BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN DOKTORA PROGRAMI

DEVLET MUHASEBESİNDE NAKİT ESASLI FİNANSAL RAPORLAMA VE IPSAS 61

HAZIRLAYAN

Esma KOZANOĞLU

DOKTORA TEZİ

ANKARA - 2021

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN DOKTORA PROGRAMI

DEVLET MUHASEBESİNDE NAKİT ESASLI FİNANSAL RAPORLAMA VE IPSAS 61

HAZIRLAYAN

Esma KOZANOĞLU

DOKTORA TEZİ

TEZ DANIŞMANI

Doç. Dr. Soner GÖKTEN

ANKARA - 2021

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS / DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORİJİNALLİK RAPORU

Tarih: 22/12 /2020

Öğrencinin Adı, Soyadı:Esma KOZANOĞLU

Öğrencinin Numarası:21510280

Anabilim Dalı:İşletme

Programı:Muhasebe Finansman Doktora Programı

Danışmanın Unvanı/Adı, Soyadı: Doç. DR. Soner GÖKTEN

Tez Başlığı: Devlet Muhasebesinde Nakit Esaslı Finansal Raporlama ve IPSAS 61

Yukarıda başlığı belirtilen Yüksek Lisans/Doktora tez çalışmamın; Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç Bölümünden oluşan, toplam 147 sayfalık kısmına ilişkin, 22/12/2020 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 15.'dır. Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç

2. Alıntılar hariç

3. Beş (5) kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

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

Öğrenci İmzası:…….

ONAY

Tarih: … / … / ……..

Öğrenci Danışmanı Unvan, Ad, Soyad, İmza:

DOÇ. DR. Soner GÖKTEN

ÖZET

Esma Kozanoğlu, Devlet Muhasebesinde Nakit Esaslı Finansal Raporlama ve İpsas 61, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Finansman Doktora Programı, Doktora Tezi, 2021

Bu çalışmada dünyanın en büyük 6 ekonomisi olan G-6 ülkelerinin devlet muhasebesi uygulamaları , tahakkuk esaslı muhasebeye geçişte karşılaştıkları engeller, tahakkuk esaslı muhasebenin kabulündeki çekinceler incelenmiş ve Türkiye'deki devlet muhasebesi uygulamaları ile karşılaştırılmıştır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun kendisine bağlı kurul olan Uluslararası Devlet Standartları Kurulu tarafından 2017 de yayımlamış olduğu Uluslararası Devlet Standartları 61 - Nakit Esaslı Finansal Raporlama Standardı çerçevesinde ülkemizde uygulanabilir bir raporlama yöntemi geliştirilmeye çalışılmıştır. Buna ilişkin olarak üç ülkeye ait ilgili tablolar ve tüm ülkelere ait uygulamalar karşılaştırılmak yolu ile analizler yapılmıştır. Analizler neticesinde Türkiye devlet muhasebe sistemine ilişkili olabilecek çıkarımlar irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Ipsas 61, nakit esaslı raporlama, devlet muhasebesi

ABSTRACT

Esma Kozanoğlu, Cash Based Financial Reporting and Ipsas 61 in Government Accounting, Baskent University Institute of Social Sciences, Department of Management, Ph.D. in Accounting and Finance, 2021.

In this work, public accounting applications, obstacles in the transformation phase for accrual based accounting system, and reservations against acceptance of accrual based accounting implementations are deeply analyzed. The results are compared with the existing accounting approaches and systems in Turkey. International Public Sector Standards 61 (IPSAS 61) is examined to understand the ways of employing the standarts in Turkey. For this aim, related tables published by three countries namely UK, USA, Canada, and realized implementations that took place in six countries are investigated and compared. The outcomes are used to comprehend possible and necessary implications for the public accounting systems in Turkey.

Keywords: Ipsas 61, cash basis reporting, government accounting

İÇİNDEKİLER

ÖZET i
ABSTRACT ii
TABLOLAR LİSTESİ vi
KISALTMALAR LİSTESİ viii
1. DEVLET MUHASEBESİ 1
1.1. Muhasebe Sistemleri 1
1.2. Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemleri 2
1.3. Türkiye'de Devlet Muhasebesinin Gelişimi 3
1.4. Dünyada Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler 6
1.4.1. SNA 2008 6
1.4.2. ESA 2010 6
1.4.3. GFSM 2014 6
1.5. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu- IPSASB 7
1.6. Yabancı Ülke Raporlamaları 7
1.6.1. Birleşik Krallık 7
1.6.2. Kanada 13
1.6.3. Amerika Birleşik Devletleri 19
1.6.4. Almanya 27
1.6.5. Fransa 29
1.6.6. İtalya 30
2. NAKİT ESASLI FİNANSAL RAPORLAMA - IPSAS 61 32
2.1. Nakit Esaslı Finansal Raporlama Standardı 32
2.2. Standardın Yapısı 34
2.3. Standardın Amacı 35
2.4. Standardın Kapsamı 35
2.5. Mali Tabloların Amacı Kapsamı ve Mali Tablolara İlişkin Kurallar 36
2.5.1. Mali tabloların amacı 36
2.5.2. Mali tabloların kapsamı 36
2.5.3. Genel amaçlı mali tablolar 38
2.5.3.1. Genel amaçlı mali tablolara dahil edilen bilgilerin niteliksel özellikleri 38
2.5.3.1.1. Anlaşılabilirlik 38

2.5.3.1.2. İlgi seviyesi 39
2.5.3.1.3. Güvenilir olma 39
2.5.3.1.4. Karşılaştırılabilirlik 39
2.5.3.1.5. Zamanındalık 40
2.5.3.1.6. Doğrulanabilirlik 40
2.5.3.2. Genel amaçlı mali tablolara dahil olan bilgilerin kısıtlılıkları 40
2.5.3.2.1. Önemlilik 40
2.5.3.2.2. Fayda ve maliyet arasında denge 41
2.5.3.2.3. Nitel özellikleri arasında denge 41
2.5.4. Mali tablolara ilişkin genel kurallar 42
2.6. Mali Tabloların Yapı ve İçeriği 47
2.6.1. Nakit akım tabloları 47
2.6.1.1.1. Nakit giriş ve ödemelerinin IPSAS 2 ile uyumu 48
2.6.1.1.2. Finansal tabloların bileşenleri 48
2.6.2. Bütçe tabloları 53
2.6.2.1. Bütçe kavramı 53
2.6.2.2. Bütçe ve fiili tutarlar karşılaştırması 56
2.6.2.3. Bütçe dipnotlarında açıklanacak bilgiler 57
2.6.3. Dipnotlarda sunulacak bilgiler 60
2.6.3.1. Nakit giriş ve ödeme tablolarında sunulacak bilgiler 61
2.6.3.2. Mali tablolara ilişkin açıklayıcı notlar 61
2.6.3.3. Nakit esaslı finansal raporlama standardındaki ek açıklamalar 63
2.7. IPSAS 61'e Göre Özellikli İşlemler 69
2.7.1. Konsolidasyon 70
2.7.1.1. Konsolidasyon kavramı 73
2.7.1.2. Konsolide mali tabloların kapsamı 74
2.7.1.3. Konsolide mali tablolara geçiş 75
2.7.1.4. Konsolidasyon işlemleri 76
2.7.1.5. Konsolidasyon açıklamaları 76
2.7.1.6. Varlığın kontrolü 77
2.7.1.7. Kontrol edilen varlıkların ve diğer birimlerinin devralma ve elden çıkarılması 77
2.7.2. Dış yardımlar 78
2.7.2.1. Dış yardım tanım ve içeriği 78

2.7.2.2. Diğer yardımlar 79
2.7.3. Üçüncü taraf ödemeleri 83
2.7.4. Ortak girişimler 85
2.7.5. Yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama 85
2.7.5.1. Yüksek enflasyonda mali tabloların yeniden düzenlenmesi 86
2.7.5.2. Yüksek enflasyonlu ekonomilerde karşılaştırmalı bilgi 87
2.7.5.3. Yüksek enflasyonlu ekonomilerde konsolide mali tablolar 87
2.7.5.4. Genel fiyat endeksi seçimi ve kullanımı 87
2.7.6. İlişkili taraf açıklamaları 88
2.8. Nakit Esaslı Tabloların Yürürlük Tarihi 88
2.9. IPSAS 61 Uygulama Örneği 88
2.9.1. Birinci kısım uygulama örnekleri 89
2.9.1.1. Hükümet A nın mali tabloları 89
2.9.1.1.1. Hükümet A mali tablolara ilişkin açıklamalar 93
2.9.1.2. B kamu kurumunun mali tabloları 97
2.9.1.2.1. Kurum B mali tablolara ilişkin açıklamalar 98
2.9.1.3. C Kurumunun Mali Tabloları 100
2.9.1.3.1. Kurum C Mali Tablolara İlişkin Açıklamalar 101
2.9.1.4. Hükümet ABC 102
3. TÜRKİYE İNCELEMESİ 114
3.1 Mali Tablolar 114
3.2 Sayıştay Raporlarının İncelenmesi 123
SONUÇ VE ÖNERİLER 130
KAYNAKLAR 134

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. Devlet muhasebe standartları 5
Tablo 1.2. Birleşik Krallık Bütün Devlet Hesapları (WGA) ve Ulusal Hesaplar (NA) 8
Tablo 1.3. Birleşik Krallık konsolide gelir-gider tablosu 9
Tablo 1.4. Birleşik Krallık konsolide finansal durum tablosu 10
Tablo 1.5. Birleşik Krallık nakit akım tablosu 11
Tablo 1.6. Birleşik Krallık özkaynak değişim tablosu 12
Tablo 1.7. Kanada finansal göstergeler 14
Tablo 1.8. Kanada konsolide 31 Mart 2018 tarihli finansal pozisyon tablosu 15
Tablo 1.9. Kanada hükümetinin 31 Mart 2018 tarihli konsolide nakit akış tablosu 16
Tablo 1.10. Kanada hükümetinin konsolide mali tablolar (milyar Kanada Doları) 17
Tablo 1.11. Kanada hükümetinin 31 Mart 2018 tarihli konsolide net borç değişim tablosu (milyar Kanada Doları) 18
Tablo 1.12. Amerika Birleşik Devletleri 30 Eylül 2017 tarihinde sona eren dönem için hazırlanan net maliyet tablosu (milyar Amerikan Doları) 21
Tablo 1.13. 30 Eylül 2017 tarihi itibariyle Amerikan Birleşik Devletleri net pozisyondaki işlemler ve değişlikler tablosu (milyar Amerikan Doları) 23
Tablo 1.14. 30 Eylül 2017 tarihi itibariyle Amerika Birleşik Devletleri net işlem maliyetleri ve bütçe açığı mutabakatı (milyar Amerikan Doları) 24
Tablo 1.15. 30 Eylül 2017 tarihinde sona eren dönem için Amerika Birleşik Devletleri bütçe ve faaliyetlerden kaynaklanan nakit değişimi (milyar Amerikan Doları) 25
Tablo 1.16. 30 Eylül 2017 Tarihi İtibariyle Amerika Birleşik Devletleri Mali tablosu (milyar Amerikan Doları) 26
Tablo 2.1. Ödemelerin sınıflandırılması yöntemini kullanan bir kurumun ödeme örneği 66
Tablo 2.2. Nakit ödemelerin fonksiyonel sınıflandırması örneği 67
Tablo 2.3. Hükümet A'nın 200X dönemi nakit giriş ve ödemeler tablosu 90
Tablo 2.4. Hükümet A'nın karşılaştırmalı bütçe sunumu 91
Tablo 2.5. Hükümet A 'nın fon sınıflandırmasına göre nakit akış tablosu 92
Tablo 2.6. Hükümet A'nın programlar/ etkinlikler/ işlevine göre ödemeler tablosu 93
Tablo 2.7. Nakit giriş ve kasadaki tutarlar 94
Tablo 2.8. Hükümet A'nın Banka Limit Bilgileri 95
Tablo 2.9. Öndemli varlıkların geçmiş yıl karşılaştırmalı olarak gösterilmesi 95
Tablo 2.10. Hükümet A'nın 31 Aralık 20XX tarihinde sona eren döneme ait bütçe ve gerçek tutarların karşılaştırması 97

Tablo 2.11. Kurum B için nakit giriş ve ödemeler tablosu 98
Tablo 2.12. Kurum B'nin fonksiyonlarına göre ödemeler tablosu 98
Tablo 2.13. Nakitler ve kasadaki nakit tutarlar 99
Tablo 2.14. Önemli varlıkların geçmiş yıllar karşılaştırmalı olarak gösterilmesi 100
Tablo 2.15. Kurum C için nakit girişler ve ödemeler tablosu 100
Tablo 2.16: Kurum C'nin fonksiyonlarına göre ödemeler listesi 101
Tablo 2.17. ABC hükümeti 200X dönemi konsolide nakit giriş ve ödemeler tablosu 103
Tablo 2.18. ABC hükümeti kontrol edilen varlıklar 104
Tablo 2.19. Kontrol edilen varlıkların satın alınması 104
Tablo 2.20. Kontrol edilen varlıkların satılması 104
Tablo 2.21. Önemli iş ortaklıkları 105
Tablo 2.22. Maddi duran varlıklar 105
Tablo 2.23. Tahakkuk eden gelir ve giderler 106
Tablo 2.24. Devletin borçlanmaları 106
Tablo 2.25. Bütçe ile gerçekleşen bütçe karşılaştırmalı sunumu 107
Tablo 2.26. Çok yıllı bütçe sunumu 108
Tablo 2.27. Üçüncü taraflarca yapılan ödemeler 109
Tablo 2.28. Hükümet ABC dış yardım ve diğer yardımlar 110
Tablo 2.29. Hükümet ABC'nin kredi fonları, hibe ve bağışları 110
Tablo 2.30. ABC hükümetinin iki taraflı ve ve çok taraflı yardım kurumlarından aldığı dış yardımların kullanım amaçları 111
Tablo 2.31. Açıklayıcı ek tablo - yönetilen işlemler tablosu 112
Tablo 3.1. Ankara Büyükşehir Belediyesi 2019 yılı mali durum tablosu 116
Tablo 3.2. Ankara Büyükşehir Belediyesi 2019 yılı mali performans tablosu 117
Tablo 3.3. İçişleri Bakanlığı 2019 yılı mali durum tablosu 118
Tablo 3.4. İçişleri Bakanlığı 2019 yılı mali performans tablosu 119
Tablo 3.5. Sermaye Piyasası Kurulu 2019 yılı mali durum tablosu 120
Tablo 3.6. Sermaye Piyasası Kurulu 2019 yılı mali durum tablosu 121
Tablo 3.7. İstanbul Üniversitesi 2019 yılı mali durum tablosu 122
Tablo 3.8. İstanbul Üniversitesi 2019 yılı mali performans tablosu 122
Tablo 3.9. Sayıştay denetim raporları 124

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
BM	Birleşmiş Milletler
DMS	Devlet Muhasebe Standartları
DMSK	Deblet Muhasebe Standartları Kurulu
ESA	Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi
EU	Avrupa Birliği
GAAP	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GFSM	Kamu Mali İstatistikleri
IAS	Uluslararası Muhasebe Standartları
IAS	Uluslararası Muhasebe Standartları
IFRS	Uluslararsı Finansal Raporlama Standartları
IMF	Uluslararası Para Fonu
IPSAS	Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları
IPSASB	Uluslararası Devlet Muhasebe Standartları Kurulu
KDV	Katma Değer Vergisi
LOLF	Finans Hukuku Kanunu
NA	Ulusal Hesaplar
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
PSAB	Public Sector Accounting Board
SNA	Ulusal Hesaplar Sistemi
STK	Sivil Toplum Kuruluşu
UN	Birleşmiş Milletler
WB	Dünya Bankası
WGA	Tüm Kamu Hesapları

1. BÖLÜM

DEVLET MUHASEBESİ

Muhasebe tarihi çok eski yıllara dayanmaktadır. Milattan önceki yıllarda paranın bulunmasıyla birlikte başlayan finansal bilgi ihtiyacı, muhasebe kavramına olan ihtiyacı da beraberinde getirmiştir. Hükümdarların servetlerini kontrol etmek istemesi, şirketlerin kazançlarını belirleyebilme, maliyetlerini hesaplama isteği muhasebenin zaman içinde farklı türlere ayrılmasına sebep olmuştur.

Genel muhasebe, en geniş tanımıyla işletmelerin parayla ölçülebilen işlemlerini kaydetmek, sınıflamak ve raporlamaktır. Genel muhasebeyle büyük oranda benzeşen devlet muhasebesi ise hükümetlerin ve kamu kurumlarının finansal bilgilerini kaydetmek, sınıflamak, raporlamak için kullanılan bir muhasebe dalıdır.

Devlet muhasebesini genel muhasebeden ayıran en önemli özellik bütçe ve ödenek kavramlarıdır (Dağ, Devlet Muhasebesi, 2018, s. 72) Devlet muhasebesinde raporlama yapan kuruluşların amacı kar sağlamak değildir. (Dağ, Bütçe Hesaplarının İşleyiş Mantığı, 2008) Devlet muhasebesinde verimlilik, etkinlik, tutumluluk kavramları ön plandadır (Çetiner, Söyler, & Çolak, 2011, s. 15)Aynı sebeple devlet muhasebesinin oluşturduğu mali tabloları inceleyen kullanıcıların da edinmek istediği finansal bilgi, kurumların kazançları değil, hali hazırdaki varlıkların, yaratılan kaynakların nasıl kullanıldığıdır. Hükümetler her yıl kurumlara bütçe ve ödenekler tahsis etmektedir. Devlet muhasebesinin amacı bu ödeneklerin nasıl ve ne şekilde kullanıldığını göstermektir. Devlet muhasebesinde bu sebeple hem finansal işlemler hem de bütçe ile ilişkilendirilen işlemler ayrı ayrı kaydedilmektedir.

1.1. Muhasebe Sistemleri

Tarih boyunca birçok muhasebe sistemi kullanılmıştır. İlk kullanılan muhasebe sistemleri daha çok nakit temelli, bütçe esasına dayanan sistemler iken, zaman içinde gelişen farklı ihtiyaçlar sonucunda tahakkuk esaslı sistemlerde kullanılmaya başlanmıştır. En fazla kullanılan devlet muhasebesi sistemleri 4 tanedir. Bunlardan Kameral ve

Schneider klasik yaklaşım olarak kabul edilirken, Constante ve Logismografi ise çağdaş devlet muhasebesi olarak kabul edilir (Dağ, Devlet Muhasebesi, 2018, s. 28-29).

1) Kameral Muhasebe Sistemi: 1700 lü yıllarda Avusturya'da kullanılmaya başlanmıştır. Genel olarak bütçe esasında dayanmaktadır. Sadece nakit hareketleri dikkate alan sistemde muhasebe kayıtları kasa hesabının işleyişi üzerine kurulmuştur. Bunun dışındaki hesapları, borçlar ve alacakları dikkate almamaktadır (Karaaslan, Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni, 2006).
2) Schneider Muhasebe Sistemi: Kameral sistemin gelişmiş versiyonudur. Nakit hareketleri ve bütçe hareketlerinin yanı sıra borç ve alacak hesaplarına da yer verilmektedir (Sipahi, Yanık, & Topal, 2007, s. 11-13).
3) Constante Muhasebe Sistemi: muhasebe sistemleri içerisinde klasik yöntemlere göre daha ayrıntılı raporlama yapmaya imkan veren bir muhasebe sistemidir. Yalnızca bütçe hesaplarını değil, ayrıca kurumlarının sahip olduğu varlık ve borçları, tahakkuk etmiş gelir ve giderleri de kaydetmeye imkan veren çift taraflı kayıt yönteminin uygulandığı bir muhasebe sistemidir. Bu sistemde devletin malvarlığındaki değişimler, yıl sonu kar-zarar durumlarının da raporlanabilmesine imkan sağlamaktadır (Sipahi, Yanık, & Topal, 2007, s. 11-13).
4) Logismografi Muhasebe Sistemi: İtalyan Commendour Cerboni tarafından geliştirilmiş bir yöntemdir. Constante yönteminde olduğu gibi hem bütçe esası hem de mal varlığının listelenmesi söz konusudur. Ancak bu sistemde bir mal varlığının sahibi (devlet olarak kabul edilir) bir de bunu idare eden kişi (devlet memurları) adına iki ayrı hesap tutulur (Gökçen, 2003, s. 28).

1.2. Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemleri

Nakit Esasına Dayanan Devlet Muhasebesi : Nakit esaslı muhasebe sisteminde işlem ve olaylar hangi döneme ait olduğuna bakılmaksızın nakit olarak ödendiğinde ya da tahsil edildiğinde kaydedilirler. Anlaşılması ve uygulaması oldukça basit olan bu yöntemin en büyük dezavantajı; kurumların, hükümetlerin mal varlıklarını, borç ve gelir durumlarını gösteremez. Örneğin bir hükümetin dış kaynaklara 10 milyon TL borcu bulunmakta ise nakit esasına dayalı muhasebe sistemiyle hazırlanan mali tablolarda bu tutar raporlama yapılan dönem içerisinde ödendiği tutar kadardır. Bu sebeple kurumların, hükümetlerin gerçek varlık ve borçlarını yansıtmazlar. Şeffaflık ve hesap verilebilirlik amaçlarına uygun değildir.

Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi : Nakit esaslı sistemle aynı özelliklere sahip olan bu yöntemdeki en önemli farklılık, yıl sonunda hesapların kapatılmayıp, bir süre daha son günlerdeki işlemlerin kaydedilmesi için açık bırakılmasıdır. Genellikle bir ay süren bu tamamlayıcı sürede, geçen döneme ait işlemler tamamen kaydedilir, bütçe ve ödeneklere ilişkin veriler tam ve doğru şekilde gerçeği yansıtmış olur.

Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi: Tahakkuk esaslı muhasebeye benzer özellikler göstermektedir. Bu sistemde işlem ve olaylar tahsil edildikleri ya da ödendiklerinde değil, tahakkuk ettikleri dönemde kaydedilmektedir. Tam tahakkuk esaslı devlet muhasebesinden farkı kapsadığı kalemlerdir. Burada maddi duran varlıklar, amortisman gibi hesaplar yer almamaktadır. (Sipahi, Yanık, & Topal, 2007, s. 8-9)

Tahakkuk Esasına Dayanan Devlet Muhasebesi: Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde işlem ve olaylar nakit akışlarına bakılmaksızın, tahakkuk ettikleri dönemde kaydedilirler. Bu sistem alışılagelmiş devlet muhasebe sistemlerinden daha farklıdır. Bütçe ve nakit esaslı işlemlerden oluşmaz. Devletin tüm maddi duran varlıkları, tüm tahakkuk etmiş gelir ve giderleri, borç ve alacakları kayıt altına alınır. Genel itibariyle özel sektör muhasebesine oldukça benzemektedir ve ondan daha profesyonel bir yaklaşımdır. Günümüzde hükümetlerin ve kamu kurumlarının mali tablolarında şeffaflık ve hesap verilebilirliği en iyi sağlayan, en etkin devlet muhasebesidir (Çetiner, Söyler, & Çolak, 2011, s. 22)

1.3. Türkiye'de Devlet Muhasebesinin Gelişimi

Cumhuriyet kurulduktan sonra pek çok alanda yapılan değişikliklerden bir diğeri de muhasebe alanında olmuştur. Osmanlı döneminde kullanılan sandık defteri, genel tahsilat defteri, genel ödemeler defteri gibi eski usul defterler yerine 1925 te muhasebe sisteminde bir değişikliğe gidilerek Amerikan usulü sisteme (defteri kebirli yevmiye) geçilmiştir (Karaaslan, Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni, 2006).

1927 yılında ise 1050 sayılı "Genel Muhasebe Kanunu" yürürlüğe girmiştir.

1928 yılında ise “Hazine Usulü Hesabiyesine Dair Talimatname” yürürlüğe girmiştir. Bu sistemde kameral muhasebe sistemi ile iki yanlı kayıt sistemine benzeyen kendine özgü bir sistem kullanılmaya başlanmıştır. (Dağ, Devlet Muhasebesi, 2018, s. 34)

1948 de “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği İle Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği” yürürlüğe girmiştir. Yevmiye defteri uygulamasına geçilmiş ve yardımcı defterlerde değişikliğe gidilmiştir.

1990 tarihinde “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” yürürlüğe girmiştir.

1995 yılında genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan kamu yönetim projesi çalışmalarına başlamıştır. (Karaaslan, Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni, 2006)

2001 yılında Muhasebat Genel Müdürlüğü say2000i projesi kapsamında tahakkuk esaslı muhasebenin uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla çalışmalar başlatmıştır. Bu dönemde Avrupa Birliği uyum süreci kapsamında muhasebe alanında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bunların başında muhasebe işlemlerinin merkezileştirilmesini sağlamak, tüm hesap kayıtlarının elektronik ortama aktarılmasını sağlamak, ESA95 ve GFS de belirtilen şartlara uyum sağlamak için hesap planında düzeltmeler yapmak gibi birçok önemli düzeltmeler yapılmıştır.

2002-2003 yıllarında tahakkuk esaslı muhasebe uygulamaları için pilot uygulamalara başlandı.

2004 yılında “Genel ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği” hazırlanıp resmi gazetede yayımlanmıştır.

2005 yılında ise 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” yürürlüğe girmiştir. Bu sayede Türkiye Cumhuriyetinde tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulanmaya başlamıştır.

2006 yılında 5018 sayılı kanun gereğince yapılan görevlendirilmeler sonucunda Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu kurulmuştur. Kurulun kuruluşundan bu yana hazırladığı 30 adet standardı bulunmaktadır ve bunlar Tablo 1.1’de verilmiştir.

Tablo 1.1. Devlet muhasebe standartları

Devlet Muhasebe Stadardı Adı	**Yayımlandığı Tarih**
DMS 1 Mali Tabloların Sunulması	Şubat 08
DMS 2 Nakit Akış Tabloları	Nisan 08
DMS 3 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar	Temmuz 08
DMS 4 Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri	Aralık 08
DMS 5 Borçlanma Maliyetleri	Şubat 09
DMS 6 Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar	Temmuz 09
DMS 7 İştiraklerdeki Yatırımlar	Mart 10
DMS 8 Ortak Girişimlerdeki Paylar	Mart 10
DMS 9 Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler	Haziran 10
DMS 12 Stoklar	Haziran 10
DMS 13 Kiralamalar	Haziran 10
DMS 14 Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar	Ağustos 10
DMS 16 Yatırım Amaçlı Varlıklar	Ağustos 10
DMS 17 Maddi Duran Varlıklar	Ağustos 10
DMS 19 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar	Şubat 11
DMS 21 Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Şubat 11
DMS 31 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Nisan 11
DMS 22 Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması	Kasım 11
DMS 18 Bölümsel Raporlama	Mayıs 12
DMS 11 İnşaat Sözleşmeleri	Ekim 12
DMS 10 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama	Haziran 13
DMS 20 İlişkili Taraf Açıklamaları	Haziran 13
DMS 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	Mayıs 14
DMS 23 vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler	Haziran 15
DMS 24 Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu	Haziran 15
DMS 28 Mali Araçlar; Sunum	Aralık 16
DMS 29 Mali Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme	Aralık 16
DMS 30 Mali Araçlar; Açıklamalar	Aralık 16
DMS 26 Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Temmuz 17
DMS 27 Tarım	Aralık 17

Kaynak: Devlet Muhasebe Standartları Kurulu, 2018

Bu kanunun en önemli amaçlardan birisi kamu maliyesinde hesap verilebilirlik ve saydamlığı sağlamaktır. Hükümetlerin ve kamu kurumlarının maddi duran varlıklarını kayıt altına almak, maddi olmayan duran varlıklarını tespit etmek, borçlar, alacaklar, tahakkuk etmiş tüm gelir ve giderler hesaplarını doğru ve güvenilir biçimde sunmak kamu maliyesi alanında yapılan önemli bir reformdur. "Hakim olmadığınız bir şeyi yönetemezsiniz" (Kerimoğlu, 1998) ilkesinden hareketle kamu maliyesine hakim olmak adına tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin benimsenmesi bu alanda yapılan önemli bir

gelişmedir. Bunun yanı sıra kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli şekilde kullanılması ve elde edilmesi de bu sayede mümkün olabilecektir.

1.4. Dünyada Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler

Devlet muhasebesi ve özel sektör muhasebesi birbirinden farklı olsa da tahakkuk esaslı muhasebenin kabulü ile bu iki kavram birbirine yakınlaştırılmaya çalışılmıştır.

1.4.1. SNA 2008

Ulusal hesaplar sistemi (SNA 2008) Avrupa Birliği (EU), Uluslararası Para Fonu (IMF), ekonomik işbirliği ve kalkınma teşkilatı (OECD) , Dünya Bankası (WB) ve Birleşmiş Milletler (UN) tarafından bir araya getirilen bir komisyon tarafından hazırlanan bir hesap sistemidir (Barroso, Gurría, Kahn, & Zoellick, 2008) . Ulusal ve uluslararası istatistiklerin oluşturulması, ekonominin ölçülmesi için standartlar ve kurallar oluşturulması amaçlanmıştır. (Dağ, Devlet Muhasebesi, 2018, s. 30)

1.4.2. ESA 2010

Avrupa birliğindeki ekonomilerin, bölgelerin ve ülkelerin, birbirleriyle ve diğer ekonomilerle olan ilişkilerin sistematik ve ayrıntılı biçimde açıklamasını yapan uluslararası kabul görmüş bir muhasebe sistemidir. (Dağ, Devlet Muhasebesi, 2018, s. 30) SNA 2008 ile uyumludur. (European Union, 2013)

1.4.3. GFSM 2014

Devlet mali istatistikleri el kitabı (Government Finance Statistics Manual 2014) makroekonomik istatistiksel çerçeve oluşturmak amacıyla IMF tarafından hazırlanmıştır (IMF, 2014). Birleşik Krallık, Avustralya, Kanada, Yeni Zellanda ve Amerika Birleşik Devletleri gibi tahakkuk esaslı muhasebeyi etkin bir şekilde kullanan ülkelerden ve uluslararası kuruluşlardan gelen uzmanlar ile birlikte hazırlanmıştır. (Dağ, Devlet Muhasebesi, 2018, s. 30)

Ülkelerin hazırladıkları mali tabloları bir araya getirerek istatistiksel veri havuzu oluşturulmak amaçlanmaktadır. Bu sayede ülkelerin finansal analizleri daha doğru yapılabilecek, mali şeffaflık sağlanabilecektir.

1.5. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu- IPSASB

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu- IPSASB hükümetler ve diğer kamu sektörü kurumları tarafından kullanılmak üzere uluslararası tahakkuk esaslı muhasebe standartları geliştirilerek kamu sektörü finansal raporlamasını iyileştirmeye çalışmaktadır. Kurulun amacı tahakkuk esaslı IPSAS ların benimsenmesi, kamu mali yönetimi ve bilgisinin küresel olarak güçlendirilmesidir.

1997 den bu yana 38 tahakkuk esaslı standart ve bir adet tahakkuk esaslı muhasebeyi benimseme yolunda olan ülkeler için nakit esaslı standart geliştirdi ve yayımladı. (IPSASB, 2008)

IPSAS' lar özel sektör için hazırlanan uluslararası finansal raporlama standartları (IFRS) ve uluslararası muhasebe standartlarından (IAS) esinlenerek kamu kurumları için uygun hale getirilerek oluşturulmuşlardır.

Ülkemizde devlet muhasebe standartları kurulunun hazırladığı devlet muhasebesi standartları IPSAS lar referans alınarak hazırlanmıştır.

1.6. Yabancı Ülke Raporlamaları

1.6.1. Birleşik Krallık

Birleşik Krallık'ta mali raporlamalar Tüm Devlet Hesapları (Whole Of Government Accounts) raporlaması ile yapılmaktadır. Bu raporda Birleşik Krallık Hükümetine ait 7.000 den fazla kuruluşun mali raporları konsolide edilerek sunulmaktadır. Rapor merkez hükümet, yerel hükümet, ulusal sağlık hizmetleri ve kamu kurumlarının finansal durumlarını göstermektedir (TREASURY, HM, 2018, p. 3).

Raporun içerisinde diğer kapsamlı gelir gider tablosu, finansal durum tablosu (kamu sektörü varlık ve borçlarını gösteren), mükelleflerin öz kaynak değişim tablosu, nakit akım tablosu ve mali tablolara ait dipnotlar sunulmaktadır.

WGA ile ilgili ilk çalışmalar 1998 yılında başladı. 31 mart 2010 yılına ait ilk rapor 29 kasım 2011 yılında yayımlandı. Bu rapor Birleşik Krallık'a ait ilk denetlenmiş mali tablo setidir.

WGA Finansal Raporlama Danışma Kurulu (Financial Reporting Advisory Board) tarafından İngiltere kamu sektörü için yorumlanan uluslararası finansal raporlama standartları IFRS çerçevesinde hazırlanıp sunulur. (TREASURY, HM, 2018, p. 3). Kurulun bağımsız üyesi bulunmaktadır. Ulusal hesaplar (NA) ve Avrupa komisyonu tarafından hazırlanan Avrupa Hesap sistemi (ESA10) dan farklıdır.

WGA raporunda Ulusal hesaplarda (NA) rapor edilmeyen varlık ve borçlar yer almaktadır. Kamu sektörü çalışanlarının emeklilik maaşları, özel finans sözleşmeleri kapsamındaki hükümet taahhütleri ve koşullu borçlar gibi uzun vadeli hesaplanması zor olan bazı bilgiler , WGA raporlarında yer almaktadır. Bu sayede hükümetin finansal durumu daha net ortaya konmaktadır.

WGA ve NA ların varlık ve borçlara ilişkin yaptığı raporlamaların karşılaştırılması Tablo 1.2'de sunulmuştur (TREASURY, HM, 2018, p. 4).

Tablo 1.2. Birleşik Krallık Bütün Devlet Hesapları (WGA) ve Ulusal Hesaplar (NA) [1]

<table>
<tr><th colspan="4">Ulusal Hesap Ölçümleri (NA)</th><th>WGA</th></tr>
<tr><td></td><td>Kamu Sektörü Net Borçları</td><td>Kamu Sektörü Net Finansal Borçları</td><td>Kamu Sektörü Net Değeri</td><td>WGA Net Borçlanmaları</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Varlıklar</td><td colspan="2" rowspan="2"></td><td>Finansal Olmayan Varlıklar</td><td>Finansal Olmayan Varlıklar</td></tr>
<tr><td>Likit Olmayan Finansal Varlıklar</td><td>Likit Olmayan Finansal Varlıklar</td><td>Likit Olmayan Finansal Varlıklar</td></tr>
<tr><td>Likit Finansal Varlıklar</td><td>Likit Finansal Varlıklar</td><td>Likit Finansal Varlıklar</td><td>Likit Finansal Varlıklar</td></tr>
<tr><td rowspan="4">Borçlar</td><td>Hükümet Borçlanmaları</td><td>Hükümet Borçlanmaları</td><td>Hükümet Borçlanmaları</td><td>Hükümet Borçlanmaları</td></tr>
<tr><td colspan="3" rowspan="3"></td><td>Emeklilik</td></tr>
<tr><td>Koşullu Borçlar</td></tr>
<tr><td>Özel Sektör Sözleşmelerindeki Hükümet Taahütleri</td></tr>
</table>

Birleşik Krallık'a ait 31 Mart 2017 ye ait WGA raporunda yer alan mali tablolar aşağıda tablo 1.3-1.6'da sunulmuştur (TREASURY, HM, 2018, pp. 72-78).

[1] (TREASURY, HM, 2018)

Tablo 1.3. Birleşik Krallık konsolide gelir-gider tablosu[2]

Gelir ve Giderler	**Not**	**2016-2017 (Milyar Sterlin)**	**2016-2015 (Milyar Sterlin)**
vergi Geliri	4	-628,1	-592,6
Diğer Gelirler	5	-92,7	101
Toplam Kamu Gelirleri		-720,8	694
Sosyal Sigorta Yardımı	6	224	223
Personel Gideri	7	191	193
Mal ve Hizmet Alımı	8	195	192
Hibe ve Sübvansiyonlar	9	54	54
Amortisman ve Değer Düşüklüğü	10	47	43
Devlet Borçlanma Maliyeti	11	32	28
Karşılıklardaki Artışlar	22	19	9
Kamu Hizmetindeki Toplam Harcamalar		761	742
Kamu Hizmetindeki Net Harcamalar		40	48
Uzun Vadeli Yabancı Kaynakların Maiyeti- İskonto Dahil	11	68	187
Finansal Varlık ve Borçların Yeniden Değerlendirilmesi		-10,4	8
Yıllık Toplam Harcamalar		98	244
Diğer Kapsamlı Gelir ve Giderler		**2016-2017 (Milyar Sterlin)**	**2016-2015 (Milyar Sterlin)**
Yıllık Toplam Harcamalar		98	244
Diğer Kapsamlı Gelir ve Giderler			
Net Kayıp ve Kazançlar			
Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi		-37,7	-31
Maddi Olmayan Varlıkların Yeniden Değerlemesi		-1,3	-0,3
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerlemesi		-1,4	0
Kıdem Tazminatı Yükümlülüğünün Yeniden Değerlemesi		361	-123
Diğer Kapsamlı Gelir ve Giderler		321	-153,9
Toplam Kapsamlı Gider		419	90

[2] (TREASURY, HM, 2018)

Tablo 1.4. Birleşik Krallık konsolide finansal durum tablosu[3]

	Not	2016-2017 (Milyar Sterlin)	2016-2015 (Milyar Sterlin)
Sabit Kıymetler			
Maddi Duran Varlıklar	12	1.167,60	1.120,20
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	13	18,20	5,80
Maddi Olmayan Duran Varlık	14	34,50	33,00
Ticari ve Diğer Alacaklar	15	15,20	14,40
Diğer Finansal Varlıklar	16	205,70	208,80
		1.441,20	1.392,20
Dönen Varlıklar			
Stoklar	17	9,20	9,60
Ticari ve Diğer Alacaklar	15	158,00	140,30
Diğer Finansal Varlıklar	16	253,20	164,20
Nakit ve Nakit Benzerleri	8	28,30	25,80
Altın Rezervleri		9,90	8,60
Satın Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar		3,20	1,70
		461,80	350,20
Toplam Varlıklar		1.903,00	1.742,40
Kısa Vadeli Borçlar			
Ticari ve Diğer Borçlar	19	-122,50	-114,70
Hükümet Borçlanmaları	20	-275,50	-274,20
Diğer Finansal Borçlar	21	-584,90	-452,50
Ödemeler	22	-15,60	-14,70
		-998,50	-856,10
Uzun Vadeli Borçlar			
Ticari ve Diğer Borçlar	19	-63,10	-65,50
Hükümet Borçlanmaları	20	-1.013,50	-986,40
Diğer Finansal Borçlar	21	-107,30	-104,90
Ödemeler	22	-306,60	-290,80
Kamu Kesmi Emeklilik Borçları	24	-1.834,70	-1.424,70
		-3.325,20	-2.872,30
Toplam Borçlar		-4.323,70	-3.728,40
Net Borçlar		-2.420,70	-1.986,00
vergi Mükelleflerince Finanse Edilen Özkaynak			
Genel Reserv		-2.948,10	-2.504,40
Revalüasyon Rezervi		482,40	514,50
Diğer Rezervler		45,00	3,90
Gelecekteki Gelirlerle Finanse Edilecek Toplam Borçlar		-2.420,70	-1.986,00

[3] (TREASURY, HM, 2018)

Tablo 1.5. Birleşik Krallık nakit akım tablosu[4]

	Not	2016-2017 (Milyar Sterlin)	2016-2015 (Milyar Sterlin)
İşletme Faaliyetlerinden Nakit Akışları			
Net Faaliyet Gideri		-39,90	-48,30
Nakit Olmayan İşlemler İçin Düzeltmeler		140,00	116,00
Stoklardaki Artış/Azalış		1,00	2,00
Ticari ve Diğer Alacaklardaki Artış/Azalış		-22,10	-6,30
Ticari ve Diğer Borçlardaki Artış/Azalış		3,00	10,00
Kullanılan Provizyonlar		12,00	-8,90
İşletme Faaliyetlerinden Sağlanan Net Nakit Giriş/ Çıkışı		70,00	64,00
Sermaye Harcamaları ve Finansal Yatırımlardan Nakit Akışları			
Finansal Olmayan Varlıkların Satışı		-57,70	-55,40
Finansal Olmayan Varlıkların Elden Çıkarılmasından Elde Edilen Gelir		1,00	3,00
Finansal Varlık ve Borçların Satın Alımı ve Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Nakit Giriş/ Çıkışı		3,00	-10,60
Sermaye Harcamasından ve Finansal Yatırımlardan Kaynaklanan Nakit Giriş/ Çıkışı		-53,40	-63,30
Finansal Hareketlerden Kaynaklanan Nakit Akışı			
Alınan Faiz		7,00	6,00
İskonto Edilmiş Uzun Vadeli Borçların Maliyeti		-35,80	-31,00
Finansal Kiralama ve Leasinglere Ödenen Finansal Ücretler		-4,40	-4,70
Net Borçlanmalar		19,00	28,00
Finansal Faliyetlerden Nakit Giriş/ Çıkışı		-13,80	-1,50
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Artış / Azalışlar	18	3,00	-1,00
Sene Başındaki Nakit ve Nakit Benzeri	18	26,00	27,00
Yıl Son Nakit ve Nakit Benzeri	18	28,00	26,00

[4] (TREASURY, HM, 2018)

Tablo 1.6. Birleşik Krallık özkaynak değişim tablosu[5]

	Genel Reserv (Milyar Sterlin)	**Revalüasyon Rezervi (Milyar Sterlin)**	**Diğer Rezervler (Milyar Sterlin)**	**Toplam (Milyar Sterlin)**
31 Mart 2016 Tarihine Kadar Net Harcamalar	-243,8			-243,8
Net Kayıp ve Kazançlar				0
Maddi Duran Varlık Değerlemesi		31		31
Maddi Olmayan Duran Varlık Değerlemesi		0		0
Satılmaya Hazır Finansal Varlık Değerlemesi		-0,4		-0,4
Kıdem Tazminatı Değerlemesi	123	-17,4	0	106
Diğer Rezerv Hareketleri	-3,9	515	4	515
31 Mart 2016 Bakiyesi	-2.504,4			-2.504,4
31 Mart 2017 Tarihine Kadar Net Harcamalar	-97,8			-97,8
Net Kayıp ve Kazançlar				0
Maddi Duran Varlık Değerlemesi		38		38
Maddi Olmayan Duran Varlık Değerlemesi		1		1
Satılmaya Hazır Finansal Varlık Değerlemesi		1		1
Kıdem Tazminatı Değerlemesi	-361,4			-361,4
Diğer Rezerv Hareketleri	16	-72,5	41	-15,9
31 Mart 2017 Bakiyesi	-2948,1	482	45	-2.420,7

[5] (TREASURY, HM, 2018)

WGA raporu 6 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm performans analizi, ikinci bölüm mali sorumluların sorumluluğu, üçüncü bölüm WGA nın kapsamı, amacı, dördüncü bölüm personel ve ücret raporu, beşinci bölüm mali tablolar ve dipnotları, altıncı bölüm denetimden oluşmaktadır.

Hazinenin hazırlayıp sunduğu WGA raporları özel sektör denetim raporlarının birebir kamu sektörü için hazırlanmış versiyonudur. IMF tarafından hazırlanan Mali şeffaflık Değerlendirilmesi Raporu'nda WGA raporlamasının dünya çapında mali raporlama uygulamalarının başında geldiği kaydedilmiştir. (International Monetary Fund, 2016) Kamunun tüm varlık ve borçlarını gösteren, tamamen tahakkuk esasına dayanmış bir finansal raporlama türüdür. Bu çok kapsamlı finansal bilgi üretebilen, mali istatistikleri her yönüyle güçlendiren raporlamaya yapılacak en önemli eleştiri raporun sunulma zamanına olabilir. Hazırlanması bir yıldan uzun süren raporlar finansal kullanıcının zamanında bilgi almasına engel olmaktadır. En son hazırlanan 31 Mart 2017 yılına ait WGA, 28 Haziran 2018 yılında yayımlanmıştır. Finansal bilginin doğru ve güvenilir sunulmasının yanında zamanında sunulması önem taşımaktadır. Bu durum finansal kullanıcıların karar alma süreci açısından önem arz etmektedir.

1.6.2. Kanada

Kanada hükümeti dönem sonlarında hazırlanan "Kanada Hükümetinin Yıllık Finansal Raporu"nda konsolide mali tabloları ve dipnotlarını yayımlamaktadır.

Mali tablolar, Public Sector Accounting Board (PSAB) tarafından genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GAAP) esas alınarak hazırlanan Canada Public Sector Accounting (PSA) kullanılarak oluşturulmaktadır. (Public Sector Accounting Board, 2018)

Yıl sonunda hazırlanan raporda finansal göstergeler tablosu, konsolide mali tablolar, konsolide finansal pozisyon tablosu, konsolide net borç değişimi tablosu ve konsolide nakit akış tablosu yer almaktadır. (Finance, Department of, 2018)

Tablo 1.7. Kanada finansal göstergeler[6]

	2016-2017 (Milyar Kanada Doları)	**2017-2018 (MilyarKanada Doları)**
Bütçe İşlemleri		
Gelirler	293,50	313,60
Giderler		
Program Giderleri	291,20	310,70
Kamu Borcu Yükümlülüğü	21,20	21,90
Toplam Giderleri	312,50	332,60
Bütçe Bakiye	-19,00	-19,00
Bütçe Olmayan İşlemler	-8,50	9,50
Finansal Kaynak ve Gereksinimler	-27,50	-9,40
Finansal Hareketlerdeki Net Değişim	25,40	7,60
Nakit Bakiyesindeki Net Değişim	-2,10	-1,90
Yıl Sonu Nakit Mevcudu	36,50	34,60
Finansal Pozisyon		
Toplam Yükümlülükler	1.116,90	1.157,40
Toplam Finansal Varlıklar	382,80	398,60
Net Borç	-734,10	-758,80
Finansal Olmayan Varlıklar	82,60	87,50
Federal Borç	-651,50	-671,30
Finansal Sonuçlar		
Gelirler	14,40	14,60
Program Giderleri	14,30	14,50
Kamu Borcu Yükümlülüğü	1,00	1,00
Bütçe Bakiyesi	-0,90	-0,90
Federal Borç	32,00	31,30

[6] (Finance, Department of, 2018)

Tablo 1.8. Kanada konsolide 31 Mart 2018 tarihli finansal pozisyon tablosu[7]

	2018 (Milyar Kanada Doları)	**2017 (Milyar Kanada Doları)**
Yükümlülükler		
Borçlar ve Tahakkuk Etmiş Borçlar	154.824	132.519
Faiz Yüklenen Borçlar		
Vadesi Gelmemiş Borçlar	721.201	713.633
Emeklilik ve Diğer Sağlanan Faydalar	275.707	265.015
Diğer Yükümlülükler	5.670	5.689
Toplam Faiz Yüklenen Borçlar	1.002.578	984.337
Toplam Yükümlülükler	1.157.402	1.116.856
Finansal Varlıklar		
Kasa ve Alıcılar Hesabı	173.206	158.055
Döviz Tevdiat Hesabı	96.938	98.797
Krediler, Yatırımlar	126.371	124.006
Kamu Sektörü Emeklilik Varlıkları	2.124	1.900
Toplam Finansal Varlıklar	398.639	382.758
Net Borç	-758.763	-734.098
Finansal Olmayan Varlıklar		
Maddi Sermaye Varlıkları	73.835	69.676
Diğer Yükümlülükler	13.674	12.882
Toplam Finansal Olmayan Varlıklar	87.509	82.558
Birikmiş Açık	-671.254	-651.540

[7] (Finance, Department of, 2018)

Tablo 1.9. Kanada hükümetinin 31 Mart 2018 tarihli **k**onsolide nakit akış tablosu[8]

	2018 (Milyar Kanada Doları)	**2017 (Milyar Kanada Doları)**
İşletme Faaliyetlerinde Kullanılan Nakit	-18.961	-18.957
Yıllık Açık	15.184	1.148
Yıllık Açıkla İşletme Faaliyetlerinde Kullanılan Naktin Uyumlaştırılma Düzeltmesi	-3.777	-17.809
Sermaye Yatırımlarında Kullanılan Nakit	-8.954	-7.413
Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit	4.978	-1.909
Finansal Aktivitelerden Sağlanan Nakit	5.895	25.061
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Azalış	-1.858	-2.070
Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzeri	36.500	38.570
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzeri	34.642	36.500
Ek Bilgi		
Faiz İçin Harcanan Nakit	13.411	13.451

[8] (Finance, Department of, 2018)

Tablo 1.10. Kanada hükümetinin konsolide mali tablolar (milyar Kanada Doları)[9]

	2018 Bütçe	2018 Gerçekleşen	2017 Gerçekleşen
Gelirler			
Gelir vergisi Gelirleri	202.582	209.269	192.967
Diğer vergi Gelirleri	51.729	53.819	51.348
İş Sigortası Primleri	21.248	21.140	22.125
Diğer Gelirler	29.144	29.378	27.055
Toplam Gelirler	304.703	313.606	293.495
Giderler			
Transfer Ödemeleri			
İleri Yaş Güvenlik Yardımları ve İlgili Ödemeler	51.056	50.644	48.162
Diğer Hükümet Seviyelerine Yapılan Büyük Ödemeler	70.547	70.519	68.652
İş Sigortası	21.982	19.715	20.711
Çocuk Yardımı	23.013	23.432	22.065
Diğer Transfer Ödemeleri	45.136	47.138	41.580
Toplam Transfer Ödemeleri	211.734	211.448	210.170
Diğer Giderler	96.500	99.230	90.050
Toplam Program Giderleri	308.234	310.678	291.220
Kamu Borçları	22.452	21.889	21.232
Toplam Harcamalar	330.686	332.567	312.452
Yıllık Açık	-25.983	-18.961	- 18.957
Dönem Başı Birikmiş Açık	-651.540	-651.540	-634.440
Diğer Kapsamlı Kayıp		-753	1.857
Dönem Sonu Birikmiş Açık	- 677.523	- 671.254	- 651.540

[9] (Finance, Department of, 2018)

Tablo 1.11. Kanada hükümetinin 31 Mart 2018 tarihli konsolide net borç değişim tablosu (milyar Kanada Doları)[10]

	2018 bütçe	**2018 gerçekleşen**	**2017 Gerçekleşen**
Dönem Başındaki Net Borç	-734.098	-734.098	-712.205
Yıl İçi Net Borçtaki Değişmeler			
Yıllık Açık	-25.983	-18.961	-18.957
Maddi Sermaye Varlığı Alımları	-8.056	-9.793	-8.547
Maddi Sermaye Varlığı Amortismanı	5.954	5.261	5.168
Diğer	975	-419	-1.414
İşlemlerden Kaynaklanan Net Borçtaki Artışlar	-27.110	-23.912	-23.750
Diğer Kapsamlı Kayıp		-753	1.857
Net Borçlardaki Net Artış	-27.110	-24.665	-21.893
Dönem Sonu Net Borç	-761.208	-758.763	-734.098

[10] (Finance, Department of, 2018)

Raporun genelinde bütçe açığı hakkında bilgiler , gelir ve giderlerle ilgili detaylı tablolar, varlık ve borçlarla ilgili dipnotlar yer almaktadır. Ülkenin tahakkuk etmiş tüm borçları konsolide mali tablolarda gözükmektedir.

Raporda ülkenin bütçesi ve bütçedeki gelir-gider dağılımları yer almaktadır. Bütçe sunumu 2018 yılı bütçelenen-gerçekleşen ve 2017 yılı karşılaştırılmasıyla sunulmuştur. Bu sunum IPSAS' larda da önerilen bütçe sunum şeklidir.

31 Mart 2018 tarihli tablolar 12 Eylül 2018 de sunulmuştur. Özel sektör raporlamalarının 3 aylık sürelerde yapıldığı göz önünde bulundurulduğunda tüm ülkenin mali tablolarını konsolide edip yayımlamak için 6 aylık bir sürenin oldukça makul bir süre olduğunu söyleyebiliriz.

Rapora yapılacak en büyük eleştiri raporda ülkenin maddi duran varlıklarının yer almamasıdır. Genel olarak bütçe ve federal açık ile ilgili ayrıntılı bilgiye yer verilse de ülkenin tüm varlıkları raporlanamamıştır.

1.6.3. Amerika Birleşik Devletleri

Amerikan hükümeti tahakkuk esaslı muhasebe sistemi kullanmaktadır. Dönem sonralarında Amerikan hazinesi tarafından hazırlanan Amerika Birleşik Devletleri Finansal Raporunu (Financial Report Of United States) sunmaktadır ve kurulda bağımsız üye bulunmaktadır. Rapor Amerikan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (US GAAP) göre hazırlanmaktadır. (Department Of The Treasury, 2018)

Raporun içeriğinde 2017 yılı değerlendirilmesi, bütçe ve finansal raporların karşılaştırılması, gelir ve giderlerin, varlık ve yükümlülüklerin dağılımları, mali tablolar ve dipnotları bulunmaktadır.

Amerikan hükümeti tarafından hazırlanan tablolar:

1) Net Maliyet Tablosu (Statement of Net Cost): Gelir ve giderler her bir varlık için ayrı ayrı raporlanmıştır. Bu şekilde devlet genelinde net maliyet ilişkisinin açıklanması ve daha fazla hesap verilebilirlik amaçlanmıştır.

2) Net Pozisyondaki İşlemler ve Değişimler Tablosu (Statement of Operations And Changes In Net Position) Tahsis edilen tahsilatları ve bunlar dışındaki tahsilatları da dahil ederek net işlem maliyetini hesaplamak amacıyla hazırlanmıştır.
3) Net İşlem Maliyeti ve Bütçe Açığı Mutabakatı (Reconciliations of Net Operating Cost) Bütçe işlemleri nakit esaslı muhasebe sistemi kullanılarak hazırlanır ve tahakkuk esaslı muhasebe sisteminden farklılık gösterir. Net işlem maliyeti ve bütçe açığı bileşenlerinin muhasebeleştirilmesiyle oluşturulur.
4) Bütçe ve Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Değişimi Tablosu (Statement of Changes In Cash Balance From Budget And Other Activities): nakit ve nakit varlıklardaki değişimi gösterir.
5) Bilançolar (Balance Sheets): Hükümetin varlık, boç ve net durumunu gösterir.

Amerika Birleşik Devletlerinin hazırladığı mali tablolar diğer ülke finansallarından biraz daha farklıdır. Daha çok maliyetler ve bütçe açığı üzerinde detaylandırılmıştır.

Tablo 1.12. Amerika Birleşik Devletleri 30 Eylül 2017 tarihinde sona eren dönem için hazırlanan net maliyet tablosu (milyar Amerikan Doları)[11]

	Brüt maliyet	Kazanılan gelir	Ara toplam	Varsayımlardan kayıp ve kazançlar	Net maliyet
Sağlık ve İnsani Hizmetler Bakanlığı	1.186,80	101,10	1.085,70	0,40	1.086,10
Sosyal Sigortalar Kurumu	999,10	0,30	998,80		998,80
Savunma Bakanlığı	718,70	77,40	641,30	24,10	665,40
Savaş Gazileri Bakanlığı	254,80	4,80	250,00	229,70	479,70
Menkul Kıymet Faizi	296,30		296,30		296,30
Personel Yönetim Ofisi	90,10	22,30	67,80	102,50	170,30
Hazine Bakanlığı	179,50	37,90	141,60		141,60
Tarım Bakanlığı	142,90	8,10	134,80		134,80
Ulaştırma Bakanlığı	79,60	0,90	78,70		78,70
Konut ve Kentsel Gelişim Bakanlığı	70,90	1,70	69,20		69,20
Ulusal Güvenlik Bakanlığı	77,30	12,30	65,00	-0,50	64,50
Eğitim Bakanlığı	84,40	30,60	53,80		53,80
Çalışma Bakanlığı	43,50		43,50		43,50
Enerji Bakanlığı	46,90	5,60	41,30		41,30
Savunma Güvenlik İşbirliği Kurumu	36,70		36,70		36,70
Adalet Bakanlığı	34,20	1,60	32,60		32,60
Dışişleri Bakanlığı	31,30	4,80	26,50	0,30	26,80
Federal Haberleşme Komisyonu	20,70	0,40	20,30		20,30
ABD Havacılık ve Uzay Dairesi	19,60	0,20	19,40		19,40
İçişleri Bakanlığı	20,20	2,70	17,50		17,50
Uluslararası Kalkınma Ajansı	13,20		13,20		13,20
Ticaret Bakanlığı	12,90	3,30	9,60		9,60

[11] (Department Of The Treasury, 2018)

Tablo 1.12. (devam)

	Brüt maliyet	Kazanılan gelir	Ara toplam	Varsayımlardan kayıp ve kazançlar	Net maliyet
Demiryolu Emeklilik Kurulu	13,00	3,80	9,20		9,20
Çevre Koruma Ajansı	8,80	0,40	8,40		8,40
Ulusal Bilim Vakfı	7,10		7,10		7,10
Birleşmiş Milletler Posta Servisi	71,90	68,70	3,20		3,20
Smithsonian Enstitüsü	0,90		0,90		0,90
Millenium Challenge Corporation	0,70		0,70		0,70
Nükleer Düzenleme Komisyonu	0,90	0,80	0,10		0,10
Denizaşırı Yatırım Kurumu		0,10	-0,10		-0,10
Menkul Değerler ve Döviz Komisyonu	1,90	2,10	-0,20		-0,20
Küçük İşletmeler İdaresi	0,10	0,30	-0,20		-0,20
Çiftlik Kredi Sistemi Sigorta Şirketi		0,40	-0,40		-0,40
General Services Administration	0,20	0,60	-0,40		-0,40
National Credit Union Administration	-0,10	0,70	-0,80		-0,80
Tennessee Valley Authority	9,90	10,70	-0,80		-0,80
İthalat İhracat Bankası	0,40	1,20	-0,80		-0,80
Federal Emeklilik Maaşı Şirketi	9,80	14,10	-4,30		-4,30
Federal Mevduat Sigorta Şirketi	1,50	10,60	-9,10		-9,10
Diğer Varlıklar	22,70	1,40	21,30		21,30
Toplam	4.609,30	431,90	4.177,40	356,50	4.533,90

Tablo 1.13. 30 Eylül 2017 tarihi itibariyle Amerikan Birleşik Devletleri net pozisyondaki işlemler ve değişlikler tablosu (milyar Amerikan Doları)[12]

	Tahsilatlar	Tahsis Edilen Tahsilatlar	Eliminasyonlar	Konsolide
Gelirler				
Kişisel Gelir vergisi ve Gelir vergisi Stopajı	1.560,10	1.127,80		2.687,90
Kurumlar vergisi	299,10			299,10
Tüketim vergisi	24,70	62,60		87,30
İşsizlik vergisi		44,10		44,10
Gümrük vergisi	33,20			33,20
Emlak ve İntikal vergisi	22,80			22,80
Diğer vergi ve Gelirler	135,90	36,20		172,10
Çeşitli Kazanılan Gelirler	24,00	4,10		28,10
Yerel Yönetimler Arası Faiz		99,60	-99,60	0,00
Toplam Gelir	2.099,80	1.374,40	-99,60	3.374,60
Hükümet İşlemlerinin Net Maliyeti				
Net Maliyet	2.885,80	1.648,20		4.534,00
Yerel Yönetimler Arası Net Maliyet	-8,50	8,50		0,00
Yerel Yönetimler Arası Faiz	99,60		-99,60	0,00
Toplam Net Maliyet	2.976,90	1.656,70	-99,60	4.534,00
Yerel Yönetimler Arası Transferler	-327,10	327,10		0,00
Eşleşlemeyem İşlem ve Bakiyeler (Not 1)	2,60			2,60
Net İşlem Gelir/Gideri	-1.201,60	44,80	0,00	-1.156,80
Dönem Başı Net Pozisyon	-22.671,10	3.374,30		-19.296,80
Bir Önceki Dönem Düzeltmeler	37,10	0,20		37,30
Net İşlem Gelir/Gideri	-1.201,60	44,90		-1.156,70
Dönem Sonu Net Pozisyon	-23.835,60	3.419,40	0,00	-20.416,20

[12] (Department Of The Treasury, 2018)

Tablo 1.14. 30 Eylül 2017 tarihi itibariyle Amerika Birleşik Devletleri net işlem maliyetleri ve bütçe açığı mutabakatı (milyar Amerikan Doları)[13]

	2017	**2016**
Net İşlem Maliyeti	-1.156,70	-1.051,70
Bütçe Açığını Oluşturmayan Net İşletme Sermayesi Bileşenleri		
Bütçe Harcamaları Üzerinden Tahakkuk Esaslı Giderlerin Aşılması		
Federal İşçi ve Emeklilik Ödeneği Tablosu		
Emeklilik ve Tahakkuk Eden Faydalar	180,50	-106,90
Gaziler Taminat ve Mezar Faydaları	313,70	477,70
Emeklilik Sonrası Sağlık ve Tahakkuk Eden Faydalar	5,30	56,80
Diğer Faydalar	-8,80	9,40
Federal İşçi ve Emeklilik Ödeneği Tablosu Ara Toplamı	490,70	437,00
Sigorta ve Garanti Program Yükümlülükleri	15,50	16,70
Çevresel Yükümlülükler	17,90	35,00
Ödenecek Borçlar	8,40	-5,90
Vadesi Gelmil Personel Yardımları	0,60	4,30
Diğer Yükümlülükler	4,50	13,80
Bütçe Harcamaları Üzerinden Tahakkuk Esaslı Giderlerin Aşılması Ara Toplamı	537,60	500,90
Bütçede Yer Almayan Amortize Edilmiş Giderler		
Maddi Duran Varlık Amortisman Gideri	33,60	52,20
Bütçe Harcamalarında Yer Almayan Diğer Giderler		
Maddi Duran Varlık Yenileme	-10,00	-24,90
Yılsonu Kredi Sübvansiyonlarının Yeniden Hesaplanması	28,50	10,40
Bütçe Gelirleri Üzerinden Tahakkuk Esasına Dayanan Gelir Fazlası		
Net Alacaklar	-7,30	-7,30
Net verrgi Alacakları	-2,80	-8,10
Bütçe Gelirlerinde Yer Almayan Diğer Kayıp/Kazançlar		
Devlet Destekli İşletmelere Yapılan Yatırımlar	16,00	-2,30
Mevduat Bakiyesi	11,40	20,30
Bütçe Açığını Oluşturmayan Net İşletme Sermayesi Bileşenleri Ara Toplamı	607,00	541,20
Net İşlem Maliyeti Oluşturmayan Bütçe Açığı Bileşenleri		
Net İşlem Maliyeti Olmayan Bütçe Alacakları		
Kredi Reformu ve Diğer Kredi Faaliyetleri	-25,80	9,50
Net İşlem Maliyeti İçermeyen Bütçe Harcamaları		
Sermaye Varlığı Kazanımları	-78,60	-81,50
Borç ve Tahviller	-8,00	-3,80
Demirbaş ve İlgili Varlıklar	-12,40	6,30
Önceki Kurumların Kredi Reformu Sübvansiyonları Yeniden Değerlemesi Etkisi	-10,40	2,30
Diğer Varlıklar	-2,20	20,20
Net İşlem Maliyeti Oluşturmayan Bütçe Açığı Bileşenleri Ara Toplamı	-137,40	-47,00
Diğer		
Diğer Mutabakatlar	21,40	-29,90
Bütçe Açığı	-665,70	-587,40

[13] (Department Of The Treasury, 2018)

Tablo 1.15. 30 Eylül 2017 tarihinde sona eren dönem için Amerika Birleşik Devletleri bütçe ve faaliyetlerden kaynaklanan nakit değişimi (milyar Amerikan Doları) [14]

	2017	2016
Bütçe Aktivitelerinden Nakit Akışları		
Toplam Bütçe Alacakları	3.314,90	3.266,70
Toplam Bütçe Harcamaları	-3.980,60	-3.854,10
Bütçe Açığı	-665,70	-587,40
Bütçede Nakit Olmayan Harcamaları İçeren Düzeltmeler		
Kamu Tarafından Elde Tutulan Hazine Bonolarına Tahakkuk Eden Faiz	279,30	264,10
Kamu Tarafından Elde Tutulan Hazine Bonolarına Net Amortisman	17,00	8,90
Yılsonu Kredi Sübvansiyonlarının Yeniden Değerlemesi	-18,10	-12,70
Kredi ve Garanti Programları Kapsamında Tahakkuk Eden Sübvansiyonlar	20,30	19,00
Bütçede Nakit Olmayan Harcamaları İçeren Düzeltmeler Ara Toplamı	298,50	279,30
Bütçede Yer Almayan Faaliyetlerden Nakit Akışları		
Bütçede Yer Almayan Faaliyetler		
Kamu Tarafından Tutulan Hazine Menkul Kıymetlerine Ödenen Faiz	-241,60	-244,30
Doğrudan Krediler		
Kredi Ödemeleri	-224,20	-211,50
Kredi Karşılıkları	167,60	122,70
Kredi Garantiler		
Gecikmeli Ödemeler Alacaklar	-106,90	-122,50
Temerrüt Etmiş Kredilerde Masraf ve Geri Ödemeler	120,50	101,90
Çeşitli Yükümlülükler	-1,00	1,10
Mevduat Fonu Borç Bakiyesi	8,90	-9,60
IMF E Borçlar	2,30	0,90
Federal Olmayan Menkul Kıymetlere Yatırımlar	-0,10	3,40
Senyoraj	0,30	0,60
Bütçede Yer Almayan Faaliyetler Ara Topamı	-274,20	-357,30
Parasal İşlemlerden Kaynaklanan Nakit Akışlar		
IMF De Reserv Pozisyonu		1,20
Parasal İşlemlerden Kaynaklanan Nakit Akışlar Ara Toplamı		1,20
Finanstan Kaynaklanan Nakit Akışları		
Kamudan Borçlar	8.703,60	8.390,40
Kamu Tarafından Tutulan Borcun Geri Ödenmesi	-8.226,00	-7.352,20
Tasarruf Edilmemiş Anaparanın Etkisi (Thrift Savings Plan)		-203,20
Kamusal Menkul Kıymetler		0,10
Finanstan Kaynaklanan Nakit Akışları Ara Toplamları	477,60	835,10
Diğer	-32,90	-8,10
Nakit ve Diğer Parasal Varlık Dengesindeki Değişim	-196,70	162,80
Dönem Başı Nakit Mevcudu	467,90	305,10
Dönem Sonu Nakit Mevcudu	271,20	467,90

[14] (Department Of The Treasury, 2018)

Tablo 1.16. 30 Eylül 2017 Tarihi İtibariyle Amerika Birleşik Devletleri Mali tablosu (milyar Amerikan Doları) [15]

	2017	**2016**
Varlıklar		
Nakit ve Diğer Parasal Varlıklar- Not 2	271,20	467,90
Vergi Alacakları-Not 3	143,30	133,20
Net Kredi Alacakları Not 4	1.348,50	1.277,60
Net Demirbaş ve Varlıklar - Not 5	326,70	314,30
Maddi Duran Varlıklar - Not 6	1.034,50	979,50
Borç ve Menkul Kıymetler Not 7	116,20	108,20
Devlet Destekli İşletmelere Yapılan Yatırımlar -Not 8	92,60	108,60
Diğer Varlıklar –Not 9	147,70	145,50
Toplam Varlıklar	3.480,70	3.534,80
İdare Arazisi ve Miras Varlıkları Not 24		
Yükümlülükler		
Borçlar -Not 10	70,80	62,40
Kamu Tarafından Tutlan Federal Borç ve Tahakkuk Eden Faiz -Not 11	14.724,10	14.221,10
Federal İşçi ve Emeklilik Tazminatı -Not 12	7.700,10	7.209,40
Çevre Yükümlülüğü -Not 13	464,50	446,60
Vadesi Gelmiş Personel Yardımları -Not 14	218,80	218,20
Sigorta ve Garanti Yükümlülüğü -Not 15	202,50	187,00
Kredi Garanti Yükümlülüğü -Not 4	42,90	18,20
Diğer Yükümlülükler -Not 16	473,20	468,70
Toplam Yükümlülükler	23.896,90	22.831,60
Gayrinakdi Krediler -Not 18/ ve Taahütler -Not 19		
Net Durum		
Tahsis Edilen Tahsilatlar Tahsilatlar -Not 20	3.419,40	3.374,30
Tahsis Edilen Tahsilatların Dışındaki Tahsilatlar	- 23.835,60	- 22.671,10
Toplam Net Pozisyon	- 20.416,20	- 19.296,80
Net Yükümlülükler ve Net Pozisyon	3.480,70	3.534,80

[15] (Department Of The Treasury, 2018)

1.6.4. Almanya

Almanya'da kamu yönetimi üçe ayrılmaktadır. (Brusca, Chaperchione, Cohen, & Rossi, 2015, p. 93)

Federal Hükümet
Eyaletler (16 eyalet- *Bundeslander*)
Yerel Yönetimler (11.000 den fazla belediye)

Çoğu Avrupa ülkesinde olduğu gibi Almanya'da da mali ihtiyatlılık ön plana çıkmaktadır. Bu bağlamda kanunlara sıkı sıkıya bağlı bir ülkedir. Alman Kamu Finansal Yönetiminde Avrupa'nın genelinde olduğu gibi bütçe kavramı önemli bir yere sahiptir (Brusca, Chaperchione, Cohen, & Rossi, 2015, p. 93) .

2009 yılında bütçe modernizasyonu amacıyla Bütçe İlkeleri Kanunu yenilenmiş, federal ve eyalet seviyesinde hazırlanan bütçelerin uyumlaştırılmaması amaçlanmıştır. 2010 yılının başında bir kurul oluşturulmuştur, bu sayede Alman Devlet Muhasebesinde eyaletler ve federal yapıda asgari düzeyde karşılaştırılabilirlik sağlamak ve devlet tahakkuk muhasebe standartlarının geliştirmesi amaçlanmıştır. (Brusca, Chaperchione, Cohen, & Rossi, 2015, p. 94).

Devlet Tahakkuk Muhasebe Standartları, Alman Muhasebe Standartlarından (German GAAP) ve IPSAS lardan türetilmiştir. (Brusca, Chaperchione, Cohen, & Rossi, 2015, p. 95). Hazırlanan standartlar IPSAS lardan farklılık göstermemektedir. Kurulun dışarıdan bağımsız üyesi bulunmamaktadır.

Bütçe İlkeleri Yasasına göre her eyalet kendi bütçe kanununu, düzenlemelerini, finansal raporlamalarını ve denetimini yapma hakkına sahiptir. (Jones, Lande, & Lüder, A Comparision of budgeting and accounting reforms in the national governments of France , Germany, the UK and the US, 2013) Bu sebeple eyaletlerde hazırlanan bütçe yapıları benzerlik gösterse de uygulanan muhasebe politikaları farklılık göstermektedir. (Brusca, Chaperchione, Cohen, & Rossi, 2015, p. 95). Örneğin Bremen , Hesse ve Hamburg eyaletleri tahakkuk esaslı mali tablo hazırlamakta iken diğer eyaletler halen uyarlanmış nakit esası ve nakit esaslı muhasebe sistemi kullanmaktadır (Brusca, Chaperchione, Cohen, & Rossi, 2015, pp. 94-96).Almanya'daki 13 eyaletin 9'u tahakkuk esaslı muhasebe

yöntemini uygulamakta, diğer 4 eyalet ise halen nakit esaslı muhasebe sistemi kullanmaktadır. (Jones & Lüder, Federal Government of Germany's circumspection concerning accrual budgeting and accounting, 2011)

2018 yılı itibariyle Alman Federal Hükümetinin hazırladığı konsolide bir mali tablo ve raporlama seti bulunmamaktadır. (Eichom, Klein , Merk, & Rahmel, 2020)Eyaletler ve Federal Hükümet mali tablolarını büyük ölçüde halen Kameral Sisteme göre hazırlamaktadır. (Brusca, Chaperchione, Cohen, & Rossi, 2015, p. 96)

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi kullanan eyaletler aşağıdaki tabloları hazırlamaktadır.

- Finansal Durum Tablosu (Statement of Financial Position)
- Finansal Performans Tablosu (Statement of Financial Performance)
- Nakit Akım Tablosu (Cash Flow Statement)
- Dipnotlar (Notes)

Tüm dünya tahakkuk esaslı muhasebe sistemine küresel bir geçiş yapmakta iken Almanya nakit esaslı muhasebe sisteminde ısrar eden gelişmiş ekonomilerden yalnızca bir tanesidir. (Rumney, Nein danke:why Germany is resistant to accrual accounting, 2017). Benze şekilde Norveç, Hollanda, İtalya tam olarak tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş yapamamışlardır.

2017 yılında Alman Federal Mahkemeleri (*Bundesrechnungshof*) yayımladığı raporda tahakkuk esaslı muhasebenin uygulanmasının zorunlu olmaması gerektiğini belirtti. (bundesrechnungshof, 2017). Raporda kurulun, tahakkuk esaslı muhasebeye geçişin sağlayacağı faydanın, tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş için yaratılacak maliyetten büyük olmayacağı görüşünde olduklarını bildirildi. (Rumney, Nein danke:why Germany is resistant to accrual accounting, 2017).

Bundesrechnungshof ayrıca raporda büyük denetim firmalarının tahakkuk esaslı muhasebe uygulamasına geçişte danışmanlık pazarından faydalanmak isteyebileceklerini belirtti. (Wynne, 2018).

Bundesrechnungshof'un bu görüşleri Alman Parlamentosu ve Federal Maliye Bakanlığı tarafından desteklendi. (Wynne, 2018).

Raporda ayrıca muhasebe alanında yapılan bu reformların önemli maliyetler oluştursalar da on yıl ve daha uzun bir sürede ciddi bir faydaya dönüşmediği vurgulanmıştır. (Wynne, 2018).

Almanya'da muhasebe muhasebe sistemi ihtiyatlılık ve bilanço defterinin önemi üzerine kurgulanmıştır. Bu miras Almanya'nın muhasebe kültürünü oluşturmaktadır. Benzer şekilde Hollanda ve Norveç'te de var olan muhasebe kültürü tahakkuk esaslı sistemin tam olarak uygulanmasını engellemektedir. OECD Ulusal Hesaplar Başkanı (Head Of National Accounts of OECD) Peter Vandeven tahakkuk esaslı sisteme geçişte yaşanan bu direncin muhasebe sisteminin yüzyıllardır aynı olmasına ve nakit-bütçe esaslı sisteme dayanmasına bağlamaktadır. (Rumney, Nein danke: why Germany is resistant to accrual accounting, 2017).

1.6.5. Fransa

Hükümet yapısı yerel ve bölgesel olarak iki ana bölümden oluşmaktadır. Yerel yönetimler 36 binin üzerinde belediye ve iki binin üzerinde beldeden oluşmaktadır. Bölgesel yönetimler ise 24 bölge ve 101 departmandan oluşmaktadır.

Bu organizasyon yapısıyla Fransa Avrupa'da en fazla yerel hükümet barındıran ülkedir. (Brusca, Chaperchione, Cohen, & Rossi, 2015, p. 75)

Yerel ve bölgesel hükümetler bütçe, muhasebe, denetim konularında farklı sistemler uygulamaktadır. 2001 yılında yapılan muhasebe reformuyla birlikte 1959 yılından beri uygulamada olan bütçe anayasa tüzüğünde (LOLF - Loi Organique Des Lois De Finances) modernizasyon yapılmıştır. (Brusca, Chaperchione, Cohen, & Rossi, 2015, pp. 75-76)

Yapılan muhasebe reformunda şeffaflık ve güvenilirlik unsurları önem kazanmış, kamu sektörü muhasebesinin işlevi ve organizasyon yapısı değişmiştir. Kontrol kavramının öne çıktığı yeni yapılanma ile birlikte her birime iç kontrol ve bütçe kontrol departmanları oluşturulmuştur. (Brusca, Chaperchione, Cohen, & Rossi, 2015, pp. 75-76)

Eylül 2009'da Fransız Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (Conseil de Normalisation des Comptes Publics , CNOCP) muhasebe standartları yayımlamaya başlamıştır. Kurulun bağımsız üyesi bulunmaktadır. Hazırlanan devlet muhasebe standarları ,özel sektör muhasebe standartlarından, IPSAS'lardan ve IFRS-IAS lardan türetilmiştir. Ancak en çok IPSAS lara atıfta bulunmaktadır.

Fransa hükümetinin sene sonlarında konsolide devlet hesaplarının yayımlandığı bir rapor hazırlamaktadır. (Portal, Lande, Jones, & Lüder, 2012)

Rapor Fransa hükümetinin bilançosu, gelir tablosu, nakit akış tablosunu ve notları içermektedir (Cour des Comptes, 2018). Raporda bütçe bilgileri yer almamaktadır.

1.6.6. İtalya

İtalya'da kamu yönetimi 3 kısımdan oluşmaktadır.

Merkezi
Bölgeler (20 bölge)
Yerel yönetim (110 il ve buna bağlı 8.052 belediye)

İtalya'da geleneksel olarak 3 farklı seviyede muhasebe, denetim ve bütçe işlemleri yürütülmektedir. Yapılan çalışmalarda yeni kamu kültüründen ilham alarak 1990 yılından itibaren çeşitli reformlar yapılsa da uygulamada çok başarılı olmadığı görüşmüştür. (Brusca, Chaperchione, Cohen, & Rossi, 2015, p. 125)

İtalya'da devlet muhasebesi genel olarak merkezi hükümet tarafından düzenlenir. Yıllık bütçenin hazırlanmasından ve raporlanmasından Ekonomi ve Maliye Bakanlığı (The Ministry of Economy and Finance - MEF) sorumludur. (Brusca, Chaperchione, Cohen, & Rossi, 2015, pp. 125-130). MEF içerisinde bulunan Devlet Genel Muhasebe Departmanı (Ragioneria Generale dello Stato – RGS) ise kamu yönetiminin düzenlenmesi, devlet muhasebe standartlarının belirlenmesi konularında hükümete destek olmak amaçlı kurulmuştur.

Devlet Muhasebe Standartlarının belirlenmesinde İç İşleri Bakanlığı güçlü bir etkiye sahiptir.

1999 yılında İç İşleri Bakanlığı muhasebe standartlarının belirlenmesi için Yerel Yönetim Muhasebe ve Finans Observatuarı Birimini (Observatory for Local Government Accounting And Finance) oluşturdu.

Tüm bu yapılanmanın yanı sıra ülkede uygulanan genel kabul görmüş, tüm bölge ve yerel yönetimce uygulanan bir muhasebe sistemi bulunmamaktadır. Merkezi hükümet yapılan reformlardan önce nakit esaslı muhasebe sistemi kullanmakta iken bölgesel hükümetler ise modifiye edilmiş nakit esaslı sistem kullanıyorlardı. Yerel yönetimler ise reformlardan önce ve sonra yönetimsel anlamda etkilenmemişlerdir (Brusca, Chaperchione, Cohen, & Rossi, 2015, pp. 125-130).

2006 yılında yapılan reformları güçlendirmek adına SIOPE (İnformation System For Public Entities' Operations) adında ESA 95 den ilham alınarak hazırlanan bir muhasebe sistemi tüm bölgelere ve yerel yönetimlere tanıtıldı. Amacı Avrupa Birliği ekonomik ve mali taleplerini karşılamak ve devlet muhasebesinde şeffaflık sağlamaktı. 2009 yılında iki yasa çıkartılarak bu uyumlaştırma süreci güçlendirilmek istendi. (Brusca, Chaperchione, Cohen, & Rossi, 2015, pp. 125-140)

2011 yılında kontrol edilen tüm bölgeler, yerel yönetimler ve kamu kurumları için ortak bir muhasebe sistemi sunuldu. Ancak bazı revizyonların dahil edilmesiyle birlikte Ocak 15'de yürürlüğe girdi. (Brusca, Chaperchione, Cohen, & Rossi, 2015, pp. 125-140).

2. BÖLÜM

NAKİT ESASLI FİNANSAL RAPORLAMA - IPSAS 61

Çalışmamızın bu bölümünün tamamı Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) tarafından hazırlanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) 61 Nakit Esaslı Finansal Raporlama standardından alınmıştır. (IPSASB, 2017). IPSASB'ın amacı, yüksek kaliteli kamu sektörü muhasebe standartları hazırlayıp benimsenmesini sağlamak ve böylece tüm dünyada muhasebe uygulama kalitesini ve tutarlılığını arttırmak, kamu sektörünün şeffaflığını ve hesap verebilirliğini sağlamaktır. Kurul, bu amaca ulaşmak için, ulusal, bölgesel ve yerel yönetimler ve ilgili devlet kurumları da dahil olmak üzere kamu sektörü kuruluşları tarafından kullanılmak üzere Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarını belirlemektedir. Kurul, tutarlı ve karşılaştırılabilir finansal bilgiye ulaşılabilmesi için standartların uygulanmasının önemli bir rol oynayacağına inanmaktadır.

IPSAS' ın hükümetler tarafından kabulü uluslararası platformlarda bildirilen mali bilginin karşılaştırılabilirliğini ve kalitesini artıracaktır.

IPSAS' ların kabulü hükümetlerin kendi yasa ve mevzuatlarından feragat etmesi anlamına gelmemektedir. Kuşkusuz hükümetlerin ve ulusal standart belirleyicilerin kendi yargı bölgelerinde finansal raporlama için muhasebe standartları ve yönergeleri oluşturma hakları mevcut kalacaktır. Ancak IPSAS' ların benimsenmesi, uluslararası karşılaştırılabilir finansal bilgiye ulaşılmasını sağlayacaktır.

IPSASB, hükümetleri tahakkuk esaslı muhasebeye göre ilerlemeye ve tahakkuk bazlı hazırlanan IPSAS' ları kullanmaları hususunda teşvik eder. Nakit esaslı muhasebe standardı tahakkuk esasını uygulamaya geçiş sürecinde önerilmektedir.

2.1. Nakit Esaslı Finansal Raporlama Standardı

Nakit Esaslı IPSAS ilk olarak 2003 yılı Ocak ayında yayınlanmıştır. 1 Ocak 2004 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık mali tablolar için geçerli olmuştur. Ancak

daha sonra 2006 yılında bütçe raporları ve dış yardımlarla ilgili ek düzenlemeler ve teşvikler ile güncellenmiştir.

2017 yılında ise konsolidasyon, dış yardım ve üçüncü taraf ödemeleri konularında daha kapsamlı bir düzenleme ile IPSAS 61 ismi ile tekrar yayımlanmıştır ve daha önce yayınlanmış olan 2007 Standardının yerine geçmiştir. Konsolide mali tablolar ve üçüncü taraf ödemelerine ilişkin bilgilerin açıklanması ve 2007 Standardının 1. Bölümünde yer alan dış yardımlar konuları revize edilmiştir. Bu konuların bazıları Standardın 2. Bölümünde teşvikler olarak yer almaktadır. Bu Standart ayrıca, Kamu Sektörü Kurumları için Genel Amaçlı Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (Kavramsal Çerçeve) ve hâlihazırda söz konusu olan ilgili IPSAS ile uyumlu hale getirilmek üzere değiştirilmiştir.

"Temizlik" başlığı altında bir takım değişiklikler sınıflandırılmıştır. Temizlik işleminin bir parçası olarak, revize edilen Nakit Esaslı IPSAS (2017):

a. Devlet kurumu tanımını ve açıklaması silinmiştir. IPSAS'ın uygulanmak üzere tasarlandığı kamu sektörü kuruluşlarının özellikleri belirlenmiştir.
b. Finansal raporlamanın amaçlarını ve genel amaçlı mali tablolarda yer alan bilgilerin nitel özelliklerinin tanımlanması, açıklanması ve bu bilgiler üzerindeki yaygın kısıtlamaların ve genel amaçlı mali tabloların kullanıcılarının Kavramsal Çerçeve Açıklamalarını daha iyi yansıtması için güncellemeler yapılmıştır. Tahakkuk esaslı IPSAS'a dahil edilmek üzere benzer değişiklikler geliştirilmektedir; ve
c. IPSAS 3, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalardaki benzer gereklilikleri daha iyi yansıtacak şekilde Standart ve geçiş düzenlemelerinin geçerli uygulama şartlarını değiştirilmiştir.

Revize Edilmiş Nakit Esaslı IPSAS (2017), tahakkuk esaslı IPSAS' a geçişte hükümetleri ve diğer kamu sektörü kuruluşlarını uygulamada kolaylık sağlamak için 2. Bölümdeki teşviklere yönelik düzenlemeler yapar. Bu iyileştirmeler şunları içerir:

a) Tahakkuk esaslı IPSAS' a aykırı olmayan güncellenmiş tanım ve teşvikleri

b) İlk kez benimsenmesinden itibaren 3 yıllık bir süre için tahakkuk eden IPSAS' ın gerekliliklerine uyulmasını sağlamak için IPSAS 33, Tahakkuk Esasları Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları'nın (IPSAS) İlk Kez Kabulü rolünü özetlemek.

Tahakkuk esaslı IPSAS, olağanüstü durumlardan kaynaklanan kalemlerin açıklanmasını gerektirmez, teşvik etmez veya yasaklamaz. Bu değişiklikler, bu Standardın 2. Bölümünde tahakkuk eden IPSAS ile uyumlu hale getirilmiştir.

IPSASB'nin 2014'teki strateji danışmanlığı, yayımlanan Nakit Esaslı IPSAS ı, sınırlı olarak uygulanmasına rağmen, tahakkuk esasına geçişin benimsenmesinde güçlü bir destek olarak görmektedir. Bu sebeple yenilenen standartta Tahakkuk esaslı IPSAS'ın benimsenmesinin önündeki engelleri ortadan kaldırmak için gerekli revizyonlar yapmıştır. Ayrıca finansal raporlamanın tahakkuk esasına geçiş yapan kuruluşlar için IPSASB Çalışma 14 Tahakkuk Esasları'na Geçiş:Kamu Sektörü Kurumları için Rehberlik (Üçüncü Baskı Ocak 2011) 'e standardının uygulanması teşvik edilir.

2017 yılında revize edilerek tekrar sunulan Nakit Esaslı IPSAS (2017), bazı durumlarda tahakkuk esaslı raporlamadan farklılık gösterebilir. 2003 yılında Nakit Esaslı Finansal Raporlama Standardı IPSAS'ının yayınlanmasından bu yana, tahakkuk esaslı IPSAS'larda da güncellemeler yapıldı ve bazıları geri çekildi ya da değiştirildi.

2.2. Standardın Yapısı

Standart iki bölümden oluşur.

Birinci bölüm zorunludur. Nakit esaslı muhasebeye göre mali tablolar hazırlayan tüm kamu kuruluşları için geçerli olan şartları ortaya koymaktadır. Nakit esaslı muhasebenin tanımını, mali tablolarda ve dipnotlarda yer alan bilgilerin içeriklerini belirler ve bir takım spesifik raporlama konuları ile ilgilenir. Standardın bu bölümündeki gereklilikler, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standardına uygun raporlama yapan tüm kamu kurumları tarafından yerine getirilmelidir.

İkinci bölüm zorunlu değildir. Bir kamu kurumunun mali tablolarının hesap verilebilirlik ve şeffaflık açısından kullanışlılığını arttırmak ve finansal raporlamanın

tahakkuk esasına geçişini kolaylaştırmak için gereken muhasebe politikaları ve açıklamaları tanımlamaktadır.

2.3. Standardın Amacı

Standardın amacı, genel amaçlı mali tabloların nakit esasına göre sunulma biçimini belirlemek, kullanıcılara hesap verilebilirlik ve finansal karar verme konularında yararlı bilgilerin sunulmasını sağlamaktır.

IPSASB, finansal raporlama amaçlarının tahakkuk esaslı IPSAS' ının benimsenmesiyle en iyi sonuca ulaşabileceği görüşündedir ve hükümetleri ve diğer kamu kurumlarını tahakkuk esaslı IPSAS' ın gerekliliklerine uygun mali tablolar sunmaya teşvik etmektedir. Bununla birlikte, IPSASB bazı yargı bölgelerinde bu amaca ulaşmak için bir geçiş sürecinin gerekli olabileceği görüşündedir. Bu sebeple Nakit Esaslı IPSAS, finansal raporlamanın tahakkuk esasına geçiş ve tahakkuk IPSAS' ın kabul edilmesine yardımcı olmak için bir ara adım olarak geliştirilmiştir. Kendi başına bir amaç olarak tasarlanmamıştır. Standardın 2. Bölümünde teşvik edilen açıklamaların rolü kurumların finansal raporlamanın tahakkuk esasına geçişini ve tahakkuk IPSAS' ı kabul etmesini desteklemektir.

2.4. Standardın Kapsamı

IPSAS, aşağıdaki üç kriterleri taşıyan tüm kamu kurumlarına uygulanmak üzere tasarlanmıştır:

i. Halka fayda sağlamak ve / veya gelir ve kaynakları yeniden dağıtmak için hizmetlerin sunulmasından sorumlu olan;
ii. Faaliyetlerini doğrudan veya dolaylı olarak, vergiler ve / veya diğer düzeydeki , sosyal katkı, borç veya ücretlerden devirler yoluyla finanse eden;
iii. Kâr elde etme amacı olmayan.

Bu standartta tanımlandığı üzere nakit esasına göre mali tablo hazırlayan ve sunan bir kamu sektörü işletmesi, bu standardın birinci bölümünün şartlarını yıllık mali tablolarında uygulamalıdır.

Mali tablolar öncelikle, hizmet alıcılarının ve kaynak sağlayıcıların bilgi gereksinimlerine yanıt vermek için geliştirilmiştir. Hizmet alıcıları, kaynak sağlayıcıları ve onların temsilcileri arasında vatandaşlar, vergi mükellefleri, meclis üyeleri (veya benzeri organlar) ve parlamento üyeleri (veya benzeri bir temsilci organı), borç verenler ve kaynak sağlayan diğer kişiler bulunmaktadır. Hesap verebilirlik ve karar verme amaçları için hizmet alıcılarının ve kaynak sağlayıcıların bilgi ihtiyaçlarına cevap vermek üzere hazırlanan mali tablolar, üçüncü taraflara da yararlı bilgiler sağlayabilir. (Yanık, 1999)

2.5. Mali Tabloların Amacı Kapsamı ve Mali Tablolara İlişkin Kurallar

IPSAS 61 Nakit Esaslı Finansal Raporlama Standardında tam bir mali tablolar seti tanımlamamıştır. Standart tahakkuk esaslı muhasebeye geçişte bir ara adım olarak tanımlandığından, nakit akış tabloları ve tahakkuk esaslı bilgilerin sunumuna ilişkin genel kurallara yer verilmiştir.

2.5.1. Mali tabloların amacı

Mali tabloların amacı kullanıcılara ihtiyaç duyulan finansal bilgiyi sağlamaktır. İhtiyaç duyulan finansal bilgi kamu sektörü ve özel sektörde birbirinden farklılık göstermektedir.

2.5.2. Mali tabloların kapsamı

IPSAS 61, kurumların bireysel mali tablolarına , konsolide mali tablolarına ve birden fazla kontrol edilen kurumların mali tablolarına da aynı şekilde uygulanır. Raporlama sonunda raporlama yapan işletme tarafından ;

- Nakit Girişler Tablosu
- Nakit Ödemeler Tablosu
- Karşılaştırmalı Bütçe Tablosu

hazırlamalıdır.

Rapor dipnotları , nakit işlemler ile ilgili detaylar; kontrol edilen nakit, borçlanma tabloları, ve muhasebe politikalarını içermelidir.

Bu Standart sadece mali tablolara uygulanır ; yıllık raporda veya başka bir belgede sunulan diğer bilgiler için geçerli değildir.

Standartta mali tabloların her bir unsuru açıkça tanımlanmıştır. Ek olarak, aşağıdaki bilgiler, sunulan bilgilerin doğru bir şekilde anlaşılması için belirtilmesi gereklidir.

a. Raporlayan kurumun adı veya diğer kimlik bilgileri;
b. Mali tabloların bireysel ya da konsolide olması ;
c. Mali tabloların kapsadığı raporlama dönemi veya süresi, hangisi mali tabloların ilgili bileşenine uygun olduğu;
d. Sunum para birimi; ve
e. Mali tablolardaki rakamların sunumunda kullanılan hassasiyet seviyesi.

Mali tablolar genellikle bin veya milyon üzerinden bilgi sunarak daha anlaşılır hale getirilir.

Muhasebede nakit esası, işlemleri ve olayları yalnızca nakit olarak (nakit benzerleri dahil) alındığında veya işletme tarafından nakit ödenmesi durumunda muhasebeleştirilmesi demektir. Nakit bazda hazırlanan mali tablolar, okuyuculara, dönem içerisinde ortaya çıkan nakit kaynakları, nakit harcamaları ve nakit değerlerini raporlama tarihinde vermektedir. Mali tablolardaki ölçüm nakit mevcudu ve orada meydana gelen değişikliklere odaklıdır. Mali tablolara ilişkin dipnotlar, borçlar, alacaklar, yatırımlar ve maddi duran varlıklar gibi bazı nakit dışı varlıklarla ilgili ek bilgi sağlayabilir.

a) Nakit benzeri değerler

Yatırım amaçlı olarak değil, kısa vadeli nakit taahhütlerini yerine getirmek amacıyla tutulmaktadır. Bir yatırımın nakit olarak nitelendirilebilmesi için, bilinen bir nakit paraya çevrilebilir olması ve çevrimde önemli bir değer değişikliği riski taşımaması gerekir. Bu nedenle, bir yatırım, kısa bir vadede, örneğin, satın alma tarihinden itibaren üç ay veya daha kısa bir sürede nakde çevrilebiliyor ise nakit benzeri olarak kabul edilir. Banka kredilerinin genellikle nakit akışını sağladığı düşünülmektedir. Bununla birlikte, bazı ülkelerde, talep üzerine geri ödenebilir banka kredileri bir işletmenin nakit yönetiminin ayrılmaz bir parçasını oluşturur. Bu bağlamda, banka kredileri nakit bileşeni olarak dahil

edilmiştir. Nakit akışları, nakdi oluşturan kalemler arasındaki hareketleri hariç tutar; çünkü bu bileşenler kontrol edilen nakitteki artış veya azalış oluşturmamaktadır.

b) Raporlama Yapan Kuruluş Tarafından Kontrol Edilen Nakit

Kuruluşun, işletme hedeflerini finanse etmek, sermaye varlıklarını elde etmek veya borcunu ödemek için kullanabileceği, bir kurum tarafından tahsil edilen nakit, işletmenin kontrolünde kabul edilir. Bir kuruluşun banka hesabında tutulan miktarlar, o işletmenin kontrolünde kabul edilir. Bazı durumlarda, bir devlet kuruluşu nakitlerini devlet adına toplayan (veya başka bir işletme), konsolide bir ciroya veya başka bir genel devlet hesabına aktarması için önce başka bir kurumun hesabına aktarabilir.

2.5.3. Genel amaçlı mali tablolar

Bu Standardın 1. bölümünde, genel amaçlı mali tablolarda yer alan bilgilerin nitel özelliklerine uygun bilgi sağlaması amaçlanmıştır. Standardın bu bölümü tanımlanan genel amaçlı finansal raporların nitel özelliklerini ve kısıtlamalarını özetlemektedir

2.5.3.1. Genel amaçlı mali tablolara dahil edilen bilgilerin niteliksel özellikleri

Genel amaçlı mali tabloların niteliksel özelliklerin ve kısıtlamaların tam bir açıklaması için, okuyucular IPSAS tarafından yayımlanmış olan "Kamu Sektörü Kurumlarının Genel Amaçlı Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevesine" başvurmalıdır.

Niteliksel özellikler, mali tablolarda sunulan bilgileri kullanıcılara fayda sağlayan ve finansal raporlama hedeflerine ulaşılmasını destekleyen özelliklerdir. Finansal raporlamanın amacı, hesap verebilirlik ve karar verme amaçları için yararlı bilgiler sağlamaktır. Niteliksel özellikler anlaşılabilirlik, zamanında sunum, karşılaştırılabilirlik ve doğrulanabilirliktir. Mali tablolarda yer alan bilgiler üzerindeki yaygın kısıtlamalar, önemlilik, maliyet-fayda ve niteliksel özellikler arasında uygun bir dengenin sağlanmasıdır.

2.5.3.1.1. Anlaşılabilirlik

Anlaşılabilirlik, kullanıcıların anlamını kavramalarını sağlayan bilgi kalitesidir. Kamu sektörü kuruluşlarının Genel Amaçlı Mali tabloları (mali tablolar), kullanıcıların

ihtiyaçları doğrultusunda kullanıcıların ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde bilgi sunmalıdır. Kullanıcıların, kuruluşun faaliyetleri hakkında makul bir bilgiye sahip olduğu ve bilgiyi incelemeye istekli oldukları varsayılır.

Sunulan bilginin açık ve öz olması kullanıcının kolay anlaması açısından önemlidir. Ancak karmaşık konular hakkında bilgi, yalnızca belirli kullanıcıların yardım almadan anlaması çok zor olabileceği gerekçesiyle mali tablolardan çıkarılmamalıdır.

2.5.3.1.2. İlgi seviyesi

Bilgi finansal raporlama hedeflerine ulaşmada bir fark yaratabiliyorsa, önemli kabul edilir. Bilgi, doğrulayıcı değeri, öngörü değeri veya her ikisi birden olduğunda farklılık yaratabilir.

2.5.3.1.3. Güvenilir olma

Bilginin finansal raporlamada yararlı olması için, temsil ettiği ekonomik camiada ve diğer olgularda güvenilir olmalıdır. Bilgi , tarafsız olduğunda ve maddi hatadan arınmış olduğunda güvenilir bilgi elde edilir.

2.5.3.1.4. Karşılaştırılabilirlik

Mali tablolardaki bilgiler, iki temel grubu arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebildiklerinde karşılaştırılabilir. Karşılaştırılabilirlik, tek bir bilgi kaleminin niteliği değil, iki veya daha fazla bilgi unsuru arasındaki ilişkilerin kalitesidir.

Karşılaştırılabilirlik aşağıdakiler için geçerlidir:

i. Farklı kuruluşların mali tablolarının karşılaştırılması; ve
ii. Zaman içinde aynı varlığın mali tablolarının karşılaştırılması.

Karşılaştırılabilirlik özelliklerinin önemli bir etkisi, kullanıcıların mali tabloların hazırlanmasında kullanılan politikalar, bu politikalardaki değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri konusunda bilgilendirilmeleri gerektiğidir.

Kullanıcılar, bir işletmenin zaman içindeki performansını karşılaştırmak istediklerinden, mali tabloların önceki dönemlere ait bilgileri göstermesi önemlidir.

2.5.3.1.5. Zamanındalık

Zamanındalık, kullanıcılara hesap verebilirlik ve karar verme amaçları için yararlı olma kapasitesini kaybetmeden önce mevcut olan bilgileri sağlamak anlamına gelir. İlgili bilgilerin uygun şekilde sunulması, hesap verebilirliğin değerlendirilmesinde ve yapılması gereken kararları bilgilendirme ve etkileme kapasitesinde girdi olarak yararlılığını artırabilir. Zamanındalıktaki bir eksiklik, bilgiyi daha az kullanışlı hale getirebilir.

2.5.3.1.6. Doğrulanabilirlik

Doğrulanabilirlik, kullanıcılara mali tablolardaki bilgilerin, temsil etmek istediği ekonomik ve diğer olguları güvenilir şekilde temsil etmesidir. Desteklenebilirlik bazen açıklayıcı bilgiler ve mali tablolarda açıklanan muhtemel finansal ve finansal olmayan niceliksel bilgiler açısından uygulandığında bu niteliği tanımlamak için kullanılır. Doğrulanabilirlik ya da desteklenebilirlik olarak adlandırılırsa, karakteristik, farklı bir bilgili ve bağımsız gözlemcinin, tam bir anlaşma olmamasına rağmen, genel mutabakata varabileceğini ima eder:

i. Bilgi, maddi hata ya da önyargı olmaksızın temsil ettiği iddia ettiği ekonomik ve diğer olguları temsil eder; veya
ii. Uygun bir tanıma, ölçüm veya temsil yöntemi, malzeme hatası veya yanlılık olmadan uygulandı.

2.5.3.2. Genel amaçlı mali tablolara dahil olan bilgilerin kısıtlılıkları

Genel amaçlı finansal tabloların bazı kısıtlamaları öngörülmüştür. Bunlar önemlilik seviyesi, fayda maliyet arasındaki denge, ve nitel özellikler arasındaki denge olarak sıralanmıştır.

2.5.3.2.1. Önemlilik

Mali tablolar çok sayıda bilgiyi kendi içlerinde bir sınıflamaya tabi tutarak sunmaktadır. Bu sunumda bazı bilgiler nitelikleri ve işlevleri gereği finansal tablolarda ayrı bir sınıflama açılacak ölçüde önemli kabul edilmeyebilir. Bilginin önemlilik seviyesi göz önünde bulundururken, ihmal veya yanlış beyanın işletme tarafından hesap verme sorumluluğunu veya kullanıcıların söz konusu raporlama dönemi için hazırlanan mali tabloları temelinde aldığı kararları etkileyebiliyorsa, bu durum önemli kabul edilir.

Önemlilik, her bir varlığın belirli koşullarında değerlendirilen maddenin niteliğine ve miktarına bağlı olarak değişebilir..

2.5.3.2.2. Fayda ve maliyet arasında denge

Fayda ve maliyet arasındaki denge yaygın bir kısıtlamadır. Bilgi sağlanmanın faydalarının ilgili maliyetleri haklı gösterip göstermediğinin değerlendirilmesi genellikle bir karar meselesidir, çünkü mali tablolarda yer alan bilgilerin tüm maliyetlerini ve tüm faydalarını tanımlamak ve / veya ölçmek genellikle mümkün değildir.

Bilgi sağlama maliyetleri arasında, bilgiyi toplama ve işleme maliyetleri, bunu doğrulama maliyetleri ve / veya bunu destekleyen varsayımlar ve metodolojiler ve bunların yayılma maliyetleri yer almaktadır.

Mali tablo hazırlanması, bilgi sağlama çabalarının çoğunu tüketmektedir. Ancak, hizmet alıcıları ve kaynak sağlayıcılar sonuç olarak bu çabaların maliyetini üstlenmek isterler çünkü kullanıcılar için mali tabloların sağladığı bilgiler önemlidir ve bu bilgilerin çoğundan yararlanırlar. Ancak, mali tablolar için hazırlanan bilgiler ayrıca yönetim tarafından içsel olarak da kullanılabilir ve yönetim tarafından da karar verme amaçları için faydalı olabilir.

IPSAS'ın geliştirilmesinde, IPSASB, hazırlayıcılardan, kullanıcılardan, akademisyenlerden , önerilen gereksinimlerin faydaları ve maliyetlerinin beklenen niteliği ile ilgili bilgileri dikkate almıştır. Mali tabloların hesap verebilirlik ve karar verme amaçları için faydalı olan bilgilerin sunulması ve nitel özelliklerin yerine getirilmesiyle sonuçlanacak açıklama ve diğer şartlar, IPSAS tarafından, bu açıklamalara ve diğer şartlara uygunluğun faydaları, IPSASB tarafından değerlendirildiğinde belirlenir.

2.5.3.2.3. Nitel özellikleri arasında denge

Niteliksel özellikler bilginin yararlılığı katkıda bulunmak için vardır. Bazı durumlarda, finansal raporlama hedeflerine ulaşmak için niteliksel özellikler arasında dengeleme veya takas yapılması gerekli olabilir. Her durumda nitel özelliklerin göreceli önemi, profesyonel bir yargı meselesidir. Amaç, finansal raporlama hedeflerini karşılamak için özellikler arasında uygun bir dengeyi sağlamaktır.

2.5.4. Mali tablolara ilişkin genel kurallar

Standardın bu bölümünde hazırlanacak olan mali tablolara ilişkin genel kurallar belirlenmiştir. Genel kurallar aşağıdaki başlıklarda sıralanmıştır.

a) Sınıflandırma,
b) Net bazlı raporlama
c) Mali tabloların raporlama sıklığı
d) Sunumun tutarlılığı
e) Karşılaştırmalı bilgi

A) Sınıflandırma

IPSAS 61 standardı açıklanacak toplam nakit giriş ve ödemelerin alt sınıflandırmaları konusunu detaylı olarak ele almıştır. Burada muhasebede nakit esasına göre finansal raporlamanın amaçları ve nitel özellikleri uygulanacaktır. Standardın içerisinde yer alan Ek 4, genel amaçlı mali raporlarda yer alan bilgilerin nitel özelliklerini özetler. Toplam nakit girişler; örneğin, vergilendirme veya ödenekten nakit girişleri ayrı ayrı tespit etmek üzere sınıflandırılabilir; ya da bağışlar; krediler; maddi duran varlıkların elden çıkarılması; ve diğer devam eden hizmet sunumu ve ticaret faaliyetleri gibi. Toplam nakit ödemeler; örneğin aşağıdakilerle ilgili nakit ödemeleri ayrı ayrı tanımlayacak şekilde sınıflandırılabilir: kurucu ya da diğer hükümetler ya da kuruluşlara yapılan transferler de dahil olmak üzere devam eden hizmet faaliyetleri; borç azaltma programları; maddi duran varlık alımları; ve herhangi bir ticaret faaliyeti. Alternatif sunumlar da mümkündür, örneğin, toplam nakit girişleri kaynağına göre sınıflandırılabilir ve nakit ödemeler, ödemelerin niteliğine veya varlığın içindeki fonksiyon veya programa göre gerekçe gösterilerek alt sınıflandırılabilir.

Mali tablolar, niteliklerine veya işlevlerine göre gruplar halinde toplanarak yapılandırılan çok miktarda işlemlerden oluşmaktadır. Toplama ve sınıflandırma sürecinin son aşaması, mali tabloların ve dipnotların, satır öğelerini oluşturan özet ve sınıflandırılmış verilerin sunulmasıdır. Bir satır öğesi, önemlilik seviyesinde değilse, diğer maddelerle mali tablolarda ya da notlarda bir araya toplanır ve sunulur. Mali tablolarda ayrı sunumlar yapmak için yeterli olmayan bir kalem mahiyeti gereği önemliyse yine de dipnotlarda ayrı ayrı sunulması gerekir.

Kurumlar nakit ödemeleri, kontrollerindeki nakit ödemeleri ve nakit değeri taşıyan diğer ödemeleri ; muhasebe ilkeleri ve açıklayıcı notları göstererek, gerçekleşen tutarı ayrı bir ek mali tablo olarak ya da bütçe sütunu olarak karşılaştırmalı olarak sunması gerekir. Bütçe ve mali tablolar karşılaştırılabilir bir esasla hazırlanmadığında, bütçe ile gerçekleşen tutarlar arasında ayrı bir açıklama sunulmalıdır.

IPSAS 61 kapsamında raporlama yapan kuruluşlar, nakit esaslı muhasebe kapsamında tanınmayan kalemler hakkında sıklıkla bilgi toplamaktadır. Bu kalemler alacaklar, borçlar, diğer yükümlülükler, nakit dışı varlıklar ve tahakkuk eden gelir ve giderler; taahhütler ve şarta yükümlülükler; ve performans göstergeleri ve hizmet teslim hedeflerine ulaşım kalemleridir.

Standarda uygun olarak mali tablolar hazırlayan kurumlar, kullanıcılara yararlı olacağını düşündüğü bilgileri mali tablo notlarına açıklayabilir. Bu tür açıklamaların yapıldığı yerlerde tanımlanmalar kolay anlaşılabilir olması gerekir. Standardın 2. Bölümü, nakit dışı varlık ve yükümlülüklerle ilgili bilgilerin dahil edilmesini ve bütçeyle genel amaçlı mali tablolarda karşılaştırılmasını teşvik eder.

Standardın 2. Bölümü, raporlama döneminde alınan dış yardım ve diğer yardımlarla ilgili bazı bilgilerin ve rapor edilmemiş olan dış yardımların tutarının ve raporlama döneminde mevcut olan diğer yardımların nasıl açıklanacağını anlatır. Gelişmekte olan ekonomilerdeki pek çok kamu sektörü raporlama birimi için, nakit olarak alınan dış yardım ve diğer yardımların miktarını belirlemek için nakit girişlerinin ve ödemeler tablosunda sınıflandırılması ve bu yardımın kullanılması hesap verebilirlik ve karar verme amaçları için büyük önem taşımaktadır.

Girişlerin alt sınıflandırması, ilgili miktarların büyüklüğüne, niteliğine ve işlevine bağlıdır. Aşağıdaki giriş sınıflandırmaları varlığın özü ile ilgili bilgilerin sunumunda önemlidir.

a) Vergilendirme girişleri (bunlar daha sonra vergiler türleri olarak sınıflandırılabilir);
b) Ücretler, para cezaları, cezalar ve lisanslardan alınan girişler;

c) Malların ve hizmetlerin satışından ve kullanıcı ücretlerinden (bunlar, takas işlemleri olarak sınıflandırıldığı durumlarda);
d) Hibe, transfer veya bütçe ödeneklerinden (muhtemelen kaynak olarak sınıflandırılmış) alınan nakit girişler ; ve
e) Faiz ve temettülerden alacaklar.

Raporlama yapan kurumların maliyetlerini , ödeme kalemlerini ve geri ödemelerini vurgulamak için alt sınıflandırma yapılır. Ödemelerin özü ve işleve göre sınıflandırılması standardın 1. ve 2. bölümlerinde yer almakmıştır.

B) Net bazlı raporlama

Standart, bazı istisnai durumlar haricinde, nakit giriş, ödeme ve bakiyelerin brüt olarak raporlanmasını gerektirmektedir.

Hükümetler , devlet daireleri ve diğer devlet kurumları hem işlemlerini yönetebilir hem de başkaları adına aracı olarak hareket edebilir. Yönetilen işlemler ve aracılık işlemleri, başka bir kuruluş adına gelirlerin toplanmasını, fonların uygun kullanıcılara devredilmesini veya kurucuların adına paraların saklanmasını kapsayabilir. Bu tür etkinliklere örnek olarak şunlar verilebilir:

a. Vergi yasaları gereği olarak bir kısmı kendi kullanımı için devlet tarafından toplanan vergiler;
b. Bir finansal kuruluşun vadesiz mevduatlarının kabulü ve geri ödenmesi;
c. Bir yatırım veya aracı kuruluş tarafından müşteriler için tutulan fonlar;
d. Mülk sahipleri adına toplanan ve ödenen kiralar;
e. Bir hükümet departmanı tarafından mevzuata veya diğer hükümet yetkililerine uygun olarak üçüncü taraflara devredilen bakiyeler ve
f. Devlet harcamalarının yönetiminde merkezi bir kurum tarafından yönetilen fonlar gibi

Bu tip durumlarda, kuruluşun başkaları için aracı olarak aldığı nakit, nihai alıcıların emanet hesaplarına ya da doğrudan banka hesabına yatırılacaktır. Bu durumda kurum, aldığı nakit parayı kontrol etmeyecek ve bu nakit akışları, kurumun nakit giriş, nakit ödeme veya nakit bakiyelerinin bir parçası olmayacaktır. Ancak, diğer durumlarda alınan

nakit, aracı olarak hareket eden kuruluş tarafından kontrol edilen banka hesaplarına yatırılırsa ve bu nakdin alınması ve transferi, nakit girişleri ve kuruluşun ödemelerinde bildirilir.

Bu işlemlerin brüt olarak muhasebeleştirilmesi, bazı hükümetlerin ve devlet kuruluşlarının mali tablolarının, işletmenin kendi faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişleri ve nakit ödemeleri hakkında bilgi verme yeteneğini zayıflatabilir. Buna göre, bu Standart, nakit girişlerinin ve nakit ödemelerinin net olarak raporlanmasını ve ödenmesini teşvik eder.

C) Mali tabloların raporlama sıklığı

Genel amaçlı mali tablolar en az yılda bir kez sunulur. İstisnai durumlarda, kurumların rapor tarihi değiştiğinde ve yıllık mali tablolar bir yıldan uzun veya bir yıldan kısa bir süre için sunulduğunda, işletme mali tabloların kapsadığı süreye ek olarak raporlama yapabilir.

Raporlama tarihi, mali tabloların ilgili olduğu raporlama döneminin son günüdür. İstisnai durumlarda, bir işletmenin raporlama tarihini, örneğin raporlama döngüsünü bütçe döngüsüyle daha yakın bir şekilde hizalaması için değiştirmesi gerekebilir. Bu durumda, raporlama tarihindeki değişikliğin nedeninin açıklanması ve eğer cari dönem ve önceki dönem tutarları karşılaştırılabilir sunulmadıysa kullanıcılara raporda bu durum sebepleriyle açıkça belirtilmesi önemlidir.

Mali tablolar, raporlama tarihinden sonra makul bir süre içinde kullanıcılara sunulmadığı takdirde değer düşüklüğüne uğrar. Bu sebeple kurumlar, mali tablolarını raporlama tarihinden itibaren altı ay içinde yayınlayacak bir durumda olmalıdır, ancak genel itibariyle üç ay içerisinde sunulması tavsiye edilmektedir.

Kurum, mali tabloların onaylanması için yetkilendirildiği tarihi ve bu yetkiyi veren kişi ve kurumu açıklamakla yükümlüdür.

D) Tutarlılık

Rapor düzenlemelerinde önemli yapılandırma gerektirecek durumlarda ; mevcut bir devlet kuruluşunun yeniden oluşturulması veya feshedilmesi; önemli bir satın alma veya

elden çıkarma gibi durumlarda; işletme mali tablolarının genel sunumunu gözden geçirmeli, nakit giriş ve ödemeler tablosunda veya diğer bireysel mali tablolarında bu durumların açıklaması gerekmektedir. Örneğin, hükümetin en önemli kuruluşlarından birini temsil eden bir devlet tasarruf bankasını, esas olarak idari ve politika danışmanlığı hizmetleri yürüten bir diğer kuruluşla birlikte elden çıkarabilir. Bu durumda, mali tablolarda finans kuruluşunu hükümetin ana faaliyeti olarak tanımlamak uygun görünmemektedir.

Mali tablolarda raporlanan tutar ile ilgili bir hata ortaya çıktığında, kurum, mali tablo dipnotlarında aşağıdaki bilgileri açıklar:

a. Hatanın niteliği;
b. Düzeltme miktarı; ve
c. Karşılaştırmalı bilgilerin yeniden düzenlenmiş olması ya da bunun mümkün olmaması.

Cari dönemde tespit edilen hatalar, mali tabloların yayımlanmasından önce düzeltilmelidir. Cari dönemde bir veya daha fazla döneme ait mali tabloda hatalar tespit edilebilir. Matematiksel hatalar, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki hatalar, olayların yanlış yorumlanması, sahtecilik gibi hatalar tespit edilebilir. Bir önceki döneme ilişkin bir hata tespit edildiğinde, önceki dönem hatalarını düzeltmek amacıyla nakit açılış bakiyesi düzeltilmekte ve önceki dönemlere ait karşılaştırmalı bilgiler dahil olmak üzere mali tablolar, cari dönemde düzeltilmiş olarak gösterilmelidir. Hatanın açıklaması ve ayarlanması notlara eklenmelidir.

E) Karşılaştırmalı bilgi

Bu standardın bir hükmü izin vermediği veya başka bir şekilde gerektirmediği sürece, standarda belirtilen tüm sayısal bilgiler önceki döneme ilişkin karşılaştırmalı olarak açıklanır.

Bu Standart, nakit girişlerin ve ödemelerin bildirimini dipnotlarda yapılmasını zorunlu kılar. Bu durum Ek mali tabloların hazırlanmasını engellemez. Standardın 2. Bölümü, bazı ek açıklamaları teşvik etmektedir. Mali tabloların, nakit giriş ve ödemeler

tablosuna ek olarak Standardın 2. Bölümü tarafından teşvik edilen açıklamaların yapılması, karşılaştırmalı bilgilerin açıklanması da teşvik edilir.

Bazı durumlarda, önceki dönem mali tablolarında yer alan bilgiler, cari dönemde ilgili olmaya devam etmektedir. Örneğin, son raporlama tarihinde belirsiz olan ve henüz çözülmeyen bir hukuki uyuşmazlığın detayları cari dönemde açıklanabilir. Kullanıcılara , son raporlama tarihinde belirsizliğin mevcut olduğunu ve belirsizliklerin giderilmesi için çalışmalar yapıldığı bildirilmelidir.

Mali tablolarda açıklanması zorunlu kalemlerin sunumu veya sınıflandırması değiştirildiğinde, kurum cari dönemle karşılaştırılabilirliği sağlamak için, yeniden sınıflandırmanın nedeni açıklamalıdır. Karşılaştırmalı tutarların yeniden sınıflandırılması mümkün olmadığında, kurum bu durumun nedenini açıklamalı ve tutarların yeniden sınıflandırılması için yapılacak değişikliklerin niteliğini açıklamalıdır.

2.6. Mali Tabloların Yapı ve İçeriği

Nakit esaslı muhasebe uygulayan kurumlar tahakkuk esaslı mali tabloları başlangıç aşamasında hazırlayıp sunamayacaklarından hazırlanan tablolar ve dipnotlar nakit ve nakit esaslı unsurları içerecektir. Bu sebeple standart nakit giriş ve ödemeler tablosunun yanı sıra nakit akışını etkileyen fon giriş çıkışlarının açıklamasını teşvik etmektedir.

2.6.1. Nakit akım tabloları

Nakit Akış Tablolarında hükümetlerin ve kurumların bir dönem içerisindeki tüm nakit hareketleri yer almaktadır. Bu nakit akışları finansman faaliyetlerinden, yatırım faaliyetlerinden ya da işletme faaliyetlerinden oluşmaktadır.

Finansman faaliyetleri, işletmenin borçlanma boyutunda ve öz sermaye yapısında değişikliklere yol açan faaliyetlerdir.

Yatırım faaliyetleri, nakit benzeri kalemlerde yer almayan uzun vadeli varlıkların satın alınması ve elden çıkarılmasıdır.

İşletme faaliyetleri, yatırım veya finansman faaliyeti olarak tanımlı olmayan diğer faaliyetleridir.

2.6.1.1.1. Nakit giriş ve ödemelerinin IPSAS 2 ile uyumu

Bu Standardın 2. Bölümünde, finansal raporlamada tahakkuk esasına geçiş ve IPSAS 2 Nakit Akış Tabloları standardının gerektirdiği formatta nakit giriş ve ödemeler sunması teşvik edilir. IPSAS 2, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarına uygun olarak tahakkuk esaslı finansal raporlama hazırlayan kurumlar tarafından uygulanır.

Starndart, IPSAS 2'nin de gerektirdiği şekilde, nakit esaslı finansal raporlama başvurularında rehberlik sağlar. IPSAS 2'nin gerekliliklerine uygun olarak nakit giriş ve ödeme tablosu sunmak isteyen kuruluşlar, IPSAS 2' ye başvurmak zorundadır.

IPSAS 2, Mali tabloların tahakkuk esasına göre hazırlanmasını, nakit akım tablolarını da işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine göre sınıflandırılmış şekilde hazırlanmasını ve sunulmasını destekler.

2.6.1.1.2. Finansal tabloların bileşenleri

Nakit giriş ve ödeme tabloları sunulurken, tek bir işlemden kaynaklanan nakit akışlarının farklı yollarla sınıflandırılmasını gerekli kılabilir. Örneğin, bir kredinin nakit geri ödemesi hem faiz hem de sermayeyi içeriyorsa faiz unsuru bir faaliyet olarak sınıflandırılabilir ve sermaye unsuru olarak bir finansman faaliyeti olarak sınıflandırılabilir. Nakit akış tablosu yoluyla bilgi sunan bir işletme, nakit akışlarını faaliyet, yatırım ve finansman bölümlerinden , faaliyetlerine en uygun şekilde sunar.

Nakit akışı tablosu aşağıdaki tutarları gösteren satır öğelerini içerir:

a) Faaliyetlerden elde edilen toplam gelirler;
b) Faaliyetlere ilişkin toplam ödemeler;
c) Yatırım faaliyetlerinden elde edilen net nakit akışları;
d) Finansman faaliyetlerinden elde edilen net nakit akışları;
e) Başlangıç ve kapanış bakiyeleri; ve
f) Net artış veya nakit azalması.

Ek satır kalemleri, başlıklar ve alt toplamlar, işletmenin nakit akışlarını adil bir şekilde sunmak için gerekli olduğunda sunulacaktır.

Bir işletme nakit akış tablosunda veya notlarında aşağıdakiler de yer alacaktır:

a) Bu Standartta belirtilen özel durumlar haricinde, brüt nakit girişleri ve ödemeleri işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan brüt nakit ödemeleri;
b) Bir işletmenin faaliyetlerine uygun bir şekilde toplam nakit girişlerinin operasyonlardan bir alt sınıflandırması; ve
c) Ödemenin niteliğine veya kuruluş içindeki işlevlerine dayanan bir sınıflandırma kullanarak ödemelerin analizi.

IPSAS 2 gereğince sermaye alımları ile faiz ve temettüler için yapılan ödemelerin ayrı ayrı açıklanması gerekmektedir.

Vergi, para cezaları, harçlar (faaliyetler), sermaye varlıklarının (yatırım faaliyetleri) ve/veya borçlanmanın (finansman faaliyetlerinin) satışı ve operasyon maliyetlerini karşılamak için harcanıp harcanmadığı gibi konulardaki bilgilerin açıklanması, sermaye varlıklarının (yatırım faaliyetleri) veya borçların (finansman faaliyetlerinin) mali raporların şeffaflığını ve hesap verebilirliğini artıracaktır. Bu açıklamalar kurumların mevcut nakit kaynaklarının daha iyi analiz edilip, değerlendirilmesini ve gelecekteki nakit girişlerinin muhtemel kaynaklarının teminini kolaylaştıracaktır. Bundan dolayı, bu Standart, tüm kuruluşların bu nakit bilgilerini mali tablolarda ve / veya ilgili dipnotlarda açıklamasını teşvik etmektedir.

A) İşletme faaliyetleri

Faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışlarının tutarı, işletmenin faaliyetlerinin hangi kaynakla finanse edildiğinin önemli bir göstergesidir:

a) Vergiler yoluyla (doğrudan ve dolaylı olarak); ve
b) İşletmenin sağladığı mal ve hizmetlerin alıcılarından.

İşletme faaliyetlerinden elde edilen net nakit akışlarının açıklanması, kuruluşun faaliyetlerinin, borçların geri ödenmesi için dağıtılabilecek nakit yaratabildiğini, sahibine temettü / dağıtım ödemesini ve dış kaynaklara başvurmaksızın yeni yatırımlar yapılmasını belirlemeye yardımcı olur. Bütünleşik devlet bütçesi nakit akışları, bir hükümetin vergilendirme ve ücretlendirme yoluyla mevcut faaliyetlerini ne ölçüde finanse ettiğinin

bir göstergesidir. Geçmiş dönemlerdeki işletme nakit akışlarını oluşturan kalemler hakkındaki bilgi, gelecekteki işletme nakit akışlarının tahmininde kullanılır.

Faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, esas olarak, işletmenin ana faaliyetinden kaynaklanan nakitten oluşmaktadır. İşletme faaliyetlerinden nakit akışı örnekleri:

a) Vergi, harç ve para cezalarından nakitler
b) İşletmenin sağladığı mal ve hizmetlere ilişkin ücretlerden nakit girişler;
c) Sermaye varlıklarının iktisabı için yapılanlar da dahil olmak üzere merkezi hükümet veya diğer kamu kurumları tarafından yapılan hibeler, transferler ve diğer ödenekler veya bütçe yetkilerinden gelen nakitler;
d) Ruhsat, ücret ve komisyonlardan nakit girişleri;
e) Faaliyetlerini finanse etmek için diğer kamu sektörü kuruluşlarına yapılan nakit ödemeler (krediler veya hisse senedi enjeksiyonları dahil değil);
f) Mal ve hizmetler için tedarikçilere nakit ödemeleri;
g) Çalışanlar adına ve onlar adına yapılan nakit ödemeleri;
h) Primler ve alacaklar, ücretler ve diğer poliçe faydaları için bir kamu sektörü sigortasının nakit girişler ve nakit ödemeleri;
i) Faaliyet faaliyetleriyle ilgili olarak yerel emlak vergileri veya gelir vergileri (uygun olan yerlerde) nakit ödemeleri;
j) Nakit giriş ve ticaret veya işlem amacıyla tutulan sözleşmelerden ödemeler;
k) Nakit giriş veya durdurulan faaliyetlerden ödemeler; ve
l) Dava yerleşimlerine ilişkin nakit girişleri veya ödemeleri.

Bir işletme, alım satım amaçlı menkul kıymetleri ve kredileri tutabilir, bu durumda, yeniden satış için elde edilen varlık envanter kabul edilir. Bu nedenle, alım-satım amaçlı nakit akışları faaliyet olarak sınıflandırılmaktadır. Benzer şekilde, kamu finans kurumları tarafından yapılan nakit hareketler; avanslar ve krediler gibi, genellikle, kurumların esas nakit yaratan faaliyeti ile ilgili olduğu için işletme faaliyeti olarak sınıflandırılır.

Bazı yargı bölgelerinde, hükümetler veya diğer kamu sektörü kuruluşları, işletmenin faaliyetlerini finanse etmek için fon sağlanmasını destekleyebilir. Bu durumda bu fonların mevcut faaliyetler, sermaye çalışmaları ve katkı sermayesi arasında net bir ayrım yapılmayacaktır. Bir işletmenin mevcut faaliyetler, sermaye işleri (faaliyetler) ve katkı sermaye (yatırım faaliyetleri) olarak ödenekleri veya bütçe yetkilerini ayrı olarak

belirleyememesi durumunda, IPSAS 2 gereğince , işletmenin, ödenek veya bütçe iznini faaliyetlerden nakit akışı olarak sınıflandırması gerektiğini kabul eder ve bunu nakit akış tablosuna not olarak açıklar.

B) Yatırım faaliyetleri

Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının açıklanması, işletmenin uzun vadedeki yatırımların elde edilmesi ya da elden çıkarılmasıyla oluşan nakitlerin sunulmasıyla gerçekleşir. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına örnekler:

a) Maddi duran varlıkları ve diğer uzun vadeli varlıkları elde etmek için yapılan nakit ödemeleri. Bu ödemeler, sermayeleştirilmiş geliştirme maliyetleri ve inşa edilmiş mallar, tesis ve ekipman ile ilgili olanları içerir;
b) Maddi duran varlık satışları ve diğer uzun vadeli varlıklar;
c) Ortak teşebbüslerdeki diğer kuruluşların öz kaynaklarını veya borçlanma araçlarını elde etmek için yapılan nakit ödemeleri (nakit eşdeğeri veya alım satım amaçlı oldukları düşünülen araçların ödemeleri hariç);
d) İştiraklerdeki diğer kuruluşların ve payların öz kaynak veya borçlanma araçlarının satışından elde edilen nakit girişleri (nakit benzeri varlıklar olarak kabul edilen ve alım satım amaçlı işlemler için kullanılanlar hariç);
e) Diğer taraflara yapılan nakit avanslar ve krediler (kamu mali kurumunun yaptığı avans ve krediler hariç);
f) Diğer taraflara yapılan avans ve kredilerin geri ödemesinden doğan nakit girişleri (kamu mali kurumunun avansları ve kredileri hariç);
g) Vadeli işlem sözleşmeleri, opsiyon sözleşmeleri ve takas sözleşmelerinin, sözleşmelerin işlem veya alım amacıyla tutulduğu durumlar dışında veya ödemeler finansman faaliyetleri olarak sınıflandırıldığı durumlar dışında nakit ödemeleri; ve
h) Vadeli işlem sözleşmelerinden, opsiyon sözleşmelerinden ve takas sözleşmelerinden nakit alımları, sözleşmeler işlem yapmak veya alım satım amacıyla yapılmak istendiğinde nakit girişleri finansman faaliyeti olarak sınıflandırılır.
i) Bir sözleşme, bir pozisyonun korunması olarak tanımlandığında, sözleşmenin nakit akışları, korunan pozisyonun nakit akışları ile aynı şekilde sınıflandırılır.

C) Finansal hareketler

Kurumlara fon sağlayanlar için finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının ayrı ayrı açıklanması, gelecekteki nakit akışlarına ilişkin tahminlerin oluşması açısından faydalıdır. Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına örnekler:

a) Krediler, senetler, tahviller, ipotekler ve diğer kısa veya uzun vadeli borçlardan elde edilen gelirler;
b) Alınan kredilerin nakit geri ödenmesi;
c) Finansal kiralama ile ilgili ödenmemiş yükümlülüğün azaltılması için kiracı tarafından yapılan nakit ödemeleri; ve
d) Paranın verilmesi ve geri ödenmesi ile ilgili nakit girişleri ve ödemeleri.

A) Faiz ve kâr payları

IPSAS 2, nakit akışlarının, faiz ve alınan, ödenen temettülerden ayrı olarak açıklamasını gerektirir. IPSAS 2 ayrıca, bu tür açıklamaların yapıldığı durumlarda, işletme, yatırım veya finansman faaliyetleri olarak dönemden dönemlere tutarlı bir şekilde sınıflandırılması gerektiğini de belirtmektedir.

Dönem içinde ödenen ve alınan toplam faiz ve temettü tutarları nakit akış tablosunda açıklanması gereklidir. Ancak, faiz ile ilişkili nakit akışlarının ve diğer kuruluşlar için alınan ve ödenen temettülerin sınıflandırılması konusunda bir fikir birliği yoktur. İşletme aldığı faiz ve temettüleri, nakit akışında sınıflandırılabilir ya da , ödenen faiz ve temettüler ile alınan faiz ve temettüleri, yatırım amaçlı nakit akışları olarak sınıflandırılabilirler, çünkü bunlar, finansal kaynakların elde edilmesi için yapılan yatırımlardır.

B) Yabancı para nakit girişleri, ödemeleri ve bakiyelerinin değerlendirilmesi

Yabancı para cinsinden yapılan işlemlerden kaynaklanan nakit girişleri ve ödemeleri, raporlama para birimi ile raporlanacaktır.

Yabancı para cinsinden tutulan nakit bakiyeleri, kapanış oranı kullanılarak çevrilir.

Yabancı bir kuruluşun nakit girişleri ve nakit ödemeleri, tahsil ve ödeme tarihindeki döviz kurundan çevrilir.

Kurum , dönem için açılış ve kapanış nakit bakiyeleri arasındaki mutabakat kalemleri olarak yer alan kur farklarını açıklar.

Sunum para birimi, işletmenin ikamet ettiği ülkenin para biriminden farklı olduğunda, farklı bir para birimi kullanmanın nedeni açıklanacaktır. Sunum para birimindeki herhangi bir değişikliğin nedeni de açıklanacaktır.

Döviz kurlarındaki değişimlerden kaynaklanan gerçekleşmemiş kar ve zararlar bir nakit girişi ya da ödeme değildir. Ancak, döviz kurundaki değişimin yabancı para cinsinden tutulan nakit üzerindeki etkisi, dönemler arası mutabakat sağlamak amacıyla önemlidir. Bu tutar, nakit giriş ve ödemelerden ayrı olarak gösterilmekte olup, söz konusu farklar varsa, nakit girişleri ve bakiyeleri dönem sonu kuru ile raporlanmıştır.

2.6.2. Bütçe tabloları

Bütçe konusu devlet muhasebesinde önemli bir yer tutmaktadır. Bütçe kavramı, bütçeleme süreci, bütçenin kontrol edilmesi gibi unsurlar devlet muhasebesinin temelini oluşturmaktadır.

Bütçe geniş bir tanım ile yasama organınca kurumlara belirli bir süre için verilen harcama yetkisidir. (Candan, 2007) Bütçe ile kurumların gelir ve gider tahminleri yasalarla usulüne uygun bir şekilde yürürlüğe konmaktadır. (TBMM, 2003)

2.6.2.1. Bütçe kavramı

Standart nakit esaslı muhasebe temeline dayandığı için bütçe bilgilerinin sunumu önemli bir yere sahip olmaktadır. Standardın içerisinde bir çok farklı yargı bölgesine hitap edebilmek amaçlı farklı bütçe tanımları yapılmakla beraber bütçe bilgilerinin ayrıca dipnotlarda açıklaması gerektiği belirtilmiştir.

Yıllık bütçe, bir yıl için onaylanmış bir bütçe anlamına gelir. Bütçe döneminden sonraki dönemler için yayınlanmış ileriye yönelik tahminleri içermez.

Onaylanan bütçe, yasalardan, hükümet düzenlemelerinden ve bütçe dönemine ilişkin beklenen gelir veya gelirle ilgili diğer kararlardan türetilen harcama yetkisi anlamına gelir.

Nihai bütçe, tüm yedekler için ayarlanan orijinal bütçe olup, tutarlar, transferler, tahsisler, ek ödenekler ve bütçe dönemi için geçerli olan diğer yasal veya benzer yetki değişikliklerini yerine getirildikten sonra oluşan bütçedir.

Çok yıllı bütçe, bir yıldan fazla onaylanmış bir bütçedir. Bütçe döneminden sonraki dönemler için yayınlanmış ileriye yönelik tahminleri veya tahminleri içermez.

Orijinal bütçe, bütçe dönemi için başlangıç onaylanan bütçedir.

- Onaylanan bütçe

IPSAS 61 tarafından tanımlanan onaylanmış bütçe, bütçe dönemi boyunca beklenen ekonomik koşullara ve yasama organının onayladığı harcamalara dayalı olarak yıllık veya çok yıllı bütçe döneminde ortaya çıkması beklenen gelirleri veya tahsilatları yansıtmaktadır. Onaylanmış bütçe, gelecekteki olaylara ve gerçekleşmesi beklenmeyen olasılıklar hakkında varsayımlara dayanan bir tahmin değildir.

Bazı yargı bölgelerinde, bütçeler onay sürecinin bir parçası olarak yasalara göre imzalanabilir. Bazı yargı bölgelerinde ise , bütçe yasalaşmadan onay verilebilir. Onay süreci ne olursa olsun, onaylanmış bütçelerin kritik özelliği, devlet hazinesinden veya benzer bir kurumdan, kararlaştırılmış ve tanımlanmış amaçlar için fon çekme yetkisinin, daha yüksek bir yasama organı tarafından sağlanmasıdır. Onaylanan bütçe, belirtilen konular için harcama yetkisini belirler. Harcama yetkisi, genel olarak bir kurumun faaliyet göstermesi gereken yasal sınır olarak kabul edilir. Bazı yargı bölgelerinde, kurumun sorumlu tutulacağı onaylanmış bütçe, orijinal bütçe olabilir ve diğerlerinde nihai bütçe olabilir.

- Özgün ve nihai bütçe

Orijinal bütçe, önceki yıllarda kanun ile onaylanmış kalıntı miktarları içerebilir. Örneğin, bazı ülkelerdeki bütçe süreçleri, önceki yıl taahhütlerini kapsayacak şekilde ödeneklerin otomatik olarak yuvarlanmasını gerektiren yasal bir hükmü içermektedir. Taahhütler, mevcut sözleşme anlaşmasına dayanarak gelecekteki muhtemel yükümlülükleri kapsamaktadır. Bazı ülkelerde, bunlar, yükümlülükler olarak anılabilir ve mal veya hizmetlerin henüz alınmadığı olağanüstü satın alma siparişleri ve sözleşmeleri içerebilir.

Orijinal bütçeye, örneğin savaş veya doğal afetlerden kaynaklanan harcama gereklilikleri gibi öngörülemeyen durumlarda, ek ödenekler gerekli olabilir. Ayrıca, dönem içinde bütçelenmiş gelirlerde bir eksiklik olabilir ve mali dönem boyunca fonlama önceliklerindeki değişiklikleri karşılamak için bütçe başlıkları veya satır kalemleri arasındaki iç transferler gerekli olabilir. Sonuç olarak, bir işletme ya da faaliyete tahsis edilen fonların mali disiplini korumak için dönem başlangıcında ödenen tutardan kesilmesi gerekebilir. Nihai bütçe, tüm bu yetkili değişiklikleri veya değişiklikleri içerir.

- Çok yıllı bütçeler

Bazı hükümetler ve kurumlar, yıllık bütçe tutmak yerine, kamuya açık çok yıllı bütçeleri onaylar ve kullanır. Geleneksel olarak, çok yıllı bütçeler bir dizi yıllık bütçeyi veya yıllık bütçe hedeflerini içerir. Her bir yıllık dönem için onaylanmış bütçe, bu bileşen dönemi için çok yıllı bütçeyle ilişkili bütçe politikalarının uygulanmasını yansıtır. Bazı durumlarda, çok yıllı bütçe, herhangi bir yılda kullanılmayan ödeneklerin ileriye taşınmasını sağlar.

Çok yıllı bütçeleri olan hükümetler ve diğer kurumlar, bütçelerinin onay sürecine bağlı olarak orijinal ve nihai bütçelerini belirlemeye yönelik farklı yaklaşımlar alabilir. Örneğin, bir hükümet iki yıllık onaylanmış bütçeyi içeren iki yıllık bir bütçe verebilir; bu durumda, her bir yıllık dönem için orijinal ve onaylanmış bir bütçe tanımlanabilir. Bienal bütçesinin ilk yılındaki kullanılmayan ödeneklerin ikinci yılda harcanmasına izin verilirse, bu "devir" tutarları için ikinci yıl için "orijinal" bütçe artırılacaktır. Bir hükümetin, her yıl için bütçe miktarlarını özel olarak ayıramayan iki yılda bir veya başka çok dönemlik bütçeyi geçtiği nadir durumlarda, yıllık bütçeyi belirlemek için her bir yıllık süreye atfedilebilecek tutarların belirlenmesinde bir yargıya ihtiyaç duyulabilir. Örneğin, iki yıllık bir dönemin ilk yılı için asıl ve nihai onaylanmış bütçe, ilk yıl boyunca gerçekleşen iki yıllık dönem için onaylanmış sermaye kazanımlarını ve o yıl için atfedilen gelir ve gider kalemlerinin miktarını kapsayacaktır. İlk yıllık döneme ait beklenmeyen tutarlar, daha sonra, ikinci yıllık dönem için "orijinal" bütçeye dahil edilecek ve bu değişiklikle birlikte bütçe, ikinci yıl için nihai bütçeyi oluşturacaktır. Bu Standardın 2. Bölümü, bütçe dönemi boyunca bütçe ile gerçek tutarlar arasındaki ilişkinin açıklanmasını teşvik eder.

- Fiili tutarlar

Bütçenin onaylanıp uygulanmasından sonra sene sonunda bütçenin gerçekleşen tutarları, standartta fiili tutarlar olarak tanımlanmıştır. IPSAS 61 standardı bütçenin orijinal hali, nihali hali ve fiili tutarların karşılaştırmalı olarak sunumunu teşvik etmektedir.

2.6.2.2. Bütçe ve fiili tutarlar karşılaştırması

IPSAS 61 e göre onaylanmış bütçesini kamuya açıklayan bir kurum , ayrı bir ek mali tabloda fiili tutarlarla bütçe tutarlarının karşılaştırmasını da sunacaktır veya bu standart uyarınca sunulan nakit giriş ve ödemelerdeki ek bütçe sütunlarını gösterir şekilde raporlama yapacaktır. Bütçe ve fiili miktarların karşılaştırılması, her bir yasal gözetim seviyesi için ayrı ayrı hazırlanacaktır:

a. Orijinal ve nihai bütçe tutarları;
b. Gerçek tutarlar karşılaştırılabilir bazda; ve
c. Kamuya açıklanan bütçe ve fiili gerçekleşen bütçe arasındaki önemli farklılıklar açıklanır.

Orijinal ile nihai bütçe tutarlarının ve fiili tutarların mali tablolarda kamuya açıklanmış bütçeyle karşılaştırmalı olarak sunulması, hesap verebilirlik amacı için önemlidir.

Gerçek tutarlar ile bütçe tutarları arasındaki önemli farklılıkların açıklaması, kurumun kamuya açık olarak sorumlu tutulduğu onaylanmış bütçeden önemli çıkış nedenlerine ışık tutacaktır.

Bir kurum, orijinal bütçesini, nihai bütçesini veya hem orijinal hem de nihai bütçesini kamuya açıklamayı seçebilir. Hem orijinal hem de nihai bütçenin kamuya açık hale getirilmesi gereken durumlarda, ülkelerin mevzuat, yönetmelikleri bütçe tutarları arasındaki önemli farklılıkların açıklanıp açıklanmaması konusunda rehberlik edecektir. Bu tür bir kılavuzun yokluğunda, önemli farklılıklar asıl ve orijinal bütçe arasındaki farklar veya gerçek ve nihai bütçe arasındaki farklar referans alınarak belirlenebilir.

Birçok durumda, nihai bütçe tutarı ve fiili miktar aynı olacaktır. Bunun nedeni, raporlama dönemi boyunca bütçe uygulamasının izlenmesi ve raporlama döneminde değişen koşulların ve deneyimlerin yansıtılması için orijinal bütçenin sürekli olarak gözden

geçirilmesidir. Standart, orijinal ve nihai bütçe arasındaki değişikliklerin nedenlerinin açıklanmasını gerektirmektedir.

2.6.2.3. Bütçe dipnotlarında açıklanacak bilgiler

Bütçenin hazırlanması ve sunulmasında kullanılan muhasebe esası (nakit ya da tahakkuk) ile mali tablolarda kullanılan muhasebe esasları arasında farklılıklar olabilir. Bu farklılıklar muhasebe sistemi ve bütçe sistemi farklı perspektiften bilgi topladığı için oluşur. Bütçe nakit akışlarına odaklanabilirken, mali tablolar belirli tahakkuk ve taahhütlere nakit girişleri ve nakit ödemeleri rapor eder.

Onaylanan bütçenin sunulması için kabul edilen formatlar ve sınıflandırma planları, mali tablolar için benimsenen formatlardan farklı olabilir. Onaylanmış bir bütçe harcamaları, mali tablolarda benimsenen esaslara göre (çalışanların, sarf malzemelerinin ve sarf malzemelerinin, hibe ve transferlerin vb.) veya işlevine göre (sağlık, eğitim vb.) sınıflandırabilir. Alternatif olarak, belirli programlarla (örneğin yoksulluğun azaltılması veya bulaşıcı hastalıkların kontrolü gibi) ya da performans sonuç hedefleriyle bağlantılı program bileşenlerine göre sınıflandırılabilir. (örneğin, yüksek öğrenimden mezun olan öğrenciler veya hastane acil servisleri tarafından gerçekleştirilen cerrahi operasyonlar). Ayrıca, devam eden operasyonlar için tekrarlayan bir bütçe (örneğin, eğitim veya sağlık), sermaye harcamaları için (örneğin, altyapı veya binalar) bir sermaye bütçesinden ayrı olarak onaylanabilir.

Onaylanmış bütçelerin hazırlanması ve sunulması için benimsenen bütçe temelinin ve sınıflandırma temelinin açıklanması, kullanıcıların mali tablolarda açıklanan bütçe ve muhasebe bilgileri arasındaki ilişkiyi daha iyi anlamalarına yardımcı olacaktır.

Mali tablolar en az yılda bir kez sunulur.

- Sunum

Bütçe ve fiili tutarların karşılaştırması, ayrı bir mali tablo olarak sunulur. Alternatif olarak nakit akım tablosuna ilave sütunlar eklenebilir. Bu ek sütunlar, orijinal ve nihai bütçe tutarlarını, bütçe ile gerçek tutarlar arasındaki farkları belirleyecektir.

Bütçe ve mali tablolar karşılaştırılabilir bir temelde hazırlanmadığında, bütçe ve gerçek tutarların ayrı bir karşılaştırması sunulur. Bu gibi durumlarda, okuyucuların farklı temeller üzerine hazırlanan finansal bilgileri yanlış yorumlamaları için, mali tabloların bütçe ve muhasebe esaslarının farklı olduğunu; bütçe ve gerçek tutarların karşılaştırılmasının bütçe esaslarına göre hazırlandığını açıkça belirtmelidir.

- Toplama düzeyi

Bütçe kullanıcılara belirli faaliyetler, programlar veya kurumlar hakkında ayrıntılı bilgi verebilir. Bu ayrıntılar, genellikle, bütçe başlıkları, bütçe sınıflandırmaları ile geniş sınıflara toplanır.

Bazı durumlarda, onaylanmış bütçelerde yer alan detaylı finansal bilgilerin, bu Standardın gereklerine uygun olarak mali tablolarda sunumu için bütçe ile bir araya getirilmesi gerekebilir. Bu tür bir bilgi birikimi, aşırı bilgi yüklemesini önlemek ve ilgili yasal ve diğer yetkili organ gözetim seviyelerini yansıtmak için gerekli olabilir. Toplama seviyesinin belirlenmesi, profesyonel yargıda bulunacaktır.

- Orijinalden nihai bütçeye değişiklikler

Kurumlar, orijinal ve nihai bütçe arasındaki değişikliklerin, yeniden yapılanmaların veya diğer faktörlerin olduğu durumlarda; bunu mali tablo dipnotlarında açıklamalıdır ve aynı zamanda bunlarla bağlantılı olarak mali tablo dipnotlarında bir çapraz referansı içermelidir.

Nihai bütçe, orijinal bütçeyi revize etmek için yasama organı veya diğer yetkili makamlarca yapılan ve onaylanan tüm değişiklikleri içerir. Bu Standardın gerektirdiği şekilde, mali tablolarla birlikte yayımlanmış dipnotlarda, orijinal ve nihai bütçe arasındaki değişikliklerin nedeni açıklanacaktır. Bu açıklama, orijinal bütçe parametrelerindeki yeniden tahsislerin bir sonucu olarak veya hükümet politikasındaki değişiklikler dahil olmak üzere genel bütçe parametrelerindeki değişiklikler gibi diğer faktörlerin bir sonucu olarak ortaya çıkıp çıkmamasını içerecektir.

- Karşılaştırılabilir baz

Bütçe ve fiili tutarların tüm karşılaştırmaları bütçeye benzer bir şekilde sunulacaktır.

Bazı kurumların bütçelerinde, konsolide bütçeler veya raporlama yapan kurumun belirli faaliyetleri kamuya açık hale getirilebilir. Bu durumda, ayrı bütçeler mali tablolarda bu standardın gereklilikleri ve teşvikleri uyarınca sunum için yeniden derlenebilir. Bu tür bir yeniden derleme gerçekleştiğinde, onaylanmış bütçeler için değişiklikler veya revizyonlar içermeyecektir. Bunun nedeni, bu Standardın gerçek miktarların onaylanmış bütçe tutarlarıyla karşılaştırılmasını gerektirmesidir.

Kurumlar mali tablolarının hazırlanması ve onaylanmış bütçeleri için farklı muhasebe politikaları benimseyebilir. Örneğin, bazılarında, nadiren de olsa, bir hükümet veya devlet kurumu mali tabloları için nakit esasını ve bütçesinde ise tahakkuk esasını benimseyebilir. Ek olarak, bütçeler gelecekte yapılacak harcamalara ilişkin taahhütlere ve bu taahhütlerdeki değişikliklere odaklanabilecek veya bunlara ilişkin bilgileri içerebilirken, mali tablolar nakit girişleri, ödemeleri ve bakiyeleri rapor edecektir. Benzer şekilde, bütçenin hazırlandığı dönem ve bütçeye yönelik olarak kabul edilen sınıflandırma esası genellikle mali tablolara yansıtılacaktır. Bu durum, muhasebe sisteminin, bütçe ve bütçe verilerinin yönetim ve hesap verebilirlik açısından karşılaştırılmasını kolaylaştıracak bir şekilde kaydedilmesini ve raporlanmasını sağlar.

Kamu sektörü kuruluşları, yasalar yoluyla verilen tahsisatlar veya bütçe otoritesi biçimindeki bütçe sınırlarına tabidir. Kamu sektörü kuruluşları tarafından yapılan finansal raporlamanın amaçlarından biri, bütçenin yasalara uygun olarak elde edilip kullanıldığına dair bir rapor sunmaktır. Bazı yargı bölgelerinde bu gereklilik mevzuatta yansıtılmaktadır. Onaylanmış bütçelerini kamuya açıklayan kurumlar, bu Standardın 1. Bölümünde konuyla ilgili belirtilen paragrafların gerekliliklerine uymak zorundadır. Standart diğer kurumları yani, onaylanmış bütçelerini kamuya açık hale getirmeyen kuruluşları mali tablolarını ve bütçelerini önceki raporlama dönemine ait bütçelenmiş tutarların karşılaştırılmalı olarak sununmaya teşvik eder. Bu kurumlar için bütçe raporlama, aşağıdakiler dahil olmak üzere farklı şekillerde sunulabilir:

a) Bütçe miktarları ve fiili miktarlar için ayrı sütunlara sahip bir notun hazırlanması. Bütçeden veya tahsisattan herhangi bir sapmayı gösteren bir sütun da eksiksizlik için sunulabilir; ve
b) Bütçelenen miktarların aşılıp aşılmadığının açıklanması. Herhangi bir bütçelenmiş meblağ veya ödeneğin aşılması veya başka bir yetkilendirme olmaksızın yapılan ödemeler, mali tablolarda ilgili maddeye not olarak açıklanabilir.

Faaliyet başarıları hakkındaki bilgiler dahil olmak üzere ek bütçe bilgileri, mali tabloların dışındaki dokümanlarda sunulabilir. Mali tablolarında, fiili olarak bütçelenmiş tutarlar ile karşılaştırılan tutarlar, mali tablolarda, faaliyet başarılarına bağlanarak belgelere çapraz referans vermeye dahil edilir.

Karşılaştırılabilir esaslarla mali tablolarda muhasebeleştirilen gerçek tutarlar arasındaki farklar, aşağıdakilere göre sınıflandırılabilir:

a. Bütçe esaslarındaki farklılıklar, onaylanmış bütçenin farklı muhasebe esaslarıyla hazırlandığında ortaya çıkar. Örneğin, bütçenin tahakkuk esasına göre veya değiştirilmiş nakit esasına göre hazırlandığı ve mali tabloların nakit esasına göre hazırlandığı durumlarda;
b. Zamanlama farklılıkları, bütçe dönemi mali tablolarda yansıtılan raporlama döneminden farklı olduğu durumlarda; ve
c. Varlık farklılıkları, bütçe mali tabloların hazırlandığı kurumun parçası olan programları veya kurumları atladığı durumlarda ortaya çıkar.

Bu Standart, onaylanmış bütçelerini kamuya açıklayan kuruluşların mali tablolarında yer alacak bütçe ve fiili tutarların karşılaştırılmasını gerektirir. Önceki dönemin fiili tutarlarının bir önceki döneme ait bütçeyle karşılaştırılmasını açıklamayı gerektirmez, ayrıca önceki döneme ait gerçekler ile bütçe arasındaki farkların ilgili açıklamalarının mali tablolarda cari dönemde açıklanmasını gerektirmez.

2.6.3. Dipnotlarda sunulacak bilgiler

Mali tablo dipnotlarında nakit giriş ve ödeme tabloları, nakit akış tabloları ve bütçe tablolarında sunulan bilgilere ilave olarak açıklanması istenen konulara ilişkin ek bilgilerin

sunulması teşvik edilmektedir. Bunun dışında sunum para birimi, kurum hakkında bilgi gibi raporda açıklayıcı bilgilerin olması teşvik edilmektedir.

2.6.3.1. Nakit giriş ve ödeme tablolarında sunulacak bilgiler

Kurumlar Nakit Giriş ve Ödemeler Tablosunda aşağıdaki bilgileri sunacaktır:

a. İşletmenin faaliyetlerine uygun bir sınıflandırma esası kullanarak nakit akışlarının ayrı ayrı alt sınıflandırılmasını gösteren nakit girişlerinin toplamı;
b. İşletmenin faaliyetlerine uygun bir sınıflandırma esasını kullanarak toplam nakit ödemelerin ayrı bir alt sınıflandırmasını gösteren toplam nakit ödemeleri; ve
c. İşletmenin nakit değerlerinin başlangıç ve bitişi.

Nakit giriş ve ödemelerinin her bir alt sınıflandırması için toplam nakit girişleri ve toplam nakit ödemeler brüt olarak rapor edilecektir.

Nakit varlıkların vergi, ceza, ücret ve / veya borçlanma kaynaklı olup olmadığı; işletme maliyetlerini karşılamak üzere harcanıp kazanılmadığının açıklanması işletmenin nakit dengesi gibi finansal konularda raporlamanın şeffaflığını ve hesap verebilirliğini artıracaktır. Bu açıklamalar aynı zamanda kurumun mevcut nakit kaynaklarının ve diğer kaynakların gelecekteki nakit akışlarının sürdürülebilirliğinin analizinde daha bilinçli değerlendirme yapılmasını sağlayacaktır.

2.6.3.2. Mali tablolara ilişkin açıklayıcı notlar

Mali tablolara ilişkin notlar sistematik bir biçimde sunulmalıdır. Nakit girişler ile ödemeler ve diğer mali tabloların açıklanmasıyla ilgili her bir kalem, dipnotlarda yer alan ilgili herhangi bir bilgiye atıfta bulunarak sunulmalıdır.

Mali tablolar sunulurken anlaşılabilir; kullanıcıların karar verme ve hesap verilebilirlik ihtiyaçlarına uygun olacak şekilde hazırlanmasına dikkat edilmelidir.

Nakit girişler, ödemeler, nakit bakiyeleri ve mali tablolarda açıklanan diğer bilgiler doğru ve güvenilir bir şekilde zamanında sunulması; tam, doğru, önemli hatadan arındırılmış, karşılaştırılabilir, doğrulanabilir olması önemlidir.

Mali tablo dipnotlarının muhasebe politikaları bölümünde, kurumlar IPSAS 61 geçiş hükümlerini ne ölçüde uyguladığı da belirtilmek üzere, mali tabloların doğru bir şekilde anlaşılması için gerekli olan her bir muhasebe politikası açıklanmalıdır.

Kurumlar belirli bir muhasebe politikasının açıklanmasının gerekip gerekmediğine karar verirken, işlemlerin ve olayların raporlanan nakit bakiyelerin yansıtılma şeklini anlamada kullanıcılara yardımcı olup olmayacağı yönetim tarafından değerlendirmelidir. Mevcut ve önceki dönemlerde önemlilik seviyesinde olmayan bazı tutarlar muhasebe politikası açısından önemli olduğu durumlarda raporlamalıdır.

- Kurum hakkında bilgi

Bir işletme, mali tablolarda yayınlanan bilgilerin başka bir bölümünde açıklanmamışsa mali tablo dipnotlarında;

a. Kurumun ikametgahı ve yasal formu ve içinde faaliyet gösterdiği yargı bölgeleri;
b. Kurumun faaliyetlerinin tanımı;
c. Varsa, kurumun faaliyetlerini yöneten ilgili mevzuat ; ve
d. Sektörlerdeki değişiklikler ile önceki dönem mali tablolarında sunulmalıdır.

- Nakit bakiyeler ve borçlanmalara ilişkin kısıtlamalar

Bir kurum, mali tablo dipnotlarında, hesapların niteliği, miktarı ve yorumlarla birlikte aşağıdakileri açıklar:

a. Kurumun kullanımına açık olmayan önemli nakit bakiyeleri;
b. Dış kısıtlamalara tabi olan önemli nakit dengesi; ve
c. Gelecekteki faaliyetler için mevcut olabilecek ve sermaye taahhütlerini yerine getiremeyen ve kısıtlamalara işaret eden kullanılmamış borçlanma olanakları.

Kurum tarafından kontrol edilen nakit bakiyeleri, kullanım amacı veya zamanlama gibi konularda bazı kısıtlamalara tabi olabilir. Bu durum, bir amaç için kullanılması gereken bir hibe veya bağış olabilir. Raporlama tarihi itibariyle, bir kurumun aracı olarak topladığı ve kendi banka hesaplarında tuttuğu ve henüz karşı tarafa aktarılmadığı nakit para bulundurması da söz konusu olabilir. Bu bakiyeler kurumun kendisi tarafından

kontrol edilip ve kurumun nakit dengesi olarak rapor edilmesine rağmen, bu kalemlerin miktarının ayrı ayrı açıklanması okuyuculara yardımcı olacaktır.

Kullanılmamış borçlanma imkanı, bir kurum için potansiyel bir nakit kaynağıdır. Bu tür imkanların miktarının önemlilik düzeyinde açıklanması, okuyucuların bu tür nakdin mevcudiyetini ve raporlama dönemi boyunca işletmenin ne ölçüde yararlandığını değerlendirmelerini sağlar.

2.6.3.3. Nakit esaslı finansal raporlama standardındaki ek açıklamalar

Kuruluşlar nakit ve nakit benzeri kaynakları yaratmak amacıyla faaliyetlerini sürdürürler. Bir kurumun amaçlarına uygun olarak mal ve hizmet tedarik etmek için kullandığı, ancak net nakit girişini doğrudan oluşturmayan varlıklar, genellikle "hizmet potansiyeli" olarak tanımlanır. Net nakit girişleri oluşturmak için kullanılan varlıklar, genellikle gelecekteki ekonomik yapıya katkıya bulunacak olarak tanımlanır. Varlıkların getirilebileceği tüm amaçları kapsayacak şekilde, bu Standart, varlıkların temel özelliklerini tanımlamak için "gelecekteki ekonomik faydalar veya hizmet potansiyeli" terimini kullanır.

A) Yönetilen işlemler

Standart ,bir kurum mali tablo dipnotlarında, nakit akışlarının tutarını ve niteliğini, eğer varsa aracı olarak diğer taraflar adına idare edilen işlemlerden kaynaklanan nakit bakiyelerini, ya da kurumun kontrolü dışında bulunan nakitleri açıklamaya teşvik eder.

Başka kurumlar adına aracı olarak hareket eden bir kuruluşun banka hesabından , kurumun nakit akışları geçemez. Bu gibi durumlarda, işletme kendi amaçlarına uygun olarak nakit parayı kullanamaz veya bundan yararlanamaz. Bu nakit akışları, işletme tarafından kontrol edilmemektedir ve dolayısıyla, nakit girişler ve ödemeler tablosunda veya hazırlanabilir diğer mali tablolarda gösterilen toplamlar içinde yer almamalıdır. Ancak, bu tür işlemlerin miktar ve niteliğinin açıklanması teşvik edilir çünkü kurumun faaliyetlerinin kapsamı hakkında yararlı bilgiler sağlamaktadır ve bir işletmenin performansının değerlendirilmesi için önemlidir.

Nakit girişlerin ve ödemelerin kurum tarafından kontrol edilen bir banka hesabından geçtiği durumlarda, bunlar nakit akışları ve bakiyelerin bir parçası olarak işleme alınır ve

nakit girişleri ve ödemeleri tablosu ile gösterilen toplamlara dahil edilir. Bu Standardın 1. Bölümünde de nakit giriş ve ödemelerinin net olarak rapor edilmesine izin verir.

B) Gelir tahsili

Kamu sektörü kuruluşları, diğer devlet kurumlarının nakit hareketlerini kontrol edebilir ya da yönetebilir. Örneğin, bir vergi dairesi (veya gelir tahsilat dairesi) kendi adına bir banka hesabı oluşturup faaliyetlerini finanse etmek için fon tahsis edebilir. Bakanlığın faaliyetleri vergi Yasası'nın belirli yönlerini idare etmeyi ve hükümet adına vergi tahsilini kapsayabilecektir.

Vergi Dairesi kendisine verilen nakit parayı kullanabilir ve kurum hedeflerini yerine getirmek için kontrol ettiği bir banka hesabına yatırılabilir ve başkalarının bu nakitten yararlanmasını veya faydalanmasını engelleyebilir. Bu durumlarda, Daire'nin kullanımı için tahsil edilen nakit onun kontrolünde olacaktır. Ancak, genellikle Bakanlığın vergi toplama faaliyetleri yoluyla devlet adına topladığı nakit, belirli bir güvence fonuna yatırılır veya Hazine ya da benzeri bir birim tarafından yönetilen bir devlet bankası hesabına aktarılır. Bu şartlar altında, toplanan nakit vergi Dairesi'nin amaçlarının yerine getirilmesi için ya da Bölümün yönetiminin takdirine bağlı olarak, hükümet veya ilgili kurum tarafından özel bir ödenek veya başka bir yetkilendirme olmaksızın dağıtılamaz. Bu nedenle, tahsil edilen nakit vergi Departmanı tarafından kontrol edilmemekte ve Bölümün nakit girişlerinin veya nakit bakiyelerinin bir kısmını oluşturmayacaktır. Hükümet kararının bir sonucu olarak, toplanan miktarların bir bölümü, Bölüm tarafından kullanılmak üzere tahsis edilebilir. Bununla birlikte, hükümet vergi dairesini , paranın toplanması ve kontrolü ve harcamalara ilgili yetkilendirmiştir.

Benzer bir durum; devletin ya da yerel yönetimin, başka bir hükümet adına (ulusal hükümet gibi) nakit toplaması durumunda ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda, hükümet nakit tahsilatları başkaları için bir aracı olarak hareket etmektedir. Başkaları için bir aracı olarak işlemlerin yönetilmesi sonucu ortaya çıkan nakit, genellikle tahsilat dairesinin bir banka hesabına yatırılmaz ve bu nedenle, raporlayan işletmenin nakit girişleri, nakit ödemeleri veya nakit bakiyelerinin bir kısmını oluşturmaz.

C) "Geçiş" nakit akışları

Bazı durumlarda, bir hükümet ya da devlet kuruluşunun, başka bir tarafın temsilcisi olarak üstleneceği gelir tahsilatı faaliyetleri ile ilgili idari düzenlemeler, kuruluşa ait banka hesabına yatırılmadan önce toplanan parayı temin edebilir. Bu işlemlerin bir sonucu olarak ortaya çıkan geçici nakit akışları bazen "geçiş" nakit akışı olarak adlandırılmaktadır. Bu durumlarda, işletme:

a) Topluluğun üçüncü şahıslara devredilmesinden önce, genellikle banka hesabına yatırılmasından kısa bir süre için bir aracı olarak topladığı nakit parayı kontrol eder ;
b) Diğer kuruluşa devredilmesinden önce faiz hesaplarında biriken tutarlardan kaynaklanan her türlü menfaatden genellikle yararlanır; ve
c) Toplanan parayı yasal gerekliliklere veya idari düzenlemelere uygun olarak üçüncü taraflara devretme yükümlülüğü vardır.

Yönetilen işlemlerden kaynaklanan nakit girişleri, raporlanan işletme tarafından kontrol edilen bir banka hesabından geçtiğinde, tahsilât faaliyeti sonucunda ortaya çıkan nakit girişleri, nakit transferleri ve nakit bakiyeleri, kurumun nakit girişlerine ve ödemelerine dahil edilecektir. Standardın 1. Bölümünde, işletmenin diğer taraflar adına idare ettiği işlemlerden kaynaklanan ve mali tablolarda muhasebeleştirilen nakit girişlerin ve ödemelerinin net olarak nasıl rapor edilebileceğini belirtir.

D) Transfer ödemeleri

Hükümetin hedefleri ve mevzuat veya diğer yetkilerle uyumlu olarak, bir kamu kuruluşuna (bir birim, kurum veya benzeri) ödenen miktarlar, örneğin işsizlik yardımları, emekli maaşları, aile ödenekleri ve diğer sosyal güvenlik ve topluluk yardım ödemeleri; bazı durumlarda, tarafın kontrol ettiği bir banka hesabından geçecektir. Böyle bir durumda, işletme, raporlama dönemi boyunca nakde çevrilebilecek , nakit girişleri , o raporlama dönemi boyunca nakit ödeme olarak aktarılan tutarları ve raporlama dönemi sonunda ileride devredilmesi için gerekli tutarları kapanış bakiyesinin bir parçası olarak muhasebeleştirir.

E) Nakit akışlarında önemli sınıflarının açıklanması

Bir işletme, nakit girişleri ve ödemeleri ya da diğer mali tabloların beyanı veya bu beyanlardaki dipnotlarda aşağıdaki hususları açıklaması teşvik edilir:

a) Ödemelerin niteliğine ya da kuruluşun kendi içindeki işlevine dayanan bir sınıflandırmayı kullanarak toplam nakit ödemelerin bir analizi; ve
b) Borçlanmalardan kaynaklanan nakitler. Ayrıca, borçlanma miktarı tür ve kaynak olarak sınıflandırılabilir.

Nakit ödeme kalemleri, ödemelerin yapıldığı temel amaçları belirterek hesap verebilirliği arttırmak için daha fazla alt sınıflara ayrılabilir. Ayrıca, belirli programların, faaliyetlerin veya raporlama yapan işletmenin diğer ilgili bölümlerinin maliyetlerini vurgulamak için alt sınıflara ayrılabilirler. Bir işletme, bu bilgileri aşağıdaki iki yoldan en az birinde sunmaya teşvik edilir.

İlk yöntem, ödemelerin sınıflandırılması olarak adlandırılır. Ödemeler, nakit girişleri ve ödemeleri şeklinde özü gereği (örneğin, malzeme alımları, nakliye maliyetleri, ücretler ve maaşlar) toplanır ve işletme içindeki çeşitli işlevler arasında yeniden tahsis edilmez. Ödemelerin sınıflandırılması yöntemini kullanan bir kurumun ödeme örneği aşağıdaki Tablo 2.1'deki gibidir.

Tablo 2.1. Ödemelerin sınıflandırılması yöntemini kullanan bir kurumun ödeme örneği

	Nakit Ödeme
Ücret ve Maaş	(X)
Taşıma Maliyeti	(X)
Sermaye Satın Almalar	(X)
Borçlanma Maliyetleri	(X)
Diğer	(X)
Toplam Ödemeler	(X)

İşlevsel sınıflandırma yöntemi olarak adlandırılan ikinci yöntem, ödemeleri programa veya yapıldıkları amaca göre sınıflandırır. Bu sunum genellikle kullanıcılara daha fazla ilgili bilgi sağlar, ancak ödemelerin fonksiyonlara tahsis edilmesi ihtiyari olabilir ve önemli ölçüde yargıda bulunabilir. Nakit ödemelerin fonksiyonel sınıflandırması örneği Tablo 2.2'de verilmiştir.

Tablo 2.2. Nakit ödemelerin fonksiyonel sınıflandırması örneği

	Nakit ödeme
Sağlık Hizmetleri	(X)
Eğitim Hizmetleri	(X)
Diğer	(X)
Toplam ödemeler	(X)

Bu yöntemde, kurum tarafından üstlenilen temel fonksiyonlarla ilgili nakit ödemeler ayrı ayrı gösterilmektedir. Bu örnekte, kurumun sağlık hizmetleri ve eğitim hizmetlerinin sağlanması ile ilgili fonksiyonları vardır. Kurum, bu işlevlerin her birini ayrı bir satırda sunacaktır.

Nakit ödemelerin fonksiyona göre sınıflandırılmasını kullanan kuruluşlar, maaş ve diğer çalışanlara sağlanan faydalar için yapılan ödemeler de dahil olmak üzere, ödemelerin niteliğine ilişkin ek bilgileri açıklamaya teşvik edilir.

Standardın 1. Bölümü'nünde, işletmenin toplam nakit girişlerinin ayrı bir şekilde, alt sınıflarına ayırarak işletmenin faaliyetlerine uygun bir şekilde açıklanmasını gerektirdiğini belirtilmişti. Standardın ikinci kısmında nakit girişlerinin uygun sınıflara, alt-sınıflara ayrılması, ilgili miktarların büyüklüğüne, niteliğine ve işlevine bağlı olarak sunulması teşvik edilir. Alınan kredilerin tutarının açıklanmasına ek olarak, aşağıdaki alt sınıflandırmalar uygun olabilir:

a) Vergilendirme gelirleri (bunlar daha sonra vergiler türleri olarak sınıflandırılabilir);
b) Ücretler, para cezaları, cezalar ve lisanslardan alınan gelirler;
c) Mal ve hizmetlerin satışından elde edilen gelirler ve kullanıcı ücretleri dahil olmak üzere değişim işlemlerinden alınan gelirler (bunlar, takas işlemleri olarak sınıflandırılır);
d) Dış ve diğer yardımlardan elde edilen toplam gelir tutarı (büyük olasılıkla sağlanan hibelerin, kredilerin ve diğer yardımların miktarı, bu yardımın sağlayıcılarının önemli sınıfları ve sağlanan miktar);
e) Diğer hibeler, transferler veya bütçe ödeneklerinden gelen gelirler (muhtemelen kaynak ve amaçlarla sınıflandırılmış);

f) Faiz ve temettülerden alacaklar; ve
g) Hediyeler, bağışlar ve diğer yardım formları.

A) Varlıkların, yükümlülüklerin, gelirlerin, giderlerin açıklanması ve bütçelerle karşılaştırılması

Bir kurumun mali tablo dipnotlarında aşağıdaki hususların açıklanması teşvik edilir:

(a) İşletmenin varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerine ilişkin bilgiler; ve
(b) İşletmenin onaylanmış bütçesini kamuya açık hale getirmemesi durumunda, bütçelerle karşılaştırmalı sunumu .

Hükümetler ve devlet kurumları, faaliyetlerini sağlamak için gereken nakit kaynakların temin etmenin yanı sıra bu kaynakları kontrol eder ve dağıtır. Faaliyetlerini ve borçlarını finanse etmek için borçlanmaktadırlar ve gelecekte sermaye varlıklarının iktisap edilmesinde para harcamaları taahhüt etmektedirler. Ayrıca, raporlama döneminde içinde çeşitli maliyetlere katlanmakta ve gelir elde etmektedirler. Bu da gelecek bir raporlama döneminin nakit akışına neden olmaktadır. Nakdi olmayan varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler nakit olarak muhasebeleştirilmesi mümkün olmayan kalemler mali tablolarda raporlanmayacaktır. Ancak, hükümetler, raporlama dönemi boyunca borçlarını ve diğer yükümlülüklerini, gayri nakdi varlıklarını ve faaliyetlerinin maliyetlerini ve ilgili gelirlerin kaynaklarını ve miktarlarını takip etmekte ve yönetmektedir. Varlıkların, yükümlülüklerin ve belirli programların ve faaliyetlerin maliyet ve gelirlerine ilişkin bilgilerin açıklanması, hesap verme sorumluluğunu artırıp ve karar verme amaçları için yararlı bilgiler sunacaktır ve bu nedenle bu Standart tarafından teşvik edilmektedir.

Bu gibi açıklamaları yapan kuruluşlar, örneğin, aşağıdakileri sınıflandırmak suretiyle, özü gereği gelir ve giderleri veya işletmenin faaliyetlerine, varlıklarına ve borçlarına uygun şekilde fonksiyonlarını belirlemeye teşvik edilir:

a) Alacaklar, yatırımlar veya maddi duran varlıklar; ve
b) Borçlar; türüne veya kaynağına göre

Bu tür açıklamalar ilk aşamada kapsamlı olmasa da, kurumlar tahakkuk esaslı IPSAS'ın tam olarak benimsenmesine geçişte ilerlemek ve geliştirmek için teşvik edilmektedir.

Tahakkuk esaslı IPSAS, varlıklar, yükümlülükler, gelirler ve giderler ile ilgili ek bilgilerin açıklanması konusunda kuruluşlara faydalı bir rehberlik sağlayabilir. Önerilen Uygulama Kılavuzları ayrıca, kullanıcıların finansal durum, finansal performans ve işletmenin nakit akışları gibi konuları daha iyi anlamalarına yardımcı olacak; hizmet performans hedefleri ve başarıları; ve finansının sürdürülebilirliği hakkında rehberlik sağlayacaktır.

B) Tahakkuk Esaslı IPSAS' a Geçiş

Nakit Esaslı Finansal Raporlama IPSAS 61 standardı tahakkuk esaslı muhasebeye geçişte bir ara adım olarak geliştirilmiş ve tahakkuk esaslı muhasebenin benimsenmesini teşvik etmektedir. Tahakkuk esaslı IPSAS'lara geçiş sürecinde mali tabloların sunulmasına yardımcı olmaktadır.

Tahakkuk Esasları Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları İlk Kez Kabulü IPSAS 33, tahakkuk IPSAS' ın ilk kabul tarihinden itibaren üç (3) yıl süreyle gerekliliklerinin benimsenmesini sağlamak üzere işletmelere yardım sağlayan geçiş hükümlerini tanımlamaktadır. IPSAS 33, IPSAS' ın kabul edildiği tarihte, IPSAS 33'te yer alan muafiyetlerden daha fazlasını benimsemeyi seçebilir ve benimsenen muafiyetlerin niteliğine bağlı olarak mali tablolarını tanımlayabilir.

2.7. IPSAS 61'e Göre Özellikli İşlemler

Standardın içerisinde öne çıkan üç konu, konsolidasyon, dış yardımlar ve üçüncü taraf ödemeleridir. Bu konularla birlikte özellikli işlemler;

a) Konsolidasyon
b) Dış yardımlar
c) Üçüncü taraf ödemeleri
d) Ortak girişimler
e) Yüksek enflasyonlu ekonomiler
f) İlişkili taraf açıklamaları

olarak sıralanmıştır.

2.7.1. Konsolidasyon

Standartta konsolidasyon konusu hem birinci bölümde hem de ikinci bölümde yer bulmuştur. Çünkü IPSASB'a göre tahakkuk esaslı muhasebenin benimsenmesinde ülkelerin karşılaştıkları en önemli zorluklardan birinin konsolidasyon konusu olduğu görüşündedir.

Standartta , kontrol eden kuruluşların, kontrol edilen bütün işletmelerin konsolide mali tablolarını sunmaları teşvik edilmektedir. Ayrıca, tahakkuk esaslı IPSAS' ın kabulünde; tüm kontrol edilen kuruluşları, bütçe sektörünü temsil eden ekonomik kuruluşları, genel hükümet sektörünü veya çekirdek hükümet faaliyetlerinin diğer temsilcilerini tahakkuk esasına geçişte geçici bir adım olarak mali tablolar hazırlamak konusunda teşvik eder. Bu tür mali tablolar, kullanıcılara hesap verebilirlik ve karar verme amaçları için yararlı bilgiler sunacak, ayrıca tahakkuk esaslı IPSAS' ın gerektirdiği şekilde tam konsolidasyona düzenli ve faydalı bir geçiş yapılmasını sağlayacaktır. Genel devlet sektörü içerisinden kontrol edilen kuruluşlardan oluşan bir kurumun mali tablolarını sunması, IPSASB' ın kamu sektörü muhasebe standartlarına uygunluğu ve finansal raporlamadan oluşan istatistiksel temellere yakınsaması bir stratejik hedeftir.

Standardın şartlarına uygun mali tablolar hazırlamak isteyen birçok kamu sektörü kuruluşu, tam konsolide mali tabloların hazırlanmasında ve sunumunda önemli engellerle karşılaşmıştır. Bu durum aşağıda listelenen bir dizi nedenden kaynaklandığı düşünülmektedir.

a. Bütçe veya genel devlet sektörü gruplarına ilişkin mali raporların hazırlanmasını gerektiren mevcut mevzuat veya yönetmelikle uyumluluk;
b. Raporlama tarihindeki tüm kontrol edilen kurumları tespit etmede zorluklar;
c. Ticari kamu kuruluşları tarafından benimsenen raporlama bazında farklılıklar ve
d. Gerekli verileri zamanında toplayıp işleyen ve raporlama tarihlerini karşılayan kapasite (gerekli teknik uzmanlığa erişim dahil).

Birçok kurucu, 2007 de yayımlanan Nakit Esaslı IPSAS' ın, konsolidasyon koşullarının mali tabloların tahakkuk esasına göre hazırlanması ve finansal raporlamanın tahakkuk esasına geçişini, mali tabloların kalitesini artırma görevini yerine getirme kapasitesini zayıflattığını ve tahakkuk esaslı IPSAS' a geçiş konusunda endişelerini dile getirmiştir.

2017 yılında yapılan revizyon, kontrol edilen kurumların konsolide mali tabloları hazırlaması gerekliliğini, Standardın 2. Kısmından kaldırmaktadır. Bu, IPSAS' ın kabul edilmesinde büyük bir engelin üstesinden gelmek için tasarlanmıştır.

Bu standart, tahakkuk esaslı IPSAS'ın gerektirdiği şekilde tam konsolidasyona düzenli ve ulaşılabilir bir geçişi desteklemektedir ve tam konsolidasyonun ana hükümet faaliyetleriyle ilgili bilgi kaybına yol açacağı ve bazı durumlarda yasama gerekliliklerine aykırı olacağı kaygılarına cevap vermektedir.

Tahakkuk esasına geçiş yapan kurumları desteklemek için, kontrol dahil olmak üzere kilit tanımlamalar, gerektiğinde IPSAS 34, Bireysel Mali tablolar ve IPSAS 35 Konsolide Mali tablolar ile çelişmemeleri için gözden geçirilmiştir.

IPSASB, konsolidasyon sürecinde oluşan engellerin kaldırılmasına yönelik çeşitli yaklaşımları dikkate almıştır. Eleştirilerin birçoğu haklı olsa da, IPSASB, bu revize edilen Nakit Esaslı IPSAS (2017) 'da uygulanan yaklaşımın, konuyla ilgili kaygılarına en iyi şekilde yanıt verdiğini düşünmektedir. Son düzenleme hesap verebilirlik ve karar verme amaçları için yararlı bilgileri içerecek şekilde yeniden düzenlenmiştir. Dikkate alınan yaklaşımlar ve IPSASB' ın konuyla ilgili düşünceleri şu şekildedir

1. Kurumların, tüm kurumlarını konsolide etmeleri ve konsolide mali tablo hazırlamaları için öngörülen süre 3 ila 5 yıl veya daha uzun bir süredir. Maalesef , Nakit Temeli IPSAS' ın yayınlanmasından bu yana 12 yıl geçmesine rağmen konsolidasyonun halen büyük bir engel olmaya devam ettiği görülmektedir. IPSASB, 3 ila 5 yıllık bir geçiş döneminin, birçok yargı bölgesinde tanımlanan geniş ve farklı engellerin üstesinden gelmek için yeterli olmadığına inanmaktadır;

2. Konsolide mali tabloların hazırlanmasında ve ekonomik yapının kompozisyonunun açıklanmasında benimsenecek muhasebe prosedürleriyle ilgili gereklilikler hariç olmak üzere, tüm konsolidasyon şartlarını geri almak. Böyle bir yaklaşım cazip olurdu. Bu, bir konsolide mali tabloların hazırlanması için kabul edilen prosedürlerin, aynı ekonomik durum için ve IPSAS ile uyumlu olan tüm kuruluşlar için dönemler arası tutarlı bir şekilde uygulanacak şartlar olarak tanımlanması anlamına gelmektedir. Bununla birlikte, bu hususların zorunluluk olarak korunması, IPSAS' ın kabul edilmesine engel teşkil etmeye devam edebilir. Buna ek olarak, IPSASB, bazı süreçlerin ve açıklamaların, konsolide mali tabloların zorunlu olarak hazırlanması ve sunulması için merkezi ve sadece bu tür süreçlerin ve açıklamaların sadece teşvikler olarak tanımlanmasının gereksiz yere karmaşıklaştırılması ve sonuç olarak gereksiz bir şekilde sonuçlanması açısından görüşündedir.

3. Mevcut konsolidasyon gereklerini yerine getirmek, ancak ticari kamu sektörü kuruluşlarını veya diğer sorun yaşanan kamu sektörü kuruluşlarını konsolide etme sürecini hafifletmek. Böyle bir yaklaşım, kurucuların belirlediği bazı sorunlara cevap verse de tüm sorunlara cevap veremezdi. Ayrıca, uygulamanın tutarlılığı için, ticari bir kamu sektörü kuruluşu veya diğer kamu sektörü kuruluşları sınıfının nelerin oluşturulduğunun üzerinde anlaşılmış bir tanım gerekecektir. Böyle bir tanımın tüm yargı bölgelerinde kolayca uygulanabileceği konusu net değildi.

4. Tüm kontrol edilen kuruluşlar yerine, bütçe sektörünü veya genel devlet sektörünü veya benzer gruplarını yansıtan bir ekonomik kuruluş için mali tabloların sunumunu zorunlu kılmak. Böyle bir yaklaşım, birçok yargı organında seçmenlerce benimsendi. Ancak, böyle bir ara grubun tanımlanması ya da belirtilmesi girişimleri, özellikle yasal gereklilikler bazı yargı alanlarına özgü sorunları tetikleyebilirdi. Revize Edilmiş Nakit Esaslı IPSAS (2017), bütçe sektörünü veya genel devlet sektörünü yansıtan mali tablolarının tam tahakkuk esasına göre hazırlanıp sunulmasına izin verdiğine ve bunu teyit ettiğini kabul ve beyan eder.

2.7.1.1. Konsolidasyon kavramı

Standardın bu bölümünde belirtilen terimler ile aşağıdaki terimler kullanılmıştır:

i. Konsolide mali tablolar, kontrol edilen işletmenin nakit girişleri, nakit ödemeleri ve nakit bakiyelerinin tek bir varlığın sahip olduğu bir ekonomik işletmenin mali tablolarıdır.
ii. Varlığın kontrolü: Bir işletme, bir işletmenin, diğer kuruluşa dahil olmasından kaynaklanan değişken faydalara maruz kalması veya haklarına sahip olması durumunda başka bir işletmeyi kontrol eder ve diğer varlığın üzerindeki gücüyle bu faydaların niteliğini veya miktarını etkileme yeteneğine sahiptir. .
iii. Kontrol edilen varlık, bir başka işletmenin (kontrol eden varlık olarak bilinir) kontrolü altında olan bir kuruluştur.
iv. Kontrol eden varlık; bir veya daha fazla kontrol edilen varlığa sahip bir kuruluştur.
v. Ekonomik varlık; kontrol eden bir kuruluş ve kontrol edilen kuruluşlar anlamına gelir.

- Ekonomik varlık

Standardın ikinci bölümünde açıklanan bir terimdir. "Ekonomik varlık" terimi, kontrol eden kurumu ve herhangi bir kontrol edilen kuruluşu oluşturan bir grup varlığın tanımlanması amacıyla kullanılmaktadır. Bazen ekonomik bir varlığa atıfta bulunan diğer terimler arasında idari varlık, finansal varlık, konsolide varlık bulunmaktadır. Bir işletmenin finansal raporlama amacıyla başka bir işletmeyi kontrol edip etmediğinin değerlendirilmesinde dikkate alınacak faktörler, IPSAS 35, Konsolide Mali tablolarda belirtilmiştir.

Ekonomik varlık, hem sosyal politikaları hem de ticari hedefleri olan varlıkları içerebilir. Örneğin, bir devlet konutu departmanı, nominal bir ücret karşılığında konut temin eden tüzel kişiliklerin yanı sıra ticari bazda konaklama olanağı sağlayan tüzel kişileri de içeren bir ekonomik oluşum olabilir.

Ekonomik varlığın tespiti, bir yargı alanındaki anayasal düzenlemelere, özellikle de hükümet gücünün sınırlı ve tahsis edilen yollarına ve hükümet sisteminin nasıl kurulup faaliyet gösterdiğine bakılmaksızın yapılmalıdır. Örneğin, yasama, yürütme ve yargı

sistemi olan bölgelerde, bunlar toplu olarak bir kullanıcının konsolide mali tablolara ihtiyaç duyduğu bir ekonomik oluşum oluşturabilir. Bu konsolide mali tablolar genellikle devlet bütçesi mali tabloları olarak adlandırılır.

2.7.1.2. Konsolide mali tabloların kapsamı

Standartta tanımlanan kontrol eden kuruluşun, aşağıdaki konsolidasyon prosedürlerini uygulayarak, tüm varlıklarını konsolide edip konsolide mali tablolarını sunması teşvik edilmektedir:

a) Ekonomik varlık içindeki işletmeler arasındaki nakit bakiyeleri ve nakit işlemleri tam olarak elimine edilir;
b) Konsolidasyonda kullanılan mali tablolar, farklı raporlama dönemlerinde hazırlanırsa, bu tarihler ile kontrol eden işletmenin mali tablolarının tarihleri arasında gerçekleşen önemli nakit işlemlerinin etkileri için düzeltmeler yapılır; ve
c) Konsolide mali tablolar, benzer nakit işlemleri için tekdüzen muhasebe politikaları kullanılarak hazırlanmaktadır. Konsolide mali tabloların hazırlanmasında tekdüzen muhasebe politikalarının kullanılması mümkün değilse, bu durum konsolide mali tablolarda açıklanmalıdır.

Hesap verebilirlik ve karar alma amaçları açısından, bir devletin ya da bir kamu kuruluşunun mali tablo kullanıcıları, ekonomik varlık tarafından kontrol edilen tüm nakit kaynakları ile ilgilenirler ve bunlardan haberdar olmak isterler. Bu ihtiyaç sebebiyle, ayrı tüzel kişiliklerin hukuki sınırlarına bakılmaksızın, ekonomik varlık hakkında tek bir işletme olarak finansal bilgiler sunan konsolide mali tablolarda sunulmaktadır.

Bu Standart, hükümetleri ve kamu sektörü kontrol kuruluşlarını, söz konusu mali tabloların kullanıcıları için, tüm kontrol edilen kuruluşları konsolide eden mali tabloları sunmaya teşvik etmektedir.

Bir hükümeti ve kontrol edilen tüm birimleri içeren bir ekonomik işletmenin konsolide mali tabloları, devlet tarafından kontrol edilen nakit kaynakları hakkında ve raporlama dönemi boyunca doğrudan kontrol edilen kuruluşlar ve raporlama dönemi içerisinde bu kaynaklarda meydana gelen değişiklikler hakkında bilgi sağlayacaktır.

Örneğin, bir sağlık bakanlığı veya bir eğitim dairesi gibi kamu sektörü kuruluşlarının konsolide mali tabloları, bakanlık veya departman tarafından kontrol edilen nakit kaynakları ve bu kaynaklardaki değişiklikler hakkında raporlama dönemi boyunca bilgi sağlayacaktır.

Konsolide mali tabloların hazırlanması, maliyet gerektiren bir süreçtir. Bu nedenle, bu tür raporların hazırlanmasının faydalarından, hazırlıklarının maliyetinin çıkarması önemlidir. Konsolide mali tabloların, kontrol edilen bir işletme tarafından hazırlanması, belirtilen bazı durumlar dışında genellikle gerekli olmayacaktır. Bunun nedeni, kullanıcıların nakit bazında mali tablolarda sunulan bilgi ihtiyacının çoğu zaman, Nakit Esasları IPSAS veya tahakkuk eden IPSAS' ın getirdiği gereklilikler sebebiyle, kontrol eden işletmenin konsolide mali tabloları tarafından karşılanmasıdır. Bununla birlikte, bazı durumlarda, bir bütün olarak devlet düzeyindeki konsolide mali tablolar, kullanıcıların anahtar sektörler veya kurumların faaliyetleri ile ilgili bilgi ihtiyaçlarını karşılayamayabilir. Birçok yargı sisteminde, bu tür kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını ele almayı amaçlayan yasal finansal raporlama gereksinimleri vardır.

Bazı durumlarda, bir kurumun faaliyetlerini yönetme yetkisine sahip olan kontrol eden kurum, söz konusu kurumun faaliyetlerinden fayda sağlayamayabilir. Örneğin, kontrol edilen kurum uzun vadeli dış kısıtlamalara maruz kaldığında, kontrol eden kurumun bu faaliyetlerden faydalanmasını engelleme yetkisi olabilir. Bu durumda bu işlemler kontrol eden kuruluşun nakit akış ve bakiyeleri arasında konsolide mali tablolarda yer almamaktadır. Bunun nedeni, hükümet veya kamu sektörü kurumlarının konsolide mali tabloları, mal ve hizmetlerin sunumunu desteklemek için kullanılabilecek veya raporlama yapan tarafa başka türlü faydalar sağlayabilecek nakit kaynaklar hakkında bilgi sunmasıdır.

Nakit esaslı IPSAS' ı benimseyen bir kurum iştirak veya bağlı ortaklığının tahakkuk esasına göre konsolide mali tablo hazırlayıp sunabileceğini kabul eder.

2.7.1.3. Konsolide mali tablolara geçiş

Hükümetler ve kamu sektörü kuruluşları; hükümet birimleri, ajanslar ve ticari kamu sektörü kuruluşları gibi çok sayıda kuruluşu kontrol edebilir. Kontrol eden varlığı ve onun tüm kontrol ettiği varlıklarını birleştiren konsolide mali tabloların hazırlanması karmaşık bir süreç olabilir. Bazı hükümetler ve kamu sektörü kuruluşları, konsolide mali tabloların

hazırlanmasında ve sunumunda önemli engellerle karşılaşmakta ve tam tahakkuk esasına geçiş sürecinde kısa ve orta vadede tam konsolide mali tablo hazırlayamaya bilmektedir. Bunun nedeni, bir hükümetin veya bir kurumun, kontrol edilen kuruluşun alt gruplarına yönelik mali tabloları sunmak için gereken verileri toplayıp işlemesi konusunda çeşitli kısıtlamalara maruz kalması olabilir.

Nakit esaslı raporlama yapan hükümetler ve kamu sektörü kuruluşları, tahakkuk esasına geçiş yaparak, konsolidasyonun önündeki engellerin üstesinden gelmek için kapasite, sistem ve yasal çerçeveler geliştirir. Hükümetler bütçe, nakit girişleri, ödemeleri ve nakit bakiyeleri hakkındaki bilgileri içeren mali tablolar hazırlayarak kurumların faaliyetleri hakkında, hesap verebilirlik ve karar verme amaçları için kullanıcılara yararlı olan bilgi sağlayacaktır. Bu Standart, mali tabloların tahakkuk esasına göre tam konsolide sunumunu ve ara dönem mali tabloların sunulmasını teşvik eder. Tüm kuruluşlarını konsolide etmeyen hükümet kurumları, hesap verebilirlik ve karar alma amaçları için kullanıcılara yararlı olan faaliyetlerini konsolide eden mali tabloları sunmaya teşvik edilir.

2.7.1.4. Konsolidasyon işlemleri

Bu Standart tarafından teşvik edilen konsolide mali tablolar, kurum ve diğer kuruluşlar arasındaki işlemleri yansıtır. Buna göre, kurum içindeki işletmeler arasındaki işlemler çift kayıttan kaçınmak için elimine edilir. Örneğin, bir devlet departmanı başka bir hükümet departmanına fiziki varlık satabilir. Bu durumun raporlayan varlık üzerindeki net nakit etkisi sıfır olduğundan, raporlama biriminin nakit hareketlerini yanıltmamak için ortadan kaldırılmalıdır.

Kurum içindeki bireysel kuruluşlar, nakit hareketlerini sınıflandırmak ve mali tablolarını sunmak için farklı politikalar benimseyebilir. Nakit ve benzeri işlemler sonucu oluşan ödemeler, konsolide mali tablolarda sınıflandırılarak gösterilmektedir.

2.7.1.5. Konsolidasyon açıklamaları

Standartta belirtilen teşvikler uyarınca hazırlanan konsolide mali tablolara not olarak aşağıdaki hususlar açıklanmıştır.

a) Kontrol edilen işletmenin faaliyet gösterdiği yetki alanı ve kuruluşların listesi;
b) Kontrol edilmeyen bir birimin konsolide olmama nedenleri;

c) Kontrol edilen tüzel kişiliklerde sahiplik oranının ve mülkiyet payının nasıl belirlendiğinin açıklaması; ve
d) Uygulandığı durumlarda, kontrol eden kuruluşun tespitinde dikkate alınan faktörler

2.7.1.6. Varlığın kontrolü

Hükümetler ve diğer kamu sektörü birimleri; devlet daireleri, ajanslar ve ticari kamu sektörü birimleri de dahil olmak üzere çok sayıda kamu kurumunu kontrol edebilir. Mali tablolar, tek bir kurumu ya da kontrol eden kurumu ve onun kontrolündeki kurumların tamamını ya da bir kısmını içeren bir rapor olarak hazırlanabilir. IPSAS 61, belirli şartlar altında, istisnalar dışında, kuruluşları ve kontrol edilen kurumları kapsayan konsolide mali tablolar hazırlamak ve sunmak için hazırlanmıştır. Bir işletmenin finansal raporlama amacıyla başka bir işletmeyi kontrol edip etmediğini değerlendirirken dikkate alınması gereken faktörler IPSAS 35, Konsolide Mali tablolar 'da belirtilmiştir.

2.7.1.7. Kontrol edilen varlıkların ve diğer birimlerinin devralma ve elden çıkarılması

Bir işletme, satın alımlardan veya kontrol edilen kuruluşların elden çıkarılmasından kaynaklanan nakit akımlarını ayrı olarak açıklamak ve sunmak için teşvik edilmektedir.

İşletme, mali tablo dipnotlarında, kontrol edilen kuruluşların veya diğer işletme birimlerinin devir ve temlik işlemleri ile ilgili olarak alım satım bedelleri ile ilgili hususların her birini açıklamak üzere teşvik edilir.

Alınan veya elden çıkarılan varlık ve yükümlülüklerin tutarlarının ayrı ayrı açıklanması ile birlikte, kontrol edilen kuruluşların ve diğer faaliyetlerin satın alımlarının ve elden çıkarılmasının nakit akış etkilerinin ayrı gösterilmesi, işletmenin diğer faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişlerinden ve ödemelerden ayırt edilmesine yardımcı olur. Kullanıcıların hem satın alma işlemlerinin hem de elden çıkarma işlemlerinin etkilerini tespit etmelerini sağlamak için, elden çıkarmaların nakit akışı etkileri bu satın almalardan düşülmeyecektir.

Tahakkuk esasına geçiş yapan teşebbüslerin daha fazla desteklenmesi için, IPSAS 34 ile çatışmasını önlemek için kilit tanımlamalar ve teşvikler revize edilmiştir.

Mali tablolar; IPSAS 35, Konsolide Mali tablolar, IPSAS 36, İştirakler ve İş Ortaklıkları Yatırımları, IPSAS 37, Müşterek Düzenlemeler ve IPSAS 38, Diğer İşletmelerdeki Yatırımların Açıklamaları uyumlu bir şekilde sunum teşvik edilir.

2.7.2. Dış yardımlar

Raporlama dönemi boyunca alınan ve rapor tarihi itibariyle mevcut olan dış yardımlar hakkındaki bilgileri açıklamak için yapılan tüm düzenlemeler Bölüm 1'den çıkarılmıştır ve IPSAS'ın 2. Bölümündeki bir teşvik olarak yeniden gözden geçirilmekte ve revize edilmektedir. Nakit Temeli IPSAS (2017), aynı zamanda, alınan diğer yardımlar (devlet dışı kuruluşlar ve diğer kaynaklardan alınan yardımlar) hakkındaki benzer bilgilerin açıklanmasını da teşvik etmektedir.

Bu şartların teşvik olarak yeniden tanımlanması, IPSAS'ın kabul edilmesinde büyük bir engelin üstesinden geleceği düşünülmektedir.

Nakit olarak alınan dış yardımlar Nakit Girişler ve Ödemeler Tablosunda muhasebeleştirilmeye devam edecektir. Standartta gelişmekte olan ekonomilerdeki birçok kamu sektörü kuruluşu için nakit olarak alınan dış yardım tutarının, nakit girişlerinde ayrı bir açıklama yapılmasını gerektirdiği belirtilmiştir.

2.7.2.1. Dış yardım tanım ve içeriği

Dış yardım, alıcının hedeflerine ulaşmak için kullanabileceği veya fayda sağlayabileceği tüm resmi kaynaklar olarak tanımlanır. Farklı kuruluşlar dış yardım sınıfları için farklı terminolojiler kullanabilir. Bu durumlarda, farklı terminoloji kullanımı karışıklığa neden olabilir. Bu sebeple, sağlanan kaynakların dış yardım olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağını belirlemek için mesleki yargıda bulunulması gerekecektir.

Resmi dış kaynaklar, yardım sağlayıcı ile aynı ulusun bir alıcısı dışında, çok taraflı, iki taraflı dış yardım kuruluşları, hükümetler, devlet kurumları tarafından bağlayıcı bir anlaşma altında sağlanan veya taahhüt edilen kaynaklardır. Resmi dış kaynakların tanımında atıfta bulunulan kurumlar hükümetler, herhangi bir ülkede ulusal, eyalet, il veya yerel yönetimleri içerebilir. Bu nedenle, örneğin, bir ulusun bir devletin ya da devlet kurumunun başka bir ülkenin devletine ya da yerel hükümetine sağladığı yardım, bu

Standartta tanımlanan dış yardımlardır. Ancak, ulusal hükümet veya devlet kurumları tarafından aynı ülke içinde başka bir hükümet düzeyine sağlanan yardım, sivil toplum kuruluşlarının (STK'lar) sağladığı yardımlar, bu tür bir yardımın bağlayıcı bir anlaşma kapsamında sunulmasına rağmen, resmi kaynakların tanımını karşılamamaktadır ve bu nedenle, dış yardım değildir.

Dış yardım sözleşmeleri aşağıdakileri sağlayabilir:

a) Kredi veya hibe diliminin tamamını nakit olarak çekmek;
b) İşletmenin, kredi veya hibe sözleşmesiyle tanımlandığı şekilde, işletmenin bir yükümlülüğünü yerine getirmesi halinde, üçüncü bir tarafa yaptığı nitelikli ödemeleri geri ödeme istemesi; veya
c) Dış yardım kuruluşunun, alıcı kuruluşun yükümlülüğü de dahil olmak üzere ödünç verilen mal veya hizmetler için, kredi veya hibe sözleşmesiyle tanımlanan yükümlülüklerini yerine getirmesini üçüncü bir tarafa doğrudan ödeme yapmalarını istemesi

Dış yardım anlaşmaları, mal veya hizmet tedarikini de içerebilir.

2.7.2.2. Diğer yardımlar

Diğer yardımlar, STK'lar tarafından sağlanan kaynaklar ve gönüllü olarak örneğin bireyler, hayır kurumları ve diğer kuruluşlar tarafından sağlanan yardımlar olarak tanımlanır. Yasalar veya yönetmeliklere, kamu sektörü kurumlarına zorunlu olarak ödenen vergiler ve diğer kaynaklar; ve kamu sektörü kuruluşları tarafından sağlanan veya bunların adına verilen hizmetler için ödenen ücretler ise diğer yardımlar değildir. Benzer şekilde, değişim işlemlerinde sağlanan kaynaklar ve aynı ulus içindeki hükümetler arasında kaynak aktarımı diğer yardımlar olarak sınıflandırılmamıştır.

Çoğu durumda, kaynakların gönüllü olarak sağlanıp sağlanmadığı ve amaçları, örneğin acil durum yardımları veya ekonomik kalkınma ya da refah hedeflerine ulaşmada ya da başka amaçlar için yardım sağlayıp sağlamadığı açık olmalıdır. Ancak, bazı durumlarda, sağlanan kaynakların başka bir yardım olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağının belirlenmesinde mesleki yargıda bulunulması gerekli olacaktır.

STK'lar herhangi bir devletin kontrolünden bağımsız olarak kurulmuş yabancı veya ulusal kurumlardır. Bazen ender durumlarda, bağışçı kuruluşun iki taraflı veya çok taraflı bir dış yardım kuruluşu olabilir veya bir STK olup olmadığı ve dolayısıyla herhangi bir devletin kontrolünden bağımsız olup olmadığı net olmayabilir. Böyle bir bağış kuruluşunun bağlayıcı bir anlaşma şartı altında yardım sağladığında veya sağlamaya çalıştığı durumlarda, bu Standartta tanımlanan resmi kaynaklar ile bir STK tarafından sağlanan kaynaklar arasındaki ayrım net olmayabilir. Bu durumlarda, alınan yardımın dış yardım ya da diğer yardımların tanımını karşılayıp karşılamadığını belirlemek için profesyonel yargının kullanılması gerekecektir.

- Alınan dış yardımlar

Bir işletme, mali tablo dipnotlarında aşağıdaki hususları açıklamaya teşvik edilir:

a) Nakit giriş ve ödemeler beyannamesinde ayrı bir nakit girişi olmadığı sürece, nakit olarak alınan toplam dış yardım tutarı;
b) İşletmenin yükümlülüklerini doğrudan yerine getirmek veya mal veya hizmet satın almak için üçüncü taraflarca ödenen toplam dış yardım;
c) Dönem içinde alınan toplam dış yardım tutarı krediler ve hibe olarak alınan toplam tutar olarak;
d) Dış yardım sağlayıcılarının önemli sınıfları ve sağlanan miktar;
e) Raporlama döneminde kredi ve hibe yoluyla sağlanan ayrı tutarları gösterilmek üzere harici yardımın alınması ve kullanılması; ve
f) Raporlama tarihi itibariyle temin edilemeyen dış yardım kredileri ve hibelerin bakiyesi, alıcıya verilecek kredi veya hibe tutarının bağlayıcı bir sözleşmede belirtilmesi, tespit edilen önemli şart ve koşulların yerine getirilmesi halinde; gelecekteki işlemleri finanse etmek için kullanılabilir. Bu tutarın aşağıdaki şekilde ayrı ayrı gösterilmesi tavsiye edilir:

    i. Toplam dış yardım kredileri;
    ii. Toplam harici yardım hibeleri; ve
    iii. Banka Limitleri kredi yardımının ve çekilmemiş hibe yardımının kullanılabileceği amaçlar.

Uygulanabilir olduğunda, bir işletme, alınan diğer yardımlara, yukarıda belirtilen açıklamalara başvurmaya teşvik edilir.

Alınan toplam dış yardım tutarı ve nakit olarak alınan ve işletme adına yapılan üçüncü taraf ödemeleri şeklinde alınan diğer yardımların açıklanması, operasyonun ne ölçüde gerçekleştirildiği hakkında yararlı bilgiler sağlayabilir. Raporlama yapan işletmede vergi iç kaynaklardan veya dış yardım, diğer yardımlara finanse edilebilir. Bu yardımın biçimine (ister nakit isterse başka bir varlığa) bağlıdır. Üçüncü taraflarca yapılan ödemeler biçiminde alınan dış yardım ve diğer yardımların açıklanması, kuruluşun resmi olarak bilgilendirilmesi veya başka bir şekilde doğrulanması durumunda, söz konusu ödemelerin raporlama döneminde açıklanması teşvik edilir.

Dış yardım miktarının ve kredi veya hibe yoluyla alınan diğer yardımların açıklanması, kullanıcıların gelecekte belirli bir zamanda sağlanan yardımı geri ödeme yükümlülüğü olup olmadığı raporda belirtilmelidir

Örneğin, çok taraflı bağışçılar, iki taraflı bağışçılar, uluslararası yardım kuruluşları, STK'lar, ulusal yardım kuruluşları veya raporlama yapan kurum için uygun olan diğer ana sınıflar gibi önemli yardım sağlayıcılarının açıklanması, yardımın kapsamını belirleyecektir.

Bir kurum, aşağıdakileri desteklemek için yardımlar da dahil olmak üzere birçok amaçla dış yardım alabilir:

a) Genellikle kalkınma yardımı olarak adlandırılan ekonomik kalkınma veya refah hedefli;
b) Acil yardım hedefli, genellikle acil yardım olarak adlandırılır;
c) Ödemeler dengesi, genellikle ödemeler dengesi yardımı denir;
d) Askeri yardım olarak adlandırılan askeri ve / veya savunma amaçları; ve
e) İhracat kredileri veya ihracat / ithalat bankaları veya diğer devlet kurumları tarafından sunulan krediler dahil olmak üzere alım satım faaliyetleri, genellikle ticari finansman olarak hedefli.

Raporlama döneminde dış yardım ve diğer yardımların sağlandığı ve kullanıldığı amaçların önemli bir sınıfının açıklanması, alınan yardımın kullanımının kurumun sorumluluğunu daha da artıracaktır.

Bağlayıcı bir anlaşma kapsamında olan ancak henüz kullanılmayan STK'ların ve diğer kaynakların dış yardım ve yardım miktarı önemli olabilir. Bazı durumlarda, destek kredisi (leri) veya hibe (ler) miktarı bağlayıcı bir sözleşmede belirtilir ve bu miktara erişmek için önemli koşulların belirtilmesi gerekir.

Bazı durumlarda, raporlama yapan tarafa düzenli yardım sağlama niyetinde olabilir, ancak bağlayıcı bir anlaşmada belirtilmeyen yardım kredisi (leri) veya gelecek dönemlerde sağlanacak hibe (ler) miktarını belirtilmez. Ya da başka bir durumda, yardım miktarı belirtilebilir, ancak şartlar ve koşullara tabi olabilir, bu durumda raporlama tarihinde büyük olasılıkla değerlendirilemez. Bu durumlarda, kullanılmamış kredi miktarların açıklanması teşvik edilmez. Bazı durumlarda, dış yardım veya diğer yardımları belirleyen veya bunlara erişimi etkileyen önemli şartların ve koşulların memnuniyetinin yüksek olup olmadığının değerlendirilmesinde mesleki yargının kullanılması gerekebilir.

Bir işletme, mali tablo dipnotlarında, aldığı mal veya hizmetleri dönem içinde alınan yardımların değerini ve bu değerin belirlendiği temeli ayrı olarak açıklamaya teşvik edilir.

Mal veya hizmet biçiminde önemli kaynaklar satın alınabilir. Örneğin, bir dış yardım anlaşması çerçevesinde veya örneğin STK'lar veya özel sektör destekçileri tarafından satın alınan, hibe edilen taşıtlar, bilgisayarlar veya diğer teçhizat gibi yeni veya kullanılmış mallar olabilir. Ayrıca, bir devlete, bir dış yardım anlaşması çerçevesinde veya STK'lar veya diğer bağışçılar tarafından acil yardım olarak vatandaşlara dağıtılmak üzere gıda yardımı yapıldığında da ortaya çıkabilir.

Raporlama döneminde mal ve hizmet olarak alınan yardım değerinin açıklanması, mali tablo okuyucularına raporlama döneminde alınan yardımın kapsamını daha iyi anlamalarına yardımcı olacaktır. Ancak, bazı durumlarda, bu tür mal ve hizmetlerin değerini belirlemek zor, zaman alıcı ve maliyetli bir süreç olabilir. Bu özellikle, bu mallar ve hizmetler için bir iç piyasa fiyatının kolayca belirlenememesi, sağlanan malların ve

hizmetlerin uluslararası piyasalarda yaygın bir şekilde işlem görmediği veya çoğu zaman acil yardımla ilgili olarak benzersiz bir tabiatın olduğu yerlerde mümkün değildir.

Bu Standart, mal veya hizmetlerin değerinin nasıl belirleneceğini belirtmez. Bu nedenle, varlıkların değeri, alıcıya transfer edildiği tarihteki fiziksel varlıkların amortismana tabi tutulan tarihsel maliyeti ile veya dış yardım kuruluşu veya başka bir bağışçı tarafından ödenen fiyat olarak belirlenebilir. Değerlemenin temelini, alıcının veya üçüncü bir tarafın yönetimi tarafından değerlendirilmesi ile de belirlenebilir. Gerçeğe uygun değer olarak seçildiğinde , gerçeğe uygun değerin tanımına yani, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirilebileceği tutara ilişkin yükümlülükler yerine getirilir.

2.7.3. Üçüncü taraf ödemeleri

Prensip olarak, üçüncü şahıs ödemelerinin nakit girişler ve ödemeler tablosu üzerinde ayrı bir sütun olarak açıklanması mantığı ortaya çıkmaktadır. Çünkü bir kuruluşun faaliyetlerini desteklemek için nakit kaynakları sağlandığında bunun ödemeler tablosunda ne şekilde bildirilmiş olduğu belirlenmelidir. Bununla birlikte, üçüncü taraflarca yapılan ödemeler çoğunlukla dış yardım ve diğer yardımların tanımını karşılayan mal ve hizmet ödemelerini içerecektir.

Üçüncü taraf ödemeleri şeklinde yapılan dış yardımla ilgili bilginin açıklanması; açıklamaya konu bilgilerin sınırlı olması ve ortaya çıkabilecek potansiyel yanlış yorumlamalar nedeniyle endişe yaratmaktadır. Bu sebeple Nakit Esaslı Finansal Raporlama IPSAS (2017), üçüncü taraf ödemelerini Bölüm 1'den kaldırarak, üçüncü taraflarca yapılan ödemelere ilişkin bilgilerin ifşası adıyla 2. Bölüm'de açıklanan teşvikler olarak düzenlemiştir.

Bazı ülkelerde, hükümet, bireysel departmanlarının ve diğer kuruluşların harcamalarını, genellikle “Hazine Tek Hesap” olarak anılan merkezi bir hazine işlevi aracılığıyla yönetir. Nakit Esaslı Finansal Raporlama IPSAS (2007), “Hazine Tek Hesabı” düzenlemeleri kapsamında, devlet dairesi ya da bir tüzel kişi adına merkezi bir kurum tarafından ödenen tutarların da üçüncü şahıs ödemeleri olarak sınıflandırılacağını belirtmiştir. IPSASB, bireysel departmanlar ve kuruluşlar, kullanımları için ayrı banka hesapları oluşturmadıkları halde, bu miktarlardan yararlanabileceklerini ve

kullanacaklarını düşünmektedir. Bu nedenle bu gibi nakit girişlerini, çıkışlarını ve mevcut dengeleri kontrol ederler. Nakit Temeli IPSAS (2017), IPSASB' nin bu tür düzenlemelerin üçüncü taraf ödemelerine yol açmayacağı görüşünü yansıtacak şekilde hazine tek hesap düzenlemelerinin ek açıklamalarını içermektedir.

Standardın 2. Bölümünde üçüncü taraf ödemeleri ile ilgili detaylar yer almaktadır. 2017 yılında yapılan yeni düzenlemeye göre raporlama dönemi içerisinde tüzel kişilerin yaptıkları ödemeler mal ve hüzmet alımı ya da belli bir yükümlülüğü yerine getirmek için yapılıp yapılmasına bakılmaksızın kurum mali tablolarının dipnotlarında açıklanmalıdır. Mali tablo dipnotlarında aşağıdaki hususları açıklaması teşvik edilir:

a) Bu tür üçüncü taraflarca yapılan toplam ödemeler; ve
b) İşletmenin faaliyetine uygun bir sınıflandırma esası kullanılarak bu tür ödemelerin toplam tutarının bir alt sınıflandırması.

Bazı durumlarda, üçüncü şahıslar, kurum adına mal veya hizmet satın alabilir. Örneğin, bir bakanlık, bağımsız bir il veya belediye yönetiminin sağlık veya eğitim programının işleyişini doğrudan hizmet sağlayıcıları ile görüşerek gereken süre içerisinde gereken malzemelerin transferini sağlayıp bu şekilde kurumu finanse edebilir. Benzer şekilde, bir bakanlık veya bağımsız yardım kuruluşu, doğrudan bir kurumuna para sağlamak yerine, başka bir belediyeye yol inşa eden bir inşaat şirketine doğrudan ödeme yapabilir. Bu ödemeler, hibe, bağış veya başka bir yardım yoluyla veya geri ödenecek bir borç yoluyla yapılabilir. Bu gibi durumlarda, bakanlık, il veya belediye idaresi, doğrudan doğruya nakit para (nakit eşdeğerleri dahil) almamakta ya da bir banka hesabının ya da diğer kuruluş tarafından kendi yararı için oluşturulmuş benzer bir tesisin kontrolünü ele geçirmemektedir. Bu nedenle, bu Standartta belirtilen şekilde ödenen tutar "nakit" teşkil etmez. Bununla birlikte, alıcı kurum kendi adına yapılan nakit ödemeden yararlanır. Bu durum mali tablo dipnotlarında belirtilmelidir.

Üçüncü şahıslar tarafından yapılan ödemelerin miktarları ve sınıfları hakkındaki bilgilerin açıklanması (ister doğası gereği, gerekse işlevsel olarak veya her ikisi de için de) hesap verebilirlik ve karar verme amaçları için faydalı ek bilgiler sağlayacaktır. Bazı durumlarda, bir kurum, raporlama dönemi boyunca yapmış olduğu üçüncü taraf ödemelerini resmi olarak açıklamamış olabilir veya beklenen bir ödemenin gerçekleştiğini

doğrulayamayabilir. Kurum, ifşa edilen bu üçüncü taraf ödemeleri tutarının, söz konusu ödemenin dönem içinde kurum adına yapılan tüm ödemeleri kapsadığına dair bir güvene sahip değilse, notlarında bu tür açıklamaların söz konusu üçüncü taraf ödemelerini kapsamayabileceğini kullanıcılara bildirmelidir.

2.7.4. Ortak girişimler

Kurumların nakit dengesinin dönem içinde makul bir şekilde sunumunun yapılması için mevcut iş ortaklıkları ve raporlama tarihi itibariyle bunların nakit bakiyeleri hakkında açıklama yapılması gerekir.

İş ortaklıkları iki veya daha fazla tarafın müşterek kontrol sahibi olduğu bir düzenlemedir. Birçok kamu sektörü kuruluşu, çeşitli faaliyetlerde bulunmak için ortak düzenlemeler yapar. Bu faaliyetlerin niteliği, ticari teşebbüslerden, ücretsiz olarak toplum hizmetlerinin sağlanmasına kadar çeşitli şekillerde olabilmektedir. Bir müşterek anlaşmanın şartları, sözleşme veya diğer bağlayıcı düzenlemede belirtilir. Sözleşme detayında genellikle her bir ortak girişimden ilk katkı, gelir veya diğer faydaların (varsa) paylarını ve ortak girişimcilerin her birinin masraflarını belirtir.

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları IPSAS 36, İştirakler ve Müşterek Yönetime Tabi Yatırımlar ile IPSAS 37, tahakkuk esaslı IPSAS serilerindeki Ortak Düzenlemeler, müşterek anlaşmaların yapılabileceği farklı biçimlerde ve yapılarda ve olası ek açıklamalarda yol göstericidir. IPSAS 35'de "kontrol" ün tanımlanması ve açıklanması, bir işletmenin "iştirakçi" olup olmadığının belirlenmesinde IPSAS 36 ve IPSAS 37'de tanımlandığı şekilde "ortak bir düzenleme" olup olmadığı göz önüne alınmalıdır.

2.7.5. Yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama

Yüksek enflasyonlu ekonomilerde, mali tabloların yerel para biriminde sunulması anlamlı değildir. Para, satın alma gücünü, aynı hesap döneminde dahi olsa kaybeder ve farklı zamanlarda gerçekleşen işlemlerden ve olaylardan elde edilen tutarların karşılaştırılmasının yanıltıcı olabilir.

Bu Standart, hiperenflasyonun ortaya çıktığı kabul edilen mutlak bir oranı tanımlamaz. Mali tabloların, bu Standarttaki teşviklere uygun olarak yeniden düzenlenmesi

gerektiği bir karar meselesidir. Hiperenflasyon, aşağıdakileri içeren, ancak bunlarla sınırlı olmayan, bir ülkenin ekonomik ortamının özellikleri ile belirtilir:

a) Genel nüfus, servetini parasal olmayan varlıklarda veya dövizde tutmayı tercih eder. Satın alınan yerel para miktarları, satın alma gücünü korumak için hemen yatırılır;
b) Genel nüfus, parasal tutarları yerel para birimi cinsinden değil, nispeten istikrarlı bir yabancı para cinsinden dikkate alır. Fiyatlar bu para biriminde verilebilir;
c) Kredili satışlar ve alımlar, dönem boyunca kısa olsa bile, kredi dönemi boyunca beklenen satın alma gücü kaybını telafi eden fiyatlarda gerçekleşir;
d) Faiz oranları, ücretler ve fiyatlar bir fiyat endeksine bağlıdır; ve
e) Üç yıl içindeki kümülatif enflasyon oranı % 100'e yaklaşıyor ya da aşıyordur.

2.7.5.1. Yüksek enflasyonda mali tabloların yeniden düzenlenmesi

Hiperenflasyonist bir ekonominin para biriminde rapor veren bir kuruluş için aşağıdaki hususlar teşvik edilir:

a) Raporlama tarihindeki nakit akımları ve ödemeleri ile diğer mali tablolarını, bilanço tarihi itibariyle yeniden ölçmesi;
b) Bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgileri ve önceki dönemlere ilişkin diğer tüm bilgileri bilanço tarihi itibariyle yeniden düzenlenmesi; ve
c) Genel alım gücündeki değişiklikleri yansıtan genel fiyat endeksi kullanılması.

Fiyatlar çeşitli politik, ekonomik ve sosyal güçlerin sonucu olarak zamanla değişmektedir. Arz ve talepteki değişiklikler ve teknolojik değişiklikler gibi belirli güçler, fiyatların birbirlerinden önemli ölçüde ve bağımsız olarak artmasına veya azalmasına neden olabilir. Ayrıca, genel ekonomik güçler genel fiyat seviyelerinde ve dolayısıyla paranın genel satın alma gücünde değişikliklere neden olabilir.

Nakit giriş ve ödemeler tablosundaki tüm kalemler raporlama tarihindeki ölçüm birimi cinsinden ifade edilecektir. Bu nedenle, nakit giriş ve ödemeler veya diğer mali tablolarda açıklanan üçüncü taraflarca yapılan ödemeler de dahil olmak üzere tüm tutarlar,

genel fiyat endeksindeki değişikliğin, ödeme ve girişlerin verildiği tarihten itibaren uygulanarak yeniden düzenlenir.

2.7.5.2. Yüksek enflasyonlu ekonomilerde karşılaştırmalı bilgi

Önceki dönemlerle karşılaştırmanın anlamlı olabilmesi için, bir önceki raporlama dönemine ait karşılaştırmalı bilgiler, genel fiyat endeksinin uygulanmasıyla yeniden düzenlenir, böylece karşılaştırmalı mali tablolar raporlama sonunda ölçüm birimi akımı cinsinden ifade edilir. Raporlama döneminin sonunda, önceki dönemlere ilişkin olarak açıklanan bilgiler, ölçü birimi cinsinden ifade edilir.

2.7.5.3. Yüksek enflasyonlu ekonomilerde konsolide mali tablolar

Hiperenflasyon ekonomisinin para birimi cinsinden raporlama yapan bir kontrol kuruluş, hiperenflasyonist ekonomilerin para birimleriyle rapor veren kuruluşun kontrolüne sahip olabilir. Nakit girişleri ile ödemeleri ve diğer mali tabloları tutarlı bir şekilde hazırlanması durumunda, söz konusu kontrol edilen işletmenin mali tabloları, ülkenin genel fiyat endeksi kullanılarak yeniden düzenlenir.

Farklı raporlama dönemlerine sahip mali tabloların konsolide edilmiş olması durumunda, tüm kalemler konsolide mali tablo tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ölçüm birimine çevrilir.

2.7.5.4. Genel fiyat endeksi seçimi ve kullanımı

Mali tabloların, bu Standart tarafından teşvik edilen yaklaşıma uygun olarak yeniden düzenlenmesi, genel satın alma gücündeki değişiklikleri yansıtan genel bir fiyat endeksinin kullanılmasını gerektirmektedir. Aynı ekonominin para biriminde rapor veren tüm kuruluşların aynı endeksi kullanması tercih edilir.

Bu Standart tarafından teşvik edilen açıklamalar, mali tablolarda hiperenflasyonun etkisi ile baş etmenin temelini açıklığa kavuşturmak amacıyla hazırlanmıştır. Ayrıca, bu temelin ve ortaya çıkan miktarların anlaşılması için gerekli olan diğer bilgileri sağlamayı amaçlar.

2.7.6. İlişkili taraf açıklamaları

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standardı IPSAS 20, "İlişkili Taraf Açıklamaları" tarafından istenen mali tablo bilgilerine ilişkin notlarda açıklanması teşvik edilir.

IPSAS 20, tahakkuk esaslı IPSAS serisinde ilişkili tarafları ve diğer ilgili şartları tanımlamakta; kontrolün mevcut olduğu ilişkili taraf ilişkilerinin açıklanmasını ve ilgili taraf işlemleriyle ilgili belirli bilgileri içermektedir.

2.8. Nakit Esaslı Tabloların Yürürlük Tarihi

Nakit Esaslı IPSAS'ı benimseyen kuruluşlar, Muhasebe Nakit Esaslı kapsamında ilk defa Finansal Raporlayan kuruluşlar, tüm hükümlerini ilk kabul tarihinden itibaren uygular.

Mevcut mali tabloları, halihazırda geçerli olan Nakit Esasları IPSAS'a uygun olarak hazırlayan kurumlar, nakit esaslı Finansal Raporlama kapsamında, 1 Ocak 2019 tarihine kadar bu Standarttaki şartlara uymak zorunda değildir.

Bir kurum ilk kez Nakit esaslı IPSAS'ı kabul ettiğinde, bu Standart, işletmenin yürürlük tarihinden itibaren veya daha sonraki dönemleri kapsayan yıllık mali beyanları için geçerlidir. Geçiş hükümleri, Nakit Politikaları IPSAS'ı halihazırda benimseyen ve bu standardın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren iki yıllık bir süre ile tüm muhasebe politikalarını benimsemesi sağlanacaktır. Geçici hükümlerden yararlanan kuruluşlar, henüz tam olarak uygulamadıkları politikaları belirteceklerdir.

Kurumların 1 Ocak 2019 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık mali tablolarında bu Standardı uygulaması teşvik edilir.

2.9. IPSAS 61 Uygulama Örneği

Standardın hem birinci kısmının sonunda hem de ikinci kısmının sonunda uygulama örnekleri bulunmaktadır. Amacı, nakit esaslı muhasebeyi benimsemiş ülkelerde genel amaçlı mali tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında uygulama örneği desteği ile bu Standardın şartlarının anlamının açıklığa kavuşturulmasında yardımcı olmaktır.

2.9.1. Birinci kısım uygulama örnekleri

Standardın birinci kısmının sonunda üç ayrı kuruluşa ilişkin raporlama örneklerine yer vermiştir. Bu örneklerin içerisinde kurumların hazırladıkları mali tablolar ve bu tablolar ilişkin dipnot açıklamaları bulunmaktadır. Standardın zorunlu olan birinci kısma ilişkin nakit esaslı unsurlardan oluşan ilave açıklamaları içermektedir.

Verilen örnek vakalar aşağıda listelenmiştir.

i. A Ulusal Hükümetin Mali tabloları ;
ii. B Kamu Kurumunun Mali Tabloları
iii. C Kurumunun Mali Tabloları (Hükümet Departmanı)

2.9.1.1. Hükümet A nın mali tabloları

Hükümet A nakit esaslı muhasebe uygulayan ve IPSAS 61 standardına uygun raporlama yapan bir kamu kuruluşu ya da bir yerel yönetimdir. Mali tablo ve dipnotlar kapsamında standardın öngördüğü şekilde Nakit Giriş ve Ödemeler Tablosu ardından bütçe tablosunu sunmaktadır. Bütçe sunumu standardın teşvik ettiği şekilde orijinal bütçe, nihai bütçe ve fiili tutarların karşılaştırmalı sunumunu içermektedir.

Hükümet A' nın mali tabloları örneğinde, Hükümet A bir yerel yargı bölgesini temsil etmektedir. Bu sebeple diğer B ve C örneklerindeki kamu kurumlarından daha büyük bir kontrol seviyesi olan bir oluşumu temsil etmektedir.

Fon Sınıflamasına Göre Nakit Akış Tablosu ve Hükümetin Program/İşlevlerine Göre Ödemeler Tablosu standartta ek bilgi kapsamında teşvik edilen tablolardır. Bu tablolarda hükümetlerin yaptığı büyük proje ve programların açıklanması, büyük fon ve nakit giriş ya da ödemelerinin açıklanması gibi teşvik edilen ek açıklamaları içermektedir. Nakit girişlerin, borçlanmalarının, yapılan ödemelerin fonksiyonlarına göre ya da işlev ve etkinliklerine göre sınıflamalarını içermektedir. Bu tablolarının sunumunun ardından Nakit Giriş ve Ödemeler Tablosuna ait dipnotlar yer almaktadır. Hükümet A örneğindeki bu rapor, standarda göre sunulması zorunlu olan bilgileri içermektedir. Tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş sürecinde oluşacak ek bilgilerin sunumu yapılmasını desteklemektedir.

Tablo 2.3. Hükümet A'nın 200X dönemi nakit giriş ve ödemeler tablosu[16]

	Not	200X	200X-1
		GİRİŞLER	**GİRİŞLER**
GELİRLER			
vergilendirmeler			
Gelir vergisi		X	X
Katma değer vergisi		X	X
Emlak vergisi		X	X
Diğer vergiler		X	X
Bağış, hibe ve diğer yardım	9	X	X
Borçlanmalar	3	X	X
Ticari kurumlardan		X	X
Kalkınma bankaları ve benzeri kuruluşlar		X	X
Sermaye gelirleri			
Maddi duran varlık ve Ekipmanların elden çıkarılmasından elde edilen gelirler		X	X
Finansal Varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen gelirler		X	X
Ticaret faaliyetler			
Ticaret faaliyetlerden elde edilen gelirler		X	X
Diğer gelirler	4	X	X
Toplam Gelirler		**X**	**X**
Ödemeler			
İşlemler			
Çalışanlara Sağlanan Faydalar		(X)	(X)
Maddi Duran Varlıklar		(X)	(X)
Transferler			
Hibe		(X)	(X)
Diğer Transfer Ödemeleri		(X)	(X)
Sermaye Ödemeleri			
Maddi Duran Varlık Satın Alımları		(X)	(X)
Finansal Araçların Satın Alınması		(X)	(X)
Kredi ve Faiz Ödemeleri			
Borçlanmaların Geri Ödemesi		(X)	(X)
Faiz Ödemeleri		(X)	(X)
Diğer Ödemeler	5	(X)	(X)
Toplam Ödemeler		**(X)**	**(X)**
Nakitteki Artış Azalışlar		**X**	**X**
Dönem Başı Nakit	2	**X**	**X**
Nakitteki Artış Azalışlar		**X**	**X**
Yılsonu Nakit	2	**X**	**X**

[16] (IPSASB, 2017)

Tablo 2.4. Hükümet A'nın karşılaştırmalı bütçe sunumu[17]

	Fiili tutarlar	**Nihai bütçe**	**Orijinal bütçe**	*** Fark: Son bütçe ve gerçekleşen**
Nakit Girişleri				
vergilendirme	X	X	X	X
Hibe ve Yardım Anlaşmaları	X	X	X	X
Gelirler: Borçlanma	X	X	X	X
Gelirler: Maddi Duran Varlık Elden Çıkartılması	X	X	X	X
Gelirler: Finansal Araçların Elden Çıkartılması	X	X	X	X
Ticaret Faaliyetleri	X	X	X	X
Diğer Girişler	X	X	X	X
Toplam Girişler	**X**	**X**	**X**	**X**
Nakit Çıkışları				
Sağlık	(X)	(X)	(X)	(X)
Eğitim	(X)	(X)	(X)	(X)
Kamu Düzeni/Güvenliği	(X)	(X)	(X)	(X)
Sosyal Koruma	(X)	(X)	(X)	(X)
Savunma	(X)	(X)	(X)	(X)
Konut ve Topluluk Olanakları	(X)	(X)	(X)	(X)
Eğlence, Kültür ve Din	(X)	(X)	(X)	(X)
Ekonomik İşler	(X)	(X)	(X)	(X)
Çevre Koruma	(X)	(X)	(X)	(X)
Genel Kamu Hizmetleri	(X)	(X)	(X)	(X)
Toplam Ödemeler	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**
Net Nakit Akışı	**X**	**X**	**X**	**X**

[17] (IPSASB, 2017)

Mali tablo dipnotlarından önce fon girişlerine ilişkin ilave bilgilerin açıklanması için zorunlu kabul edilmeyen ek açıklamalar teşvik edilmektedir. Nakit Giriş ve Ödemeler Tablosu'nda yer alan bakiyelerin ayrıntıların sunulması, büyük fon gruplarının bilgilerinin açıklanması; harcamaların, büyük işlev veya programların açıklanması; borçlanma kaynaklarının ayrıntılarının sunulması gibi bilgilerin sunulmasını içermektedir.

Tablo 2.5. Hükümet A 'nın fon sınıflandırmasına göre nakit akış tablosu[18]

	200X	**200X-1**
	Tahsilat	**Tahsilat**
NAKİT GİRİSLERİ		
Konsolide edilen fonlar	X	X
Özel fon	X	X
Ticaret fonu	X	X
Krediler	X	X
Toplam Girişler	**X**	**X**
	200X	**200X-1**
	Nakit girişleri	**Nakit girişleri**
BORÇLANMLAR		
Yurt İçi Ticari Kurumlar	X	X
Offshore ticari Kurumlar	X	X
Kalkınma bankaları ve Benzeri kuruluşlar	X	X
Toplam Borçlar	X	X

[18] (IPSASB, 2017)

Tablo 2.6. Hükümet A'nın programlar/ etkinlikler/ işlevine göre ödemeler tablosu[19]

	200X Ödemeler	**200X-1 Ödemeler**
Ödemeler-İşlemler Hesabı		
Eğitim	X	X
Sağlık	X	X
Sosyal Koruma	X	X
Savunma	X	X
Kamu Düzeni ve Güvenliği	X	X
Eğlence, Kültür ve Din		
Ekonomik İlişkiler	X	X
Çevre Koruma	X	X
Genel Kamu Hizmetleri	X	X
Toplam Ödemeler	**X**	**X**
Ödemeler-Sermaye Hesabı		
Eğitim	X	X
Sağlık	X	X
Sosyal Koruma ve Refah	X	X
Savunma	X	X
Kamu Düzeni ve Güvenliği	X	X
Eğlence, Kültür ve Din	X	X
Çevre Koruma	X	X
Genel Kamu Hizmetleri	X	X
Toplam Ödemeler	**X**	**X**
Toplam Çalışma ve Sermaye Hesapları	**X**	**X**

2.9.1.1.1. Hükümet A mali tablolara ilişkin açıklamalar

NOT 1: Muhasebe politikaları

Mali tablolar, Nakit Esaslı Muhasebe Standardı uyarınca IPSAS'a uygun olarak hazırlanmıştır.

Muhasebe politikaları dönem boyunca tutarlı bir şekilde uygulanmıştır.

[19] (IPSASB, 2017)

Mali tablolar, Ülke A'nın ulusal hükümeti içindir. Mali tablolar, ilgili mevzuata (20XX sayılı Kamu Maliyesi Yasası) göre rapor edilen işletmeyi kapsamaktadır.

Hükümet faaliyetleri arasında, sağlık, eğitim, savunma, sosyal koruma, barınma, eğlence ve kültürel ve genel kamu hizmetleri ve ekonomik yönetimin bileşenlerini ve bunların adına yer almaktadır.

Mali tablolarda ve faaliyette bulundukları sektörlerde yer alan önemli kuruluşların listesi Not 7'de mali tablolara gösterilmiştir.

Sunum para birimi Ülke A para birimidir.

NOT:2 Nakit

Nakit, eldeki nakit, vadesiz mevduat ve nakit benzerlerini içerir. Mevduat ve nakit benzeri varlıklar, bankalarla olan bakiyelerden ve kısa vadeli para piyasası araçlarına yapılan yatırımlardan oluşmaktadır.

Nakit giriş ve kasadaki nakit tutarlar aşağıdaki tutarlardan oluşmaktadır:

Tablo 2.7. Nakit giriş ve kasadaki tutarlar

	200X	**200X-1**
Kasa ve Banka Bakiyeleri	X	X
Kısa Vadeli Yatırımlar	X	X
	X	X

Yukarıda belirtilen meblağda, Uluslararası XX tarafından verilen ve karayolu altyapısının inşası ile sınırlı olan X para birimleri bulunmaktadır.

NOT 3: Borçlanmalar

Krediler, ticari bankalar ve benzeri ticari kuruluşlardan ve kalkınma bankalarından ve benzeri yardım kuruluşlarından nakit girişini içermektedir.

Nakit girişleri dışında bankalardaki kredi limitleri, çekilmemiş, kullanılmamış nakit bilgilerinin sunumu teşvik edilir.

Tablo 2.8. Hükümet A'nın Banka Limit Bilgileri[20]

	200X	**200X-1**
Banka Limitleri Dahilinde Hareketler		
1.1.0X Banka Limitleri	X	X
Ek Kredi Tesis	X	X
Toplam	X	X
Çekilen Miktar	(X)	(X)
Olanak Kapatma/İptal	(X)	(X)
31.12.0X Banka Limitleri	X	X
	200X	**200X-1**
Banka Limitleri		
Ticari finansal kurumlar	X	X
Bankalar ve benzeri kuruluşlar	X	X
Toplam Banka Limitleri	X	X

NOT 4: Diğer girişler

Diğer girişler arasında ücretler, para cezaları, cezalar ve çeşitli nakit girişleri bulunur.

NOT 5:Diğer ödemeler

Diğer ödemelere temettüler, ödenen dağıtımlar, davaların yasal olarak ödenmesi ve çeşitli ödemeler dahil edilmiştir.

NOT 6: Önemli varlıklar

Önemli varlıklar geçmiş yıl karşılaştırmalı olarak sunulur.

Tablo 2.9. Öndemli varlıkların geçmiş yıl karşılaştırmalı olarak gösterilmesi

Varlık 200X	**Varlık 200X -1**
Varlık A	Varlık A
Varlık B	Varlık B
Varlık C	Varlık C
Varlık D	Varlık D

NOT 7:Yetkilendirme tarihi

Mali tablo, Ülke A Saymanı YY tarafından XXX200X + 1 tarihinde yayınlanması için yetkilendirilmiştir.

[20] (IPSASB, 2017)

NOT 8: Orijinal ve onaylanmış bütçe, fiili tutarlar ve bütçe tutarlarının karşılaştırılması

Onaylanan bütçe, nakit esasına göre, onaylanmış bütçeyle aynı sınıflandırma esasına göre ve aynı dönem için 1 Ocak 200X ile 31 Aralık 200X arası mali tablolara göre hazırlanmıştır. Konsolide mali tablo ile aynı varlıkları kapsamaktadır - bunlar yukarıda Not 7'de (NOT 7: Önemli Varlıklar) belirtilmiştir.

Orijinal bütçe (tarih) ile ilgili yasama eylemi ile onaylanmış ve Kuzey Bölgesi'nde meydana gelen deprem nedeniyle (tarih) afet yardımı desteği için XXX tarafından tamamlayıcı bir şekilde ödenek kabul edilmiştir. Orijinal bütçe hedefleri ve politikaları ile müteakip revizyonlar, mali tablolarla bağlantılı olarak yayınlanan Operasyonel Gözden Geçirme ve Bütçe Dönemi Raporunda daha kapsamlı olarak açıklanmıştır.

Sağlık harcaması için nihai bütçenin% 15'i (orijinal bütçeye göre% 25) üzerindeki asıl harcama fazlalığı, depreme cevaben yasama organı tarafından onaylanan seviyenin üzerindeki harcamalardan kaynaklanmaktadır. Başka maddi farklılıklar yoktur.

NOT 8: Alternatif Not (Bütçe ve Mali Tablolar Farklı Muhasebe Esaslarına Göre Hazırlanıyorsa)

Bütçe, fonksiyonel sınıflandırma yoluyla değiştirilmiş nakit esasına göre onaylanmıştır. Onaylanan bütçe 1 Ocak 200X ile 31 Aralık 200X arasındaki mali dönemi kapsar ve genel devlet sektörü içindeki tüm varlıkları kapsar.

Bütçe ve muhasebe temelleri farklıdır. Hükümetin mali tabloları, giderlerin niteliğine dayalı bir sınıflandırma kullanılarak nakit olarak hazırlanmaktadır. Mali tablolar, 1 Ocak 20XX ila 31 Aralık 20XX arasındaki mali dönem için ticari kamu sektörü kuruluşları da dahil olmak üzere tüm kontrol edilen kuruluşları içermektedir. Bütçe, fonksiyonel sınıflandırma yoluyla değiştirilmiş nakit bazında onaylanır ve yalnızca ticari kamu sektörü kuruluşlarını ve diğer belirli piyasa dışı devlet kuruluşları ve faaliyetlerini dışlayan genel hükümet sektörü ile ilgilidir.

Nakit girişler ve ödemelerdeki tutarlar, değiştirilmiş nakit esasına uygun olacak şekilde ayarlanmış ve nihai bütçe ile aynı temelde olacak şekilde fonksiyonel sınıflandırma

ile yeniden sınıflandırılmıştır. Buna ek olarak, nakit girişlerindeki tutarlar ve devam eden ödenekler ile ilgili zamanlama farklılıklarına ilişkin düzeltmeler yapılmıştır.

31 Aralık 20XX tarihinde sona eren döneme ait nakit giriş ve ödemeler ,bütçe ve gerçek tutarlar arasındaki karşılaştırma aşağıda Tablo 2.10'da sunulmuştur.

Tablo 2.10. Hükümet A'nın 31 Aralık 20XX tarihinde sona eren döneme ait bütçe ve gerçek tutarların karşılaştırması

	Toplam girişler	**Toplam çıkışlar**
Temel farklılıklar	X	X
Zamanlama farklılıkları	-	-
Varlık farklılıklar	X	X
Toplam nakit girişleri	**X**	-
Toplam nakit ödeme	-	**X**

NOT 9: Bağışlar, Hibeler ve Diğer Yardımlar

Dönem içinde yapılan nakit girişleri, çok taraflı ve iki taraflı bağış kuruluşlarının ve sivil toplum kuruluşlarının sağladığı bağış, hibe ve diğer yardımlarıdır; Bu kuruluşlar tarafından kurulan kooperatif finansman olanakları, hayır kurumları ve özel kişilerden bağışları kapsar.

Bağış, hibe ve diğer yardımların (XXX) tutarı, raporlama döneminde alınan kredileri, kredilerin gelirleri şeklinde içermez. Dönem içinde alınan herhangi bir yardımın gelirleri, Nakit Giriş ve Ödemeler Tablosunda ayrı bir kalem olarak gösterilen kredilere dahil edilir.

2.9.1.2. B kamu kurumunun mali tabloları

B, kendi banka hesaplarını kontrol edebilen bir kamu kurumudur. Standardın ilk bölümünde belirtildiği gibi Nakit Giriş ve Ödemeler Tablosunu sunmaktadır. Bu tablonun ardından dönem içerisinde yapılan ödemelerin fonksiyonlarına göre sınıflaması bulunmaktadır. Bu tablo zorunlu olmayıp ek bilgi sağlaması açısından hazırlanması önerilmektedir.

Tablo 2.11. Kurum B için nakit giriş ve ödemeler tablosu[21]

	Not	200X Girişler/Ödemeler	200X-1 Girişler/Ödemeler
Girişler			
Tahsilatlar		X	X
Diğer Girişler		X	X
Toplam Girişler		**X**	**X**
Ödemeler			
Ücret, Maaş ve Çalışanlara Sağlanan Faydalar		(X)	(X)
Kira		(X)	(X)
Sermaye Ödemeleri		(X)	(X)
Transferler	3	(X)	(X)
Toplam Ödemeler		**(X)**	**(X)**
Nakitteki Artış Azalışlar		**X**	**X**
Dönem Başı Nakit Mevcudu	2	**X**	**X**
Nakitteki Artış Azalışlar		**X**	**X**
Yıl Sonu İtibariyle Nakit	*2*	**X**	**X**

Kurum B'nin dönem içerisinde yaptığı büyük fon çıkışları ödeme fonksiyonlarına göre sınıflandırılmaktadır.

Tablo 2.12. Kurum B'nin fonksiyonlarına göre ödemeler tablosu[22]

ÖDEMELER	**200X**	**200X-1**
Program I	(X)	(X)
Programı II	(X)	(X)
Programı III	(X)	(X)
Programı IV	(X)	(X)
Diğer ödemeler	(X)	(X)
Toplam ödemeler	**(X)**	**(X)**

2.9.1.2.1. Kurum B mali tablolara ilişkin açıklamalar

NOT 1: Muhasebe Politikaları

Mali tablolar, Nakit Esaslı Muhasebe Standardı uyarınca IPSAS'a uygun olarak hazırlanmıştır. Muhasebe politikaları dönem boyunca tutarlı bir şekilde uygulanmıştır.

[21] (IPSASB, 2017)
[22] (IPSASB, 2017)

Mali tablolar bir kamu kurumuna aittir (Hükümet B İşletmesi). Mali tablolar, 20XX sayılı Kamu Finansmanı Yasası içerisinde belirtildiği ilgili mevzuatında belirtildiği şekilde raporlama yapan işletmeyi kapsamaktadır.

Resmi Kurum B'nin temel faaliyeti tanımlanmaktır. Kurum kendi banka hesabını kontrol eder.

Sunum para birimi Ülke A para birimidir.

NOT 2: Nakit

Nakit, eldeki nakit, vadesiz mevduat ve nakit benzerlerini içerir. Vadeli mevduat ve nakit benzerleri, bankalar ile bakiyeleri ve kısa vadeli para piyasası araçlarına yapılan yatırımları içermektedir.

Ödenekler ve diğer nakit girişler, kurumun banka hesabına yatırılır. Tüm borçlar merkezi bir finans kuruluşu tarafından üstlenilmektedir.

Borsa işlemlerinden alınan nakit girişleri, Kurum tarafından kontrol edilen ticari fon hesaplarına yatırılır. Yıl sonunda konsolide gelirlere aktarılırlar.

Nakitler ve kasadaki nakit tutarlar aşağıdaki Tablo 2.13'deki tutarlardan oluşmaktadır:

Tablo 2.13. Nakitler ve kasadaki nakit tutarlar

	200X	**200X-1**
Eldeki nakit ve bankalar hesabı	X	X
Kısa vadeli yatırımlar	X	X
	X	X

NOT 3: Transferler

Tutarlar, uygun yetki alanlarına, işletmenin işletme yetkisi ve yetkisi uyarınca transfer edilir.

NOT 4: Önemli Varlıklar

Önemli varlıklar geçmiş yıllar karşılaştırmalı olarak aşağıdaki Tablo 2.14'deki gibi sunulur.

Tablo 2.14. Önemli varlıkların geçmiş yıllar karşılaştırmalı olarak gösterilmesi

Varlık 200X	**Varlık 200X-1**
Varlık X	X
Varlık Y	X

NOT 5: Yetkilendirme Tarihi

Mali tablolar, XXX AB Bakanlığı tarafından XXX 200X + 1 tarihinde yayınlanması için yetkilendirilmiştir.

2.9.1.3. C Kurumunun Mali Tabloları

C kurumu kendi banka hesabını kontrol etme yetkisi olmayan bir kurumudur. Hazine Tek Hesap Sistemiyle banka hareketlerini gerçekleştirmektedir. Bakanlıklara bağlı kontrol edilen kurumlar olarak düşünülebilir.

C kurumu mali tablolarında Nakit Giriş ve Ödemeler Tablosu sunulmaktadır. Bu tablodan sonra ek bilgi sağlaması amacıyla Fonksiyonlarına Göre Sınıflanmış Ödemeler Tablosu sunulmuştur.

Tablo 2.15. Kurum C için nakit girişler ve ödemeler tablosu[23]

	200X Girişler/Ödemeler	**200X-1 Girişler/Ödemeler**
Girişler		
Ödenekler	X	X
Diğer Girişler	X	X
Toplam Girişler	**X**	**X**
Ödemeler		
Ücret Maaş ve Çalışan Faydaları	(X)	(X)
Kira	(X)	(X)
Sermaye Ödemeleri	(X)	(X)
Transfer	(X)	(X)
Toplam Ödemeler	**(X)**	**(X)**

[23] (IPSASB, 2017)

Kurum C'nin dönem içerisinde yaptığı büyük fon çıkışları ödeme fonksiyonlarına göre sınıflandırılmıştır.

Tablo 2.16: Kurum C'nin fonksiyonlarına göre ödemeler listesi[24]

ÖDEMELER	**200X**	**200X-1**
Program I	(X)	(X)
Programı II	(X)	(X)
Programı III	(X)	(X)
Programı IV	(X)	(X)
Diğer ödemeler	(X)	(X)
Toplam ödemeler	**(X)**	**(X)**

2.9.1.3.1. Kurum C Mali Tablolara İlişkin Açıklamalar

NOT 1: Muhasebe Politikaları

Mali tablolar, Nakit Esaslı Muhasebe Standardı uyarınca IPSAS'a uygun olarak hazırlanmıştır.

Muhasebe politikaları dönem boyunca tutarlı bir şekilde uygulanmaktadır.

Mali tablolar bir kamu kurumuna aittir. Mali tablolar, ilgili mevzuata (20XX sayılı Kamu Maliyesi Yasası) göre rapor edilen işletmeyi kapsamaktadır.

Devlet dairesi C'nin ana faaliyeti, bileşenlere hizmetlerin (türünü belirtme) sağlamaktır.

Devlet dairesi C kendi banka hesabını işletmez. Hükümet, mali yıl boyunca bölümün nakit girişlerini ve ödemelerini (harcamalarını) yöneten merkezi bir hazine işlevi yürütmektedir.

Sunum para birimi ulusal para birimidir.

[24](IPSASB,2017)

NOT 2: Kurum C Tarafından Kullanım İçin verilen Yetkiler

Devlet Dairesi C tarafından kullanım yetkisi verilen miktarlar, Bakanlık adına Hazine Bakanlığı tarafından idare edilen merkezi bir hesapla yönetilmektedir. Uygun belgeler ve yetkilendirmenin sunulmasıyla desteklendiğinde talepler Bölüm C adına dağıtılır. Tüm borçlar merkezi bir finans kuruluşu tarafından üstlenilmektedir.

Bakanlığın yılsonunda kullanılmayan tutarları kullanım yetkisi verilen tutarlar konsolide gelir tablosuna aktarılmaktadır.

NOT 3: Transfer

Tutarlar, geçerli yetki alanlarına, AC Yetkilendirme biriminin yetki ve yetkilerine uygun olarak transfer edilir.

NOT 4: Yetkilendirme Tarihi

Mali tablolar, XXXXX Devlet Bakanı C. YY tarafından XXX 200X + 1 tarihinde yetkilendirilmiştir.

2.9.1.4. Hükümet ABC

Nakit esaslı muhasebeden tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş sürecinde tahakkuk esaslı bilgiler üretilmeye başlanacaktır. Tam tahakkuk sistemi yerleşmeden oluşan bu bilgilerin mali tablolara ek bilgiler olarak sunulmaya başlanması standardın getirdiği teşviklerdendir. Örnekteki Kurum ABC nakit esasından tahakkuk esasına geçmekte olan bir kurumdur ve konsolide olarak hazırladığı mali tablolarına dipnotlarda bazı ek açıklamalar getirmektedir. Bu açıklamalar zorunlu değildir. Amacı teşviklerin uygulanmasını göstermek ve anlamlarını açıklığa kavuşturmaya yardımcı olmaktır.

Tablo 2.17. ABC hükümeti 200X dönemi konsolide nakit giriş ve ödemeler tablosu[25]

	Not	200X GİRİŞLER	200X-1 GİRİŞLER
GELİRLER			
Vergiler			
Gelir vergisi		X	X
Katma değer vergisi		X	X
Emlak vergisi		X	X
Diğer vergiler		X	X
Dış ve diğer yardım	F	X	X
Borçlanmalar			
Nakit Girişler			
Ticari kurumlardan gelen tutarlar		X	X
Kalkınma bankaları vb gelen tutarlar		X	X
Sermaye gelirleri			
Maddi duran varlık satışından Elde edilen gelir		X	X
Finansal ürünlerin satılından Elde edilen gelir		X	X
Ticaret faaliyetleri			
Ticari faaliyetlerden alacaklar		X	X
Diğer girişler		X	X
Toplam Girişler		**X**	**X**
Ödemeler			
İşlemler			
Ücret, Maaş ve Çalışanlara Sağlanan Faydalar		(X)	(X)
Malzeme ve Sarf Malzemeleri		(X)	(X)
Transferler			
Hibe		(X)	(X)
Diğer Transfer Ödemeleri		(X)	(X)
Ödemeler			
Maddi Duran Varlık Satın Alımı		(X)	(X)
Finansal Araçların Alımı		(X)	(X)
Kredi ve Faiz Ödemeleri			
Borçlanmalar Geri Ödeme		(X)	(X)
Faiz Ödemeleri		(X)	(X)
Diğer Ödemeler		(X)	(X)
Toplam Ödemeler		**(X)**	**(X)**
Nakitteki Artış Azalış		**X**	**X**
Dönem Başı Nakit Mevcudu		**X**	**X**
Nakitteki Artış Azalış		**X**	**X**
Yıl Sonu İtibariyle Nakit		**X**	**X**

[25] (IPSASB, 2017)

NOT A: Kontrol Edilen Varlıklar

Kontrol edilen varlıklar Not A'da açıklanmaktadır. XYZ kurumu kontrol edilen kuruluşlarla olan ilişkisinden kaynaklanan değişken faydalara sahiptir ve bu varlıklar üzerindeki gücüyle bu faydaların niteliğini veya miktarını etkileme yeteneğine sahiptir. Kontrol edilen tüm işletmeler konsolide mali tablolarda yer almaktadır.

Devlet kuruluşlarının denetimi, yasa, tüzük veya diğer uygun mevzuatlar ile yetkilendirilir. Ticari kamu sektörü kuruluşlarının (ticari kuruluşlar) kontrolü, tüzel kişilik ve C ve D ticari varlıkları söz konusu olduğunda, mülkiyet hakkıyla ortaya çıkar. Hükümet, J işletmesinin öz sermayesinin çoğunluğunun özel yatırımcılara satılmasına rağmen, ticari işletme J'nin yasama yetkisi aracılığıyla kontrolünü elinde tutar.

Tablo 2.18. ABC hükümeti kontrol edilen varlıklar

Varlık	**Sahiplik (%)**	**Oy gücü (%)**
Varlık C	XX	XX
Varlık D	XX	XX
Varlık J	XX	XX

- Kontrol edilen varlıklar ve işletme birimlerinin devralınması

Kontrol edilen varlık ya da diğer birimlerin satın alınması;

Tablo 2.19. Kontrol edilen varlıkların satın alınması[26]

Satın Alınan Varlıklar	Satın Alınan Hisse Oranı	Satın Alma Tutarı	Satın Alım Bedelinin Nakit Kısmı	Edinilen Nakit Dengesi
Varlık C	XX	X	X	X
Varlık D	XX	X	X	X
Toplam		X	X	X

Kontrol edilen varlıkların ya da diğer birimlerin elden çıkarılmasında ise aşağıdaki gibi bir sunum yapılmalıdır.

Tablo 2.20. Kontrol edilen varlıkların satılması[27]

Elden Çıkarılacak Varlık	Elden Çıkarılacak Hisse Oranı %	Elden Çıkarma Bedeli	Elden Çıkarma Bedelinin Nakit Kısmı	Satışın Nakit Dengesi
Firma H	XX	X	X	X

[26] (IPSASB, 2017)
[27] (IPSASB, 2017)

NOT B: İş ortaklıkları

Hükümet ABC' nin iş ortaklıkları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tablo 2.21. Önemli iş ortaklıkları[28]

Ortak Düzenleme	Asıl Faaliyet	200X	200X-1
		Faiz %	Faiz %
Bölgesel Sular İdaresi	Su Sağlama	XX	XX
Bölgesel Elektrik Kurumu	Fayda Sağlama	XX	XX

Not C: Varlıklar, borçlar, gelir ve giderler

Maddi duran varlıklarla ilgili kayıt ve değerleme bilgidi verilmiştir. Varlıklar, tarihi maliyet ile değerlenmiştir.(veya yapılan değerleme belirtilmiştir.) Değerlemeler bağımsız bir değerleme uzmanı tarafından gerçekleştirilmiştir. Her bir varlık sınıfı için kullanılan değerleme esasları aşağıdaki gibidir:

a) Tesis ve makineler, maliyet,
b) Araziler; gerçek değer,
c) Binalar; maliyet veya piyasa değeri ile değerlenir.

Tablo 2.22. Maddi duran varlıklar

	200X	200X-1
Tesisler ve Malzemeler	X	X
Arazi ve Binalar	X	X
Yetki Sınırları İçindeki Sabit Kıymet	X	X
Binaların Maliyeti	X	X
Binalarda, Değerleme	X	X

Hükümet, finansal raporlama sürecinde tahakkuk esasına geçiş nedeniyle gelirleri ve giderler ile ilgili veri oluşturmaya devam etmektedir.

Hükümet, gelir vergisi tarafından üç yıllık bir dönem bazında değerlendirilen mülk değerlerine göre raporlama tarihinde ödenmesi gereken ve ödenen emlak vergileri kayıtlarını tutmaktadır. Ayrıca, satışlara dayalı olarak tahakkuk eden mal ve hizmet vergisi miktarlarını da tahmin etmektedir.

[28] (IPSASB, 2017)

Gelir vergisi gelirini tahakkuk esasına göre ölçmek için 200X-3'ten bu yana toplanan vergilendirme istatistiklerini ve ortalama haftalık kazançlar, gayri safi yurtiçi hasıla ve tüketici ve üretici fiyat endeksleri dahil olmak üzere diğer bilgileri içeren istatistiksel bir model geliştirmektedir. Hükümet, modelin 31 Aralık 20XX tarihinde sona eren raporlama dönemi için tahakkuk esasına göre gelir vergisi gelirini güvenilir şekilde ölçmesini sağlayacağını öngörmektedir.

Tahakkuk eden giderler, ücret, maaş ve kira ile vadesi gelen ve ödenecek olan ve raporlama tarihi itibariyle ödenecek ve ödenecek tutarları içerir.

Tablo 2.23. Tahakkuk eden gelir ve giderler

	200X	**200X-1**
Tahakkuk Eden Gelir	X	X
Emlak vergileri	X	X
Mal ve Hizmet vergisi	X	X
Kraliyet	X	X
Tahakkuk Eden Giderleri		
Ücret ve Maaş	X	X
Kira	X	X
Diğer	X	X

Devletin borçlanmaları aşağıdaki Tablo 2.24'te listelenmiştir:

Tablo 2.24. Devletin borçlanmaları

	200X	**200X-1**
Açılış Nakit Mevcudu	X	X
Gelirler		
Yurtiçi Ticari Kurum	X	X
Offshore Ticari Kurum	X	X
Kalkınma Bankaları ve Kredi Kuruluşları	X	X
Toplam Borçlar	X	X
Geri Ödemeler		
Yurtiçi Ticari Kurum	(X)	(X)
Offshore Ticari Kurum	(X)	(X)
Kalkınma Bankaları ve Kredi Kuruluşları	(X)	(X)
Toplam Geri Ödeme	(X)	(X)
Yıl Sonu Nakit Mevcudu	X	X

NOT D: Karşılaştırmalı bütçe sunumu

Kurum bütçe politikalarını kamuya açık bir şekilde paylaşmadığında aşağıdaki şekilde sunum yapması teşvik edilir.

Tablo 2.25. Bütçe ile gerçekleşen bütçe karşılaştırmalı sunumu [29]

	Gerçekleşen	Bütçe	Varyans
GİRİŞLER			
Vergilendirme			
Gelir vergisi	X	X	X
Katma değer vergisi	X	X	(X)
Emlak vergisi	X	X	X
Diğer vergiler	X	X	(X)
Yardımlar-Yardım anlaşmaları			
Uluslararası kuruluşlar	X	X	-
Diğer	X	X	-
Borçlanmalar			
Borçlanmalar gelirleri	X	X	(X)
Sermaye gelirleri			
Elden çıkarma tesisi ve donanımları, gelirleri	X	X	X
Ticaret faaliyetleri			
Etkinlikler ticaret alış irsaliyeleri	X	X	X
Diğer girişler	X	X	X
Toplam Girişler	**X**	**X**	**X**
ÖDEMELER			
İşlemleri			
Ücret, maaş ve çalışan hakları	(X)	(X)	(X)
Malzeme ve sarf malzemeleri	(X)	(X)	X
Transferler			
Hibe	(X)	(X)	-
Diğer transferler	(X)	(X)	-
Sermaye ödemeleri			
Satınalma/yapım tesisi ve donanımları	(X)	(X)	-
Finansal araçların alımı	(X)	(X)	-
Kredi ve faiz ödemeleri			
Borçlanmalar geri ödeme	(X)	(X)	
Faiz ödemeleri	(X)	(X)	
Diğer ödemeler	(X)	(X)	X
Toplam ödemeler	**(X)**	**(X)**	**(X)**

NOT D2: Çok Yıllı Bütçeler- Bienal Bütçesi

Hükümet ABC çok yıllı bütçe hazırlandığında aşağıdaki şekilde sunulmalıdır.

[29] (IPSASB, 2017)

Tablo 2.26. Çok yıllı bütçe sunumu[30]

Nakit Girişleri	**Özgün Bienal Bütçe**	**1. Yıl İçin Hedef Bütçe**	**1. Yıl Revize Bütçe**	**1. Yıl Karşılaştırılabilir Bütçe**	**2. Yıl Denge**	**2. Yıl İçin Hedef Bütçe**	**2. Yıl İçin Revize Bütçe**	**2. Yıl İçin Karşılaştırılabilir Bitçe**	***Bütçelenen ve Gerçekleşen Bütçe Farkları***
vergiler	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Yardım Anlaşmaları	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Alınan Borçlar	X	X	X	X	X	X	X	X	X
-Tesis ve Ekipmanların Elden Çıkarılma Kazancı	X	X	X	X	X	X	X	X	X
-Finansal Araçlar	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Diğer Girişler	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Toplam Girişleri	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**
Nakit Çıkışları									
Sağlık	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Eğitim	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Kamu Düzeni ve Güvenliği	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Sosyal Koruma	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Savunma	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Konut, Toplum Faydaları	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Eğlence, Kültür,Din	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ekonomik İşler	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Çevre Koruma	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Genel Kamu Hizmetleri	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Toplam Çıkışları	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**
Net Nakit Akışı	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**

[30] (IPSASB, 2017)

NOT E: Üçüncü Taraflarca Yapılan Ödemeler

Hükümet ABC, üçüncü taraflarca kendi adına mal ve hizmet satın almak için yaptığı ödemelerden faydalanır. Bu ödemeler, devlet tarafından nakit girişi çıkışı oluşturmaz. Bu ödemeler çok taraflı ve iki taraflı yardım kuruluşları ve sivil toplum kuruluşları tarafından yapılan mal ve hizmetlere ilişkin ödemelerden oluşmaktadır. Dış ve diğer yardımlarla sağlanan hükümet programlarının desteğinin bir parçasını oluşturur. – (dış yardım ve diğer yardımlar hakkında ek bilgi aşağıda Not H'de verilmiştir.)Hükümet, 200X ve 200X-1 döneminde üçüncü taraflarca mal ve hizmet satın almak için aşağıdaki ödemelerin yapıldığını doğrulamıştır.

Tablo 2.27. Üçüncü taraflarca yapılan ödemeler

	200X	**200X-1**
Ücret ve Maaş	X	X
Malzeme ve Sarf Malzemeleri	X	X
Sermaye Ödemeleri	X	X
Kredi ve Faiz Geri Ödeme	X	X
Toplam Üçüncü Taraf Ödemeleri	**X**	**X**

Devlet tarafından kontrol edilen cari hesap, vadeli mevduat hesaplarına ve fon hesaplarına nakit transfer ve mevduat şeklinde yardım alınmıştır. Ayrıca hükümet tarafından dış yardım, diğer yardım anlaşmaları ve diğer bağışçıların hesaplarından elde edilen tutarları da kapsar. Üçüncü taraf ödemeleri şeklinde de yardım alınmıştır.

Dış yardımlar, yardımın hangi amaçlarla kullanılacağını belirten sözleşmeler kapsamında çok taraflı ve iki taraflı bağış kuruluşlarından gelen kredileri ve hibeleri içerir. STK'lar, özel şirketler ve diğer bağışçılar tarafından belirtilen amaçlar için diğer yardımlar kullanılmıştır.

Dönem içinde, dış yardımın sağlandığı miktarlar, sınıflar ve amaçlar aşağıda açıklanmıştır.

- Dış yardım ve diğer alınan yardımlar

Hükümet ABC ‘nin kullandığı dış yardımlar ve diğer yardımlar aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tablo 2.28. Hükümet ABC dış yardım ve diğer yardımlar

Dış Yardım	**200X**	**200X-1**
Toplam Nakit Girişleri	X	X
Toplam Üçüncü Taraf Ödemeleri	X	X
Toplam Dış Yardım	X	X
Çok Taraflı Yardım Kuruluşları		
-Nakit Girişleri	X	X
-Üçüncü Taraf Ödemeleri	X	X
Toplam Çok Taraflı Yardım Kuruluşları	X	X
İkili Yardım Kuruluşları		
-Nakit Girişleri	X	X
-Üçüncü Taraf Ödemeleri	X	X
Toplam İkili Yardım Kuruluşları	X	X
Diğer Yardım		
Toplam Nakit Girişleri	X	X
Toplam Üçüncü Taraf Ödemeleri	X	X
Diğer Yardım Toplam	X	X
Sivil Toplum Kuruluşları (STK)		
-Nakit Girişleri	X	X
-Üçüncü Taraf Ödemeleri	X	X
Toplam Sivil Toplum Örgütleri	X	X
Özel Şirketlere ve Diğer Bağışçılar		
-Nakit Girişleri	X	X
-Toplam Özel Şirketlere ve Diğer Bağışçılar	X	X

Hükümet ABC'nin dış yardım kapsamında kullandığı kredi fonları, hibe ve bağışlar aşağıdaki Tablo 2.29'da listelenmiştir.

Tablo 2.29. Hükümet ABC'nin kredi fonları, hibe ve bağışları

	200X	**200X+1**
Kredi Fonları	X	X
Dış Yardım	X	X
Toplam Kredi Fonları	X	X
Hibe ve Bağışlar		
Dış Yardım	X	X
Diğer Yardım	X	X
Toplam Hibe ve Bağışlar	X	X

Rapor döneminde çok taraflı ve iki taraflı yardım kurumlarından alınan dış yardımlar aşağıdaki amaçlar için kullanılmıştır

Tablo 2.30. ABC hükümetinin iki taraflı ve ve çok taraflı yardım kurumlarından aldığı dış yardımların kullanım amaçları

	Gelişim Yardımı		Afet Yardımı		Diğer		Toplam	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Kredi Fonları	X	X	-	-	X	-	X	X
Hibe Fonları	X	-	X	X	-	-	X	X
Toplam	X	X	X	X	X	-	X	X
Kullanılan Tutar	X	X	X	X	X	-	X	X

- Diğer yardım

Raporlama dönemi içinde STK ve özel şirketlerden alınan diğer yardım aşağıdaki Tablo 2.31'de gösterilen amaçlar için kullanılmıştır.

	Gelişim Yardımı		Afet Yardımı		Diğer		Toplam	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Hibe fonları	X	-	X	X	-	-	X	X
Kullanılan tutar	X	X	X	X	X	-	X	X

- Kullanılmamış dış yardım ve diğer yardımlar

Kullanılmamış dış yardım kredileri ve hibeleri, yardım kuruluşlarıyla yapılan ancak raporlama tarihinde henüz kullanılmayan kredileri oluşturur. Bu krediler geçmişte karşılanmış ve gelecekte karşılanması beklenen şart ve koşullara tabi olan tutarlardan oluşur. STK'lardan veya 200X - 200X-1'deki diğer yardım sağlayıcılarından hiçbir yardım alınmamıştır.

	Gelişim Yardımı		Afet Yardımı		Diğer		Toplam	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Krediler Kapanış Bakiyesi	X	-	X	X	-	-	X	X
Hibeler Kapanış Bakiyesi	X	X	X	X	X	-	X	X

- Alınan mal ve hizmetler

200X sırasında ZZZ bölgesinde ciddi bir deprem meydana geldi ve hükümet mülküne ve özel mülkiyete ciddi zararlar verildi, bir çok can kaybına neden oldu. Çok

taraflı kurumlar, iki taraflı kurumlar, STK'lar, özel şirketler ve çeşitli ulusların dernekleri, enkaz altında hapsolan kişileri bulmak ve kurtarmak için personel ve ekipman bağışında bulundu. Ayrıca, yaralıların tedavisi için tıbbi ekipmanla birlikte eğitimli uzmanlar, tıbbi ekipler bölgeye gönderildi. Geçici barınak, yiyecek ve kıyafetler de tedarik edildi. Alınan mal ve hizmetlerin değeri XX yerel para biriminde tahmin edilmiştir. Sağlanan acil yardımın değeri, uluslararası yardım kuruluşları, STK'lar ve eşdeğer şirketler olan kurumlar tarafından sağlanan maliyet tahminlerine dayanılarak tahmin edilmiştir, çünkü eşdeğer mal veya hizmetler için yerel fiyatlar mevcut değildir.

Yıl boyunca 50 bin ton pirinç gıda yardımı olarak alındı. Yurtiçi toptan satış pazarlarında benzer pirincin toptan satış fiyatını temsil eden XX yerel para biriminde değerlenmiştir.

Yıl içinde alınan mal ve hizmetler, (doğrudan veya dolaylı olarak) alınan veya Hükümet tarafından ödenen nakitleri yansıtan tutarlar Nakit Giriş ve Ödemeler Tablosunda kaydedilmemiştir. Acil yardımın bir parçası olarak ayni mal ve hizmetler alınmış ve bu notta belirtilmiştir.

- Yönetilen işlemler

Yönetilen işlemler, kurum tarafından devlet adına, belirli devlet organları adına bir aracı olarak yönetilen işlemlerden kaynaklanan nakit akışlarını içerir. Bir acentenin bünyesinde toplanan tüm nakit, uygun olduğu takdirde konsolide gelir fonu ve / veya güven hesabına (hesap adı) yatırılır. Bu hesaplar, kurum tarafından kontrol edilmemektedir ve bunlara yatırılan nakit, ilgili devlet organı tarafından belirli bir yetkilendirme olmaksızın işletme tarafından kullanılamaz.

Tablo 2.31. Açıklayıcı ek tablo - yönetilen işlemler tablosu[31]

		200X	**200X-1**
Kuruluş Adına Toplanan Para	**İşlemin Niteliği**		
-Yönetim	Toplanan verdiler	X	X
-Ajansı EF	Kamu Hizmeti Ücretinin Toplanması	X	X
		X	X
İlgili Varlıklar İçin Transfer Edilen Nakit		(X)	(X)

[31] (IPSASB, 2017)

- İlişkili taraf

Kilit personel; (Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standardı IPSAS 20, İlişkili Taraf Açıklamaları tarafından tanımlandığı şekliyle), Kurum ABC, yönetim kurulu üyeleri ve üst yönetim kurulunun üyeleridir. Yönetim kurulu, Hükümet A tarafından atanan üyelerden oluşur. İcra kurulu başkanı ve mali işler yetkilisi, yönetim kurulunun toplantılarına katılır ancak yönetim kurulunun üyesi değildir. Bakanlık, Kurum ABC tarafından ücretlendirilmemektedir. Yönetim kurulu üyelerinin toplam ücret ve bu kategoride ücret alan tam zamanlı eşdeğer bazında belirlenen üye sayısı:

Toplam ücret	AX milyon.
Kişi sayısı	AY kişi.

Üst yönetim grubu, kurumun CEO'su, mali işler sorumlusu ve bölüm başkanlarından oluşur. Üst yönetim grubundaki üyelerin toplam ücretleri ve bu kategoride ücret alan tam zamanlı eşdeğer bazda belirlenen yöneticilerin sayısı:

Toplam ücret	AP milyon
Kişi sayısı	AQ kişi.

3. BÖLÜM

TÜRKİYE İNCELEMESİ

Sayıştay ülkemizin en köklü kurumlarından biridir. Cumhuriyet öncesi dönemlerde oluşturulan kurum, cumhuriyet ilanından sonra hazırlanan ilk anayasa ile varlığını korumuştur.

Başlıca görevi anayasadan aldığı yetki ile Türkiye Cumhuriyetinde bulunan tüm kamu idareleri ve merkezi yönetim bütçelerini Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemektedir. (sayıştay)

Sayıştay'ın yaptığı denetimler; 6085 sayılı Sayıştay kanunu, uluslararası denetim standartları ve Sayıştay ikincil mevzuatı esas alınarak yapılmaktadır. Amacı, kamu kurumları tarafından tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre hazırlanan mali tabloların eksik ve hataları tespit etmek ve mali şeffaflığı sağlamaktır.

Sayıştay'ın denetimini yaptığı başlıca kurumlar aşağıda sıralanmıştır.

- Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri
- Özel bütçeli idareler A
- Özel bütçeli idareler B
- Düzenleyici denetleyici kurumlar
- Sosyal güvenlik kurumları
- Özel idareler,
- Belediyeler
- Yatırım İzleme ve Kooridinasyon Başkanlıkları
- Kalkınma ajansları
- Diğer kamu idareleri

3.1 Mali Tablolar

Ülkemizde kamu kurumlarınca tahakkuk esaslı mali tablolar hazırlanmaktadır. 2003 yılında yayımlanan ve 2005 yılında uygulanmaya başlanan 5018 sayılı Kamu Mali

Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte şeffaflık ve hesap verilebilirlik kavramları ön plana çıkmış ve tahakkuk esaslı muhasebenin benimsenmesiyle birlikte kurumlar tahakkuk esaslı mali tablolar sunmaya başlamışlardır.

Mevcut devlet muhasebesi standartlarımız gereği uluslararası devlet standartlarına da uygun olarak kamu kurumlarımızın hazırlaması gereken tablolar aşağıda listelenmiştir.

- Mali Durum Tablosu (Bilanço)
- Mali Performans Tablosu (Gelir Tablosu)
- Nakit Akım Tablosu
- Net Değer Değişim Tablosu
- Dipnotlar

Ancak tahakkuk esaslı muhasebenin yaratması gereken finansal bilgiler henüz tam olarak her kurumda bu tabloların sunulabileceği ölçüde gelişmemiştir. Bu durum aslında IPSASB tarafından da dile getirilmiş ortak bir problemdir. Tahakkuk esaslı muhasebenin uygulanmasında ülkelerin yaşadıkları ortak problemlerin en önemli iki başlığı konsolidasyon ve kamu varlıklarının kayda alınması konusudur (IPSASB, 2017).

Ülkemizde hazırlanan tahakkuk esaslı mali tablolar genel olarak mali durum tablosu ve mali performans tablosudur.

Aşağıda bir belediye (Ankara Büyükşehir Belediyesi), bir genel bütçe kapsamındaki kamu idaresi (İçişleri Bakanlığı), bir özel bütçeli idare (İstanbul Üniversitesi) ve bir düzenleyici denetleyici kuruluşa(Sermaye Piyasası Kurulu) ait düzenlenmiş mali tablolara yer verilmiştir.

Tablo 3.1. Ankara Büyükşehir Belediyesi 2019 yılı mali durum tablosu

AKTİF HESAPLAR			PASİF HESAPLAR	
1 DÖNEN VARLIKLAR	**9.234.592.479,10**	**III**	**IIIKISA VADELİ YABANCI**	**4.076.421.265,66**
10Hazır Degerler	**332.043.002,94**	**30**	**30Kısa Vadeli İç Mali Borçlar**	**1.848.310.467,33**
101Alınan Çekler Hesabı	0,00	300	300Banka Kredileri Hesabı	394.100.313,15
102Banka Hesabı	321.293.965,97	303	303Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hes.	1.454.210.154,18
103Verilen Çekler ve Gönd. Emr. Hes.	-3.755.680,87	**32**	**32Faaliyet Borçları**	**1.264.935.564,68**
104Proje Özel Hesabı	1.241.306,70	320	320Bütçe Emanetleri Hesabı	1.264.935.564,68
105Döviz Hesabı	2.688.960,81	**33**	**33Emanet Yabancı Kaynaklar**	**605.417.845,18**
108Diğer Hazır Değerler Hesabı	57.091,35	330	330Alınan Depozito ve Teminatlar Hes.	341.853.214,95
109Banka Kredi Kart. Alac Hes.	10.517.358,98	333	333Emanetler Hesabı	263.564.630,23
12Faaliyet Alacakları	**694.635.839,39**	**36**	**36Ödenecek Diğer Yükümlülükler**	**135.183.219,52**
120Gelirlerden Alacaklar Hes.	56.681.237,10	360	360Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	7.113.477,67
121Gelirlerden Takipli Alac. Hes.	632.645.230,22	361	361Ödenecek Sosyal Güvenlik Kes. H.	10.803.089,96
126Verilen Depozito ve Tem. Hes.	5.309.372,07	362	362Fonlar veya Diğer Kamu İd. Ad.Hes.	1.347.378,92
13Kurum Alacakları	**3.627.353.219,49**	363	363Kamu İdareleri Payları Hesabı	115.919.272,97
132Kurumca Verilen Borç. Alac. Hes.	3.627.353.219,49	**37**	**37Borç ve Gider Karşılıkları**	**9.739.795,42**
139Diğer Kurum Alacakları Hes.	0,00	372	372Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	9.739.795,42
14Diğer Alacaklar	**53.074.345,08**	**38**	**38Gelecek Aylara Ait Gel. ve Gid. Tah.**	**204.624.525,14**
140Kişilerden Alacaklar Hesabı	53.074.345,08	381	381Gider Tahakkukları Hesabı	204.624.525,14
15Stoklar	**503.136.316,03**	**39**	**39Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynak.**	**8.209.848,39**
150İlk Madde ve Malzeme Hesabı	503.136.316,03	397	397Sayım Fazlaları Hesabı	1.437.993,32
157Diğer Stoklar Hesabı	0,00	399	399Diğer Çesitli Kısa Vadeli Yab. Kay.H.	6.771.855,07
16Ön Ödemeler	**16.801.827,54**	**IV**	**IVUZUN VADELİ YABANCI KAY.**	**1.192.149.360,41**
162Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hes.	10.662.727,34	**40**	**40Uzun Vadeli İç Mali Borçlar**	**970.491.053,40**
165Mahsup Dön. Akt. Avns ve Kred.	6.139.100,20	400	400Banka Kredileri Hesabı	609.728.797,32
19Diğer Dönen Varlıklar Hes.	**4.007.547.928,63**	403	403Kamu Idarelerine Mali Borçlar Hes.	360.762.256,08
190Devreden Katma Deger Ver. Hes.	4.007.547.928,63	**47**	**47Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı**	**52.698.641,52**
2 DURAN VARLIKLAR	**27.054.641.814,51**	472	472Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	52.698.641,52
22Faaliyet Alacakları	**142.271.200,64**	**48**	**48Gelecek Yıllara Ait Gel. ve Gid. Tah.**	**153.910.399,63**
220Gelirlerden Alacaklar Hesabı	0,00	481	481Gider Tahakkukları Hesabı	153.910.399,63
227Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı	142.271.200,64	**49**	**49Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kayn.**	**15.049.265,86**
24Mali Duran Varliklar	**1.081.331.020,96**	499	499Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kay. Hes.	15.049.265,86
240Mali Kuruluslara Yatırılan Ser. Hes.	736.696.988,66	**V**	**VÖZ KAYNAKLAR**	**31.020.663.667,54**
241Mal ve Hizmet Ür. Kur. Yat. Ser.	473.660.839,80	**50**	**50Net Deger**	**24.804.335.739,48**
247Sermaye Taahhütleri Hesabı (-)	-129.026.807,50	500	500Net Deger Hesabı	24.804.335.739,48
25Maddi Duran Varlıklar	**25.831.039.592,91**	**57**	**57Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Son.**	**4.536.729.358,63**
250Arazi ve Arsalar Hesabı	12.710.555.212,07	570	570Geçmiş Yıllar Olumlu Faal. Son. Hes.	4.536.729.358,63
251Yeralti ve Yerüstü Düzenler	8.165.427.512,05	**58**	**58Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Son.**	**-100.518.083,19**
252Binalar Hesabı	3.366.961.749,39	580	580Geçmiş Yıllar Olumsuz Faal.Son.Hes.	-100.518.083,19
253Tesis, Makine ve Cihazlar H	182.563.605,84	**59**	**59Dönem Faaliyet Sonuçları**	**1.780.116.652,62**
254Taşıtlar Hesabı	258.182.737,90	590	590Dönem Olumlu Faaliyet Son. Hes.	1.780.116.652,62
255Demirbaşlar Hesabı	224.968.144,23			
257Birikmiş Amortismanlar Hesa	-2.554.561.024,59			
258Yapilmakta Olan Yatirimlar	3.476.941.656,02			
26Maddi Olmayan Duran Varlıklar	**0,00**			
260Haklar Hesabı	10.073.451,14			
268Birikmiş Amortismanlar Hesabı	-10.073.451,14			
29Diğer Duran Varlıklar	**0,00**			
294Elden Çıkarılacak Stoklar ve MDV	3.801.256,78			
299Birikmiş Amortismanlar Hesabı	-3.801.256,78			
AKTİF TOPLAMI	**36.289.234.293,61**		**PASİF TOPLAMI**	**36.289.234.293,61**

Tablo 3.2. Ankara Büyükşehir Belediyesi 2019 yılı mali performans tablosu

T.C.									
HES.	E1	E2	GİDERİN TÜRÜ	2019 YILI	HES.	E1	E2	GELİRİN TÜRÜ	2019 YILI
630			**GİDERLER HESABI**	**3.837.826.034,93**	**600**			**GELİRLER HESABI**	**5.617.942.687,55**
630	**1**		**Personel Giderleri**	**386.327.291,12**	**600**	**1**		**Vergi Gelirleri**	**105.683.518,90**
630	1	1	Memurlar	225.870.371,85	600	1	3	Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	78.997.084,04
630	1	2	Sözleşmeli Personel	22.390.755,60	600	1	6	Harçlar	26.686.434,86
630	1	3	İşçiler	53.552.377,46	**600**	**3**		**Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri**	**294.808.120,35**
630	1	4	Geçici Personel	75.635.785,21	600	3	1	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri	122.985.544,88
630	1	5	Diğer Personel	8.878.001,00	600	3	2	Malların Kullanma İzni Gelirleri	15.700,00
630	**2**		**Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri**	**51.439.195,56**	600	3	6	Kira Gelirleri	171.778.075,47
630	2	1	Memurlar	33.975.567,89	600	3	9	Diğer Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	28.800,00
630	2	2	Sözleşmeli Personel	3.741.069,79	**600**	**4**		**Alınan Bağış/Yardımlar ile Özel Gelirler**	**2.476.099,29**
630	2	3	İşçiler	13.722.557,88	600	4	4	Kurum ve Kişilerden Alınan Yardım/ Bağış	2.476.099,29
630	**3**		**Mal ve Hizmet Alım Giderleri**	**1.255.711.169,67**	**600**	**5**		**Diğer Gelirler**	**5.180.438.433,63**
630	3	1	Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	15.750,00	600	5	1	Faiz Gelirleri	10.784.199,34
630	3	2	Tüketime Yönelik Mal Ve	101.544.254,05	600	5	2	Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	4.945.913.047,69
630	3	3	Yolluklar	2.080.763,70	600	5	3	Para Cezaları	17.537.692,73
630	3	4	Görev Giderleri	72.671.175,63	600	5	9	Diğer Çeşitli Gelirler	206.203.493,87
630	3	5	Hizmet Alımları	743.485.537,13	**600**	**11**		**Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri**	**34.498.510,86**
630	3	6	Temsil ve Tanıtma Giderleri	1.843.995,17	600	11	1	Döviz Değerlenmesinde Olumlu Kur Farkları	1.231.723,52
630	3	7	Menkul Mal,Gayrimaddi Hak Alım, Bakım Ve Onarım	23.246.976,06	600	11	2	Menkul Kıymet ve Varlıkların	532.694,77
630	3	8	Gayrimenkul Mal Bakım Ve Onarım Giderleri	310.822.717,93	600	11	4	M.Duran Var. Değerlemesi Olumlu Farklar	15.118.058,00
630	**4**		**Faiz Giderleri**	**47.444.380,42**	600	11	6	Kur Değişikliğinde Döviz Cinsi Borç Azalışı	16.933.305,49
630	4	2	Diğer İç Borç Faiz Giderleri	47.444.380,42	600	11	99	Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri	682.729,08
630	**5**		**Cari Transferler**	**128.441.997,25**	**600**	**25**		**Kamu İdarelerinden Bedelsiz Olarak**	**38.004,52**
630	5	1	Görev Zararları	17.923.842,81	600	25	5	Mahalli İdarelerden Bedelsiz Alınan Mali	38.004,52
630	5	3	Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler	50.100.362,02					
630	5	4	Hane Halkına Yapılan Transferler	33.970.399,99					
630	5	6	Yurtdışına Yapılan Transferler	100.583,37					
630	5	8	Gelirlerden Ayrılan Paylar	26.346.809,06					
630	**7**		**Sermaye Transferleri**	**96.269.378,74**					
630	7	1	Yurtiçi Sermaye Transferleri	96.269.378,74					
630	**11**		**Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri**	**520.916.152,17**					
630	11	1	Döviz Mevcudunun Değerlenmesinde Oluşan Olumsuz	2.349,80					
630	11	3	Stokların Değerlemesinden Oluşan Olumsuz Farklar	473.129.191,23					
630	11	6	Kur Değişikliği Nedeniyle Döviz Cinsi Borç Stokundaki	47.784.611,14					
630	**12**		**Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Giderler**	**142.188.174,82**					
630	12	1	Vergi Gelirlerinin Ret ve İadesinden Kaynaklanan	49.197.469,39					
630	12	3	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	16.802.271,18					
630	12	5	Diğer Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Giderler	76.188.434,25					
630	**13**		**Amortisman Giderleri**	**549.583.408,90**					
630	13	1	Maddi Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	547.871.102,07					
630	13	2	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	1.712.306,83					
630	**14**		**İlk Madde ve Malzeme Giderleri**	**616.808.068,56**					
630	14	1	Kırtasiye Malzemeleri	3.198.368,64					
630	14	2	Beslenme, Gıda Amaçlı ve Mutfakta Kullanılan Tüketim	706.667,13					
630	14	3	Tıbbi ve Laboratuar Sarf Malzemeleri	1.098.997,77					
630	14	4	Yakıtlar, Yakıt Katkıları ve Katkı Yağlar	114.494.141,51					
630	14	5	Temizleme Ekipmanları	2.863.637,28					
630	14	6	Giyecek, Mefruşat ve Tuhafiye Malzemeleri	4.966.515,93					
630	14	7	Yiyecek	7.525.841,53					
630	14	8	İçecek	1.405.243,74					
630	14	9	Canlı Hayvanlar	273.951,69					
630	14	10	Zirai Maddeler	6.378.790,00					
630	14	11	Yem	429.559,81					
630	14	12	Bakım Onarım ve Üretim Malzemeleri	104.815.823,40					
630	14	13	Yedek Parçalar	10.750.622,12					
630	14	14	Nakil Vasıtaları Lastikleri	2.420.172,99					
630	14	15	Değişim, Bağış ve Satış Amaçlı Yayınlar	388.750,00					
630	14	16	Spor Malzemeleri Grubu	616.051,04					
630	14	17	Basınçlı Ekipmanlar	48.282,00					
630	14	99	Diğer Tüketim Amaçlı Malzemeler	354.426.651,98					
630	**20**		**Silinen Alacaklardan Kaynaklanan Giderler**	**409.848,19**					
630	20	2	Kişilerden Alacaklardan	409.848,19					
630	**25**		**Kamu İdarelerine Bedelsiz Olarak Devredilen Mali**	**10.374.285,88**					
630	25	1	Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerine Bedelsiz	4.731.600,00					
630	25	2	Özel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerine Bedelsiz	411.137,00					
630	25	5	Mahalli İdarelere Bedelsiz Devredilen Varlık Giderleri	5.231.548,88					
630	**30**		**Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler**	**4.580.032,19**					
630	30	6	Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler	4.580.032,19					
630	**99**		**Diğer Giderler**	**27.332.651,46**					
630	99	99	Yukarıda Tanımlanmayan Diğer Giderler	27.332.651,46					
GİDE				**3.837.826.034,93**					**5.617.942.687,55**
								FAALİYET SONUCU [B-A]	**1.780.116.652,62**

Tablo 3.3. İçişleri Bakanlığı 2019 yılı mali durum tablosu

AKTİF HESAPLAR	N Yılı 2019
1 DÖNEN VARLIKLAR	**379.394.298,56**
10 HAZIR DEĞERLER	**144.926.252,51**
100 KASA HESABI	77.307,30
102 BANKA HESABI	32.330.595,19
103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	-920.267,63
104 PROJE ÖZEL HESABI	7.994.620,42
105 DÖVİZ HESABI	74.011,27
106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	-6.384,36
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI	105.209.367,11
109 BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR HESABI	167.003,21
12 FAALİYET ALACAKLARI	**2.227.483,96**
120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	1.158.087,23
121 GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HESABI	341.833,20
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	727.563,53
14 DİĞER ALACAKLAR	**6.785.836,37**
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	6.785.836,37
15 STOKLAR	**77.801.270,18**
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	77.423.540,26
157 DİĞER STOKLAR HESABI	377.729,92
16 ÖN ÖDEMELER	**142.010.562,62**
162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI	142.010.562,62
18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	**5.642.874,42**
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HESABI	5.642.874,42
19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	**18,50**
197 SAYIM NOKSANLARI HESABI	18,50
2 DURAN VARLIKLAR	**3.043.105.537,40**
22 FAALİYET ALACAKLARI	**3.448.296,34**
220 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	6.120,00
226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	3.442.176,34
23 KURUM ALACAKLARI	**501.655,60**
232 KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI	501.655,60
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR	**3.039.264.310,18**
250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI	1.300.460.670,46
251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI	39.652.274,00
252 BİNALAR HESABI	7.276.602.959,87
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	145.918.699,34
254 TAŞITLAR HESABI	288.158.506,89
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	885.576.963,80
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-7.251.490.300,64
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	354.384.536,46
26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	**0,00**
260 HAKLAR HESABI	593.948.360,33
264 ÖZEL MALİYETLER HESABI	1.255.716,99
267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR HESABI	1.038,40
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-595.205.115,72
29 DİĞER DURAN VARLIKLAR	**-108.724,72**
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	51.473.240,68
297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR HESABI	2.251,00
299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-51.584.216,40
AKTİF TOPLAMI	**3.422.499.835,96**

PASİF HESAPLAR	N Yılı 2019
3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	**243.645.890,09**
32 FAALİYET BORÇLARI	**204.193.525,54**
320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	190.017.174,18
325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLERİ HESABI	14.176.351,36
33 EMANET YABANCI KAYNAKLAR	**29.872.794,56**
330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	4.196.103,03
333 EMANETLER HESABI	25.676.691,53
36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	**7.149.770,44**
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	6.737.772,56
362 FONLAR VEYA DİĞER KAMU İD ADINA YAPILAN TAHSİLAT HESABI	411.027,38
363 KAMU İDARELERİ PAYLARI HESABI	970,50
37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	**2.428.306,58**
372 KIDEM TAZMINATI KARŞILIĞI HESABI	2.428.306,58
38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	**847,34**
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HESABI	847,34
39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	**645,63**
397 SAYIM FAZLALARI HESABI	645,63
4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	**90.230.464,04**
43 DİĞER BORÇLAR	**185,22**
430 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	185,22
47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	**90.230.278,82**
472 KIDEM TAZMINATI KARŞILIĞI HESABI	90.230.278,82
5 ÖZ KAYNAKLAR	**3.088.623.481,83**
50 NET DEĞER	**7.168.846.884,85**
500 NET DEĞER HESABI	7.168.846.884,85
51 DEĞER HAREKETLERİ	**41.504.313.701,60**
511 BİRİMLER ARASI İŞLEMLER HESABI	5.871.739,30
519 DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HESABI	41.498.441.962,30
57 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI	**561.460.671,15**
570 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI	561.460.671,15
58 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI	**-31.538.208.353,67**
580 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI (	-31.538.208.353,67
59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI	**-14.607.789.422,10**
591 DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUCU HESABI (-)	-14.607.789.422,10
PASİF TOPLAMI	**3.422.499.835,96**

Tablo 3.4. İçişleri Bakanlığı 2019 yılı mali performans tablosu

Ekonomik Kodlar			GİDERİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)
630			**GİDERLER HESABI**	15.800.506.683,48
630	01		**Personel Giderleri**	4.851.675.341,71
630	01	01	Memurlar	1.724.685.154,76
630	01	02	Sözleşmeli Personel	260.177.669,00
630	01	03	İşçiler	148.655.712,99
630	01	04	Geçici Personel	524.239,65
630	01	05	Diğer Personel	2.717.532.565,31
630	01	08	Cumhurbaşkanı Ödeneği	100.000,00
630	02		**Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri**	2.682.608.883,22
630	02	01	Memurlar	275.657.005,36
630	02	02	Sözleşmeli Personel	41.820.314,56
630	02	03	İşçiler	34.428.965,21
630	02	04	Geçici Personel	90.252,68
630	02	05	Diğer Personel	2.327.266.317,77
630	02	99	Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri Gecikme Cezası ve Zamları	3.346.027,64
630	03		**Mal ve Hizmet Alım Giderleri**	1.296.811.790,90
630	03	01	Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	4.075.647,48
630	03	02	Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	163.718.858,62
630	03	03	Yolluklar	234.243.510,87
630	03	04	Görev Giderleri	517.763.564,42
630	03	05	Hizmet Alımları	249.783.719,03
630	03	06	Temsil ve Tanıtma Giderleri	7.136.190,78
630	03	07	Menkul Mal, Gayrimaddi Hak Alım, Bakım ve Onarım	85.935.660,51
630	03	08	Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım Giderleri	7.445.552,94
630	03	09	Tedavi ve Cenaze Giderleri	26.709.086,25
630	05		**Cari Transferler**	677.875.413,40
630	05	02	Hazine Yardımları	263.619.000,00
630	05	03	Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler	41.228.271,94
630	05	04	Hane Halkına Yapılan Transferler	372.583.717,83
630	05	06	Yurtdışına Yapılan Transferler	444.423,63
630	07		**Sermaye Transferleri**	2.584.966.917,95
630	07	01	Yurtiçi Sermaye Transferleri	2.582.453.499,27
630	07	02	Yurtdışı Sermaye Transferleri	2.513.418,68
630	11		**Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri**	1.397.049,44
630	11	01	Döviz Mevcudunun Değerlenmesinde Oluşan Olumsuz Ku	95.609,39
630	11	03	Stokların Değerlemesinden Oluşan Olumsuz Farklar	2.995,97
630	11	04	Kur Değişikliği Dışındaki Değer ve Miktar Değişiml	18.095,45
630	11	99	Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri	1.280.348,63
630	13		**Amortisman Giderleri**	2.755.810.427,76
630	13	01	Maddi Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	2.671.161.524,31
630	13	02	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortisman Giderle	82.431.024,85
630	13	03	Diğer Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	2.217.878,60
630	14		**İlk Madde ve Malzeme Giderleri**	553.321.317,43
630	14	01	Kırtasiye Malzemeleri	474.289.714,11
630	14	02	Beslenme, Gıda Amaçlı ve Mutfakta Kullanılan Tüketim Malzeme	1.099.604,61
630	14	03	Tıbbi ve Laboratuar Sarf Malzemeleri	225.022,51
630	14	04	Yakıtlar, Yakıt Katkıları ve Katkı Yağlar	36.568.485,97
630	14	05	Temizleme Ekipmanları	9.782.774,03
630	14	06	Giyecek, Mefruşat ve Tuhafiye Malzemeleri	5.678.170,54
630	14	07	Yiyecek	1.505.282,58
630	14	08	İçecek	1.289.676,87
630	14	10	Zirai Maddeler	914.053,93
630	14	11	Yem	2.153,50
630	14	12	Bakım Onarım ve Üretim Malzemeleri	6.842.799,62
630	14	13	Yedek Parçalar	6.789.511,50
630	14	14	Nakil Vasıtaları Lastikleri	540.126,89
630	14	15	Değişim, Bağış ve Satış Amaçlı Yayınlar	764.253,80
630	14	16	Spor Malzemeleri Grubu	137.131,17
630	14	17	Basınçlı Ekipmanlar	53.138,28
630	14	99	Diğer Tüketim Amaçlı Malzemeler	6.839.417,52
630	15		**Karşılık Giderleri**	7.024.642,83
630	15	04	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	7.024.642,83
630	20		**Silinen Alacaklardan Kaynaklanan Giderler**	116.775,67
630	20	01	Gelirlerden Alacaklardan Silinenler	61.404,17
630	20	02	Kişilerden Alacaklardan Silinenler	55.371,50
630	25		**Kamu İd Bedelsiz Öl Devr Mali Olmayan Varlıklardan Kay Gid**	68.775.964,24

Ekonomik Kodlar			GELİRİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)
600			**GELİRLER HESABI**	1.286.736.066,75
600	01		**Vergi Gelirleri**	431.073.057,14
600	01	01	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	165.602.586,33
600	01	02	Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	0,00
600	01	03	Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	29.400.636,79
600	01	05	Damga Vergisi	39.208.932,28
600	01	06	Harçlar	196.860.901,74
600	01	09	Başka Yerde Sınıflandırılmayan Vergiler	0,00
600	03		**Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri**	198.556.372,81
600	03	01	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri	192.070.601,86
600	03	02	Malların kullanma veya faaliyette bulunma izni ge	3.550,94
600	03	04	Kurumlar Hasılatı	27.135,00
600	03	05	Kurumlar Karları	0,00
600	03	06	Kira Gelirleri	6.447.900,34
600	03	09	Diğer Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	7.184,67
600	04		**Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler**	53.847.840,03
600	04	01	Yurt Dışından Alınan Bağış ve Yardımlar	10.882.964,43
600	04	02	Merkezi Yönetim Bütçesine Dahil İdarelerden Alınan	0,00
600	04	03	Diğer İdarelerden Alınan Bağış ve Yardımlar	14.165.515,87
600	04	04	Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Yardım ve Bağışla	24.399.387,60
600	04	05	Proje Yardımları	4.330.417,61
600	04	06	Özel Gelirler	69.554,52
600	05		**Diğer Gelirler**	562.468.338,52
600	05	01	Faiz Gelirleri	1.420.078,81
600	05	02	Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	19.237.174,76
600	05	03	Para Cezaları	30.406.099,50
600	05	09	Diğer Çeşitli Gelirler	511.404.985,45
600	06		**Sermaye Gelirleri**	0,00
600	06	01		0,00
600	06	03	Menkul Kıymet ve Varlık Gelirleri	0,00
600	11		**Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri**	6.542.441,50
600	11	01	Döviz Mevcudunun Değerlenmesinde Oluşan Olumlu Kur	484.023,64
600	11	03	Stokların Değerlemesinden Oluşan Olumlu Farklar	20.709,16
600	11	04	Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinden Oluşan Olumlu Fark.	5.041.469,37
600	11	08	Kur Değişikliği Dışındaki Değ.ve Mik.Değişiml.Kaynak. Gelir	850.193,00
600	11	99	Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri	146.046,33
600	25		**Kamu İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEIEd Gel**	34.248.016,75
600	25	01	Gen BütKap Kamu İdBedelsiz Olarak Al Mali Olmayan VEIEd Gel	7.701.856,45
600	25	02	Özel BütKap Kamu İd Bedelsiz Öl Al Mali Olmayan VEIEd Gel	51.585,16
600	25	03	Düz ve Den Kur Bedelsiz Olarak Alınan Mali OlmayanVEIEd Gel	0,03
600	25	05	Mahalli İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEIEd Gel	26.494.575,11
610			**İNDİRİM, İADE VE ISKONTOLAR HESABI**	94.018.805,37
610	01		**Vergi Gelirlerilerinin Ret ve İadesinden Kay**	90.563.681,50
610	01	01	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	89.589.923,58
610	01	03	Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	20.935,77
610	01	05	Damga Vergisi	237.317,04
610	01	06	Harçlar	715.505,11
610	03		**Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirlerinin Ret ve İadesinden Kay**	425.235,36
610	03	01	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri	234.155,04
610	03	06	Kira Gelirleri	191.055,30
610	03	09	Diğer Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	25,02
610	04		**Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirlerin Ret**	111.528,26
610	04	05	Proje Yardımları	111.528,26
610	05		**Diğer Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Gid**	2.918.360,25
610	05	01	Faiz Gelirleri	1.159,52
610	05	03	Para Cezaları	348.284,41
610	05	09	Diğer Çeşitli Gelirler	2.568.916,32

NET GELİR TOPLAMI : **1.192.717.261,38**

Tablo 3.5. Sermaye Piyasası Kurulu 2019 yılı mali durum tablosu

SERMAYE PİYASASI KURULU 2019 YILI MALİ TABLOLARI			
AKTİF HESAPLAR		PASİF HESAPLAR	
1 DÖNEN VARLIKLAR	**267.937.371,60**	**3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**	**1.887.310,14**
10 HAZIR DEĞERLER	**25.681.087,10**	**33 EMANET YABANCI KAYNAKLAR**	**146.222,00**
100 KASA HESABI	3.935,43	330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	35.550,00
102 BANKA HESABI	25.677.151,67	333 EMANETLER HESABI	110.672,00
13 KURUM ALACAKLARI	**237.574.098,92**	**36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER**	**1.741.088,14**
135 TEK HAZİNE KURUMLAR HESABINDAN alacaklar	237.574.098,92	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	1.741.088,14
14 DİĞER ALACAKLAR	**1.840.950,96**	**4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**	**3.758.498,54**
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	1.840.950,96	**43 DİĞER BORÇLAR**	**11.395,75**
15 STOKLAR	**286.444,16**	430 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	11.395,75
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	286.444,16	**47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**	**3.747.102,79**
16 ÖN ÖDEMELER	**2.554.790,46**	472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI	3.747.102,79
162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI	2.554.790,46	**5 ÖZ KAYNAKLAR**	**431.665.198,98**
2 DURAN VARLIKLAR	**169.373.636,06**	**50 NET DEĞER**	**453.330.828,94**
22 FAALİYET ALACAKLARI	**4.177,01**	500 NET DEĞER HESABI	453.330.828,94
226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	4.177,01	**57 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET sonuçları**	**175.815.151,84**
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR	**169.369.459,05**	570 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET sonuçları hesabı	175.815.151,84
250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI	87.208.486,00	**58 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET sonuçları**	**-272.487.351,93**
252 BİNALAR HESABI	85.692.300,53	580 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET sonuçları hesabı	-272.487.351,93
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	529.479,31	**59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI**	**75.006.570,13**
254 TAŞITLAR HESABI	215.368,98	590 DÖNEM OLUMLU FAALİYET SONUCU hesabı	75.006.570,13
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	16.880.078,68		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-42.867.126,57		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	21.710.872,12		
26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	**0,00**		
260 HAKLAR HESABI	3.829.603,57		
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-3.829.603,57		
29 DİĞER DURAN VARLIKLAR	**0,00**		
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ duran varlıklar hesabı	214.942,68		
299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-214.942,68		
AKTİF TOPLAMI	437.311.007,60	PASİF TOPLAMI	437.311.007,60

Tablo 3.6. Sermaye Piyasası Kurulu 2019 yılı mali durum tablosu

SERMAYE PİYASASI KURULU 2019 YILI FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU									
630			**GİDERLER HESABI (TL)**		**600**	**GELİRLER HESABI (TL)**			
630	1		**Personel Giderleri**	**95.301.228,28**	**600**	3		**Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri**	**240.887.574,99**
630	1	1	Temel Maaşlar	85.936.810,62	600	3	1	Şartname,Basılı Evrak,Form Satış Gelirleri	50,00
630	1	2	Kadro Karşılığı Sözleşmeli Personel Ücretleri	684.781,84	600	3	2	Sermaye Piyasası Araçları Kayıt Ücretleri	240.224.581,59
630	1	3	375 S. KHK'nın Geçici 23 üncü Md. Kapsamında Sürekli İşçi Kadrolarına Geçirilen İşçilerin Ücretleri	7.830.682,89	600	3	6	Lojman Kira Gelirleri	662.943,40
630	1	5	Yurtdışı Öğrenimde Ödenen Aylıklar	848.952,93	**600**	5		**Diğer Gelirler**	**116.222.187,34**
630	2		**Sosyal Güvenlik Kurumuna Devlet Primi Giderleri**	**8.810.605,78**	600	5	1	Faiz Gelirleri	35.341.428,58
630	2	1	Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri	7.163.727,03	600	5	2	Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlara Ait Diğer Paylar	79.875.953,13
630	2	2	Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri	57.909,65	600	5	3	Yukarıda Tanımlanmayan Diğer Para Cezaları	2.352,00
630	2	3	İşsizlik Sigortası Fonuna	1.588.969,10	600	5	9	Diğer Çeşitli Gelirler	1.002.453,63
630	3		**Mal ve Hizmet Giderleri**	**18.912.559,13**					
630	3	2	Kırtasiye Alımları	4.122.448,52					
630	3	3	Yurtiçi Geçici Görev Yollukları	1.857.240,32					
630	3	4	Mahkeme Harç ve Giderleri	109.872,18					
630	3	5	Bilgisayar Hizmeti Alımları (Yazılım ve Donanım Hariç)	8.379.368,24					
630	3	6	Temsil, Ağırlama, Tören, Fuar, Organizasyon Giderleri	380.615,85					
630	3	7	Büro ve İşyeri Makine ve Teçhizat Alımları	3.235.193,01					
630	3	8	Büro Bakım ve Onarım Giderleri	827.821,01					
630	5		**Cari Transferler**	**154.373.848,68**					
630	5	1	Sosyal Güvenlik Kurumuna	3.198.848,20					
630	5	3	Memurların Öğle Yemeğine Yardım	821.266,02					
630	5	6	Uluslararası Kuruluşlara Üyelik Aidatı Ödemeleri	553.734,46					
630	5	8	Genel Bütçeye Verilen Paylar	149.800.000,00					
630	13		**Amortisman Giderleri**	**4.643.684,99**					
630	13	1	Binaların Amortisman Giderleri	3.906.097,09					
630	13	2	Hakların Amortisman Giderleri	737.587,90					
630	20		**Silinen Alacaklardan Kaynaklanan Giderler**	**61.265,29**					
630	20	2	Mahkeme Kararı Uyarınca Silinen Alacaklar	61.265,29					
630	99		**Diğer Giderler**	**0,05**					
630	99	99	Yukarıda Tanımlanmayan Diğer Giderler	0,05					
			GİDERLER TOPLAMI	282.103.192					
			GELİRLER TOPLAMI	357.109.762					
			FAALİYET SONUÇLARI	75.006.570					

Tablo 3.7. İstanbul Üniversitesi 2019 yılı mali durum tablosu

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ 2019 YILI BİLANÇOSU (TL)			
AKTİF HESAPLAR		**PASİF HESAPLAR**	
1 DÖNEN VARLIKLAR	**197.606.020,05**	**3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**	**32.137.419,45**
10 HAZIR DEĞERLER	**132.389.962,41**	**32 FAALİYET BORÇLARI**	**2.137.392,24**
102 BANKAHESABI	125.730.521,68	320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	2.137.392,24
104 PROJE ÖZEL HESABI	6.659.440,73	**33 EMANET YABANCI KAYNAKLAR**	**17.328.826,26**
12 FAALİYET ALACAKLARI	**36.451.689,53**	330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HES.	4.534.895,26
120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	36.446.713,51	333 EMANETLER HESABI	12.793.931,00
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABII	4.976,02	**36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER**	**12.603.642,16**
14 DİĞER ALACAKLAR	**1.429.966,86**	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	7.897.387,66
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	1.429.966,86	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	4.385.548,54
15 STOKLAR	**2.771.607,85**	362 FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN TAHSİLAT HESABI	320.705,96
150 İLK MADDE MALZEME HESABI	2.771.607,85	**37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**	**10.838,37**
16 ÖN ÖDEMELER	**24.562.793,40**	372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI	10.838,37
162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI	24.146.612,28	**39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR HESABI**	**56.720,42**
164 AKREDİTİFLER HESABI	416.181,12	397 SAYIM FAZLALARI HESABI	56.720,42
2 DURAN VARLIKLAR	**2.259.594.655,74**	**4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**	**61.142.483,27**
22 FAALİYET ALACAKLARI	**5.550.348,39**	**43 DİĞER BORÇLAR**	**89.789,86**
220 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	456.899,42	430 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	89.789,86
226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	5.093.448,97	**47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**	**61.052.693,41**
24 MALİ DURAN VARLIKLAR	**500.000,00**	472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI	61.052.693,41
241 MAL VE HİZMET ÜRETEN KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER HESABI	500.000,00	**5 ÖZ KAYNAKLAR**	**2.363.920.773,07**
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR	**2.253.529.043,57**	**50 NET DEĞER HESABI**	**4.403.488.659,79**
250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI	209.587.108,36	500 NET DEĞER HESABI	4.403.488.659,79
251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI	0,63	**51 DEĞER HAREKETLERİ**	**91.697.997,76**
252 BİNALAR HESABI	1.954.755.620,50	519 DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HESABI	91.697.997,76
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	260.566.307,10	**57 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI**	**1.259.558.393,57**
254 TAŞITLAR HESABI	3.435.205,72	570 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI	1.259.558.393,57
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	130.862.791,13	**58 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI**	**-1.411.302.115,79**
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-516.129.148,35	580 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI (-)	-1.411.302.115,79
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	210.451.158,48	**59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI**	**-1.979.522.162,26**
26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	**0,00**	591 DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI (-)	-1.979.522.162,26
260 HAKLAR HESABI	36.427.533,43		
264 ÖZEL MALİYETLER HESABI	4.489.014,57		
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-40.916.548,00		
29 DİĞER DURAN VARLIKLAR	**15.263,78**		
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI	14.958.272,34		
299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-14.943.008,56		
AKTİF TOPLAMI	**2.457.200.675,79**	**PASİF TOPLAMI**	**2.457.200.675,79**

Tablo 3.8. İstanbul Üniversitesi 2019 yılı mali performans tablosu

Hesap Kodu	Kod.1	GİDERİN TÜRÜ	TL	Hesap Kodu	Kod. 1	GELİRİN TÜRÜ	TL
630		**GİDERLER HESABI**	**2.994.514.966,24**	**600**		**GELİRLER HESABI**	**1.019.758.053,33**
630	**01**	**Personel Giderleri**	**600.733.848,90**	**600**	**03**	**Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri**	**56.514.133,39**
630	**02**	**Sos. Güv. Kurumlarına Devlet Primi Gid.**	**105.628.702,33**	**600**	**04**	**Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gel.**	**909.829.994,12**
630	**03**	**Mal ve Hizmet Alım Giderleri**	**99.256.451,02**	**600**	**05**	**Diğer Gelirler**	**53.194.757,42**
630	**05**	**Cari Transferler**	**58.609.621,48**	**600**	**11**	**Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri**	**203.602,90**
630	**13**	**Amortisman Giderleri**	**102.193.717,13**				
630	**14**	**İlk Madde ve Malzeme Giderleri**	**19.572.038,87**				
630	**15**	**Karşılık Giderleri**	**11.289.566,33**				
630	**25**	**Kamu İd Bedelsiz Olarak Devr Mali Olmayan Var Kay. Gid**	**1.277.329.837,41**				
630	**30**	**Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler**	**75.559.395,34**				
630	**99**	**Diğer Giderler**	**648.820.827,33**				
GİDERLER TOPLAMI (A)			**2.998.994.006,14**	**GELİRLER TOPLAMI (B)**			**1.019.758.053,33**
				İNDİRİM, İADE VE İSKONTONUN TÜRÜ			
					610	**3 Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri**	**259.356,13**
					610	**5 Diğer Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Gid**	**26.853,32**
				İNDİRİM, İADE VE İSKONTO TOPLAMI (C)			**286.209,45**
				NET GELİR (D=B-C)			**1.019.471.843,88**
				FAALİYET SONUCU [A-(D+E)] (+ / -)			**-1.979.522.162,26**

Tablolarda da görüldüğü gibi ülkemizde tahakkuk esaslı muhasebe ilkelerine uygun olarak mali tablolar oluşturulmaktadır. Maddi-mali duran varlıklar, kısa-uzun vadeli

borçlar, sermaye hesapları, gelir-gider tahakkuk hesapları gibi tahakkuk esaslı muhasebe hesap planı kullanılmıştır.

Ancak Sayıştay'ın yaptığı denetimler sonucu oluşturulan raporlar, bu tabloların içerdiği hatalı durumları ortaya koymaktadır. Bu da bize 5018 sayılı kanunuyla devlet muhasebesinde öne çıkan şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerinin önemini ve nakit esaslı takip edilen nakit akım tablolarının önemini açığa çıkarmaktadır.

3.2 Sayıştay Raporlarının İncelenmesi

Çalışmamızda her kamu idaresi türünden rastsal olarak 3 kurum seçilmiştir. İncelenen toplam 28 rapordaki Sayıştay rapor bulguları bir tabloda incelenmiştir.

Tabloda sınıflandırılan kurum, kurum adı, bütçelerini geçmiş yıl karşılaştırmalı sunulup sunulmadığı, hazırlanan mali tablolar ve son olarak Sayıştay raporunda tespit edilen bulgular sınıflandırılmıştır.

Toplamda incelenen 28 kurumdan sadece 3 'ünün raporunda rapor bulgusu bulunmamaktadır. Kurumun raporunda bulgusu bulunmaması demek kurumun mali tablolarını uluslararası denetim standartlarına ve Sayıştay ikincil mevzuatına uygun bir şekilde hazırladığı anlamına gelmektedir. Bu şekilde rapor hazırlayan kurumlar İstanbul Üniversitesi, SPK ve Rekabet Kurumu'dur.

Geri kalan 25 kuruma ait 93 rapor bulgusu tespit edilmiştir.

Bulgular sınıflandırıldığında ise çoğunluğunun tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin etkin kullanılmamasından kaynaklandığı görülmektedir.

Bulgu sonuçları incelendiğinde, maddi duran varlıklar, taşınır - taşınmaz kayıtlarının tam olarak yapılamaması, bunlardan kaynaklı olarak amortisman hesaplarının doğru kullanılamaması, yapılmakta olan yatırımlar ve hak edişler gibi hesapların doğru kullanılamaması gibi hataların daha sıklıkla yapıldığı görülmektedir. Ayrıca bu hatalara ek olarak, daha az sıklıkta da olsa dönem sonu açılış kapanış işlemleri, gerçeğe uygun değerlemede yapılan hatalar, KDV hesaplarının doğru kullanılamaması gibi bazı ortak hataların yapıldığı görülmektedir.

Tablo 3.9. Sayıştay denetim raporları[32]

Bütçe Sınıflaması	Kurum Adı	Bütçe Sunumu	Hazırladığı Mali Tablolar	Rapor Bulgusu
Genel Bütçe	Hazine ve Maliye Bakanlığı	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1: Hazine ve Maliye Bakanlığı Teşkilat Yapısında Yer Almayan Milli Emlak Genel Müdürlüğünün Mali İşlemlerine Ait Tutarların Bakanlık Mali Tablolarında Yer Alması
				a- Mali Tablo Hesaplarında Yer Alan Hatalar
				b- Maddi Duran Varlık Hesapları
				c-Hazır Değerler ve Emanetler
				d-Faaliyet Alacakları Hesapları
				e-Diğer Duran Varlıklar
				f-Ödenecek Diğer Yükümlükler
				g-Uzun Vadeli ve Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
				h-Net Değer Hesabı
				i-Bilanço Dipnotlarında Gösterilen Nazım Hesaplarda Yer Alan Hatalar
				k-Muhasebe Kayıtlarında Emanet Nitelikli Hesaplarda Bekletilen Ancak Niteliği Kurum Tarafından Ayrıştırılamayan Hesap Grupları
				BULGU 2: Mülga Başbakanlık Merkez Teşkilatına Ait Borç, Alacak, Hak ve Yükümlülükler Hesaplarının Hazine ve Maliye Bakanlığı Hesaplarına Devredilmemesi
				BULGU 3: (Mülga) Maliye Bakanlığı Dönem Sonu İşlemlerinin Eksik Yapılması
				BULGU 4: (Mülga) Hazine Müsteşarlığına Tahsisli Taşınmazların Tam ve Doğru Tutarlar ile Muhasebeleştirilmemesi
				BULGU 5: Altın, Gümüş vb. Menkul Varlıkların Mali Tablolarda Gerçeğe Uygun Değeri ile Gösterilmemesi
				BULGU 6: Hazineye ait Madeni Para, Madalyon ve Madalya Arşivinin Taşınır ve Muhasebe Sistemlerinde İzlenmemesi
	Milli Eğitim Bakanlığı	Karşılaştırmalı	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1: Taşınmazların Mali Tablolarda Tam ve Güncel Değerleri İle Yer Almaması
	Sağlık Bakanlığı	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1: Şehir Hastanelerinin Muhasebe İşlemlerinde Karşılaşılan Sorunlar
				a-Yapımı Devam Eden Şehir Hastanelerinin Taahhüt Hesaplarında İzlenmemesi
				b-Hizmete Giren Şehir Hastanelerine ait Varlık ve Yükümlülüklerin Kayıt Edilmemesi, Kira Ödemelerinin Hatalı Muhasebeleştirilmesi ve Muhasebe İçi Envanter İşlemlerinin Yapılmaması
				c-Şehir Hastanelerine Ait Varlık ve Yükümlülüğe İlişkin Düzeltme Kayıtlarının Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne Uygun Yapılmaması
				d-Şehir Hastaneleri Sözleşmelerinde Görevli Şirkete verilmesi Öngörülen Garanti Tutarların Muhasebeleştirilip Raporlanmaması
				BULGU 2: Kişilerden Alacaklar Hesabının Hatalı Muhasebeleştirilmesi
				BULGU 3: Özel Amaçlı Taşıtlar Hesabında Hurdaya Ayırma İşlemlerinin Mevzuata Uygun Olarak Muhasebeleştirilmemesi ve Raporlanmaması
				BULGU 4: Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Takip Edilen Yatırımlardan Tamamlananların İlgili Olduğu Maddi Duran Varlık Hesabına Alınmaması
				BULGU 5: Döner Sermaye İşletme Birimlerine Tahsis Edilen Sermaye Miktarlarının Tam ve Doğru Şekilde Muhasebeleştirilmemesi

[32] (Sayıştay, 2018) (sayıştay, 2018) (sayıştay, 2018) (sayıştay, 2018) (sayıştay, 2018) (sayıştay, 2018) (sayıştay)

Tablo 3.9. (devam)

Bütçe Sınıflaması	Kurum Adı	Bütçe Sunumu	Hazırladığı Mali Tablolar	Rapor Bulgusu
Özel Bütçe A	Hacettepe Üniversitesi	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1: Binaların Ömrünü Uzatan Tadilat İşlerine İlişkin Tutarların Binaların Maliyetlerine Eklenmek Yerine Giderler Hesabına Kaydedilmesi
				BULGU 2: Mali Tablolarda Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabının Kullanılmaması
	Gazi Üniveritesi	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1: Tüketim Malzemeleri Çıkış İşlemlerinin Muhasebe Birimine Bildirilmemesi veya Geç Bildirilmesi
	Marmara Üniversitesi	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1: Proje Özel Hesabındaki Dövizler için Ay Sonunda Değerleme Yapılmaması
				BULGU 2: Sürekli Eğitim Merkezi Bünyesinde Yürütülen Eğitim Programlarının İhale Edilmeden Eğitim Faaliyetleri İzni Olmayan Bir Firmayla Yürütülmesi
				BULGU 3: Temel İhale Usullerinin Uygulanması Gereken Mal ve Hizmet Alımları ile Yapım İşlerinin Kısımlara Bölünerek Doğrudan Teminle Gerçekleştirilmesi
	Ankara Üniversitesi	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1: Dil ve Tarih Coğrafya Fakültesinde Bulunan Nadir Eserler ve Diğer Kıymetli Taşınırların Kayıt Altına Alınmaması
	İstanbul Üniversitesi	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	bulgu yok
Özel Bütçe B	Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1: Belediyeler Adına Yapılan İçme Suyu Yatırım Bedellerinin Muhasebeleştirilerek İzlenmemesi ve Tahsil Edilmemesi; yaklaşık 7,5 milyon
				BULGU 2: Diğer Kurumlara Tahsis Edilen Taşınmazların Mali Tablolarda Yer Almaması;
				BULGU 3: Taşınırların Bilgi Yönetim Sistemi (BYS) de Kayıtlı Tutarları ile Ambarda Mevcut Tutarlarının Birbirinden Farklı Olması;
				BULGU 4: Taşınmazların Fiili Envanterinin Yapılmaması;
	Orman Genel Müdürlüğü	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1: İzine Konu Edilen Yerler İçindeki Kiraya verilen Yerlere İlişkin Alacak Kayıtlarının Gerçek Durumu Yansıtmaması
				BULGU 2: İzin Bedeli Alacak Tutarlarının Bazı Bölgelerde Hatalı Kaydedilmesi Sebebiyle Söz Konusu Alacakların Mali Tablolarda Gerçek Durumu Yansıtmaması
				BULGU 3: İzin İrtifak Gelirlerine İlişkin Olarak 2018 Yılı Tahsilatlarının Tamamlanmamış Olması ve Tahsil Edilemeyen Tutarın Mali Tablolara Farklı Yansımış Olması
				BULGU 4: Bazı Bölgelerde Ağaçlandırma Bedelinin Tahsili Edilmemiş Olması ve Tahsil Edilen Tutarın Bir Kısmının Özel Bütçeye Aktarılmaması
				BULGU 5: Orman Genel Müdürlüğü Yönetim ve Mülkiyetindeki Taşınmazlara Ait Taşınmaz Cetvellerindeki Kayıtların Muhasebe Kayıtları İle Uyuşmaması Sebebiyle Mali Tablolardaki Taşınmaz Kayıtlarının Gerçeği Yansıtmaması
	Vakıflar Genel Müdürlüğü	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1: İdare Tarafından Mevzuata Aykırı Borç verilmesi ve Bu Borçların Yanlış Hesaplarda Takip Edilmesi
				BULGU 2: Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Eksik Ayrılması
				BULGU 3: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Grubu ile Diğer Duran Varlıklar Grubunda Kayıtlı Tutarlar İçin Hatalı Amortisman Ayrılması
				BULGU 4: Taşınmaz Kültür Varlıklarının İz Bedeli ile Muhasebeleştirilmemesi
				BULGU 5: İdareye Ait Taşınmazların Kayıt Altına Alınmaması
				BULGU 6: Yapım İşlerinin 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Takip Edilmemesi
				BULGU 7: Gider Taahhütleri Hesabı ve Gider Taahhütleri Karşılığı Hesaplarının Eksik Kullanılması
				BULGU 8: İdare Tarafından Başka Kurumlara Tahsis Edilen veya Başka Kurumlarca İdareye Tahsis Edilen Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması

Tablo 3.9. (devam)

Bütçe Sınıflaması	Kurum Adı	Bütçe Sunumu	Hazırladığı Mali Tablolar	Rapor Bulgusu
Düzenleyici Denetleyici Kurum	SPK	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	bulgu yok
	Rekabet Kurumu	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	bulgu yok
	Radyo Televizyon Üst Kurulu	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1: Kurumun Gelirlerinin Tahakkuk Esasına Göre Muhasebeleştirilmemesi
				BULGU 2: Önceki Dönemlerden Tahsil Edilmeyerek Takibe Alınan Alacak Tutarlarının Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında İzlenmemesi
Sosyal Güvenlik Kurumları	İŞ KUR	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1: Binaların Bakım-Onarım Giderlerinin Doğrudan Gider Hesaplarına Kaydedilmesi
				BULGU 2: Arsa Vasfı İle Tahsis Edilen Taşınmazlar Üzerine Kurum Tarafından Yapılan Binaların Kurum Mali Tablolarında Gösterilmemesi ve Tapu Kayıtlarında Cins Tashihi Yapılmamış Taşınmazların Olması
				BULGU 3: Kiralanan Taşınmazlar İçin Yapılan Değer Artırıcı Nitelikteki Harcamaların Özel Maliyetler Hesabına Kaydedilmemesi
				BULGU 4: İlk Madde ve Malzeme Niteliğindeki Varlıklar ile Demirbaşların İlgili Varlık Hesaplarına Alınmaksızın Doğrudan Giderleştirilmesi
	Sosyal Güvenlik Kurumu	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1: Kurum Alacaklarının Mali Tablolarda Tam, Doğru ve Zamanında Muhasebeleştirilmemesi ve Raporlanmaması
				BULGU 2: Faaliyet ve Alacak Hesaplarına Ait Tahsilatların Emanet Hesaplarında İzlenmesi
				BULGU 3: Kurum Alacaklarıyla İlgili Yürütülen İcra İşlemlerinin Muhasebe Sistemi Dışında Takip Edilmesi
				BULGU 4: Muhasebe Sisteminin Kurum Alacaklarının Tecil ve Tehir Edilmesine İlişkin Tüm Mali İş ve İşlemleri İçermemesi
İl Özel İdaresi	Çanakkale	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1. Çanakkale İl Özel İdaresinin Tahsili Sağlanamayan Gelirlerden Alacaklarının, Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında, Olduğundan Fazla Görünme
				BULGU 2. Çanakkale İl Özel İdaresi Taşınmazlarının Kamu İlgili Yönetmelik Hükümlerine Göre Yapılması Gereken Envanter ve Değerleme İşlemlerinin Tamamlanmaması ve Kaydının Yapılmaması
	Zonguldak	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1. 2017 Yılı Kesin Mizanı ile 2018 Yılı Açılış Kaydı Arasında Uyumsuzluk Olması
				BULGU 2.Yapılmakta Olan Yatırımların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması
				BULGU 3. Kamu İdaresinin Sermaye İştirakinin Bulunduğu Şirket ve Organize Sanayi Bölgelerindeki Ortaklık Payının Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabına Kaydedilmemesi
	Afyonkarahisar	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1. Taşınmazlar için Amortisman Ayrılmaması
				BULGU 2. Gelirlerin Tahakkuk Kaydının Yapılmaması
				BULGU 3. 6360 sayılı Kanun ile Kapatılarak İl Özel İdaresine Devredilen Belde Belediyelerinin Alacaklarının İlgili Muhasebe Hesaplarında İzlenmemesi
				BULGU 4. Yoksullara verilen mikro kredinin 137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabında takip edilmemesi
Belediyeler	Ankara Büyükşehir Belediyesi	Karşılaştırmalı	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1. İdare Tarafından Tahsis Edilen Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarında İzlenmemesi
				BULGU 2. Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabının Gerçek Durumu Yansıtmaması ve Sermaye Taahhütleri Hesabının Kullanılmaması
				BULGU 3. Cins Tashihi Yapılmayan Taşınmazların Olması, Taşınmazın Değerini Etkileyen Harcamaların Envanterde Güncellenmemesi ve Taşınmaz Envanteri ile Muhasebe Kayıtları Arasında Uyumsuzluk Olması

Tablo 3.9. (devam)

Bütçe Sınıflaması	Kurum Adı	Bütçe Sunumu	Hazırladığı Mali Tablolar	Rapor Bulgusu
Belediyeler	İstanbul Büyükşehir Belediyesi	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1. Hakedişlerden Yapılan Geçici Kabul Noksanlıkları Kesintilerinin Muhasebeleştirilmemesi
				BULGU 2. Hizmet Alım Sözleşmeleri Gereği verilen Avansların Hatalı Muhasebeleştirilmesi
				BULGU 3. İdarenin Mülkiyetinde ve Kullanımında Bulunan Taşınmazlara İlişkin Envanterin Oluşturulmaması ve Bu Taşınmazların Muhasebe Bilgilerinin Güncellenmemesi
				BULGU 4. İdareye Bağışlanan Taşınmazların Muhasebe Kaydının Yapılmamas
				BULGU 5. İdareye Tahsisli Taşınmazlar ile İdarenin Tahsis Ettiği Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarına Alınmaması
				BULGU 6. İndirilecek Katma Değer vergisi Hesabının Hatalı Kullanılması
	İzmir Büyükşehir Belediyesi	Karşılaştırmalı	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1. Taşınmaz İcmal Cetvelleri İle Taşınmazlara İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Uyuşmaması
				BULGU 2. Büyükşehir Belediyesi Tarafından Başka Kurumlara Tahsis Edilen Arazi ve Arsaların Arazi ve Arsalar Hesabında Kayıtlı Olmaması
				BULGU 3. Büyükşehir Belediyesi Tarafından Başka Kurumlara Tahsis Edilen Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlerinin İlgili Hesaba Kaydedilmemesi
				BULGU 4. Büyükşehir Belediyesi Tarafından Başka Kurumlara Tahsis Edilen Binaların Binalar Hesabında Kayıtlı Olmaması
				BULGU 5. Belediye İştirakine Meclis Kararı İle Devredilen Otoparkların Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabında İzlenmemesi
Yatırım İzleme Koordinasyon Başkanlığı	Ankara Valiliği	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1. Kültür Varlıkları Katkı Paylarının Tahakkuk Kayıtlarının Yapılmaması
				BULGU 2. Varlık Hesaplarından Demirbaşlar Hesabına Kaydedilmesi Gereken Maddi Duran Varlık Alımlarının Binalar Hesabında Takip Edilmesi
				BULGU 3. Geçici Kabulü Yapılmış Yapım İşleri ile Başka Kurumlar Adına Yapılan Yapım İşlerinin İlgili Kurumlara Devredildiği Halde İdarenin Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında İzlenmeye Devam Edilmesi
				BULGU 4. Başkanlığa Devredilen Taşınmazların Cins Tashihlerinin Yapılmaması, Rayiç Bedellerinin Tespit Edilmemesi ve Buna İlişkin Muhasebeleştirme İşlemlerinin Yapılmaması
	İstanbul Valiliği	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1. Kültür Varlıkları Katkı Paylarının Tahakkuk Kayıtlarının Yapılmamas
	İzmir Valiliği	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1. Ertesi Yıl Bütçesinden Karşılanmak Üzere Yapılan Maaş ve Ücret Ödemeleri İçin Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabının Kullanılmaması
				BULGU 2. Taşınmaz Kültür Varlıkları Katkı Payının Gelir Kaydedilmemesi
				BULGU 3. Amortisman Defterinin Tutulmaması ve Amortisman İşlemlerinin Hatalı Yapılması
				BULGU 4. Kurum Tarafından Tahsis Edilen Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarına Alınmaması
				BULGU 5. Kurumun Mülkiyetinde Bulunan Bazı Gayrimenkullerin Muhasebe Kaydına Alınmaması
				BULGU 6. Kurumun Uzun Vadeli Alınan Depozito ve Teminatlara İlişkin Muhasebe Kaydının Yapılmaması
				BULGU 7. Kurumun Ortak Olduğu Şirketlere İlişkin Sermaye Payının Varlık Hesaplarında İzlenmemesi

Tablo 3.9. (devam)

Bütçe Sınıflaması	Kurum Adı	Bütçe Sunumu	Hazırladığı Mali Tablolar	Rapor Bulgusu
Diğer Kamu İdareleri	TCMB	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1. Hizmet Alımlarının 4734 Sayılı Kanun Hükümlerine Uyulmadan Yapılması
				BULGU 2. Personel ve Bakmakla Yükümlü Oldukları Kişilerin Tedavi ve İlaç Giderlerinin Dış Kaynak Temini ile Özel Sağlık Sigortası Alınarak Bütçeden Ödenmesi
	TMSF	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1. Fon Alacağına Mahsuben Fon Mülkiyetine Geçen Arsalar İçin Duyuru ve İhale Yapılmaksızın Hasılat Paylaşım Sözleşmesi İmzalanması
				BULGU 2. 6758 sayılı Kanun'a Göre Yapılan Satışta Hisse Devir Sözleşmesi Hükümlerinin İhlali
				BULGU 3. Ticari ve İktisadi Bütünlük İhale Bedelinden Mevzuata Aykırı Ödemede Bulunulması
				BULGU 4. Mevzuata Aykırı Olarak Borçlulardan vekâlet Ücreti Adı Altında Para Tahsil Edilerek Fon Personeline Dağıtılması
				BULGU 5. Fon Personeli ile Bunların Bakmakla Yükümlü Oldukları Kişilerin Tedavi ve İlaç Giderlerinin Bütçeden Ödenmesi
				BULGU 6. 631 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Belirlenen Üst Sınırın Aşılarak Ücret Ödenmesi
				BULGU 7. Kurum Mali Tablolarında Zamanaşımına Uğrayan Kıymetler ile Maddi Duran Varlıklardan Bazılarının İz Bedeliyle Takip Edilmesi
				BULGU 8. Alacağın Temliki Yoluyla Devralınan İpotek Bedellerinin KDV Matrahına Dâhil Edilmemesi Nedeniyle vergi Kaybına Sebebiyet verilmesi
				BULGU 9. Ticari ve İktisadi Bütünlük Oluşturularak Yapılan Cebri İcra Satışlarında vergi Kaybına Neden Olunması
	Yatırım Ofisi Başkanlığı	Karşılaştırmalı Değil	Bilanço / Faaliyet Sonuçları Tablosu	BULGU 1. Bütçe Yapılmaması

Tabloda 28 kamu kuruma ait Sayıştay raporlarındaki bulgular sınıflandırılmıştır. Listelenen 93 bulgunun 34 tanesi taşınır-taşınmazlar ve maddi duran varlıklara ait hatalı işlemlerden kaynaklanmaktadır. Bulguların detayına baktığımızda ise çoğunlukla taşınmazların kaydedilmesi kaynaklı hatalar yapıldığı görülmektedir.

En çok yapılan ikinci hata ise tahakkuk kayıtlarının hatalı yapılmasıdır. 13 kurumda tahakkuk esasının doğru işlememesinden kaynaklı hata yapıldığı görülmektedir.

En sık yapılan üçüncü hata ise yapılmakta olan yatırımlar hesabının hatalı kullanımıdır. 6 adet bulguda bu hesabın yanlış kullanıldığı görülmektedir.

İncelenen tüm kurumların sadece 3 tanesinin bütçelerini geçmiş yıl karşılaştırmalı olarak sundukları görülmüştür. Bu kurumlar Milli Eğitim Bakanlığı, İzmir ve Ankara Büyükşehir belediyeleridir. Hazırlanan hiçbir raporda bütçe ve mali tablolarda ortak bir şablon bulunmamaktadır. Bu şekilde ortak bir şablon bulunmaması raporların anlaşılır ve karşılaştırılabilir olmasını olumsuz etkilemektedir.

Rapordaki bulgular;

- taşınır-taşınmaz ve mdv 34 adet maddede,
- tahakkuk esası 13 adet maddede,
- yapılmakta olan yatırımlar 6 adet maddede
- amortisman hesapları 4 adet maddede,
- sermaye hesapları 4 adet maddede,
- dönem açılış kapanış işlemleri 2 adet maddede
- kdv hesabının hatalı kullanılması 2 adet maddede,

tekrarlanmaktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Devlet muhasebesi alanında 2000 li yıllardan beri ülkelerce uygulamaya konmak istenen tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin, diğer devletlerce uygulamaları incelenmiş ve Türkiye'nin bu alandaki uygulamaları ile karşılaştırılmıştır. Başta Birleşik Krallık olmak üzere tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin Amerika Birleşik Devletleri, Kanada ve Fransa'da başarıyla uygulandığı görülmüştür.

Bu ülkelerdeki devlet muhasebesi alanındaki en önemli benzerlik, bu alanda raporlama yapan, standartlar hazırlayan kurullarına getirdikleri bağımsız kurum ve üyelerdir. Her 4 ülkenin de raporlama kurullarında bağımsız üyeler bulunmaktadır. Bu üyeler, özel sektör işletmelerinde uygulanan "kurumsal yönetim ilkeleri" gereğince hissedarlar ve yöneticiler arasındaki ilişkilerde çıkar çatışmalarını önlemek amaçlı getirilen bağımsız üyelere benzerlik göstermektedir. Bağımsız üyeler , kamu maliyesinde de şeffaflık açısından önemli bir kriterdir. Amerika Birleşik Devletleri ve Birleşik Krallıkta bağımsız finansal raporlama danışmanlık kurulları bulunmaktadır

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemini iyi uygulayabilmenin bir diğer önemli adımı altyapı hazırlığının tamamlanmış olmasıdır. Özellikle tahakkuk esaslı muhasebe sistemine ilk geçişte tüm maddi duran varlıkların kaydında sorunlar yaşamamak, konsolidasyon süreçlerini tamamlayabilmek açısından bu durum oldukça büyük önem taşımaktadır.

Tahakkuk esaslı muhasebeyi uygulayıp konsolide mali tablolar üreten ülkelerden Kanada ve Amerika Birleşik Devletleri raporlarının , Avrupa ülkelerindeki raporlardan farklılaştığını da görüyoruz. Amerika ve Kanada'da daha çok maliyetler üzerine yoğunlaştırılmış, borçlanma ve bütçe açığının detaylandırılmasıyla oluşturulmuş tablolar sunulmaktayken, Avrupa'da hazırlanan raporların daha genel kapsamlı, özel sektör raporlamalarından esinlendiği görülmektedir.

Özellikle emeklilik ve sosyal güvenlik konuları dahil olmak üzere ölçümleme yapabilen ve maddi duran varlıklarını gerçeğe uygun değeriyle değerleyebilen tek devlet muhasebesi raporu Birleşik Krallık raporlarıdır. Bunun dışında maddi duran varlıklarını

konsolide raporlayan ülkelerden Amerika Birleşik Devletleri ve Fransa maddi duran varlıklarını tarihi maliyet ile değerlemektedir.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçmemekte ısrar eden en büyük ekonomi olan Almanya, başta politik sebepler olmak üzere , oluşacak fırsat maliyetini de göz önüne alarak nakit esaslı muhasebe yönteminde devam etmeyi sürdürmektedir. Almanya dışında kuzey Avrupa ülkeleri Hollanda, Norveç ve İrlanda, İtalya, Japonya da tahakkuk esaslı sisteme direnç gösteren ülkelerdendir.

IPSAS'ların zorunlu olmayışı ve yaptırımlarının bulunmaması bu konuda bir ikilem oluşmasına sebep olmaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe yönteminin benimsenmesi kamu hesap verilebilirliği ve şeffaflık ilkeleri için önemli bir adım olsa da, bu yöntem maalesef ki beraberinde politik kaygılar getirmektedir ve bu durum uygulamanın esnetilmesine sebep olmaktadır. Diğer bir değişle ; ülkelerin , kurumların mali bilgilerinin halka açık hale getirilmesi kişi ve kurumları siyasi anlamda yargılanma korkusunu da beraberinde getirmektedir. Devlet raporlamalarında hazırlanan denetimden geçmiş bu tabloların kamu ile paylaşılıp paylaşılmaması konusu bu sebeple bazı ülkeler tarafından halen tartışma konusu olarak kalmaktadır. Vatandaşların hazırlanan bu tablo ve raporlamalara ulaşmaları, şeffaflık ve transparanlık ilkeleri bağlamında onların en doğal hakları iken, bunların ulusal ve uluslararası siyasete alet edilmesi korkusu devletleri bu bilgileri paylaşma konusunda ikileme sürüklemektedir.

Diğer yandan tahakkuk esaslı muhasebe sonucunda oluşturulan bu tablolar ve raporlar tüm dünyada doğru ve ilkeli bir şekilde uygulansa ülke notlarının önemli bir belirleyicisi olabilir ve sadece ülke içerisinde değil, tüm dünyada karşılaştırılabilir finansal bilgiye ulaşılmasını sağlanabilir. Ülkelerin ya da yurt içindeki kamu kurumlarının bir derecelendirme ile notlanmasında tahakkuk esaslı muhasebe ile elde edilmiş bilgiler daha objektif sonuçlar sağlayacaktır.

Ülkemizdeki devlet muhasebesi uygulamalara baktığımız zaman dünyada gözlediğimiz bu politik etkinin devam ettiğini ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçişimizin 16. yılında bazı kurumların bu uygulamayı daha etkin, bazılarının ise daha başarısız uyguladığını görebiliyoruz.

Türkiye'nin tahakkuk esaslı muhasebeyi tam olarak ve etkin kullanamamasının sebeplerinden biri altyapı problemleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebede 15. yılımızı bitirirken maddi duran varlıkların halen tam olarak kaydedilememiş olması, konsolide mali tablolar hazırlanamıyor oluşu ve daha da önemlisi denetimde saptanana bulguların mali tablolarda düzeltilemiyor oluşu, bugün bu raporların en büyük eksikliğidir. Bu bağlamda Ipsas 61 Nakit Esaslı Muhasebe Standardı Türkiye'nin tahakkuk esaslı raporlamalara geçişte bir adımı olarak uygulanabilir.

IPSAS 61 nakit esaslı finansal raporlama standardı aslında nakit esaslı muhasebenin kabulü ve devamlılığı için üretilmiş bir standart değildir. Aksine tahakkuk esaslı muhasebeye geçişte bir adım olarak önerilmektedir.

IPSAS 61'in üzerinde en çok durduğu konu bütçe ve bütçenin sunumu olmaktadır. Bilginin karşılaştırmalı sunulması gerektiğinin yanı sıra uygulamadaki tutarlılığın da altını çizilmektedir. Ülkelerin bütçeleri üzerinden nakit akış tablolarını hazırlanmasını , yaratılan nakit kaynaklarını ve borçlanmaları dipnotlarda detaylı olarak sunulmasını teşvik etmektedir.

Devlet muhasebesine reform getirmeden önce bir bütçe reformunun yapılması daha kolay ve uygulanabilir olacaktır. Özellikle Avrupa ülkelerinde devlet muhasebesinde bütçenin önemi büyüktür ve muhasebe kültürünün bir parçasını oluşturmaktadır.

Ülkemizde kamu maliyesinde mali hesap verilebilirlik ve şeffaflık ilkeleri açısından daha kaliteli mali tablolar hazırlayabilmek için yapılması gereken ilk husus; IPSAS 61' in teşvik ettiği Nakit Giriş ve Ödemeler Tablosunun ve Karşılaştırmalı Bütçe Tablolarının kamu kurumlarınca oluşturulmasını sağlamak olacaktır. Tahakkuk esaslı muhasebeyi uygulamaya geçmiş olmasına rağmen hazırlanan tahakkuk esaslı tabloların çeşitli sebeplerle gerçeği yansıtamıyor oluşu ilk aşamada nakit easlı hazırlanan tabloların önemini ortaya çıkarmaktadır.IPSASB'ın da önerdiği şekilde tam tahakkuk esaslı tablolar hazırlanana kadarki süreçte nakit easlı tablolar açıklanmalı ve tahakkuk esaslı üretilen ilave bilgiler zaman içerisinde artarak sunulmalı ve geçiş aşaması tamamlandıktan sonra tahakkuk esaslı tabloların sunulmasına geçilmelidir. Bundan sonraki diğer önemli adım , mali raporlamalar için bir danışman kurul oluşturulması ve bu kurulun bağımsızlığının

sağlanması olmalıdır. Bunlarla beraber yapılması gereken diğer önemli konu ise sistemsel altyapının güçlendirilmesi ve olası hata ihtimallerinin azaltılması olmalıdır.

KAYNAKLAR

Aktan, H. B. (2008). *Bütçe Reform Süreci ve Parlementonun BU Süreçteki Rolü: Türkiye ve Seçilmiş AB Ülkesi Deneyimleri.* Ankara: TBMM.

Barroso, J., Gurria, A., Kahn, D., & Zoellick, R. (2008). *SNA 2008.* The United Nations Statistics Division.

Brusca, I., Chaperchione, E., Cohen, S., & Rossi, F. (2015). *Public Sector Accounting and Auditing in Europe.* IIAS International Institute of Administrative Science.

Bundesrechnungshof. (2017). *Intended Implementation of Harmonised European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) in the Member States of the European Union*. Retrieved from www.bundesrechnungshof.de.

Candan, E. (2007). *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi.* Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı.

Cour Des Comptes. (2018). *Certification Des Comptes De L'Etat.* Paris: French Government.

Çetiner, E., Söyler, İ., & Çolak, H. (2011). *Devlet Muhasebesi.* Ankara: Gazi Kitapevi.

Dağ, Ö. (2008). Bütçe Hesaplarının İşleyiş Mantığı. *Güncel Mevzuat*.

Dağ, Ö. (2018). *Devlet Muhasebesi.* Ankara: Seçkin.

Department of Finance. (2018). *Annual Financial Report of the Government of Canada.* Toronto: Government of Canada.

Department of Treasury. (2018). *Financial Report of the U.S. Government.* Washington: Department of Treasury.

Devlet Muhasebe Standartları Kurulu. (tarih yok). *Devlet Muhasebe Standartları.* Hazine ve Maliye Bakanlığı.

Eichom, P., Klein, D., Merk, J., & Rahmel, A. (2020). Accrual Accountig In Germany-Not Good Friends! Accural versus Cash Accounting in the Light of Decision Making. In *Decision Making in the Public Sector*.

European Union. (2013). *ESA 2010.* European Union.

Gürbüz, G. (2003). *Devlet Muhasebesi Teori Uygulamaları ve Önerileri.* İstanbul: Türkçem.

ifac. (n.d.). *IPSAS 24 Presantation of Budget And Financial Statements.*

IFAC. (n.d.). *IPSAS 24- Presentation of Budget Information in Financial Statements.* IPSASB.

IMF. (2014). *Government Financial Statistics Manual 2014.* IMF.

International Monetary Fund. (2016). *United Kingdom Fiscal Transparency Evaluation.*

IPSASB. (2008). *About IPSAS.* IPSASB.

IPSASB. (2017). *IPSAS 61 Financial Reporting Under Cash Basis of Accounting.* IPSASB.

Jonas, R., & Lüder, K. (2011). Federal Government of Germany's Circumspection Concerning Accrual Budgeting and Accounting. *Public Money and Accounting*.

Jonas, R., Lande, E., & Lüder, K. (2013). A Comparision of Budgeting and Accounting Reforms in the National Governments of French, Germany, the UK and the US. *Financial Accountability and Management*.

Karaaslan, E. (2006). Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni. *Sayıştay Dergisi*, sayı 54.

Kerimoğlu, B. (1998). Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenlenme İhtiyacı. *Mali Kılavuz*.

Portal, M., Lande, E., Jonas, R., & Lüder, K. (2012). French Revoluation and German Circumspection: Reforming Budgeting and Accounting in National Governments. *Public Monay and Management*.

Public Sector Accountig Board. (2018). *What are Accountig Standarts For the Public Sector.* IFAC.

Rumney, E. (2017). Nein Danke: Why German is Resistant to Accrual Accounting. *Public Finance International*.

sayıstay. (2018). *Radyo Televizyon Üst Kurulu Sayıstay Denetim Raporu.*

Sayıstay. (2018). *Sosyal Güvenlik Kurumu Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *Afyonkarahisar İl Özel İdaresi Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *Ankara Büyükşehir Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *Ankara Üniversitesi Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *Çanakkale İl Özel İdaresi Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *Devlet Su İşleri Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *Gazi Üniversitesi Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *Hacettepe Üniversitesi Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *Hazine ve Maliye Bakanlığı Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *İstanbul Büyükşehir Belediyesi Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *İstanbul Üniversitesi Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *İstanbul Valiliği Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *İŞ KUR Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *İzmir Büyükşehir Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *İzmir Valiliği Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *Marmara Üniversitesi Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *Milli Eğitim Bakanlığı Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *Orman Genel Müdürlüğü Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *Rekabet Kurumu Sayıltay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *Sağlık Bakanlığı Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *sayıştayın görevleri.* www.sayistay.gov.tr. adresinden alındı

Sayıştay. (2018). *SPK Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *TCMB Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *TMSF Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *Vakıflar Genel Müdürlüğü Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *Yatırım Ofis Başkanlığı Sayıştay Denetim Raporu.*

Sayıştay. (2018). *Zonguldak İl Özel İdaresi Sayıştay Denetim Raporu.*

Sipahi, B., Yanık, S., & Topal, C. (2007). *Devlet Muhasebesi.* Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

TBMM. (2003). *5018 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.*

Treasury,HM. (2018). *Whole of Government Accounts.* London: UK Government.

Wynne, A. (2018). Are European Auditors Moving Againts Accrual Accounting. *Public Financial Management*.

Yanık, S. (1999). Türkiye'de Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Yeni Devlet Muhasebe Sisteminin Oluşturulması.