

# Karar-Fayda Teorisi Bağlamında Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları

Tuğba UÇMA UYSAL\* ve Nusret YAZICI\*\*

**Öz:** 1990'lerden itibaren kamuda ve kamu muhasebe sistemlerinde yaşanan bir reform dalgasının sonucu olarak ortaya çıkan ve yeni kamu mali yönetimi paradigması olarak ifade edilen süreçte özellikle kamu sektörü muhasebe uygulamaları ile ilgili çeşitli modernleşme çabaları meydana gelmiştir. Belirtilen süreç, kamu kuruluşları tarafından sunulan finansal bilginin kalitesi, ulusal ve uluslararası seviyede karar alan, oy kullanan, vergi veren vatandaşlar başta olmak üzere tüm bilgi kullanıcıları açısından son derece önem taşımaktadır. Paradigma dönüşümünün dünya çapında hissedildiği bu sürece ilişkin kamu sektöründeki uluslararası muhasebe standartlarının hazırlık ve uyum sürecini karar-fayda teorisi bağlamında ele alarak, kamu sektöründeki muhasebe standartlarının oluşum süreçlerini açıklamak çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır. Böylelikle kamu sektöründe üretilen finansal bilginin daha karşılaştırılabilir sunumunu sağlayan tahakkuk esaslı muhasebe uygulamalarının kamu sektöründe şeffaflık ve hesap verebilirlik noktasında yaptığı etkiler tartışılmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Karar-fayda teorisi, kamu sektörü, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları, uyum

## **International Public Sector Accounting Standards In The Context Of Decision-Usefulness Theory**

**Abstract:** As a result of the reform age in the public and public accounting systems since the 1990s, the process of expressing the new public financial management paradigm has led to various modernization efforts, especially related to public sector accounting practices. The mentioned process has a great importance for all users of information, especially those who decide, vote and pay tax at the national and international level, the quality of financial information provided by public institutions. The main aim of this study is to explain the process of preparation of accounting standards in public sector by taking the preparation and adaptation process of international accounting standards in public sector in the context of decision-usefulness theory. Thus, the effects of accrual-based accounting practices on transparency and accountability in public sector, which provide a more comparable presentation of financial information produced in the public sector, are discussed.

**Keywords:** Decision-usefulness theory, public sector, International Public Sector Accounting Standard (IPSASs), harmonization

\* Doç. Dr., Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve Finans Bölümü.

\*\* Dr., Çevre ve Şehircilik Bakanlığı.

Makale gönderim tarihi: 01.11.2018

Makale kabul tarihi: 25.01.2019

## Giriş

Küresel sermaye piyasalarının genişlemesi ve bu piyasalardaki aktörlerin bilgi ihtiyacı, muhasebe sisteminin tüm dünyada standartlaşmasına ve standartlaşmış muhasebe sistemlerinin benimsenmesine doğrudan etki yapmıştır. Özünde daha fazla karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumu bilgi maliyetlerini azaltmayı sağlayarak bir taraftan uluslararası finansal piyasaların işleyişini kolaylaştırmakta (Oulasvirta, 2014: 272; Agostino vd., 2011) diğer taraftan da küreselleşme sürecinde riskin, işlem maliyetlerinin ve değişkenliğin azaltılmasına imkan tanıyan meta seviyedeki kontrolü ya da gözetimi yerine getirmektedir (Mussari, 2014: 300). Başlangıçta özel sektördeki kuruluşlara ait muhasebe uygulamalarının standartizasyonu ve hemen sonrasında dünya çapında uyumun sağlanması şeklinde başlayan bu süreç son dönemde sıklıkla kamu sektöründeki kuruluşları da kapsayacak bir hale gelmiştir.

Bu bağlamda gerek özel sektördeki gerekse de kamu sektöründeki uluslararası muhasebe standartlarının hazırlanma sürecinde benimsenen ilke temelli yaklaşım içerisinde yanıt aranan iki önemli soru ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki muhasebe ilkelerinin gerek özel sektörde gerekse kamu sektöründe etkin standart setini hazırlamadaki önemi ve ikincisi bununla bağlantılı olarak muhasebe teorisinin gelişmesinde ilkelerin rolünün ne olduğudur. İlke temelli muhasebe standartlarının gelişiminde muhasebe ilkelerinin önemli bir etken olduğu literatürdeki akademik çalışmalar ve meslek örgütlerinin yürüttükleri araştırmalar ile desteklenmekte ve muhasebe pratiklerinin muhasebe ilkelerinin gelişimine olan etkileri de bilinmektedir (Coetsee, 2010: 1). Bu bağlamda muhasebe teorisi uluslararası muhasebe standartlarının hazırlanması sürecinde rehberlik görevini üstlenmekte ve muhasebe ilkelerinin genel kabulünde de kritik rol oynamaktadır. Özel sektördeki işletmeler açısından muhasebenin pratiklerinin ve ayrılmaz parçası olan muhasebe teorisinin sunduğu katkılar kamu sektöründe de benzer bir şekilde görülmektedir. Bu nedenle de kamu sektörü açısından yeni kamu işletmeciliği (New Public Management–NPM) paradigmasının en önemli dönüşüm alanında yani kamu sektörü muhasebe sisteminde muhasebe teorisinin açıklanması bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır (Aldemir ve Uçma Uysal, 2017; Aldemir vd., 2017).

Bu bağlamda çalışmada kamu sektöründeki uluslararası muhasebe standartlarının hazırlık ve uyum sürecini ele alarak, kamu sektöründeki muhasebe standartlarının oluşum süreçlerini açıklamayı amaçlamaktadır. Çalışmanın temel amacına uygun olarak öncelikle muhasebe teorisinin muhasebe pratikleri ile olan ilişkisi doğrultusunda uluslararası muhasebe standartlarının gelişimindeki öneme yer verilmekte, daha sonra karar – fayda teorisinin muhasebedeki standar-

dizasyon sürecine olan etkileri tartışılmakta, son olarak da kamu sektöründeki uluslararası muhasebe standartlarının gelişimi ve uyum sürecine yönelik detaylı açıklamalara yer verilmektedir. Böylelikle ilke temelli hazırlanan standartların muhasebe teorisi olmadan eksik olarak açıklanacağına da dikkat çekilmektedir.

## **Uluslararası Muhasebe Standartlarının Hazırlanmasında Muhasebe Teorisinin Önemi: Teori-Pratik İlişkisi**

Bilindiği gibi tarihsel açıdan teori ve pratik kelimeleri bir teoriye karşı bir pratik olarak ya da tam tersi olarak düşünülmüş ve her iki kelime arasında bir çatışma varmış gibi gösterilmiştir. Ancak bu bir yanlış anlamadır. Çünkü teori ve pratik arasında yakın bir ilişki vardır ve bir pratiğe bakmak teorinin tamamını atmak anlamına gelmeyeceği gibi, tam tersi için de aynı şey geçerlidir (Oehler, 1942: 277; Sandberg ve Tsoukas, 2011: 338). Kısacası teori pratiğe önem verir, pratikler de teoriyi önemli hale getirir (Littleton ve Zimmerman, 1962: 11). Bu nedenle uygulamalı bilim dallarında bir alanı iki boyutlu değerlendirmek gerekmektedir. Bu tespit muhasebe disiplini açısından da aynen geçerlidir ve muhasebe disiplinin de iki boyutu bulunmaktadır. Bunlar muhasebe pratikleri ve muhasebe teorisidir. Ancak bu iki boyut 19. yüzyıla kadar birlikte değerlendirilmeye alınmamıştır. 19. yüzyılda ise, yaşanan önemli değişimler muhasebe disiplinin boyutları arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi açısından önem taşımaktadır. Özellikle sanayi devriminden sonra İngiltere ve Amerika’da ortaya çıkan çok uluslu işletmeler muhasebeyi doğrudan etkilemiştir. Bu durum kamu yatırımlarının artmasına neden olmuş ve üst yönetim tarafından uygun karar alınabilmesi için yararlı finansal bilginin kullanımını gerektirmiştir. Bunun bir sonucu olarak da kayıt tutma artık muhasebeye dönüşmüştür (Al -Faisal, 1982: 7). Yaşanan değişimler sonucunda sadece bir teknik olmaktan daha fazla anlam taşımaya başlayan muhasebe disiplini, her iki boyutu ile birlikte değerlendirilmesi gereken bir alan haline gelmiştir (Uçma, 2011).

Bu noktada uluslararası muhasebe standartlarının hazırlık ve uyum sürecinde muhasebe teorisinin neyi ifade ettiğini söylemek anlamlı olmaktadır. Hendriksen’e (1982: 1) göre muhasebe teorisi, var olan uygulamaları daha iyi anlamak ya da açıklamak için kullanılmaktadır. Ancak muhasebe teorisi kavramı genellikle belirsiz bir kavramdır. Bunun temel nedeni ise, varsayımların, tanımların, ilkelerin ve kavramların ne olması gerektiği konusunda tartışmaların devam etmesidir. Bugünkü durumda incelendiğinde bu tartışmalar hala devam etmekte olduğu ve muhasebe teorisinin tamamlanmış bir proje olmadığı görülebilecektir. Ancak en genel anlamıyla muhasebe teorisi raporlama ve finansal bilgi için temel varsayımlar, tanımlar, ilkeler ve kavramlar olarak ifade edilebilir (Wolk ve Tearney, 1997: 3).

Littleton ve Zimmerman'a (1962: 3) göre, muhasebe teorisinin ne olduğunu açıklamak için muhasebe teorisinin ne olmadığına bakmak gerekmektedir. Muhasebe tamamıyla mantıksal bir argüman temelinde gelişmeyen, faydacı bir yaklaşımla kullanılan bir araç, pratikleri tümdengelimci bir yöntemle genelleştiren bir süreç değildir. Muhasebe yöntemleri tekniktir, ancak muhasebenin ideolojisi felsefidir. Bu durumda muhasebe, içerisinde matematiksel ve istatistiksel anlamda ekonomik verilerin sonuçlarının kategorize edildiği gayri resmi bir iletişim sürecini barındırmaktadır. Bununla birlikte muhasebe ideolojisi de içerisinde felsefesini barındırmaktadır. Böyle bir disiplinin teorisi de, muhasebe ilkelerinin gelişimi hakkında genel bir çerçeve sağlamak, yeni pratiklerin ve prosedürlerin gelişimine rehberlik eden bir takım ilkeler seti içerisinde mantıksal sorgulama yapmak olarak ifade edilmektedir (Hendriksen, 1982: 1).

Belirtilen tanımlar ışığında muhasebe teorisinin hizmet ettiği en önemli amaç olarak, muhasebe pratiklerinin oluşumu ve gelişimi için genel bir çerçeve formu olan temel ilkeler setini oluşturmak gösterilebilir. Böylelikle muhasebe davranışlarını ve olaylarını açıklamak sonuçta da gelecek uygulamaları tahminlemek için bir temel sağlanmış olabilecektir (Coetsee, 2010: 2-3; Watts ve Zimmerman, 1986: 2). Bununla birlikte muhasebe teorisi sayesinde, muhasebe olgularının muhasebeleştirilmesine ait sistemleri ve bunlara ilişkin ilke ve kavramları araştırmak, incelemek ve ortaya koyduğu bulgularla muhasebe tekniğinin ve uygulamalarının geliştirilmesine katkıda bulunmak (Güvemli, 1995: 9) da mümkün olabilmektedir.

Bunu gerçekleştirebilmek için de muhasebe teorisi, yararlı bir ölçüm ile temellenmek zorundadır. Çünkü muhasebe teorisi belirtildiği gibi, muhasebe pratiklerini açıklamak ve pratiklere önerilerde bulunmak amacını taşımaktadır. Dahası muhasebe teorisi deneyimleri yansıtmaktadır, inançlar doğrultusunda muhasebe bilgisi muhasebe faaliyetlerini daha anlaşılabilir hale getirmekte, yeni önermelerin kabulünde veya reddinde etkili olmaktadır (Littleton ve Zimmerman, 1962: 10). Bu nedenle de teori ve pratik arasında ayrılmaz bir ilişki bulunmakta ve iyi bir teorinin gelişimi açısından pratikler son derece önem taşımaktadır.

Sonuçta muhasebenin teorik boyutunu, bir bilim olarak ifade edilmesi ve bilimsel analizler sonucunda işletmelerin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını açıklamaya ve yorumlamaya yaraması kısacası faydalı bilgi üretmesi oluşturmaktadır. Muhasebenin pratik boyutunu ise, muhasebe teorilerinin işletme sorunlarına önerdiği çözümlerin pratik olarak kabulü ya da uygulaması oluşturmaktadır. Ancak temelinde muhasebe teorisi ve muhasebe pratikleri aynı işe hizmet etmekte ve aynı olgu ile ilgilenmektedir. Bunun sonucunda muhasebenin bilimselliğinin, muhasebe pratikleri ile birlikte değerlendirilmesi gerektiği ortaya

çıkılmaktadır. Bunun temel nedeni ise, muhasebe teorilerinin ortaya çıkan sorunlara ne kadar çözüm olabildiği ya da ne kadar kabul gördüğünün anlaşılması için muhasebe pratiklerinin büyük önem taşıması oluşturmaktadır. Yani muhasebe teorisinin uygulamalı sonuçlarını görmek için muhasebe pratiklerine bakmak gerekmektedir. Bu yüzden teori ve pratik birbirinden ayrı değildir, aksine birbirine bağlı kavramlardır. Teori muhasebe pratiklerine ilkeler sağlar, pratikler muhasebe teorilerine temel oluşturur ve her biri diğerine hizmet eder ve her biri diğeri olmadan anlamsızdır (Oehler, 1942: 278-282). Sonuçta da aralarında karşılıklı ve bağımlı bir ilişki meydana gelmektedir.

Bu noktada da muhasebede teorinin pratiğin ruhu olduğu söylenebilir; teori olmadan pratik canlı değildir ve sadece bir mekanizmadır. Felsefi bir temeli ya da metodolojisi olmadan muhasebe de, pratiğin yamalı bir parçası gibidir (Al-Adeem, 2010: 16). Hatta Hopwood'a (1987; Aktaran Al-Adeem, 2010: 16) göre, muhasebenin geleneksel anlamda bile bir teknikten ibaret olmadığı ileri sürülmektedir. Çünkü yazara göre bilgi muhasebenin dışında durmaz ve bilimsel bilginin düzenlenmesine hizmet eden teori de, uygulayıcıların bireysel karar alma kapasitesi açısından bir rehber niteliği taşımaktadır.

Bu doğrultuda da muhasebe teorisi ve pratikleri arasında ilişkinin kendiliğinden doğduğunu söylemek mümkündür. Çünkü bilimsel bir alan olarak muhasebenin pratiklerinin temellendiği bir kurallar seti olmadan işleyebilmesi imkansız gibidir (Al-Adeem, 2010: 26). Dolayısıyla da muhasebe disiplini hem teoriyi hem de pratiği birlikte içermektedir (Engelmann, 1954: 384; Kabir, 2005: 24; Oehler, 1942: 277). Bu süreçte pratikler muhasebe disiplininin bilimsel gelişim sürecinde hem girdileri hem de çıktıkları olarak yer almaktadır.

Sonuç olarak muhasebe disiplini geçmişteki durumlara yönelik açıklamalar yapabilen yani pratikleri açıklayabilen ve bunu yaparken de bilimsel yöntemleri kullanan bir yapıya sahiptir. Bunun temel nedeni, modern toplumda muhasebenin yayılcı bir güç haline gelmesi oluşturmaktadır, bu gücün temelinde ise, muhasebenin bir pratik olarak doğruyu ifade etmesi, aynı zamanda da ekonomik sorgulamada etkili bir araç olarak kullanılabilecek finansal bilgiyi üretmesi gösterilmektedir (Power vd., 2003: 132). Muhasebede teori ve pratik arasındaki ilişki gerek özel sektördeki gerekse de kamu sektöründeki uluslararası muhasebe standartlarının hazırlık ve uyum sürecinde temel alınmaktadır. Çünkü ilke temelli geliştirilen muhasebe standartları pratikleri en iyi açıklayan muhasebe teorisi ile anlamlı hale gelmekte ve bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap vermektedir. Özel sektördeki işletmelere benzer bir nitelikte kamu sektöründeki kuruluşların da bilgi kullanıcıları muhasebe sisteminin ürettiği bilginin kalitesi ile doğrudan ilgilenmekte ve ekonomik karar alım süreçlerinde faydalı bilgiyi kullanmak is-

temektedir. Kısacası karar alımına faydalı olan finansal bilgiler üretildiği sürece muhasebe teorisi uluslararası standartların hazırlanmasına ve uyumuna rehber niteliği taşımaktadır.

## **Karar-Fayda Teorisi ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi**

Önceki bölümde detaylı olarak açıklanan muhasebe teorisi ve pratikleri arasındaki ayrılmaz ilişkinin bu bölümde uluslararası muhasebe standartlarının hazırlık ve uyum sürecine olan etkilerini en iyi açıklayan teorilerden biri olan karar-fayda teorisi temelinde detaylandırılması hedeflenmektedir. Başlangıç aşamasında karar-fayda teorisi 1960'larda gelişmeye başlayan bir yaklaşım olarak ortaya çıkmaktadır. Amerikan Muhasebeciler Birliği'nin (AAA–American Accounting Association) 1966 yılında yayınladığı 'Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT-Temel Muhasebe Teorisi Tebliği)' isimli bildirisinde bir süreç olarak muhasebenin temel amacının bilgi kullanıcılarının karar alımı için yararlı olan bilgiyi sağlamak olarak ifade edilmektedir. Bu doğrultuda temel amaca hizmet etmeyen finansal tabloların fayda sağlamayacağı doğal olarak da karar alım süreçlerinde yer almayacağı üzerinde açıklamalara yer verilmektedir.

ASOBAT muhasebeyi, ekonomik bilginin bu bilgiyi finansal bilgi kullanıcılarının karar almalarına olanak tanıyan tanımlama, ölçme ve iletme süreci olarak yani muhasebenin bilgi sistemi olarak görülmesine imkan tanımaktadır (Zeff, 1999: 96-97). ASOBAT ile alınan kararların uygulamada yararlı olup olmadığını ölçmek amacıyla, 1971 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) içerisinde özel komiteler kurulmuştur. Bu komitelerden biri muhasebe ilkelerinin oluşması için çalışan *Wheat Komitesi* adıyla bilinen hem AICPA'da çalışan, hem de Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board–FASB) içerisinde çalışan bağımsız kişilerden oluşan bir komitedir. Wheat Komitesi, o dönemdeki Big Eight olarak adlandırılan sekiz büyük denetim firmasının üçünde araştırmalar yapmıştır. Wheat Komitesi 1972 yılında araştırmalarını tamamlamış ve Wheat Raporu olarak bilinen araştırma sonuçlarını AICPA'ya vermiştir. AICPA bu raporu FASB ile birlikte geliştirerek Temmuz 1973 yılında yayınlamıştır. Kurulan ikinci komite ise, *Trueblood Komitesi* olarak bilinmektedir. Trueblood Komitesi, finansal tabloların amaçları üzerinde çalışmalar yapmış ve Trueblood Raporu olarak bilinen çalışma sonuçlarını Ekim 1973 yılında yayınlamıştır. Trueblood Raporu'na göre, finansal tabloların temel amacı, yatırımcılara ve kredi verenlere nakit akımlarının tahminlenmesine, karşılaştırılmasına ve geleceğe yönelik belirsizliği azaltacak nitelikte yararlı bilginin sunumunu yapmaktır. Bununla birlikte her iki rapor da ASOBAT'ın yararını ortaya çıkaran sonuçlar içermekte ve muhasebenin kavram-

sal çerçevesine vurgu yapmaktadır (Belkaoui, 1981: 16; Zeff, 1999: 99-100).

Daha sonra birçok uluslararası meslek örgütü ve akademisyen tarafından muhasebe bilgi sisteminin ürettiği raporların karar alıcılar için fayda sağladığı sürece yüksek kalitede bilgi olduğu sıklıkla tartışılmaktadır. Literatürde gelinen noktada karar-fayda teorisi standart koyucular tarafından geliştirilen ve sadece muhasebede genel bir teori oluşturma çabasından ibaret olmayan bir yaklaşım üzerine temellenmektedir. Sürekli bir şekilde uygulamalara dayalı ilkelerin standartlaşmış halini elde etme çabası olarak da nitelendirilebilecek olan bu teori aynı zamanda tüm standart koyucular açısından genel çerçevenin sunumunu da sağlamaktadır (Coetsee, 2010: 10). Bu bağlamda finansal raporlamanın en önemli özelliğinin karşılaştırılabilir finansal raporların hazırlanması olduğu da söylenebilir. Örneğin daha karşılaştırılabilir nitelikte olan finansal raporlar düşük ya da yüksek karlılık veya yüksek ya da düşük finansal riskin arasındaki ayrımların daha kolay yapılmasını sağlamaktadır. Sonuçta karşılaştırılabilir finansal bilgi piyasanın likiditesini arttırmakta ve işletmelerin sermaye maliyetlerinin düşmesine de imkan tanımaktadır (Merton, 1987). Bu durum özellikle farklı ülkelerden sınır ötesine yapılacak olan yatırımlarda daha fazla kolaylık sağladığı için sermaye piyasalarının entegrasyonuna da doğrudan katkılar yapmaktadır (Covrig vd., 2007). Küresel anlamda sağladığı yararın yanında mikro açıdan işletmelerin daha kolay tedarik ya da müşteri anlaşmaları yapmalarına imkan tanımaktadır. Böylelikle de hem yatırımcılar hem de işletmeler arasında finansal raporlama ağının kurulmasına gerçekleşmiş olmaktadır (Hail vd.,2009: 12).

Belirtilen yararların her biri standart koyucuların finansal raporlamanın kalitesinin artırılmasına yönelik olarak yaptıkları çalışmaları açıklayıcı bir nitelik taşımaktadır. Yüksek kalitede ve karşılaştırılabilir nitelikte finansal raporların üretilebilmesi açısından finansal bilginin birincil kullanıcılara fayda sağlaması da standartların hazırlanma süreci içerisinde çok önemli bir rol oynamaktadır. Finansal bilginin ihtiyaca uygun olarak belirtilen özellikleri taşıması, Holthausen ve Watts'a (2001) göre muhasebenin finansal sitemin işleyişindeki etkin rolünün bir parçası şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu tespiti destekler nitelikte Barth'a (2000) göre, işletmelerin finansal bilgi kullanıcılarının kararlarındaki farklılıkları azaltabilme yeteneği, ihtiyaca uygun olarak bilgi üretmesine bağlı olmaktadır. Çünkü muhasebe uygulamaları sonucunda oluşan finansal bilgi işletme hakkında değerlendirilmeye doğrudan etki etmektedir. Ayrıca işletmenin finansal değerinin belirlenmesinde hazırladığı finansal raporlarındaki bilgilerinin ihtiyaca uygun bir nitelik taşıması da gerekmektedir.

Bunlara ek olarak karşılaştırılabilir finansal tabloların, yönetsel, finansal, kamusal ve yasal açıdan hesap verilebilirliğe katkı yaptığı da bilinmektedir. Her bir hesap verilebilirlik düzeyinin istenilen şekilde sağlanması ise alınan riskin

düşürülmesine neden olmaktadır (Lande, 2000: 229). Finansal sistem içerisinde faydalı finansal bilgi raporlayan işletmelerin sağlanması ise, finansal piyasaların derinliğini arttırmak, finansal piyasaların yapılarını düzenlemek (fon talep edenler ve arz edenler arasındaki ilişkileri yakınlaştırmak), finansal analizlerin daha iyi yapılmasını sağlamak, kurumsal yönetimin etkinliğini arttırmak ve en önemlisi uygulamalara istenilen düzeyde rehberlik eden standartları hazırlamak amaçlarına doğrudan hizmet edilmesini kolaylaştırmaktadır (Epstein, 2009: 31). Açıklanan durum kamu sektöründeki kuruluşlar için de geçerlidir. Kamu kuruluşları tarafından sunulan finansal bilginin kalitesi, ulusal ve uluslararası seviyede karar alan, oy kullanan, vergi veren vatandaşlar açısından son derece önem taşımaktadır. Özellikle uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarının benimsenmesinin yaygınlaşmasından önceki süreçte her ülke kendi muhasebe sistemlerine uygun finansal tablolar üretmekte ve finansal tablolar ile bütçelerin tek tip olarak sunumunun da mümkün olmadığı görülmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe uygulamalarının kamu kurumları seviyesinde tüm dünyada uyumlaştırılması ile birlikte hem özel sektördeki hem de kamu sektöründeki kuruluşlar ve bilgi kullanıcılar açısından benzer nitelikler taşıdığı (Oulasvirta, 2014: 273) dolayısı ile de karşılaştırılabilir finansal bilgilerin üretildiği bilinmektedir. Sonuçta kararfayda teorisi bağlamında kamu sektörü açısından üretilen finansal bilgiler kamu kuruluşlarının yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde faaliyet göstermelerine de izin vermektedir. Hatta gelinen noktada yeni kamu yönetimi paradigmasının faydalı finansal bilgi üreten kamu kuruluşları ile kamu mali sistemini daha şeffaf hale dönüştürdüğü görülmektedir.

## **Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarına Duyulan İhtiyaç ve Uyum Süreci**

Küresel işletmecilik koşullarında finansal raporlama, finansal tablolardaki bilginin yüksek kalitede üretilmesi noktasında önemli sorumluluklar üstlenmektedir. Finansal raporlamanın küresel olarak uyumu finansal bilginin iç ve dış bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılaması ile yani fayda sağlaması birlikte açıklanmaktadır (Kozuharov vd., 2015: 235). Bununla birlikte finansal raporlama devletlerin kamusal olarak hesap verebilir olma sorumluluğunun da yerine getirilmesine yardımcı olduğu bilinmektedir (Easterday ve Eaton, 2012: 280). Bu durum son otuz yılda kamuda ve kamu muhasebe sistemlerinde bir reform dalgasının sonucu olarak ortaya çıkmakta ve yeni kamu mali yönetimi olarak ifade edilen bu süreç modernleşme çabaları ile desteklenerek tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin kamu kuruluşlarında yaygınlaşmasına neden olmaktadır (Rossi vd., 2016: 189).

Belirtilen durumu kamu sektörünün daha etkin olması isteği sonucunda geleneksel hesap verebilirlik paradigmasının yeni kamu yönetimi paradigmasına



dönüşmesi ile birlikte açıklamak da mümkündür. Bu paradigma dönüşümünde ilk olarak kamu ve özel sektör arasındaki farklılıkların giderilmesi veya azaltılması üzerinde, ikinci sırada ise kamuda sürecin hesap verebilirliğinden performansın ya da sonuçların hesap verebilirliğine doğru değişimin sağlanması üzerinde durulmaktadır (Karan, 2003: 19). Brusca ve Martínez (2016: 725) kamu sektöründeki kuruluşlarda meydana gelen bu değişimi yeni kamu yönetimi paradigmasının yanında dönüşümün gerektirdiği iyi yönetim ilkeleri ile birlikte açıklamaktadır. Yeni kamu yönetimi anlayışını kamu sektöründeki özelleştirme süreçlerini azaltmak, müşteri (vatandaş) odaklı mekanizmalar ile kamu kuruluşlarında küçülme ve yeniden örgütlenme sağlamak, özel sektördeki yönetim tekniklerini kamuda performansı ve hesap verebilirliği artırma konuları açısından ele almak, sonuçta da aynı zamanda finansal bilginin niteliksel özellikleri olarak da kabul edilen açıklık, bütünlük ve hesap verebilirlik gibi iyi yönetim ilkeleri temelinde kamu kurumlarını şekillendirmek olarak özetlemektedir.

Özellikle 1980'lerden itibaren durumun yansımalarının daha net olarak izlenebildiği kamu sektöründe sunulan hizmetlerde etkinliğin, etkililiğin, verimliliğin ve hesap verebilirliğin artırılması Pina ve Torres'e (2003: 334) göre, kamu kurumlarında merkezi olmayan yetki devirlerinin yapıldığı yönetim yapısının benimsenmesi, gerektiğinde dış kaynak kullanımının sağlanması, kamu hizmeti üretim sürecinde girdi kontrolünün çıktı kontrolü ile yer değiştirmesi, sorumlukların dağıtımı, sonuç odaklı yönetim mekanizmasının gelişmesi ve özel sektördeki yönetim anlayışının kamuda yaygınlaşması gibi sonuçlar doğurduğu da bilinmektedir. Bu sonuçların elde edilmesi aynı zamanda yeni kamu yönetimi paradigması içerisinde kamu sektöründeki yönetim kavramı ve yapısal reformların uygulama sonuçları üzerine daha çok dikkat çekilmesine de neden olmaktadır.

Temelinde kamu sektöründeki reformların amacı bürokratik engellerin üstesinden gelmek ve yöneticilerin sınırlı kaynakları daha etkin bir şekilde yönetebilmesine imkan tanımak olarak açıklansa da ülkeler seviyesinde kamunun iyi yönetim ilkelerine uygun hareket etmesine hizmet ettiği de bilinmektedir. Bu da gerçekleşen reformların daha çok kamu muhasebe sistemlerinde görülmesine (Pina ve Torres, 2003) ve kamu sektöründeki uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ve doğal olarak yaygınlaşmasına, kamu muhasebesinin nakit esaslı uygulamadan ayrı olarak yeniden organizasyonuna ve sonuçta muhasebe bilgisinin karşılaştırılabilirliğin artırılmasına (Brusca ve Martínez, 2016: 724) yönelik faaliyetleri gerçekleştirilmektedir.

Bu süreçteki kamu mali sisteminin yapılandırılmasında yürütülen faaliyetler incelendiğinde, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyumlu tahakkuk esaslı muhasebe uygulamalarının sağlanması için yaygın reformların yapıldığı görülmektedir. Çünkü tahakkuk esaslı muhasebe uygulamaları finansal raporla-

manın temel amacı olan hesap verebilirlik ve karar alma süreçlerinde bilgi kullanıcılarına yararlı bilgiyi sağlamaya daha çok katkı yapmaktadır. Hatta yerel yönetimler seviyesinde dahi tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlamanın kullanımı ya da yaygınlaşması, yerel yönetimlerdeki bilginin dış kullanıcılar ve vatandaşlar açısından yönetsel karar almak için kullanılmasını kolaylaştırmaktadır (Brusca Alijarde ve Montesinos Julve, 2014: 109). Böylelikle de özel sektördeki işletmelerde kullanılan muhasebe sistemi ile uyumun sağlanması hedeflenmekte ve tüm ekonomik sistem içerisinde üretilen finansal bilgiler daha karşılaştırılabilir bir nitelik taşımaktadır.

Genel anlamda tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, bir kuruluşa ait finansal nitelikli işlemlerin nakit akışları gerçekleştiğinde değil, ortaya çıktıkları zaman kaydedilmesi esasına dayanmaktadır. Bir faaliyet dönemi içerisinde tahakkuk eden yani zaman ve tutar açısından kesinleşen gelir ve giderlerin nakit olarak tahsil edilip edilmemesine ya da ödenip ödenmemesine bakılmaksızın kaydedilmesini sağlamaktadır. Bu kayıtlar üzerinden üretilen finansal tablolaradaki bilginin tam ve eksiksiz bir şekilde sunumunun da yapılması mümkün olmaktadır. Literatürde bu sistem için çok sayıda eleştiriler ve endişeler bulunmasına rağmen, Rossi vd.'ye (2016: 189) göre, tahakkuk esaslı muhasebenin uyumu dünya çapında benimsenmekte ve durdurulamaz bir nitelik taşımaktadır. Bunun altında yatan temel neden olarak ise tahakkuk esaslı muhasebenin uluslararası ilkelerine uyum sağlamanın bir kuruluşun teknik veya yönetsel ihtiyaçlarından çok politik çevresinin ihtiyaçlarına bağlı olduğu gösterilebilmektedir.

Günümüzde Anglo-Sakson ülkeleri tahakkuk temelli muhasebe uygulamalarını kamu sektöründeki kuruluşlar için yaygın bir şekilde benimsemektedir. Yine birçok Kıta Avrupası ülkesinde de bütçelerin hazırlanmasında nakit temelli ya da uyarlanmış nakit temelli muhasebe sisteminin benimsendiği bilinmektedir. Bu ikili yapı dünya çapında kamu kurumları açısından iki farklı şekilde hazırlanan muhasebe bilgisinin sunumuna neden olmaktadır (Brusca Alijarde ve Montesinos Julve, 2014: 108). Bu noktada kamu yönetimi alanındaki reformların bir gerekliliği olarak ortaya çıkan tahakkuk esaslı muhasebe uygulamalarının dünya çapında birçok ülkede benimsenen nakit esaslı kamu muhasebesi uygulamalarını tamamen ortadan kaldırmak ya da yerine geçmek amacıyla ortaya çıkmadığının bilinmesi gerekmektedir. Çünkü tahakkuk esaslı muhasebe sistemi daha çok bütçeleme veya bütçe kontrolü gibi kritik konularda kamu seviyesinde karara alımı sürecini destekleyen ve karşılaştırılabilir bilginin üretimine hizmet eden uygulamadaki en iyi yapıyı sunmaktadır (Rossi vd., 2016).

Anlatılanlar doğrultusunda yeni kamu yönetimi paradigması etrafında şekillenen kamu sektöründeki tahakkuk esaslı muhasebe uygulamalarının kamu sektöründeki uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasına neden oldu-

ğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Çünkü küresel kamu muhasebesinin mimarisi açısından Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (International Public Sector Accounting Standards–IPSASs) önemli bir rol oynamaktadır. Mus-sari’ye (2014: 301) göre, kamu sektöründeki uluslararası standartlarının oluşturulması üç aşamalı süreci kapsamaktadır. Birinci aşama standartların ne olması gerektiğine ilişkin tartışmanın yapılması, ikinci aşama farklı kuralların kendi arasındaki rekabeti ve üçüncü aşama standart veya hâkim tasarımın sağlanmasıdır. Kamu sektöründeki muhasebe uygulamaları açısından tahakkuk esaslı muhasebe uygulamalarına duyulan ihtiyacın bu aşamaların tamamında etkili olduğu da bilinmektedir. Standartların esas alındığı tahakkuk esaslı kamu muhasebe sistemini kurmak ekonomik performansın ölçümü, prosedürlerden çok çıktılar üzerine yeniden odaklanma ve muhasebe üzerine yeniden düzenlemeler yapma ve bunları yaparken özel sektördeki işletme modellerine benzer bir düzenleme gerçekleştirme amaçlarına da doğrudan hizmet etmektedir.

Bu noktada yeni kamu yönetimi anlayışı ve tahakkuk esaslı muhasebe arasındaki bağlantıyı tahakkuk esaslı muhasebe uygulamaları olmadan yeni kamu yönetimi paradigmasının gerekliliklerinin sağlanamayacağını şeklinde ifade etmek mümkündür. Bu nedenle de kamu sektöründe uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik çalışmaların yeni kamu yönetimi anlayışı ile aynı tarihlere rastladığı görülmektedir. Kamu sektöründeki muhasebe standartlarının oluşumu birçok OECD ülkesinde 1980’lerde başlamıştır (Rossi vd., 2016: 189). Özel sektördeki işletmelerin uluslararası finansal raporlama standartlarını hazırlama ve yayınlama yetkisine sahip olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants–IFAC) bünyesinde de çalışmalar bu tarihlerden itibaren yürütülmektedir. IFAC Kamu Sektörü Komitesi (Public Sector Committee–PSC) 1986’da kurulan ve kamu sektöründeki finansal yönetim, raporlama, muhasebe ve denetim konuları ile ilgili dünya çapında düzenleme yapan bir kuruluştur. IFAC PSC 2004 yılına kadar IPSAS’ları hazırlama ve kamu yararını gözeten standardizasyonu dolayısıyla da uyumu sağlama görevini yerine getirmiştir (Sutcliffe, 2003). 2004 yılında belirtilen komite Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu’na (International Public Sector Accounting Standards Board–IPSASB) dönüşmüş ve günümüzde de faaliyetlerini sürdürmektedir (Otavová, 2014). Bugün IPSASB kamu kuruluşları için muhasebe standartları geliştirme ve rehberlik etme görevlerini yerine getirmektedir. Küresel seviyede kamu mali yönetimini güçlendirmek ve tahakkuk esaslı muhasebeleştirme sistemlerinin uygulamasını arttırmak amacı ile yüksek kalitede finansal raporlama standartlarının uygulanmasını gözetmektedir. 2015 yılında belirtilen faaliyetleri daha etkin bir yapıya dönüştürebilmek için Kurul altında Kamu Yararı Komitesi (Public Interest Committee–PIC) faaliyete geçi-

rilmiştir. Bu komite Kurulun standart hazırlama süreçlerinde yürüteceği tüm faaliyetlerde kamu yararının gözetimini temel alarak çalışmalarını sürdürmektedir (<https://www.ipsasb.org/about-ipsasb>).

IFAC PSC 1986 yılından 1996 yılına kadar kamu sektöründeki muhasebe uygulamalarına standart bir görünüm sağlama amaçlı çalışmalar yürütmüştür. Standartların hazırlık sürecinde OECD tarafından 1993 yılında yayınlanan ve ne için muhasebe sorusunu kamu kurumlarında yanıtlamak amacıyla hazırlanan tartışma raporunun da büyük etkisi olmuştur. OECD (1993; Aktaran Pina ve Torres, 2003: 336) tarafından hazırlanan raporun sonucuna göre birçok ülkede en azından aşağıdaki konuların tahakkuk esaslı olarak açıklanması gerektiği ifade edilmektedir:

- Gelir, gider ve net faaliyet performansını gösteren tablolar,
- Kamu kurumunun varlıklarını ve kaynaklarını gösteren tablolar,
- İşletme, finansman ve yatırım faaliyetlerinde nakit akışlarını gösteren tablolar,
- Daha fazla açıklayıcı bilgi edinmek istenen bilgi kullanıcılarına yönelik sunulan dipnot ve açıklamalardır.

Açıklama istenen konulara bakıldığında özel sektördeki işletmelerin uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun düzenlemek zorunda oldukları tam set finansal tabloların istendiği görülebilecektir. Bu raporu da destekler bir şekilde IFAC PSC öncelikle 1996 ve 2002 yılları arasında standartların hem nakit hem de tahakkuk esaslı raporlamayı sağlayacak şekilde geliştirilmesini üzerine çalışmalar yürütmüştür. Yani ilk aşamada nakit ya da nakde yakın şekilde muhasebeleştirme yapan ülkelerde kurulun nakit temelli standardizasyon sağlaması ve benzer şekilde tahakkuk esaslı muhasebeleştirme yapan ülkelerde standartların gelişiminin bu temelde yapılması ile ilgili raporlar yayınlamıştır. Bu bağlamda 2002 yılında nakit temelli muhasebeleştirme için standartlar ve tahakkuk esasına geçiş için uygulama rehberi adı altında iki ortak çalışma yayınlanmıştır (Sutcliffe, 2003: 32-33).

Böylelikle 2002 yılından itibaren kamu sektöründe muhasebe standartlarının geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar standartların da yayınlanması ile daha görünür bir hale gelmiştir. Standartların hazırlık sürecinde yeni kamu yönetimi paradigması için neden tahakkuk esaslı muhasebe uygulamalarının benimsendiği ise aşağıdaki gibi ifade edilebilmektedir (Rossi vd., 2016: 190):

- Tahakkuk esaslı muhasebe uygulamaları ticari reformları kolaylaştıran, uygulamada güven unsurunu arttıran ve kamu – sanayi işbirliği sürecine kaynak sağlayan bir unsur olarak kabul edilmesi,

- Tahakkuk esaslı muhasebe kamu kurumlarının ödeme gücünü belirlemede piyasanın ve yatırımcının bilgi ihtiyaçlarını karşılama konusunda daha iyi sonuçlar üretmesi,
- Varlıkların ve kaynakların değerlendirilmesinde nakit esaslı muhasebe uygulamalarına göre daha geçerli sonuçlar üretmesi ve nakit esaslı sistemin sınırlılıklarını ortadan kaldırması,
- Kamu mali hesap verebilirliğinin sağlanmasında tahakkuk esaslı muhasebe uygulamalarının daha iyi katkılar yapmasıdır.

Churchill'e (1992: 41) göre sayılan nedenler aynı zamanda tahakkuk esaslı muhasebe sisteminden sağlanan faydalar olarak ifade edilmekte ve aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- Tahakkuk esaslı muhasebe uygulamaları ile kamu kurumlarında gelirin yanında ticari belgelerin de gözetimi sağlanmaktadır.
- Faaliyet dönemi ile ilgili olmayan ve çok sık meydana gelmeyen harcamaların dikkate alınmasına imkan tanımaktadır.
- Kamu kurumlarında hangi harcamaların ertelendiğinin tanımlanmasına olanak sağlamaktadır.
- Kamu kurumlarında amortisman ve değer düşüklüğü kapsamında varlıkların değerlendirilmesine imkan tanımaktadır.

Sayılan nedenler ya da sistemden sağlanan faydalar IPSAS'ları benimseyen ülkelerdeki kamu kurumlarında üretilen bilginin güvenilirliğini garanti altına alan birtakım uyumlaştırılmış muhasebe ilkelerinin de kullanımının altında yatan nedenlerdir. 2004 yılından itibaren IPSASB olarak değiştirilerek faaliyetine devam eden Kurul finansal raporlamadaki şeffaflığın ve hesap verebilirliğin artırılması için finansal bilginin nasıl raporlanacağı üzerine çalışmalar yürütmektedir. Benimsenen yaklaşım dışı dönük olarak hazırlanan finansal tabloların tahakkuk esaslı olarak sunumunun kaynakların kontrolü, kaynaklardaki değişimin ölçülmesi ve maliyetleri ile bu maliyetler ile yakından ilgili provizyonların sağlanması için gerekli olduğudur. Bu bir taraftan kamu kurumlarında kaynakların etkin kullanımını sağlarken diğer taraftan ülkenin sosyal ve ekonomik kalkınma hedeflerine ulaşmasına imkan tanımaktadır. Sonuçta uluslararası anlamda benimsenen tahakkuk esaslı sunum yaklaşımının geliştirilmesi kamu kurumlarının ve bunlara bağlı idarelerin ürettiği finansal bilginin kalitesini ve karşılaştırılabilirliğini de arttırmaktadır (Sutcliffe, 2003: 31). Gelinek noktada hala IPSASB bir taraftan kamu sektörü açısından belirtilen ihtiyaçları temel alarak rehberlik sağlama ve üretilen bilginin değişimini kolaylaştırma, finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliklerini artırma gibi amaçlara yönelik hizmet sunmakta, diğer taraftan da özel

sektördeki işletmelere yönelik hazırlanan uluslararası finansal raporlama standartlarında benimsenen hazırlanma ve uyum stratejisini benimseyerek (Aggestam-Pontoppidan, 2011: 30) kamu sektöründeki muhasebe standartlarına ilişkin çalışmalarını kamu yararını da gözeterek yürütmektedir.

Günümüzde birçok ülkede finansal muhasebe uygulamaları ve nakit temelli devlet muhasebesi anlayışı hala kritik bir rol üstlenmektedir. Ancak gerek uluslararası sözleşmeler ve birlikler gerekse de resmi niteliği olan uluslararası örgütler tarafından tahakkuk esaslı kamu muhasebe sisteminin gerekliliği üzerine baskılar yapılmaya devam etmektedir. Örneğin Maastricht Antlaşması gibi ticari sözleşmeler ve Birleşmiş Milletler, OECD Bütçe Şeffaflık Projeleri, Avrupa Ulusal Hesaplar Sistemi, Dünya Bankası, IMF, NATO, Interpol gibi uluslararası örgütlerin Anglo–Amerikan kamu muhasebesi modelinin yaygınlaşmasına yönelik çalışmaları olduğu bilinmektedir. Bu örgütler tahakkuk esaslı muhasebe uygulamalarında uyum konusunda yapılan baskıların temel nedenini ise, daha karşılaştırılabilir kamu sektörü raporları elde etmek, hem denetim mekanizmasını geliştirmek hem de yolsuzlukları önlemek olarak ifade etmektedir. Bu sistemin gerekliliği noktasında yaşanan ekonomik ve finansal krizler de belirleyici olmakta ve finansal sorunlara erken uyarılar geliştirmek ve uluslararası anlamda kabul gören standartlar ile kriz ekonomisini yönetmenin daha kolay hale geleceği savunulmaktadır (Rossi vd., 2016: 189). Yine Avrupa Birliği Komisyonu 2012 yılından itibaren yürüttüğü uyum projeleri ile ülkeler seviyesinde benimsenen bütçeleme ve muhasebe sistemlerinin tahakkuk esaslı olarak değiştirilmesinin finansal krizlerin çözümünde ve yönetiminde yardımcı olan bir işlev olarak görmektedir. Bu noktada uyum sürecinin sağlanması ile özel sektördeki deneyimlerin muhasebede tekdüzen sağlamak amacıyla kamu sektörüne aktarılması mümkün olabilecek ve kriz öncesi sürecin de yönetimi mümkün olabilecektir. Başta entegrasyon içerisindeki ülkeler ve sonrasında dünya çapında standartlaşmış kamu muhasebe sistemi bütçe dengesinin ön koşulunun sağlanması, ölçülmesi, kontrol edilmesi ve gösterilmesine hizmet edecektir (Mussari, 2014: 308).

Brusca ve Martínez (2016: 727-730) son dönemde dünya çapında birçok ülkede IPSAS'ların benimsenme sürecini etkileyen faktörleri aşağıdaki başlıklar altında toplayarak açıklamaktadır:

- *Standartlar Geliştirilmesi Süreci:* Yazarlara göre IPSAS'ların hazırlanması süreci kabul sürecini doğrudan etkileyen bir yapıya sahiptir. Standartların hazırlanma sürecinde önceleri IFAC PSC sonrasında IPSASB tarafından çok sayıda araştırma raporu yayınlamış bu da kamu sektöründe meydana gelen reform sürecine birçok aktörün dahil olmasına imkan tanımıştır. Bu durum dünya çapında konu ile il-

gili araştırma projelerinin yürütülmesine neden olmuş ve çok çeşitli sayıdaki aktör standartların hazırlanmasında etkin rol oynamıştır.

- *Standartların Özel Sektör İşletmecilik Modeline Olan Yakınlığı:* Yazarlara göre standartların hazırlık sürecinin başından itibaren özel sektördeki işletmeler açısından hazırlanan muhasebe standartları ile benzer nitelik taşıması ülkelerdeki kabul sürecinde olumlu bir etki yaratmıştır. Çünkü kamu sektöründe kabul sürecini yaşayan ülkeler önceki dönemlerde özel sektördeki işletmeler için uluslararası muhasebe standartlarını benimsemiş ve uygulamaya başlamışlardır.
- *Kamu Kurumları Açısından Standartların Öneminin Belirli Konularda Daha Çok Kabul Görmesi:* Temelinde IPSAS'lar özel sektördeki işletmeler açısından geliştirilen genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin kamu sektöründe de kabulü üzerine odaklanmaktadır. Bununla birlikte nakit üretmeyen varlıklar ve bütçeleme konuları üzerinde geliştirilen standartların kabul sürecini doğrudan etkilediği de bilinmektedir. Ancak Aggestam-Pontoppidan'a (2011: 30) göre IPSAS'lar daha çok kamu sektöründeki spesifik amaçlar ile örgütlenmiş bir yapıdadır ve nakit üretmeyen varlıklar ile bütçeleme konularında özel sektördeki muhasebe standartlarından ciddi olarak ayrılmaktadır.
- *Standart Hazırlama Sürecinde Kurul'un Aktif Rolü:* IPSASB standartların geliştirilmesinde özel sektördeki uyum sürecine benzer bir şekilde aktif bir politika benimsemiştir. Birinci aşamada kurul standartların uygulanması için ülkeleri cesaretlendirmekte ve ikinci aşamada standartların genel kabulü için yine aktif bir politika uygulayarak birçok dile tercüme etmektedir. Bu da standartların uyum sürecinde önemli ülkelere önemli kolaylıklar sağlamaktadır.
- *Uluslararası Örgütlerin Rolü:* Uluslararası örgütler hem standartların hazırlanması hem de uygulanması süreçlerine doğrudan katkı yapmışlardır ve yapmaya da devam etmektedirler. Bu kuruluşlar içerisinde özellikle Dünya Bankası standartların uyumlaştırılması konusunda, OECD ve IMF ise kamu kurumlarındaki şeffaflığın ve hesap verebilirliğin artırılması noktasında çok sayıda araştırma ve tartışma raporu yayınlamışlardır.

- *Finansal Borç Krizi ve AB'nin Etkisi:* Deneyimlenen küresel finansal kriz berberinde kamu muhasebesi alanında birçok sorunun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Birçok ülke finansal açıkların ve borcun doğal olarak bunların kontrolünün sağlanması açısından önemli politikalar geliştirmek durumunda kalmışlardır. Finansal kriz temelinde kamu güveninin yıkılmasına neden olmuş ve yeni kamu yönetimi paradigması iyi yönetim ilkeleri başlığı altında topladığı şeffaflık ve hesap verebilirlik konularının kamu sektöründe yeniden ele alınmasını bir gereklilik haline dönüştürmüştür. Bu da finansal borç krizlerinin ülkeler seviyesinde yönetiminde tahakkuk esaslı muhasebe uygulamalarının benimsenmesine neden olmuştur.
- *Küresel Anlamda Kamu Sektöründeki Muhasebe Uyumunun Farkındalığı:* Küresel ekonomik sistem içerisinde özel sektördeki işletmeler açısından muhasebe uyumunun sağlanması daha önemli iken uluslararası ticaret sözleşmeleri, ekonomik entegrasyonlar ve uluslararası ticaret/işbirliği örgütleri ile kamu sektöründe de karşılaştırılabilir finansal bilginin önemli olduğunun gündemde kalmasına neden olmuştur. Oluşturulan küresel farkındalık standartların uyum sürecini de kolaylaştırmıştır.
- *İstatistiksel Bilgi İle Finansal Raporlamanın Uyum:* Yukarıda da ifade edildiği gibi mikro ve makro anlamda finansal bilginin uyumlaştırılması gerekliliği standartların benimsenme sürecine doğrudan etki yapmıştır. Ulusal ya da bölgesel anlamda elde edilen finansal bilgilerin ve istatistiklerin, IPSASB bünyesinde kamu sektöründeki raporlama için daha bütüncül bir yapıya kavuşması ve bunun periyodik olarak sunumu standartların benimsenme ve uyum sürecini hızlandırmıştır.

Belirtilen faktörlerin tamamı standartların uluslararası olarak uyumlaştırılmasında önemli etkiler yapmıştır. Ancak bu uyum süreçlerinin standartları benimseyen ülkeler seviyesinde birtakım gereklilikler ile anlamlı hale dönüşeceği de bilinmektedir. Çünkü IPSAS'lar tarafından sunulan kamu muhasebe uygulamalarının herhangi bir ülke seviyesinde tam anlamıyla uygulanabilmesi için güçlü bir politik destek, yeterli seviyede insan kaynağı, kamu kuruluşlarındaki karmaşık muhasebe sisteminin güvencesini sağlamak için etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı ve dış denetimden geçirilmiş daha güvenilir finansal bilginin de sağlanması gerekmektedir. Sayılan gerekliliklerin her birinin yerine getirilmesi



halinde aşamalı olarak önce yerel sonra bölgesel sonrasında da uluslararası seviyede bir uyum sürecinin gerçekleşebileceği bilinmektedir. Özellikle de küresel ortamda finansal piyasalarda istikrarın sağlanamadığı ve ekonomik gelişmeler için belirsizliğin dolayısıyla da riskin hakim olduğu düşünüldüğünde daha şeffaf ve karşılaştırılabilir kamu sektörü finansal raporlarının üretilmesine imkan tanınması ve denetimden geçmiş kamu finansal tablolarının sunumu kamuya olan güvenin artmasını sağlamakta ve sonuçta tüm ekonomik sistemdeki aktörlerin burada üretilen bilgilerden daha çok yarar sağlamalarına izin vermektedir. Bu da hem özel sektör için hem de kamu sektörü için istenen yüksek kalitede ve karşılaştırılabilir finansal bilginin üretilmesini gerçekleştirmektedir (Rossi vd., 2016: 191). Özetle bir ekonomik sistem içerisinde finansal bilginin kalitesi ve güvenilirliği ne kadar yüksek ise, dolaşımda bulunan sermayenin de maliyetlerini o kadar düşürmek mümkün olmaktadır.

## **Sonuç ve Tartışma**

Çalışmada son dönemde kamu sektöründeki kuruluşlarda meydana gelen paradigmatik değişimin ortaya çıkardığı yeni kamu yönetimi anlayışı ve bu anlayışın yaygınlaşmasında uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarının etkisinin karar-fayda teorisi bağlamında açıklanması üzerinde durulmaktadır. Her bölümde detaylandırılarak sunulan açıklamalar doğrultusunda küresel ekonomik sistemin gerektirdiği kamu muhasebe sisteminin bu sistemin ürettiği finansal bilgileri kullanan karar alıcılar açısından fayda sağladığı sürece bir anlam ifade ettiği de görülmektedir. Muhasebe teorisinin ve pratiklerinin ayrılmaz yönü, uygulama temelli gelişen genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ulaşılmasına ve bu ilkeler de standartlaşmış muhasebe sistemlerinin şekillenmesine doğrudan katkılar yapmaktadır.

Temelinde özel sektördeki yönetim tekniklerinin kamu kuruluşlarındaki performans sonuçlarını ve hesap verebilirliğini arttırmak için kamuda yaygınlaştırıldığı görülen uluslararası standartların daha çok Anglo-Amerikan kamu sektörü muhasebesi modelini benimsediği ve tahakkuk esaslı kamu muhasebesi uygulamaları ile finansal raporlama açısından kamu seviyesinde düzenlemeleri ve yasal alt yapıları kapsadığı bilinmektedir. Bu noktada standartlar bir taraftan kamudaki kurumların finansal ölçüm ve raporlama konuları üzerine rehberlik sunarken (Chan, 2008: 2) diğer taraftan da kamu kuruluşlarında üretilen finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini arttırmaktadır. Böylelikle uluslararası kabul gören finansal raporlama uygulamalarının hükümetler seviyesinde desteklenmesine imkan tanımakta ve tüm devletlerin kamu politikaları ile üzerinde sıklıkla çalıştıkları finansal raporlamanın kalitesi ve finansal bilginin yeterliliği de sağlanmaktadır. Ayrıca bu standartlar kamu kuruluşları açısından finansal raporların daha maliyet etkin olarak hazırlanmasına hizmet etmekte ve dış bilgi kullanıcıları

açısından geniş çaplı karar alımını destekleyen güvenilir ya da faydalı bilginin üretilmesini kolaylaştırmaktadır (Sutcliffe, 2003: 30). Bu da kamu kurumlarında yeni kamu yönetimi paradigması temelinde beklenen etkinlik ve etkililik kavramlarının tartışılmasına izin veren mali sistemin kurulmasını sağlamaktadır.

Kamu sektöründeki muhasebe standartlarının dünya çapında uyumlaştırılması sürecine OECD, IMF, Birleşmiş Milletler, Dünya Bankası, NATO, Interpol, AB gibi uluslararası işbirliği örgütlerinin de destek sağladığı ve uyumlaştırılmış kamu sektörü muhasebe sistemi ile başlangıçta kamu kurumlarındaki kontrol eksikliğinin giderilmesi ve finansal krizlerin üstesinden gelinmesi noktasında önemli etkilerinin sıklıkla tartışıldığı da görülmektedir (Rossi vd., 2016: 190). Belirtilen uyumlaştırma sürecinde her ne kadar bu kuruluşlar olumlu etkiler yapsa da yürütülen faaliyetlerin genellikle politik baskılar şeklinde ortaya çıktığı ve bu baskıların da ülkeler seviyesinde birtakım engeller oluşturduğu bilinmektedir. Bu engeller Brusca ve Martínez'e (2016: 731-732) göre; standartların özel sektördeki işletmeler için hazırlanan standartlara çok yakın olması, kontrol ve mali durumu beraber devam ettirmenin kamu kurumlarında çok zor olması, uyumlaştırma sürecinin maliyetli ve teknik eğitim gerektirmesi, standartları hazırlayan kurulun gözetim mekanizması ile ilgili dünya çapında duyulan endişeler olarak sıralanmaktadır. Bununla birlikte literatürde kamu sektöründeki muhasebe uygulamalarının özel sektördeki işletmeler seviyesinde yürütülen muhasebe uygulamaları ile birebir benzer şekilde yapılanmasının da pek mümkün olmadığı yönünde eleştiriler bulunmaktadır. Örneğin Barton'a (1999) göre her iki muhasebe uygulamaları arasındaki en büyük farklılıkların özel sektördeki mal ve hizmetler grubu ile kamu sektöründeki mal ve hizmetlerde olduğu görülmektedir. Bununla birlikte her iki türün varoluş ve faaliyette bulunma nedenlerinin birbirinden farklı olmasının da bu süreçte dikkate alınması gerektiğidir.

Tahakkuk esaslı muhasebe uygulamalarının kamu sektörü açısından uygunluğunun akademik çevrelerdeki tartışmalarına rağmen, standartları benimseyen ve uygulama sonuçlarını açıklayan ülkelerde ciddi kültürel değişimler meydana geldiği de bilinmektedir. Brusca ve Martínez (2016) standardizasyon süreci benimseyen ülkelerdeki kamu kurumlarında üretilen finansal bilgilerde karşılaştırılabilirliğin arttığı ve dünya çapında finansal bilgi sistemlerinin kalitesinin iyileştirildiği dolayısıyla da hesap verebilirliği artırma gibi konularda önemli gelişmeler sağladıklarını ifade etmektedir. Ülkeler özelinde yapılan benimseme süreçlerine ilişkin çalışmalarda da özellikle finansal borç krizi ile başa çıkma ve yolsuzluklar ile mücadele aracı olarak kritik roller üstlendikleri görülmektedir.

Sonuçta uluslararası kamu sektörü muhasebe standartlarının uyum süreci evrensel şekilde kabul gören kamu sektörü muhasebe kurallarını inşa etme çabası olarak tanımlanmaktadır (Chan, 2008). Küresel bir değişimi kapsayan bu süreçte

çok az ülke nakit esaslı muhasebe uygulamalarını kamu mali sistemi açısından benimsemekte, kalan büyük bir kesim ise tahakkuk esaslı muhasebe uygulamalarını kamu kurumlarında benimseyerek işler hale dönüştürmektedir. Uyum süreçlerine ve standartların içeriklerine ilişkin birçok eleştiri bulunsa da küresel ekonomik sistem içerisinde birer aktör olan tüm ülkelerde süreç tüm eleştirilere rağmen kabul görmekte ve görmeye devam etmektedir. Yani karar-fayda teorisi şimdi olduğu gibi gelecekte de kamu sektöründeki muhasebe standartlarının gelişimini ve uyumunu açıklamaya devam edecektir.

## Kaynakça

- AAA (1966). *A Statement Of Basic Accounting Theory*, USA: American Accounting Association Press.
- Aggestam-Pontoppidan, C. (2011). “Selecting International Standards for Accrual-Based Accounting in the Public Sector: IPSAS or IFRS?”. *The Journal of Government Financial Management*, 60(3), 28.
- Agostino, M., D. Drago ve D. B. Silipo (2011). “The Value Relevance of IFRS in the European Banking Industry”. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 36(3), 437-457.
- Al-Adeem, K. R. (2010). *Accounting Theory: A Neglected Topic in Academic Accounting Research*, Unpublished Dissertation, Case Western Reserve University, Department of Accountancy, USA.
- Al-Faisal, A. M. (1982). *Accounting Theory Formulation and Testing*, [http://www.kau.edu.sa/Files/320/Researches/47014\\_18627.pdf](http://www.kau.edu.sa/Files/320/Researches/47014_18627.pdf) (Erişim Tarihi: 11.09.2018).
- Aldemir, C. ve T. Uçma Uysal (2017). “Public Accounting Reform from Institutional Theory Perspectives: Case of Turkey”. *Accounting and Corporate Reporting-Today and Tomorrow*. InTech.
- Aldemir, C., N. Yazıcı, ve T. Uçma Uysal (2017). “Yakınsama mı Ayrışma mı? Kamu Muhasebe Sisteminin Dönüşümü: İDT Örneği”. *Amme İdaresi Dergisi*, 50(4).
- Barth, M.E. (2000). “Valuation Based Accounting Research: Implications Financial Reporting and Opportunities for Future Research”. *Accounting and Finance*, 40(1), 7-32.
- Barton, A. (1999). “Public and Private Sector Accounting The Non Identical Twins”. *Australian Accounting Review*, 9(18), 22-31.
- Belkaoui, A. (1981). *Accounting Theory*. USA: Harcourt Brace Jovanovich Inc.
- Brusca, I. ve J. C. Martínez (2016). “Adopting International Public Sector Accounting Standards: A Challenge For Modernizing And Harmonizing Public Sector Accounting”. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724-744.
- Brusca Alijarde, I. ve V. Montesinos Julve (2014). “Accrual Financial Reporting in The Public Sector: Is it A Reality?”. *Innovar*, 24(54), 107-120.

Chan, J. L. (2008). "International Public Sector Accounting Standards: Conceptual And Institutional Issues". *The Harmonization of Government*, 21, 1-15.

Churchill, M. (1992). "Accrual Accounting in the Public Sector". *Australian Accountant*, 62(5), 39-42.

Coetsee, D. (2010). "The Role Of Accounting Theory in the Development of Accounting Principles". *Meditari Accountancy Research*, 18(1), 1-16.

Covrig, V., DeFond M. ve M. Hung (2007). "Home Bias Foreign Mutual Fund Holdings and the Voluntary Adoption of International Accounting Standards". *Journal of Accounting Research*, 45, 41 -70.

Easterday, K. E., ve Eaton, T. V. (2012). "Double (Accounting) Standards: A Comparison of Public and Private Sector Defined Benefit Pension Plans". *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 24(2), 278-312.

Engelmann, K. (1954). "In Search of An Accounting Philosophy". *The Accounting Review*, 29 (3), 383-390.

Epstein, B. J. (2009). "The Economic Effects of IFRS Adoption". *The CPA Journal*, March, 26-31.

Güvemli, O. (1995). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi-Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar*. 1. Cilt. Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayını No: 1, İstanbul: Avcıol Basım.

Hail, L., Leuz C. ve Wysocki P. (2009). *Global Accounting Convergence and the Potential Adoption of IFRS by the United States: An Analysis of Economic and Policy Factors*. <http://www2.lse.ac.uk/accounting/news/MAFG/Leuzpaper.pdf> (Erişim Tarihi: 27.09.2018).

Hendriksen, E. S. (1982). *Accounting Theory*. USA: Richard D. Irwin, Inc.

Hopwood, A. G. (1987). "The Archaeology of Accounting Systems". *Accounting, Organizations and Society*, 12 (3), 207-234.

Holthausen, R. W. ve Watss R.L.. (2001). "The Relevance of the Value-Relevance Literature for Financial Accounting Standard Setting". *Journal of Accounting and Economics*, 31, 3-75.

Kabir, Md H. (2005). *Normative Accounting Theories*. <http://www.ssrn.com/abstract=765984> (Erişim Tarihi: 10.09.2018).

Karan, R. (2003). "Selective Commercialisation of Public Sector Accounting and its Consequences for Public Accountability". *Australian Accounting Review*, 13(31), 15-25.

Kozuharov, S., N. Ristovska ve D. Blazeska (2015). "International Standards for Financial Reporting: Harmonization in Macedonia". *UTMS Journal of Economics*, 6(2), 233-240.

Lande, E. (2000). "The Scope of Accounting Consolidation in the Local Public Sector". *Comparative Issues in Local Government Accounting*. (Ed. E. Caperchione ve R. Mussa-

- ri). Netherlands: Kluwer Academic Publishers Group.
- Littleton, A. C. ve V. K. Zimmerman (1962). *Accounting Theory: Continuity and Change*, USA: Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs N.J.
- Merton, R. (1987). "A Simple Model of Capital Market Equilibrium with Incomplete Information". *Journal of Finance*, 42, 483-510.
- Mussari, R. (2014). "EPSAS and the Unification of Public Sector Accounting Across Europe". *Accounting, Economics and Law*, 4(3), 299-312.
- Oehler, C. (1942). "Theory and Practice". *The Accounting Review*, 17(3), 277-282.
- Otavová, M. (2014). "Harmonisation Efforts in the Field of Accounting of Public Sector". *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 59(4), 195-202.
- Oulasvirta, L. (2014). "The Reluctance of A Developed Country to Choose International Public Sector Accounting Standards of The IFAC. A Critical Case Study". *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272-285.
- Pina, V. ve L. Torres (2003). "Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View". *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 20(4), 334-350.
- Power, M., R. Laughlin ve D. J. Cooper (2003). "Accounting and Critical Theory". *Studying Management Critically*. (Ed. M. Alvesson ve H. Willmott). London: Sage Publications, 132-156.
- Rossi, F. M., S. Cohen, E. Caperchione ve I. Brusca (2016). "Harmonizing Public Sector Accounting in Europe: Thinking Out of the Box". *Public Money & Management*, 36(3), 189-196.
- Sandberg, J. ve H. Tsoukas (2011). "Grasping The Logic Of Practice: Theorizing Through Practical Rationalit". *Academy of Management Review*, 36 (2), 338-360.
- Sutcliffe, P. (2003). "The Standards Programme of IFAC's Public Sector Committee". *Public Money & Management*, 23(1), 29-36.
- Watts, R. L. ve J. L. Zimmerman (1986). *Positive Accounting Theory*, USA: Prentice-Hall Inc.
- Uçma, T. (2011). *Muhasebenin Teorik Yapısı-Genel Bir Bakış*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Wolk, H. I. ve M. G. Tearney (1997). *Accounting Theory-A Conceptual and Institutional Approach*. USA: South-Western College Publishing.
- Zeff, S. A. (1999). "The Evolution of the Conceptual Framework For Business Enterprises in The United States". *Accounting Historians Journal*, 26 (2), 89-131.
- <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb> (Erişim Tarihi: 27.09.2018).