ve malvarlığına ilişkin işlemlerinde muhasebe sisteminde izlenmesi gerektiğini benimsemektedir (Yanık, 2000).

## 1.2. Devlet Muhasebe Sistemlerinin Dayanağını Oluşturan Görüşler

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

**Kameral Muhasebe Sistemi:** Ticari çift giriş defter tutma gibi, kameral defter tutma yöntemi de etkinlik ve ödeme hesaplarına göre sınıflandırmaya dayanmaktadır ve kullanılan kavramlar gelirler ve harcamalardır (Monsen, 2001). Devletin alacak, borçları, mal varlığı kapsam dışındadır. Kameral muhasebe sistemi için en önemli yenilik tahakkuk esasının sisteme dahil edilmesiyle oluşmuştur ve Yeni Kameral Muhasebe Sistemi olarak anılmaya başlanmıştır (Dağ, 2016).

**Schneider Muhasebe Sistemi:** Schneider muhasebe sistemi kameral muhasebe sistemini takip etmektedir. Sistem, kar-zarar hesaplamaları yaparak bir bilanço çıkarmayı mümkün kılar. Schneider muhasebe sisteminde, kayıtlar çift giriş sistemine göre tutulmaktadır (Edwards, 1999).

**Constante Muhasebe Sistemi:** Bu sistemde, bütçe hesaplamalarına ek olarak varlık hesaplamaları da dâhil edilmiştir. Tüm işlemler, çift giriş sistemine göre kaydedilir ve sistem, mali yılın sonunda kar ve zarar durumlarını göstermektedir (Tikk, 2010).

**Logismografi Muhasebe Sistemi:** Logismografi muhasebe sisteminde hesap planı gelir, gider, mamelek olarak üçe ayrılmıştır. Bu sistemde tutulan defterler ise müsvedde defteri, yevmiye defteri, defteri kebir ve tahlilli tablolar defteri olarak belirlenmiştir (Yanık, 2000). Logismography sistemi hem bütçe hem de varlık hesaplarını her zaman gösterebilen ve hükümet işlemlerinin maliyetini hesaba katan bir teknik olduğu için devlet muhasebe sistemleri arasında önemli bir yeri kaplamaktadır (Nikitin, 2001).

## 1.3. Devlet Muhasebesi Sistemleri

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

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

**Nakit Esası Sistemi:** Nakit esasına göre oluşan işlemler devlet muhasebesinde nakit akımlarından doğan işlemlere göre kaydedilir. Gelirler nakit alındığında, giderler nakit ödenince kaydedilir. (Professional Education Services, 2013). Nakit bazda hazırlanan finansal tablolar, okuyuculara, dönem içerisinde ortaya çıkan nakit kaynakları, nakit kullanım amaçları ve nakit değerlerini raporlama tarihinde vermektedir.

**Uyarlanmış Nakit Esası Yöntemi:** Çalışma şekli bakımından ve raporlama açısından nakit esaslı muhasebe sistemiyle aynı şekildedir. İşlemler, elde edildikleri veya hak edildikleri zamandan bağımsız olarak ödeme veya tahsil işleminin gerçekleştiği zaman kaydedilir. Uyarlanmış nakit esaslı yönteminin, nakit esaslı yönteminden ayrıldığı nokta ise hesapların mali yıl sonrası yaklaşık olarak bir ay daha açık tutulmasıdır (Devlet Planlama Teşkilatı, 2000).

**Tam Tahakkuk Esası:** Tahakkuk esaslı muhasebe uyarınca, işlemler gerçekleştiğinde, gerçek nakit alınıp ne zaman ödenildiğine bakılmaksızın kaydedilir. Gelirler kazanıldığında veya devlet gelir elde etme hakkına sahip olduğunda kaydedilir. Giderler, oluştuğunda kayıtlara alınır. (Ruppel, 2005).

**Uyarlanmış Tahakkuk Esası:** Uyarlanmış tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, bir ekonomik değer yaratıldığında, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilir. Uyarlanmış tahakkuk esasının tam tahakkuk esasından en önemli farkı muhasebe işlemlerinin kapsamıdır. Bu esasa göre arsa, arazi, bina, taşıtlar, demirbaşlar, ormanlar, anıtlar gibi maddi duran varlıklara ilişkin işlemler muhasebe sistemine dahil edilmez ve raporlanmaz (Kerimoğlu, ve diğerleri, 2006).

## 2. Devlet Muhasebe Standartları

Ülkeler devlet muhasebesinin özel sektör muhasebesi ile yakınlaştırmak için uluslararası düzeyde 1960'lı yıllardan bu yana (Dağ, 2016) OECD, IMF, Dünya Bankası gibi kuruluşlar ve Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi birlikler ortak mali istatistikler ve raporlar oluşturmak için çeşitli sistemler geliştirmişlerdir (Karaarslan, 2005).

Bu bağlamda dünyada kullanılan ortak sistemleri incelediğimizde geliştirilen sistemler, SNA 2008 ("*Ulusal Hesaplar Sistemi*"), ESA 2010 ("*Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi*"), GSFM 2014 (Devlet/Kamu Mali İstatistikleri) olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sistemlerin geliştirilmesindeki amaç karşılaştırılabilir bir devlet muhasebe sistemi kurma amacı olarak görülmektedir.

Ülkelerin Devlet Muhasebe Standartlarına olan ihtiyaçları incelendiğinde ise aşağıdaki nedenler ortaya çıkmaktadır (Kerimoğlu, ve diğerleri, 2006):

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

Ülkelerin uluslararası düzeyde devlet muhasebesinde standartlaşma ihtiyacı daha şeffaf ve hesap verebilir hükümetler ve kamu kuruluşlarının olması, ülkeler arası karşılaştırılabilirliğin artması olarak nitelendirilebilir. IPSASB'nin önemini vurguladığı gibi "güçlü ve şeffaf finansal raporlama, kamu sektörü karar alma mekanizmalarını iyileştirme ve hükümetleri kendi bileşenlerine karşı daha hesap verebilir hale getirme potansiyeline sahiptir." (IFAC, Ipsas Adoption By Governments , 2007). Hesap verebilirlik ise devlet ve kamu kuruluşları için özel sektörden daha karmaşıktır (Parker & Gould, 1999). Kamu sektöründe şeffaflık ve hesap verebilirlik giderek artan oranda küresel bir mesele haline gelmiştir. Muhasebe ve finansal raporlama, kamu fonlarının daha iyi yönetimi için çözümün bir parçası olarak giderek daha fazla araştırılmaktadır (Bandy, 2015). Son on yılda gerçekleşen finansal ve egemen borç krizleri, dünya çapında hükümetler tarafından daha iyi mali raporlama ve kamu sektörü kaynaklarının yönetiminde iyileştirmeler yapılması ihtiyacını göstermiştir (Ball & Pflugrath, 2012). Finansal krizler, IPSAS'ın küresel yayılımında iki kilit faktör olarak hareket eden şeffaflık ve hesap verebilirliğin rolüne artan bir önem atfetmiştir. Tahakkuk esaslı IPSAS'ın uygulanması, ulus devletler genelinde daha iyi hesap verebilirliğe olanak sağlayan adımlardan biri olarak görülmektedir. Ayrıca IPSAS'ların hükümetler tarafından benimsenmesi, dünyadaki kamu sektörü kuruluşları tarafından rapor edilen finansal bilgilerin hem kalitesini hem de karşılaştırılabilirliğini artıracaktır (IPSASB, Handbook of International Public Sector Accounting, 2017).

Ülkeler daha şeffaf ve hesap verebilir olmak ayrıca ülkeler arası karşılaştırılabilirliğin sağlanması anlamında hem karar alma, hem de raporlama açısından devlet işlemleri ile ilgili ulusal hesap sistemleri belirleyerek, belirledikleri standartlar doğrultusunda işlemlerin aynı şekilde kaydedilmesini sağlayarak raporlama yapmaktadırlar. Devletlerarası etkileşimin daha az olduğu dönemlerde raporlama açısından nakit esasını temel alan sistemler yeterli iken zamanla bu sistem ihtiyaçlara cevap verememiştir. Devletler, uluslararası gelişmeler doğrultusunda, kamu sektörünün etkinliğini ve etkililiğini artırmak amacıyla tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş eğilimi göstermektedirler.

Dünyada devlet muhasebesinde tahakkuk esaslı sisteme geçiş ile ilgili olarak yapılan araştırmalar incelendiğinde aşağıdaki tablo'ya göre ülkelerin nakit esaslı sistemden tahakkuk esaslı sisteme geçiş eğiliminde oldukları görülmektedir.

**Tablo 1: Devlet Muhasebesinde Dünya’da Kullanılana Sistemlerin Yıllara Göre Değişimi**

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

Kaynak: (PriceWaterhouseCoopers, 2015)

2013 yılında dünyada 26 ülke tahakkuk esasına göre devlet muhasebe sistemine sahipken 2020 yılında beklenen 81 ülkenin tahakkuk esaslı sisteme geçmesidir. Tablodan görüldüğü üzere Ülkelerin nakit esaslı sistemi tercih etmeme eğiliminde olduklarıdır. 2013 yılında 31 ülke nakit esasına göre devlet muhasebe sistemine sahipken 2020 yılında nakit esasına göre muhasebe sistemine sahip olan ülke sayısının 5’e düşeceği görülmektedir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Türkiye tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçmekte önemli adımlar atmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun devlet muhasebesinde getirdiği yeniliklerden birisi ve belki de en önemlisi, kapsama dahil daireler için uluslararası muhasebe ve standartlarına uygun ve tahakkuk esasında tek düzen bir muhasebe sisteminin öngörülmesidir.

### 2.1. Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları Süreci

“Devlet muhasebesinde küresel devrim” olarak nitelendirilen Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları (IPSAS) (Heald, 2003), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu kuruluşunun bir kolu olarak IPSASB Kurulu tarafından yapılan tavsiyeleri ifade etmektedir.

IPSAS, Anglo-Amerikan devlet muhasebesi modelinin uluslararası uyarlamasıdır. Benzerlik öylesine büyük ki, Birleşik Devletler ve gelişmiş İngiliz Coğrafya ülkeleri - Avustralya, Kanada, Yeni Zelanda ve Birleşik Krallık - fiili olarak benimseyenler olarak kabul edilmektedir. Değişikliklere rağmen, bu

ülkelerdeki hükümetler, tahakkuk muhasebesi sistemleriyle kurulan mali tablolarını, çoğunlukla hükümet yetkililerinden bağımsız olan kurullar tarafından belirlenen standartlara uygun olarak yayınlamaktadırlar. IPSAS, devletlerin “*Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)*” tarafından belirlenen “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın (IFRS)*” başka bir versiyonudur (Toudas & Poutos, 2013).

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

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

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

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

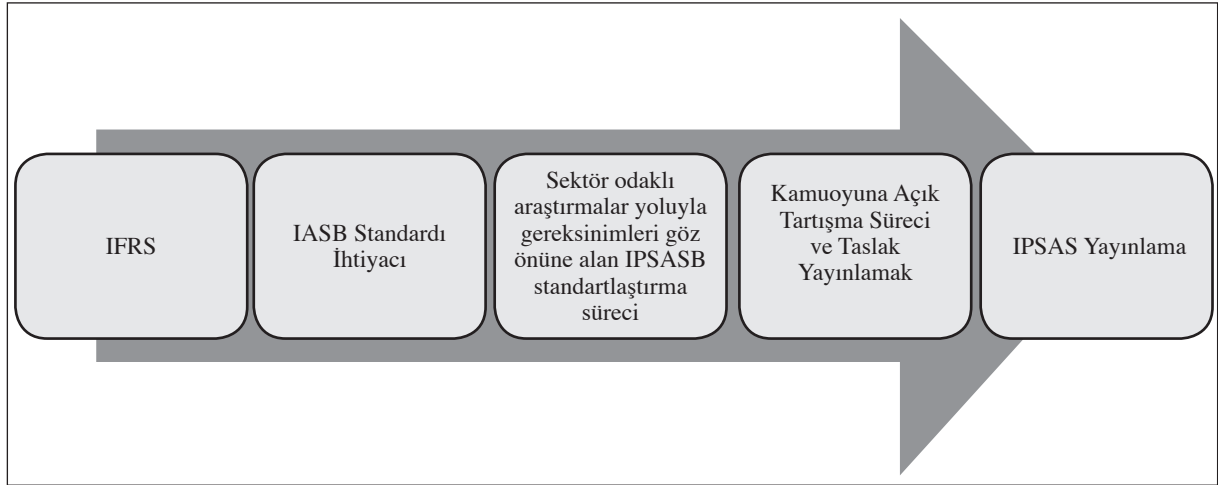
Muhasebe standartları üç şekilde oluşturulmaktadır:

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

devretmesi şeklinde olabilmektedir (Sağlam, Şengel, & Öztürk, 2009).

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





**Şekil 1: IPSAS Yayınlama Süreci**

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

IPSAS hazırlama sürecini incelediğimizde yukarıdaki şekilden de görüldüğü üzere Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) temel alınarak kamuda oluşan Devlet Muhasebe Standardı (IPSAS) ihtiyacı doğrultusunda, kamu sektörü odaklı ihtiyaçlar doğrultusunda standartlaştırma süreci başlamaktadır. Taslak olarak belirlenen standart kamuoyuna açık şekilde yapılan tartışma sürecinden sonra taslak metin geri dönüşleri almak üzere yayınlanmaktadır. En az 4 ay süren şeffaflığa önem verilerek yapılan istişare sürecinden sonra mevcut IPSAS'ların güncellenmesi ya da yeni bir standart oluşturma süreci tamamlanmaktadır.

## 2.2. Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları

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

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, kamu şirketleri için güçlü muhasebe ve raporlamanın temel ilkelelerinden biridir ve hükümetler için de geçerlidir. Bu nedenle, kamu kuruluşları tarafından tahakkuk muhasebesinin benimsenmesi, mali durumun daha kapsamlı ve doğru bir şekilde ortaya konması ve hükümetlerin ve diğer kamu sektörü teşkilatlarının şeffaf ve hesap verebilir olmasını sağlayacaktır (Aggestam & Andernack, 2016). Doğrudan yabancı yatırımları çekmek için, ülkeler daha geniş reform programlarının bir parçası olarak tahakkuk muhasebesinin kabul edilmesi de dahil olmak üzere finansal yönetim reform programlarını başlatmışlardır. Bu bağlamda devlet muhasebe standartları bu ihtiyaçları karşılayacak yöndedir (ACCA, IPSAS implementation: current status and challenges, 2017).

Ek 7'de görüldüğü üzere IPSASB bugüne kadar 42 adet tahakkuk esaslı IPSAS yayınlamıştır. Hâlihazırda yayınlanan standartların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları doğrultusunda güncellenmesi ve yeni standartlar üzerinde çalışmalar devam etmektedir.

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

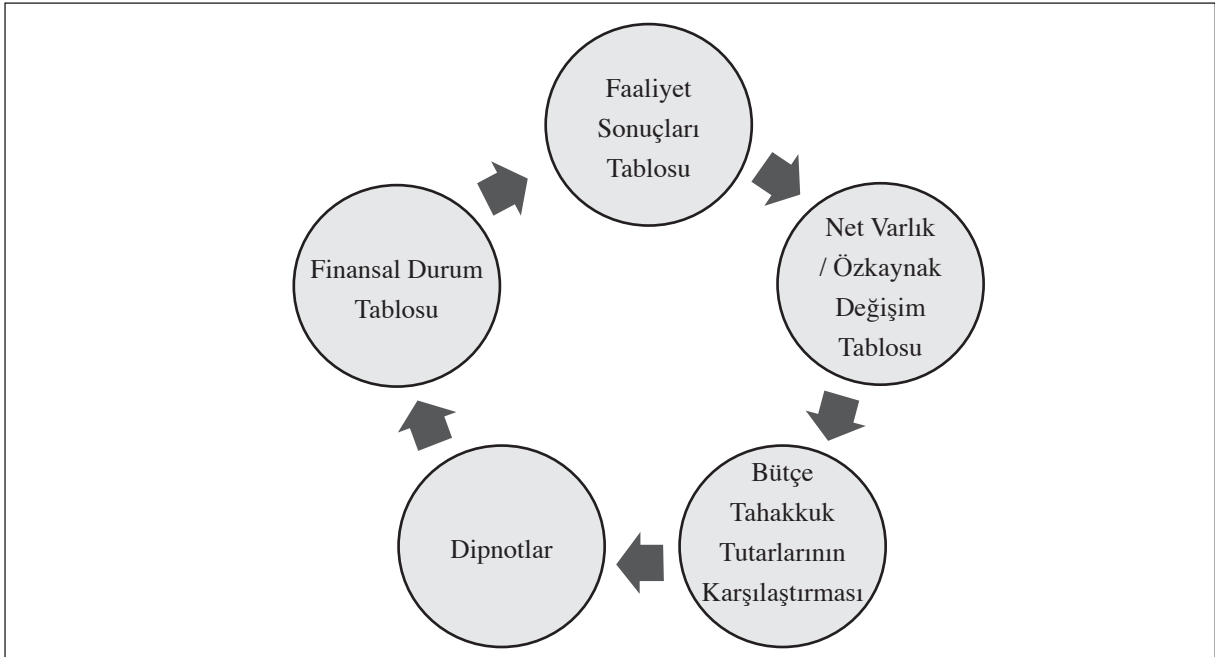
Türkiye 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile devlet muhasebesinde uluslararası muhasebe ve standartlarına uygun tahakkuk esasında tek düzen muhasebe sistemine uygun olarak işlemlerin yapılmasını öngörmektedir. Bu bağlamda 5018 Sayılı Kanun’un 49. Maddesine göre kurulan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu, uluslararası devlet muhasebe standartlarının (IPSAS) Türkiye’de yayımlanması ve düzenlenmesi konusunda yetkili kılınmıştır. Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu yaptığı çalışmalar sonucunda Türkiye’de 30 adet Devlet muhasebe standardı yayınlamıştır. IPSAS 39 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı üzerinde çalışmalar başlatılmış kısa sürede yayımlanacaktır. IPSAS-34 Bireysel Mali Tablolar, IPSAS-35 Konsolide Mali Tablolar, IPSAS-36 İştirakler ve Orta Girişimlerdeki Yatırımlar, IPSAS-37 Ortak Düzenlemeler/Sözleşmeler, IPSAS-38 Diğer İdarelerdeki Payların Açıklanması IPSAS-40 Kamu Sektörü Birleşmeleri ileride yayımlanacak standartlar olarak belirtilmiştir.

### **3. Devlet Muhasebesinde Finansal Raporlamanın Gelişimi**

Nakit Esaslı muhasebe sisteminde devlet ve kamu kuruluşları varlıkları, yükümlülükleri ile ilgili kısıtlı bilgiler vermekte ve bu da finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayamamaktadır. Küresel anlamda gelişen ticaret ve artık uluslararası sınırların ortadan kalkması sonucu devlet finansal raporlarının da karşılaştırma ihtiyacının artmasından dolayı devletler muhasebe sisteminde tahakkuk esaslı muhasebeye geçişi benimsemişlerdir. Özellikle getirilen devlet muhasebe standartları ile finansal raporlama büyük gelişim kaydetmiştir.

Kullanıcılara ve paydaşlara, ilgili ve güvenilir bilgi sağlama gerekliliğini karşılamak için, bir kurumun finansal performansını, finansal durumunu ve likiditesini değerlendirmesine izin veren bir dizi önemli ifadeye yer verilmiştir. Finansal tabloların yapısı, bu bilginin farklı kurumlar arasında anlamlı karşılaştırmalar yapılmasına olanak tanıyarak, IPSAS uygulayan tüm kuruluşlar tarafından da benzer şekilde sunulmasını sağlamak amacıyla standartlaştırılmıştır.

Yayımlanan Devlet Muhasebe Standartlarına (IPSAS) göre “finansal tabloların, bir kurumun finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir şekilde sunacağını” belirtmektedir (IPSAS 1.27). IPSAS 1’e göre tam bir mali tablo seti aşağıdakileri içermektedir:



**Şekil 2: IPSAS 1'e Göre Tam Bir Mali Tablo Seti**

IPSAS 1 eksiksiz ve herbir ifadenin açık ve net olarak ifade edilmesini gerektirmektedir. IPSAS 1, varlık ve yükümlülüklerin, finansal durum tablosuna ilişkin olarak dönen ve duran varlık ve kısa ve uzun vadeli yükümlülükler olarak sınıflandırılmasını gerektiğini vurgulamaktadır (IPSAS 1.70). Bununla birlikte, güvenilir ve daha alakalı bilgiler sağlarsa, varlıkların ve yükümlülüklerin likidite ve vade sırasına göre sunulmasına da izin verildiği belirtilmektedir (IPSAS 1.72).

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

- Maddi Duran Varlıklar;
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller;
- Maddi olmayan varlıklar;
- Finansal varlıklar
- Özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirilen yatırımlar;
- Stoklar;
- Vergiler ve Karşılıksız Gelirler,
- Döviz işlemlerinden alacaklar;
- Nakit ve nakit benzerleri.
- Vergi ve ödenecek borçlar;

- Borsa işlemlerinde borçlar;
- Karşılıklar;
- Finansal yükümlülükler (Vergiler ve Karşılıksız Gelirler, Döviz işlemlerinden alacaklar ve Vergi ve ödenecek borçlar 'da gösterilen tutarlar hariç olmak üzere);
- Net varlık / özkaynak içerisinde gösterilen azınlık payı; ve
- Kontrol eden kurumun sahiplerine atfedilebilen net varlıklar / özkaynaklar.

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

IPSAS 1 Mali Tabloların Sunumu Standardı, bir kurumun sunması gereken finansal tablolarını ve bu tablolarının asgari içeriğini belirler . Sunulması gereken finansal durum tablosu , faaliyet sonuçları tablosunun içeriği IPSAS 1 de açıklanırken nakit akış tablosunun içeriği IPSAS 2 nolu standartta tanımlanmıştır. IPSAS 2 Nakit Akış Tabloları standardı, bir kurumun nakit ve nakit benzerleri üzerindeki geçmiş dönemde meydana gelen değişiklikler hakkında bilgi vermektir. Nakit akış tablosu, kurumun nakit ve nakit benzeri varlıkları kullanma ve / veya üretme kabiliyeti hakkında bilgi sağlar (IPSAS 2.1).

Nakit Akışı Tabloları, esas faaliyetlerden, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit ve nakit benzeri varlıklarda meydana gelen değişiklikler hakkında finansal bilgilerin sunumunu açıklamaktadır (IPSASB, IPSAS 2 Cash Flow Statements, 2000).

Devlet Muhasebe Standartlarının getirdiği şartlar ile devlet kamu kuruluşları şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından finansal raporlarında kurumları ile ilgili daha detaylı bilgiler vermekte ve mevcut varlıklarını, yükümlülüklerini ayrıntılı şekilde açıklamaları gerekmektedir.

#### **4. Uygulama Örneği UNESCO**

Devlet Muhasebe Standartları ile kamu kurumlarında finansal raporlamanın gelişimini daha iyi göstermek adına Uluslararası Devlet Muhasebe Standartlarını tam anlamıyla uygulayan bir Birleşmiş Milletler kuruluşu olan UNESCO'nun, standartları uygulamadan önce yani 2009 yılında yayınladığı finansal tablo EK 1'de gösterilmiştir. UNESCO, IPSAS'lara uygun finansal tablolar hazırlamaya 2010 yılından itibaren başlamıştır. 2009 yılı finansal durum tabloları nakit esaslı olduğu için varlıkları ve yükümlülükleri hakkında bilgi vermemektedir. 2009 yılı finansal tablolarına baktığımızda sadece fon dağılımlarını gösteren bilgilerin sunulduğu ve şirketin varlık ya da yükümlülüklerini göstermediğini görmekteyiz.

2010 yılında Birleşmiş Milletlerin (BM) aldığı karar doğrultusunda BM'ye bağlı tüm kurumlar muhasebe politikalarında IPSAS'ları uygulamaya başlamışlardır. Bu doğrultuda UNESCO'nun 2016 yılı finansal tablolarını incelediğimizde IPSAS 1'de belirtilen standartlara uyarak finansal tablolarını çıkarttığını görmekteyiz. EK 2'de Konsolide finansal durum tablosu, EK 3'de Net Varlık/Özkaynak Değişim Tablosu, EK 4'te Faaliyet Sonuçları Tablosu, EK 5'te bütçe ve tahakkuk tutarlarının karşılaştırılması tablosu, EK 6'da nakit akış tablosunu görmekteyiz.

UNESCO ve BM IPSAS'ların uygulanması anlamında öncü kuruluşlar olarak faaliyet göstermekte ve

standartların gerekliliklerini yerine getirmektedirler. IPSAS 1 Mali Tabloların Sunulması standardında belirtilen tüm finansal raporları çıkarttığı görülmektedir. Bu bağlamda UNESCO 2009 yılında çıkardığı nakit esaslı finansal tablolarında sadece yıl içinde meydana gelen fon değişimlerini göstermekte iken, 2016 yılında IPSAS uyumlu finansal tablolarında, varlıklarını, kaynaklarını, nakit akışlarını, bütçe ve net varlık değişimlerini çok daha detaylı bir şekilde raporlamıştır.

## SONUÇ

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

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

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

Dünya’da özel sektörler için yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları arasındaki farklılıklar her geçen gün giderilmektedir. Özellikle kamu konuları hariç yapılan araştırma sonucunda IFRS’ler ile IPSAS’lar arasında belirli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların sebepleri arasında birincisi kamu sektörü ve özel sektörün doğası gereği olan farklılıklar dışında, IPSAS’ların IFRS’ler ışığında güncellenmesinden dolayı oluşan farklılıklar olduğu düşünülmektedir. Zamanla bu farklılıklar da yapılacak güncellemeler ve çıkarılacak yeni standartlarla ortadan kaldırılacağı beklenmektedir. Özel sektör ve kamu kuruluşlarının doğası gereği oluşan farklılıklar nedeni ile IFRS paralelinde olmayan sadece kamu kuruluşları için çıkarılmış olan IPSAS 22 Genel Yönetim İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması, IPSAS 23 Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler, IPSAS 24 Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu ve IPSAS 42 Sosyal Faydalar standartları çıkarılmıştır.

UNESCO örneğinde görüldüğü üzere kamu kurumları da artık özel sektör işletmeleri gibi finansal tablo kullanıcılarına daha ayrıntılı bilgiler vermekte, karşılaştırılabilirlik, şeffaflık ve hesap verebilirlik anlamında önemli gelişmeler yaşamaktadırlar.

Türkiye’de bulunan kamu kurumları 5018 Sayılı Kanun ile tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçmede önemli aşamalar kaydetmişlerdir ancak Devlet Muhasebe Standartlarının gerekliliklerini yerine tam anlamıyla getirememektedirler. Zamanla bu eksiklikler giderilerek tam anlamıyla Devlet Muhasebe Standartlarına göre raporlama yapılacağı ve şeffaflık ve hesap verebilirlik anlamında kurumların daha ileri düzeyde finansal bilgiler sunacağı beklenmektedir.

**EK 1: UNESCO 2008 Yılı Nakit Esasına Göre Gelirler ve Giderler ve Yedekler ve Fon Kalanındaki Değişim Tablosu (Orişinal Metin)**

<b>STATEMENT OF INCOME AND EXPENDITURE AND CHANGES IN RESERVES AND FUND BALANCES</b>	
<b>FOR THE PERIOD 1 JANUARY 2008 TO 31 DECEMBER 2009</b>	
<b>(EXPRESSED IN US DOLLARS)</b>	
<b>INCOME</b>	
Voluntary Contributions - Schedule 1.1	1,297,525.80
Other income:	
Interest	71,306.00
Transfers	7,541.97
<b>TOTAL INCOME</b>	<b><u>1,376,373.77</u></b>
Cash Disbursements - Schedule 1.2	161,446.37
Increase in balance of unliquidated obligations	7,691.66
<b>TOTAL EXPENDITURE</b>	<b><u>169,138.03</u></b>
<b>EXCESS (SHORTFALL) OF INCOME OVER EXPENDITURE</b>	<b><u>1,207,235.74</u></b>
Reserves and fund balances, beginning of the period	<u>1,099,409.09</u>
<b>RESERVES AND FUND BALANCES, END OF THE PERIOD</b>	<b><u>2,306,644.83</u></b>

Kaynak: UNESCO Financial Statements 2009

**EK 2: Unesco 2016 IPSAS'a Uygun Hazırlanmış Konsolide Finansal Durum Tablosu**

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

Kaynak: UNESCO Financial Statements 2016

**EK 3: UNESCO 2016 IPSAS'a Uygun Hazırlanmış Net varlık / Özkaynak değişim tablosu**

Rakamlar 1000 Dolar	Not	31/12/2016	31/12/2015 Düzenlenmiş
<b>Net Varlık/Özkaynak Dönem Başı</b>		<b>249.311</b>	<b>-244.643</b>
Döviz İşlemlerinden Kur Farkı	23	9.845	-25.075
Aktüeryal kazançlar/(zararlar)	23	47.763	549.537
Diğer Düzenlemeler	23	191	900
Bağış yapanlara geri dönen fonlar	23	-3.089	-6.610
<b>Doğrudan Net Varlık/Özkaynaklarda Tanımlanan Kalemler Toplamı</b>		<b>54.710</b>	<b>518.752</b>
Cari dönem Açıkları	23	-48.662	-24.798
<b>Dönemde toplam Gelir ve Gider</b>		<b>6.048</b>	<b>493.954</b>
<b>Net Varlık/Özkaynak Dönem Sonu</b>		<b>255.359</b>	<b>249.311</b>

Kaynak: UNESCO Financial Statements 2016

**EK 4: Unesco 2016 IPSAS'a Uygun Hazırlanmış Faaliyet Sonuçları Tablosu**

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

Kaynak: UNESCO Financial Statements 2016



**EK 5: UNESCO 2016 Bütçe ve Tahakkuk Tutarlarının Karşılaştırılması Tablosu**

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

Kaynak: UNESCO Financial Statements 2016

**EK 6: UNESCO 2016 IPSAS'lara uygun hazırlanmış nakit akış tablosu**

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

Kaynak: UNESCO Financial Statements 2016

## EK 7: 2019 yılı itibari ile yayımlanmış IPSAS'lar

Yayımlanan IPSASLAR	IPSAS Konusu	Temel Aldığı IFRS/IAS
IPSAS 1	<i>“Presentation of Financial Statements”</i> <i>“(Mali Tabloların Sunulması)”</i>	IAS 1
IPSAS 2	<i>“Cash Flow Statements”</i> <i>“(Nakit Akış Tabloları)”</i>	IAS 7
IPSAS 3	<i>“Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors”</i> <i>“(Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar)”</i>	IAS 8
IPSAS 4	<i>“The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates”</i> <i>“(Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkile-ri)”</i>	IAS 21
IPSAS 5	<i>“Borrowing Costs”</i> <i>“(Borçlanma Maliyetleri)”</i>	IAS 23
IPSAS 6	<i>“Consolidated and Separate Financial Statements”</i> <i>“(Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar)”</i>	IAS 27
IPSAS 7	<i>“Investments in Associates”</i> <i>“(İştiraklerdeki Yatırımlar)”</i>	IAS 28
IPSAS 8	<i>“Interests in Joint Ventures”</i> <i>“(Ortak Girişimlerdeki Paylar)”</i>	IAS 31
IPSAS 9	<i>“Revenue from Exchange Transactions”</i> <i>“(Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler)”</i>	IAS 18 IFRS 15
IPSAS 10	<i>“Financial Reporting in Hyperinflationary Economies”</i> <i>“(Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama)”</i>	IAS 29
IPSAS 11	<i>“Construction Contracts”</i> <i>“(İnşaat Sözleşmeleri)”</i>	IAS 11 IFRS 15
IPSAS 12	<i>“Inventories”</i> <i>“(Stoklar)”</i>	IAS 2
IPSAS 13	<i>“Leases”</i> <i>“(Kiralamalar)”</i>	IAS 17
IPSAS 14	<i>“Events After the Reporting Date”</i> <i>“(Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar)”</i>	IAS 10
IPSAS 15	<i>“Financial Instruments: Disclosure and Presentation – Yerini IPSAS 28 ve IPSAS 30 almıştır.”</i> <i>“(Mali Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme)”</i>	
IPSAS 16	<i>“Investment Property”</i> <i>“(Yatırım Amaçlı Varlıklar)”</i>	IAS 40

IPSAS 17	“Property, Plant and Equipment” “(Maddi Duran Varlıklar)”	IAS 16
IPSAS 18	“Segment Reporting” “(Bölümsel Raporlama)”	IAS 14
IPSAS 19	“Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets” “(Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar)”	IAS 37
IPSAS 20	“Related Party Disclosures” “(İlişkili Taraf Açıklamaları)”	IAS 24
IPSAS 21	“Impairment of Non-Cash-Generating Assets” “(Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü)”	IAS 36
IPSAS 22	“Disclosure of Financial Information About the General Government Sector” “(Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması)”	-
IPSAS 23	“Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)” “(Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler)”	-
IPSAS 24	“Presentation of Budget Information in Financial Statements” “(Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu)”	-
IPSAS 25	“Employee Benefits – Yerini IPSAS 39 almıştır.” “(Çalışanlara Sağlanan Faydalar)”	
IPSAS 26	“Impairment of Cash-Generating Assets” “(Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü)”	IAS 36
IPSAS 27	“Agriculture” “(Tarım)”	IAS 41
IPSAS 28	“Financial Instruments: Presentation” “(Mali Araçlar; Sunum)”	IAS 32
IPSAS 29	“Financial Instruments: Recognition and Measurement” “(Mali Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme)”	IAS 39
IPSAS 30	“Financial Instruments: Disclosures” “(Mali Araçlar; Açıklamalar)”	IFRS 7
IPSAS 31	“Intangible Assets” “(Maddi Olmayan Duran Varlıklar)”	IAS 38
IPSAS 32	“Service Concession Arrangements: Grantor” “(Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri)”	IFRIC 12
IPSAS 33	“First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs” “(Tahakkuk Esaslı IPSAS'lara ilk Geçiş)”	-
IPSAS 34	“Separate Financial Statements” “(Bireysel Finansal Tablolar)”	IAS 27
IPSAS 35	“Consolidated Financial Statements” “(Konsolide Finansal Tablolar)”	IFRS 10

IPSAS 36	<i>“Investments in Associates and Joint Ventures”</i> <i>“(İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar)”</i>	IAS 28
IPSAS 37	<i>“Joint Arrangements”</i> <i>“(Müşterek Anlaşmalar)”</i>	IFRS 11 (IFRS 15)
IPSAS 38	<i>“Disclosure of Interests in Other Entities”</i> <i>“(Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar)”</i>	IFRS 12
IPSAS 39	<i>“Employee Benefits”</i> <i>“(Çalışanlara Sağlanan Faydalar)”</i>	IAS 19
IPSAS 40	<i>“Public Sector Combinations”</i> <i>“(Kamu Sektörü Birleşmeleri)”</i>	IFRS 3
IPSAS 41	<i>“Financial Instruments”</i> <i>(Finansal Araçlar)</i>	IFRS 9
IPSAS 42	<i>“Social Benefits”</i> <i>(Sosyal Faydalar)</i>	-

Kaynak: IPSASB

**KAYNAKÇA**

- ACCA. (2017). IPSAS implementation: current status and challenges. London: ACCA.
- Aggestam, C., & Andernack, P. (2016). Interpretation and Application of IPSAS. Cornwall: Wiley.
- Akdoğan, A. (2005). Kamu Maliyesi (Cilt 10). Ankara: Gazi Kitapevi.
- Akdoğan, N. (2013) Sayıştay Devlet Muhasebe ve Denetim Standartları Eğitimleri
- Akdoğan, N., & Tenker, N. (2007). Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri (11. Baskı b.). Ankara: Gazi Kitapevi.
- Ball, I., & Pflugrath, G. (2012). Government Accounting - Making Enron look good. World Economics, 1-18.
- Ball, I., & Pflugrath, G. (2012). Government Accounting—Making Enron look good. World Economics, 1-18.
- Bandy, G. (2015). Financial Management and Accounting in the Public Sector. Routledge: Taylor & Francis Group.
- Dağ, Ö. (2016). Merkezi Yönetim İçin Devlet Muhasebesi (5 b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Devlet Planlama Teşkilatı. (2000). Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı.
- Downs, A. (1957). An Economic Theory of Democracy. New York: Harper&Row Publishers.
- Edwards, J. R. (1999). A lost accounting system and its significance cance for classical capitalism: The double account system at Schneider & Company in the mid-nineteenth century. Accounting and Business Research, 175-176.
- Heald, D. (2003). The global revolution in government accounting. Public Money & Management, 11-12.
- IFAC. (2007). Ipsas Adoption By Governments . London: IFAC.
- IFAC, I. F. (2003). Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities. New York: International Federation of Accountants.
- IPSASB. (2000). IPSAS 2 Cash Flow Statements. London: IFAC.
- IPSASB. (2017). Handbook of International Public Sector Accounting. New York: IFAC.
- Kerimoğlu, B., Kızılkaya, E., Kulaksız, H., Hastürk, M., Gülşen, H., & Karaarslan, E. (2006). Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (1 b.). Ankara: Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği.
- Monsen, N. (2001). Cameral Accounting and Cash Flow reporting: Some Implications For Use Of the Direct or Indirect Method. The European Accounting Review, 705-724.
- Müller, T., Berger, M., & IPSASB Member,. (Global IPSAS Adoption). A snapshot of GAAP. Ottawa: Ernst & Young.
- Nikitin, M. (2001). The birth of a modern public sector account ing system in France and Britain and the influence of Count Mollien. Accounting History, 75-101.
- Parker, L., & Gould, G. (1999). Changing Public Sector Accountability: Critiquing New Directions. Accounting Forum, 109-135.
- Professional Education Services. (2013). Basic Governmental Accounting Concepts Including Fund Accounting. Granite Bay: Professional Education Services.
- Rose-Ackerman, S. (1978). Corruption: A Study in Political Economy. New York: Academic Press.
- Ruppel, W. (2005). Governmental Accounting Made Easy. New Jersey: John Wiley & Sons.

Sağlam, N., Şengel, S., & Öztürk, B. (2009). TMS Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Simon, H. A. (1954). Centralization vs. decentralization in organizing the controller's department: A research study and report. Michigan: Controllershship Foundation.

Tikk, J. (2010). Accounting Changes In The Public Sector In Estonia. Verslas: teorija ir praktika, 77-85.

Toudas, K., & Poutos, E. (2013). Concept, Regulations And Institutional Issues Of Ipsas: A Critical Review. European Journal of Business and Social Sciences, 43-54.

Yanık, S. S. (2000). Türkiye'deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Yeni Devlet Muhasebe Sisteminin Oluşturulması. Ankara: Gazi Üniversitesi.

