

# TÜRKİYE’DE KAMUDA SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK İÇİN DEVLET MUHASEBE STANDARTLARININ ROLÜ\*

## Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 08.09.2022  
Kabul Tarihi : 01.11.2022  
Türü : İnceleme Makalesi  
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1172205

**Prof. Dr. Seval Kardeş SELİMOĞLU\*\***  
**Doç. Dr. Resül YAZICI\*\*\***

## Bibliyografik Bilgiler

Selimoğlu, S.K., Yazıcı, R. (2023). “Türkiye’de Kamuda Sürdürülebilirlik İçin Devlet Muhasebe Standartlarının Rolü” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 27-44)  
<https://doi.org/10.55322/mbakis.1172205>

## ÖZ

Küresel ölçekteki afetler, çevre kirliliği, ısınma, pandemi ile birlikte sürdürülebilirlik kavramı daha fazla konuşulmaya başlamıştır. Bu yüzden ekonomik kalkınma nosyonu, nicel ve niteliksel boyutlarından daha geniş bir anlamı içeren sürdürülebilir kalkınma şeklinde kullanılmaya başlamıştır.

Devletlerin de ekonomiye bakışlarının ve yönetim anlayışlarının gelişmesinde, klasik denk bütçe yerine kaçınılmaz olarak açık bütçe anlayışına geçilmesi etkili olmuştur. Dolayısıyla kamu borçlarının artmasının dolayısıyla çevrilebilirliğinin, yönetiminin önemli olması kadar günümüzde maddi/maddi olmayan varlıkların yönetimi devletler için en önemli konular arasında yer almaya başlamıştır.

Türkiye’de iş sürekliliğini sağlamak için şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk, bağımsızlık, eşitlik gibi iyi kurumsal yönetim düzenlemelerinin geliştirildiği ancak uygulamanın hala optimize edilmesi gerektiği görülmektedir. Bu nedenle sürdürülebilirliğin gerektirdiği iş yapma şekillerinin özel ve kamu

\* Çalışma, TÜRMOB tarafından 2-3 Eylül 2022 tarihinde yapılan XXI. Türkiye Muhasebe Kongresi’nde sözlü bildiri olarak sunulmuştur.

\*\* Anadolu Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, sselimoglu@anadolu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-1185-9980.

\*\*\* Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, İİBF, İktisat Bölümü, resul.yazici@bilecik.edu.tr, ORCID: 0000-0002-7875-3331

sektöründe standartlaşmasını ve gelişmesini sağlayacak kurumsal inovasyon için DMS'nin, Dünya ile entegre bir şekilde uygulanması; DMS'lerin, IPSASs ile uyumlaştırılması gerekmektedir. Böylece Türkiye'nin ve şirketlerinin küresel imajında ve iktisadi değerlerinde artış sağlanabilecektir. Çalışma bu bağlamda önemli bilgiler sağlamayı amaçlamaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Sürdürülebilirlik, Kurumsal Yönetim, Kamu Sektörü Muhasebe Standartları, Şeffaflık, Türkiye Devlet Muhasebe Standartları Kurulu, Türkiye

**Jel Sınıflandırması:** G38, H83, M48

## **THE ROLE OF INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS (IPSASs) FOR PUBLIC SUSTAINABILITY IN TÜRKİYE**

### **ABSTRACT**

With global-scale disasters, environmental pollution, warming and pandemic, the concept of sustainability has started to be talked about more. Therefore, the notion of economic development has begun to be used as sustainable development, which includes a wider meaning than its quantitative and qualitative dimensions.

Inevitably, the transition to the open budget approach instead of the classical balanced budget has been effective in the development of the economic outlook and management understanding of the states. Therefore, the management of tangible and intangible assets has become one of the most important issues for states today, as well as the increase in public debt, thus its convertibility, and its management.

It is seen that good corporate governance arrangements such as transparency, accountability, responsibility, independence and equality have been developed in order to ensure business continuity in Türkiye, but the implementation still needs to be optimized. For this reason, the implementation of IPSASs in an integrated way with the world for corporate innovation that will ensure the standardization and development of the ways of doing business required by sustainability in the private and public sectors; IPSASs in Türkiye need to be aligned with IPSASs. Thus, it will be possible to increase the global image and economic values of Türkiye and its companies. The study aims to provide important information in this context.

**Keywords:** Corporate Governance, Public Sector Accounting Standards, Transparency, IPSASs, Sustainability, Türkiye

**Jel Classification:** G38, H83, M48

## 1. GİRİŞ

**K**üresel ölçekte yaşanan pandemi, savaş, çevre kirliliği gibi sorunlar nedeniyle sürdürülebilirlik kavramı daha fazla gündemde yer almaya başlamıştır. Küresel ölçekteki sorunların temelinde savaşlara sebep olan aşırı hırsın, şirket faaliyetlerine de yansımış olması yatmaktadır. Bu yüzden yıkıcı kapitalist üretim yaklaşımına sahip şirketlerin olumsuz dışsallığa yol açan iş yapma süreçlerinin yeniden gözden geçirilerek sürdürülebilir bir şekilde faaliyetlerinin yürütülmesi gerekmektedir. Dolayısıyla ekonomik kalkınmanın temeli olan işletme faaliyetlerinin sürdürülebilirliğe hizmet edebilmesi için sürdürülebilir kalkınma kavramı kullanılmaya başlamıştır.

Niceliksel ve niteliksel boyutlarından daha geniş bir anlamı içeren sürdürülebilir kalkınma, üretimden tüketime kadar olan tüm süreçlerdeki faaliyetlerin doğayla uyumlu bir şekilde yürütülmesidir. Yani şirketler, tüm paydaşların hakkını düşünerek, doğal kaynakları döngüsel ekonomi anlayışıyla kullanarak, çevreyi tahrip etmeden, kirliletmeden faaliyetlerini icra etmelidirler. Bu yaklaşımın sadece yerel değil uluslararası boyutta uygulanması gerekmektedir. Zira çevresel, ekonomik ve sosyal boyutta yaşanan sorunlar nedeniyle sürdürülebilirlik, hem ulusal hem de uluslararası boyutta; mikro ve makro ölçekte içselleştirilmesi gereken konuları içermektedir. Mikro ölçekte yapılacakların başında, şirketlerde kurumsallaşma faaliyetlerine önem verilmesi gerekirken makro ölçekte de devletlerin ilgili icra makamlarına önemli görevler düşmektedir.

Devletlerin ekonomiye bakışlarının ve yönetim anlayışlarının gelişmesinde, klasik denk bütçe yerine kaçınılmaz olarak açık bütçe anlayışına geçilmesiyle, kamu borçlarının artması ve çevrilebilirliği önemli olmaya başlamıştır. Bu yüzden devletler için maddi ve maddi olmayan varlıkların yönetimi en önemli konular arasında yer almaya başlamıştır. Çünkü varlık ve borçların yönetiminde, devletlerin başarısız olması durumunda, moratoryuma kadar giden süreçlerin yaşanması kaçınılmazdır. Bu durumun temel nedeni, kamunun asıl gelir kaynakları olan vergilerin tahsilinde, kullanımında hatalar yapılmasıyla bütçe açıklarının fazlaşmasıdır. Dolayısıyla bunların finansmanında borçlanma maliyetlerinin artmasının ekonomiye mali baskınlık olarak yansımalarıyla, faizlerin yükselmesiyle yaşanan dışlama etkisi; hem verimli yatırımların azalmasına hem de enflasyonun yükselmesine yol açmaktadır. Bu sürecin yerel paranın değer kaybında devalüasyonu gündeme getirmesi, özellikle gelişmekte olan ve ikiz açık sorunuyla karşılaşan ülkelerin ekonomik kırılganlıklarını artırmaktadır.

Kısaca özetlenen bu istikrarsızlık sürecinin temel nedenleri: Kaynakların yetersizliği kadar verimsiz kullanılması, popülist davranışların baskın olması, bağımsız düzenleyici ve denetleyici kurumların oluşturulmaması veya etkin çalıştırılmamasıdır. Kurumsal yönetim ilkelerine uygun davranışların olmaması sonucunda yaşanan bu olumsuzlukların önlenmesi, iktisadi anlamda sürdürülebilirliğin sağlanabilmesi için şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk, bağımsızlık, eşitlik gibi değerlere hizmet edecek altyapıların, devlet muhasebe sisteminin desteğiyle kurulması ve çalıştırılması gerekmektedir. Bu kapsamda Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebesi Standartları (International Public Sector Accounting Standards - IPSASs), maddi ve maddi olmayan varlıkların yönetiminde önemlidir. Özellikle herkesin ödediği vergilerle toplanan paraların nasıl ve nerede harcandıkları yanında evrenin korunması konusunda sürdürülebilirliğin merkeze alınması gerekmektedir. Bu konudaki temel kılavuz, Birleşmiş Milletler'in Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri (Sustainable Development Goals - SDG) ile uyumlu

stratejiler ve uygulamalardır. Bunlara uygun faaliyetleri gerçekleştirebilmek ve iklim değişikliğinin önlenmesinde kalıcı ilerlemeler kaydedebilmek; devletlerin icra makamlarının faaliyetlerinde gerekli şeffaflığı, karşılaştırılabilirliği sağlamak için küresel kamu sektörü sürdürülebilirlik raporlama rehberine ihtiyaç vardır.

Bu kapsamda çalışmanın amacı Türkiye’de kamuda uygulamaya giren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında varlıkların yönetimi ve denetiminde etkinliği sağlayabilmek için Devlet Muhasebe Standartlarının (DMS), dünya ile entegre bir şekilde nasıl uygulanması gerektiği konusunda literatür çalışması yapmaktır. Bu kapsam bağlamında hem kurumsal yönetim kapasitesinin hem de kurumsal sürdürülebilirliğin iktisadi anlamda artırılabilmesinde DMS’lerin, üstlendiği rol detaylıca ele alınacaktır.

Türkiye’de iş sürekliliğini sağlamak için şeffaflık, hesap verebilirlik gibi iyi kurumsal yönetim düzenlemelerinin geliştirildiği ancak uygulamanın hala optimize edilmesi gerektiği görülmektedir. Bu nedenle sürdürülebilirliğin gerektirdiği iş yapma şekillerinin özel ve kamu sektöründe standartlaşmasını ve gelişmesini sağlayacak kurumsal inovasyon için DMS’nin, dünya ile entegre bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Çünkü sürdürülebilirlik uzun soluklu ve maliyetli bir yoldur dolayısıyla ulusal ve uluslararası şirketlerin çoğu bu sürece kendi inisiyatifleriyle katılmayacakları için yol gösterici ve yönlendirici rolü gereği DMS’lerin, IPSASs ile uyumlaştırılması gerekmektedir. Böylece Türkiye’nin ve şirketlerinin<sup>1</sup> küresel imajında ve iktisadi değerlerinde artış sağlanabilecektir. Çalışma bu bağlamda önemli bilgiler sağlamayı amaçlamaktadır.

## 2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK, SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA

İklim krizine çareler geliştirilirken ortaya çıkan Covid-19 salgını sonrasında sürdürülebilirlik kavramı daha fazla öneme olmaya başlamıştır. Çünkü iklim krizinin nedenlerini barındıran durumlar ve sonuçları, pandemi sonrası bu sorunların temelinde genel anlamda şirket faaliyetlerinin yattığını daha belirgin bir şekilde göstermiştir. Dolayısıyla ekonomilerin sürükleyici gücü olan şirket faaliyetlerinin sonuçlarının olumsuz dışsallığa neden olmadan sürdürülebilir şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Bu yüzden ekonomik açıdan kalkınma ifadesi, hem nicel hem de niteliksel özelliklerinden dolayı daha geniş bir anlamı içeren sürdürülebilir kalkınma şeklinde kullanılmaya başlamıştır. Bu değişimin amacı iktisadi kalkınma ile birlikte çevresel, sosyal faktörler gibi birey ve toplumların yaşam kalitesinde de artışın sağlanmak istenmesidir. Fakat dünyanın nüfus artışı, finansal ve fiziksel sermayenin adil olmayan kullanımı bu amaca ulaşmayı zorlaştırmakla beraber ekosistem de tahrip olmaktadır. Kısacası küresel ticaretten pay alma yarışındaki yıkıcı rekabet, sürdürülebilir kalkınmanın sağlanabilmesini ve şirketlerin ayakta kalabilmesini gittikçe zorlaştırmaktadır. Bu yüzden küresel rekabet ortamında, sürdürülebilir kalkınmada başarılı olabilmek için şirketlerde kurumsal sürdürülebilirliğin gerçekleştirilebilmesi kadar uluslararası fikir birliğine, iş birliğine ortam hazırlayacak düzenlemelere de ihtiyaç vardır.

1 Çalışmada şirket ifadesi, kamu ve özel sektörü kapsayacak boyutta kullanılmıştır.

### 3. KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK

İnsan ihtiyaçlarını karşılayan üretim faaliyetlerinin, iklim kriziyle daha fazla gündeme gelen döngüsel ekonomi anlayışıyla yürütülmesi kadar kurumsal sürdürülebilirlik de önemlidir. Çünkü kurumsal sürdürülebilirlik şirketlerin sürdürülebilirliğinden daha geniş bir anlamı içermektedir. Şöyle ki: “şirket sürdürülebilirliği, iki temel özelliği içinde barındırır. Birincisi, yeni bir iş yapma modeli önerir. İkincisi, şirketlerin sadece şu andaki kendi kazanımlarına değil, geleceğe yatırım yapmasını da gerektirir. Fakat bu yaklaşımda işletmelerin faaliyetlerini yürütürken sebep oldukları sosyal ve çevresel konulardaki olumsuzluklara bir bakış yoktur. Bu yüzden kurumsal sürdürülebilirlik, bir şirketin kurumsal sosyal sorumluluk programları aracılığıyla topluma katma değer sağlarken nasıl kâr yaratabileceği ve şirketin, çevrenin korunmasına nasıl katkıda bulunabileceği ile ilgili daha geniş bir perspektif sunmaktadır (Tokgöz & Önce, 2009: 252). Bu durumlardan dolayı şirketlerde kurumsal yönetişimde başarı sağlanabilmesi için kurumsal sürdürülebilirliği olumlu yönde etkileyecek düzenlemelerin, iyi uygulamaların devreye alınması gerekmektedir.

Günümüzde bir işletmenin iyi uygulama örneği sayılabilmesi için ekonomik, etkin ve verimli iş süreçlerinin; sağlam bir kurumsal risk yönetimi altyapısının; etik ilkelere özen gösteren ve çevreye duyarlı bir yönetim stratejisinin olması gereklidir. Bundan dolayı işletmeler açısından iyi yönetişim yasal gerekliliklerin, politika ve prosedürlerin çok ötesindedir. Bu yeni anlayışın önem kazanmasının nedeni; işletme yöneticilerinin kısa vadeli kâr elde etmek yerine, orta ve uzun vadeli iş değeri yaratmaya yönelik bir eğilimin ortaya çıkmasıdır. Yeni iş değeri yaratmaya yönelik orta ve uzun vadeli stratejik bakış açısı, söz konusu işletmeler ile bu işletmelerin sorumlu ve ihtiyatlı üst düzey yöneticileri için beraberinde sürdürülebilirlik kavramını içselleştirmelerini gerekli kılmaktadır (Bozkuş Kahyaoğlu, 2019:127).

### 4. SÜRDÜRÜLEBİLİR RAPORLAMADA MUHASEBENİN ROLÜ

Ülke ve işletme iktisadı açısından muhasebe, gerçek ve tüzel kişi kurum ve işletmelerin yani tüm hesapsal kişilerin, önce kendi; sonra bunlarla ilişkisi olanların hak ve sorumluluklarını belirlemek amacı ile bu hesapsal kişilerin varlık ve sermayelerine, zaman dilimleri içinde bunlardaki değer değişimlerine yani masraf, hasılat ve kazançlarına ilişkin hesapsal iş olgularını yasalara, kurallara, ilkelere, tümlemlere (sistemlere), yöntemlere ve kuramlara uygun olarak belgeler üzerinde saptayan; bunları hesap adı verilen çift yanlı çizelgelere işleyerek izleyen; bunlarla varılan sonuçları çizelge ve raporlarla ortaya koyup yorumlayan; belgeleme ve yönetime araç olma özelliği taşıyan uygulama alanı geniş doğal bir bilimdir (Yazıcı & Durmuş & Pamukçu, 1996: 5).

Muhasebe olgunlaşıp, ekonomik hayatta önemli rol oynamaya başladıkça, teori bakımından da daha sağlam temellere dayanması gerekir. Ancak bu şekildedir ki, sağlam, evrensel ve genel kabul görmüş tatbikat ortaya konmuş olabilir. Bu suretle, arzu edilmeyen tatbikata son verilmiş olur. Böylece, bilgiyi kullananlarca anlaşılabilir, bilinen ve uygun görülen genel kabul görmüş prensip ve uygulama şeklinde ifade edilen; açık, faydalı ve karşılaştırmaya elverişli bilgi sağlanmış olur. Etibank muhasebe yönetmeliğinde yer alan bu ifadeler, Türkiye’de KİT’lere ve oralarda kullanılan Tekdüzen Hesap Planlarına verilen önemi göstermektedir. Hesap planında yer alan muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı da bir şekilde sürdürülebilir raporlama konusuna şu şekilde dikkat çekmektedir: Bu kavram, muhasebenin görevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirlemekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını,

yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı, hakkaniyet esasına uygun, adil ve tarafsız bir şekilde hareket etmeyi gerektirir ve aynı zamanda adalet kavramına kesin bir yol gösterici olarak kabul edilir.

Bu bakış açısıyla da muhasebe en etkin ölçüm aracı, bilgi aracı ve kontrol aracıdır. Sürdürülebilirlik hedef ve amaçlarının belirlenmesi ve şirketlerin özellikle de finansal durumunun bu amaç ve hedeflere yönelik olarak yapılandırılması da muhasebe organizasyonu ile mümkün olacaktır. Muhasebenin kaydetme ile yorumlama işlevleri arasında geçen süreçteki dinamizmi sürdürülebilir raporlamada da kendini göstermekte ve bilgilerin paydaşlara ulaşması aşamasında oldukça etkin bir rol oynamaktadır. Çünkü muhasebe fonksiyonu sadece güvenilir bilgi ihtiyacını karşılamada değil aynı zamanda bu bilgilerin denetimi ve paydaşlara raporlanması sürecinde de önemli görevler üstlenir. Bununla birlikte sürdürülebilir raporlamanın muhasebe organizasyonu ile entegrasyonunun sağlanması şirketlerin sürdürülebilirliklerini ve dolayısıyla katma değerlerini artırarak sürdürülebilir şirket imajını oluşturur ve böylelikle rekabet avantajı da yaratır (Saban & Küçüker & Küçüker, 2017: 113).

Bu amaçlara ulaşabilmek için paydaşların ihtiyaçlarına göre muhasebe uygulamalarında farklılaşmaya gidilerek güvenilir, tutarlı, açık ve anlaşılır bir şekilde daha özellikli bilgilerin kullanıcılarına sunulabilmesi amacıyla kurumsal sürdürülebilirlik kavramı ile birlikte, kurumsal sosyal sorumluluk, paydaş yaklaşımı, hesap verilebilirlik kavramları ortaya çıkmıştır.

#### **4.1. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Paydaşlar Açısından Muhasebe Alanındaki Yeni Yaklaşımlar**

Hissedarlar kapitalizmde üretimde odaklanılan en temel unsurun maliyet minimizasyonu olması, çevreyi koruma harcamaları yapılmadığı için onun büyük ölçüde tahrip edilmesi nedeniyle sürdürülebilir kalkınma ve paydaşlar kapitalizmi kavramlarının önemi her geçen gün artmaktadır. Çevre dâhil tüm paydaşların mağduriyetlerinin çözümünün temelinde paydaşların, karın maksimizasyonu için en iyi araçlar olarak görülmemesi yatmaktadır. Şirketler, gelirlerini, üretimde ve sonrasındaki süreçte direkt veya dolaylı yer alan tüm aktörlerle, (çalışanlarıyla, tedarik zincirinde yer alan diğer firmalarla, müşterileriyle) katkıları ölçüsünde paylaşmalıdır. Yani şirketler, faaliyetlerindeki tüm paydaşların açık ve örtük maliyetlerini (çevrenin korunmasında gerekli önleyici tedbir maliyetlerini de) dikkate alarak kâr/zarar hesabı yapmalıdırlar (Yazıcı, 2021: 808).

Şirketlerin çevresel ve sosyal faaliyetleri ile ilgili ortaya çıkan sorunların çözümünde mevcut yapının yetersiz kalması nedeniyle bir takım farklılıklara ihtiyaç duyulmuştur. Sürdürülebilir gelişme ile birlikte çevresel muhasebe, çevresel yönetim muhasebesi, yaşam döngüsü maliyet muhasebesi, üç kâr hanesi muhasebesi, doğal sermaye stokunun muhasebesi gibi kavramlar geliştirilmiştir. Bununla birlikte sürdürülebilirlik raporları hazırlanmaya başlanmıştır. Ancak görülmektedir ki, işletmelerde, sürdürülebilirliğin ölçülmesi ve sonuçların raporlanması konusunda tekdüzelik bulunmamaktadır. Bu nedenle muhasebeden beklenen, işletmelerin sosyal ve çevresel performanslarını gösterebilecekleri standart bir rapor oluşturmaları ve işletmenin özellikle sosyal ve çevresel performansları ile ilgili olarak şeffaflığı artırmalarıdır (Senal & Ateş, 2012: 94).

#### 4.1.1. Stratejik Yönetim Muhasebesi Kapsamında Çevresel Yönetim Muhasebesi

Şirketlerin, çevre kirliliği, küresel ısınma gibi dış çevresindeki değişmelerin, onların üzerindeki etkilerini belirlemeye ve stratejiler oluşturulmasına, uygulanmasına ve seçilen stratejilerle uygulama sonuçlarının kontrolüne, gerekli önlemlerin alınması ve düzenlemelerinin yapılmasına yönelik geliştirilen stratejik yönetim muhasebesi: “Ekonomik, teknolojik, sosyal, siyasal (yasal düzenlemeler) gelişmelerin işletme üzerindeki finansal etkilerini, rakiplerin maliyet yapıları, fiyatlar, pazar payı, üretim ve satış kapasitelerinin göreceli düzeyleri ve ayrıca işletme kaynaklarının pazarın gelişimine karşılık verebilme yeteneğine ilişkin bilgileri toplayıp analiz ederek yönetime raporlamayı amaçlamaktadır” (Ergin & Elmacı, 1999: 18).

#### 4.1.2. Tam Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme: Çevresel Tam Maliyet Muhasebesi

Tam ürün yaşam seyri maliyetleme, tüketici maliyetlerinden farklı olarak ürünün topluma olan maliyetlerini de içermektedir. Ürünün üretimi, kullanımı ve elden çıkarılması aşamalarında neden olduğu atıklar, paketlenme artıkları, kirlilik ve insan sağlığına zararları ürünün topluma olan maliyetlerini oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle yöntem, ürünün çevre maliyetleri ve ömrü boyunca neden olacağı diğer tüm maliyetleri giriş, büyüme, gelişme ve düşüş yaşam evreleri boyunca ayrı ayrı incelenme olanağı sağlamaktadır. Bu sayede; işletme her evrede değişen maliyetlerine göre ürün satış fiyatları belirlemek yerine, ürünün yaşamı boyunca beklenen toplam satış miktarı ve toplam maliyetlerini ele alarak, birim maliyetlerini hesaplayabilmektedir. Böylelikle işletme, çevre maliyetlerini de hesaba katarak daha tutarlı ve etkin bir fiyatlandırma çalışması ile rakiplerine üstünlük sağlayarak pazar payını genişletebilecektir (Alagöz & İrdiren, 2013: 441).

#### 4.2. Geleneksel, Çevresel ve Sürdürülebilirlik Muhasebesinin Karşılaştırılması

Tüm dünyada kapitalist üretim şekli olarak hissedarlar kapitalizminin uygulanmasının sonucu doğal kaynakların hızla tüketilmesi ve çevrenin kirletilmesiyle ekolojik dengenin bozulması paydaşlar kapitalizmi kavramını gündeme getirmiştir. Bu üretim yaklaşımıyla sürdürülebilir kalkınma anlayışı ve çevrenin korunması bilinci önem kazanmaya başlamıştır. Dolayısıyla gerek tüketiciler tarafından çevre dostu ürünlere olan talebin artmasıyla gerekse de çevrenin korunması düzenlemelerinin zorunlu olmaya başlamasıyla birlikte genişleyen çevre yönetim sistemleri kapsamında çevre muhasebesi de gelişmeye başlamıştır. Çünkü ölçebiliyorsan kontrol edebilirsin felsefesi gereği şirketlerin çevreyi koruyarak doğal yaşamı sürdürebilmek için mal veya hizmet üretim sürecinde katlandıkları çevre maliyetlerini ölçümlemek, yönetebilmek amacıyla muhasebe bilgi sistemlerinde yeni yöntemler (yeşil muhasebe, ürün yaşam seyri maliyetleme, tam maliyet muhasebesi, çevresel yönetim için stratejik planlama, fayda değerlendirme gibi yaklaşımlar) geliştirilmeli, gerekiyorsa birleştirilerek kullanılmalıdır. Çünkü sürdürülebilirlik felsefesi kapsamında mal ve hizmet üretiminde bulunurken, çevrenin korunabilmesi, olumsuz çevresel etkilerin tespit edilmesi, bertaraf ve azaltılması, iyileştirilmesi, çevresel maliyet ve kârların tanımlanması süreçlerinin muhasebeleştirilmesi, yönetim kararlarının alınması gittikçe farklı disiplinler arasında işbirliğini gerektirmektedir.



**Tablo 1: Geleneksel, Çevresel ve Sürdürülebilirlik Muhasebesinin Karşılaştırılması**

Kriterler	Geleneksel Muhasebe	Çevre Muhasebesi	Sürdürülebilirlik Muhasebesi
<b>Bakış Açısı</b>	Şirketin finansal durumu	Şirket faaliyetleri ve çevre arasındaki bağlantılar, ilişkiler	Şirketin faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel etkilerinin entegrasyonu
<b>Temel Görevi</b>	Genel finansal durumu gösterir - Maliyet Yönetimi	Çevresel performansın gösterilmesi, Çevresel yükümlülüklerin ve çevresel maliyetlerin gösterilmesi	Sürdürülebilirlik performansının gösterilmesi (Ekonomik, sosyal ve çevresel)
<b>Temel Alanlar</b>	Finansal muhasebe Yönetim muhasebesi	Çevresel finansal muhasebe Çevresel yönetim muhasebesi İç ve Dış Ekolojik Muhasebe	Sürdürülebilirlik Finansal Muhasebesi Sürdürülebilirlik Yönetimi Muhasebesi
<b>Araçlar</b>	Mali ve Muhasebe Tabloları İç ve Dış Raporlar	Çevre Raporları	Sürdürülebilirlik Raporları
<b>Metodoloji</b>	Değerlendirme prosedürleri Maliyet muhasebesi	Çevresel performans değerlendirmesi Yaşam döngüsü analizi Çevresel maliyet tasarrufu analizi	Diğer disiplinlerin (biyoloji, sosyoloji) yöntemleri; Sürdürülebilirlik Performans Karnesi (Balanced scorecard)
<b>Birim</b>	Temel olarak finansal birimler (envanter hariç)	Mali ve doğal birimler	Mali ve doğal birimler
<b>Düzenleme</b>	Yasal düzenleme (Finansal Muhasebe) Gönüllü (Yönetim Muhasebesi)	Yasal düzenlemeler, çevresel performansın bazı unsurlarının raporlanmasını gerektirmektedir.	Düzenlenmemiş
<b>Zorunlu özellikler</b>	Zorunlu	Bazı unsurlar gereklidir	Gönüllü

Kaynak: Hernadi, 2012: 28'den uyarlanmıştır.

Tablo 1'de görüldüğü gibi geleneksel, çevresel ve sürdürülebilirlik muhasebesi sistemleri şirketin farklı boyutlarını incelediğinden, muhasebe sistemlerinin yerine getirmesi gereken görevlerin bilgi içerikleri de farklıdır. Değişen görev yelpazesi muhasebe sistemlerinin unsurlarında görülebilir. Fakat günümüzde hem geleneksel hem de çevresel sürdürülebilirlik araştırmalarına konu olan sürdürülebilirlik muhasebe-



sinin metodolojisi henüz emekleme aşamasındadır. Tabloda bahsedilen muhasebe türleri birbiri üzerine inşa edildiğinden, çevre muhasebesinin sürdürülebilirlik muhasebesinin bir parçası olarak görülmesi ve burada uygulanan yöntemlerin sürdürülebilirlik muhasebesine de dâhil edilebilmesi gittikçe genel kabul görecektir. Ancak bu yeterli değildir çünkü üç boyut arasındaki etkileşim nedeniyle diğer bilim dallarının kullandığı yöntemlerin de bilinmesi gerekebilir (Hernadi, 2012: 28). Çünkü şirketlerde ekonomik, sosyal ve çevresel yönden sürdürülebilir bir yapının oluşturulmasını hedefleyen sürdürülebilirlik muhasebesinde, sürdürülebilir raporlamada muhasebenin rolü, sadece belge toplama, sınıflandırma, kayda almanın ötesinde sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirliğin gelişmesi ile ilgili bilgilerin analiz edilmesi ve raporlanması olarak değişmektedir.

Ayrıca sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasının işletme faaliyetlerinin sosyal ve çevresel etkilerine yönelik bilgi sağlaması paydaşlarıyla olan ilişkilerini güçlendirerek, toplum içindeki genel kabul edilebilirliklerini arttıracaktır. Bu bağlamda işletmelerin küresel sürdürülebilirlik hedefinde etkin rol oynayabilmesi ve uzun vadede varlığını sürdürülebilmesi için işletmelerde sürdürülebilirlik muhasebesi hayata geçirilmelidir (Tüm, 2014: 78).

### **5. Devlet Muhasebesi Standartlarının Genel Çerçevesi**

Küreselleşmenin hızla arttığı bir dönemde her alanda olduğu gibi muhasebe standartlarında da, uluslararası standartların oluşmaması ve/veya olanlara uyulmaması, farklılıklar olması büyük bir olumsuzluktur. Bilindiği gibi genel anlamdaki uluslararası standartların<sup>2</sup> temel formülünde yer alan (Planla, Uygula, Kontrol Et ve İyileştir - PUKİ) döngüyü, standardize olmayan bir şeyde gerçekleştirmek yani planlamak, riskini ölçmek, kontrol etmek ve iyileştirmek mümkün değildir. Özellikle küresel sermaye hareketlerinin, hem devletlerin hem de şirketlerin borçlanmasında önemli bir finansman kaynağı olması nedeniyle PUKİ döngüsü gereklerinin yerine gelmesi için de muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaç artmaktadır. Çünkü yerel veya küresel finansal sermaye sahipleri, uygulamadaki farklılıkları anlamakta zaman kaybetmek istemedikleri için tüm mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlayacak muhasebe ilkelerinde tekdüze standartlar, şeffaflık gibi kriterleri isterler.

Muhasebe alanında ortak bir dil yaratmanın tek koşulu ise uluslararası muhasebe standartları yayımlanarak ve ülkelerin de bu standartları benimseyerek uyumlaşma çalışmalarına katılmaları ile sağlanabilir. Bu amaçla, yıllardır uluslararası kuruluşlar nezdinde çalışmalar yapılmış ve bu çalışmalar neticesinde özel sektör için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, kamu sektörü için ise Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları yayımlanmaya başlamıştır. İster özel ister kamu sektörü olsun genel amaç muhasebenin de standartlara bağlanarak, doğru, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir bir raporlama yapılmasının sağlanmasıdır. Sonuçta, muhasebe alanında dünya ile uyum sağlamak, ortak bir dil konuşmak ve yabancı sermayenin güvenini kazanmak için finansal bilgiler açısından özel sektör gibi kamu sektörü de şeffaflaşmalı ve hesap verebilir hâle gelmelidir. Dünyada muhasebe mesleğinin en üst ve kapsayıcı organizasyonu Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'dur (IFAC) ve hem özel sektör hem de kamu sektörü için standartları yayımlamakla yetkili tek yasal otoritedir. Kamu sektörü muhasebe standartları Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (IFAC) yapıcı alt kurul olan Uluslararası Kamu Sektörü

2 Her alanın gerektirdiği yeterliliklerinin var olup olmadığını test edecek ve sürekliliğini sağlayacak Uluslararası Standardizasyon Örgütü'nün (International Organization for Standardization - ISO) geliştirdiği standartlardan yararlanılarak, tüm yapılarda operasyon süreçlerinin standart bir şekilde kurulması, işletilebilmesi ve iyileştirilebilmesi sağlanmaktadır.

Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) tarafından yayımlanmaktadır (Kardeş Selimoğlu & Koçdemir & Mengüloğlu, 2020: iii).

IPSASB, devletlerin IPSAS'ları kabul etmesinin dünya genelinde kamu sektörü kuruluşları tarafından raporlanan mali bilgilerin hem kalitesini, hem de kıyaslanabilirliğini güçlendireceğine inanmaktadır. Tahakkuk esaslı IPSAS'lar, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan ve temel usul ve esaslarının kamu sektörüne uygulanması mümkün olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (IFRSs) esas almaktadır. Bu nedenle, IPSAS'lar çerçevesindeki muhasebe ilkeleri, IFRS ilkeleri ile aynı doğrultudadır. Ancak, nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü, vergiler ve transferler, bütçe bilgilerinin mali tablolarda sunumu veya sosyal yardımlar gibi IFRS'lerde ele alınmayan kamu sektörü mali raporlamasına ilişkin konularda hazırlanmış IPSAS'lar da mevcuttur. Hâlihazırda, devlet faaliyetlerinin tüm temel alanlarını kapsayan tahakkuk esaslı muhasebeyi düzenleyen 37 onaylanmış standart ile 1 adet nakit esaslı standart bulunmaktadır (Berger, 2020: 3).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS'ler) ticari kuruluşlara yönelik iken, IPSAS'lar kamu sektörü kuruluşlarına yönelik muhasebe standartlarıdır. IPSAS'ların ön sözünde, kamu sektörü kuruluşları aşağıdaki kriterleri taşıyan kuruluşlar olarak tanımlanır:

- Kamunun faydasına olan hizmetlerin sunulmasından ve/veya gelir ve refahın dağıtılmasından sorumlu olmak,
- Vergiler ve/veya devletin diğer düzeylerinden doğan transferler ve sosyal katkılar, borçlar veya ücretler vasıtasıyla doğrudan veya dolaylı olarak kendi faaliyetlerini büyük ölçüde finanse edebilmek ve
- Kâr elde etmeye ilişkin temel amacı olmamak.

IPSAS'lar kamu sektörü kuruluşları tarafından uygulanması gereken muhasebe ve mali raporlama kurallarını ortaya koymaktadır. IPSAS Kurulu (IPSASB) tahakkuk esaslı muhasebe işlemlerine uygulanacak IPSAS'lar ile nakit esaslı muhasebeye uygulanacak diğer standartları geliştirmektedir. Tahakkuk esaslı IPSAS'lar genel amaçlı mali tablolardaki işlemler ve olaylara ilişkin muhasebeleştirme, ölçme, sunum ve açıklama gerekliliklerini yönetmektedir. Bu tür mali tabloları diğerlerinden ayıran özellik, özel bilgi ihtiyaçlarını gidermeye yönelik mali bilgileri talep edemeyen kullanıcılar için hazırlanıyor olmalarıdır (Heiling, 2020: 36).

Bu bağlamda mali ve iktisadi politikalara ilişkin olarak karar alıcıların ihtiyaç duyacakları en önemli veri devletin bütününe ilişkin oluşturulacak mali istatistiklerdir. Devletin mali faaliyetlerinin kavranabilmesi ve resminin tam olarak çıkarılabilmesi için genel idare tanımına dâhil bütün kurumları kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları ve birleştirilebilir bir hesap planına ihtiyaç vardır. Bu ihtiyacı tam anlamıyla karşılayacak bir sistem olarak dünyada devlet muhasebesinde nakit esasından tahakkuk esasına doğru bir gelişme vardır. Çünkü nakit esasına dayalı bir muhasebe sistemi, ilgililere karar almada veya ileriye yönelik tahmin yapmada yeterli veri sağlayamamaktadır. Bu durum bir ulusal ekonomide yer alan herkes adına mali kararları alanların ve kamu kaynaklarını yönetenlerin yeterince saydam olmamaları ve hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmemeleri sonucunu doğurmaktadır. Devlet muhasebesinde uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik çalışmaların amacı, devlet mali ista-

tistiklerini kullananlara, politika oluşturulurken veya ileriye yönelik kararlar alınırken veya tahminlerde bulunulurken, başvuracakları sağlam bir veri tabanı oluşturmaktır. Bunun doğal sonucu da kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması ve kamu mali yönetiminin iyileştirilmesidir (Karaarslan, 2005: 31).

## 6. Türkiye’de Kamu Sektörü Muhasebesi

Bir ekonomide, sürdürülebilir raporlamada muhasebenin rolü kısmında özetlendiği gibi muhasebe bilgi sisteminden beklenen amaçlara ulaşılabilmesi için mikro ve makro ölçekte sistemin doğru bir şekilde kurulması ve işletilmesi gerekmektedir. Mikro ölçekte şirketlerde kurulacak muhasebe bilgi sisteminin temel amacı üretimde kullanılan faktörlerin kayıt ve hesabını yaparak iktisadi yaşamın sürdürülebilirliğine katkıda bulunmaktır. İktisadi yaşamın temel kurumları olan şirketlerin, devlet dâhil tüm paydaşlarının haklarının korunabilmesinde; karşı karşıya kalacakları risklerin yönetilebilmesinde; sürekliliklerinin dolayısıyla iktisadi sürdürülebilirliğin sağlanabilmesinde önemli olan muhasebe bilgi sisteminin makro ölçekte de devlet kurumlarında kurulması ve işletilmesi gerekir. Zira şirketlerde kullanılan muhasebenin amaçları ve felsefesi devlet muhasebesiyle aynıdır. Çünkü: “Muhasebe, sayılar aracılığıyla parçadan bütüne ulaşan sistematik bir raporlama arayışıdır. Muhasebe felsefesi de sayılardan raporlamaya geçiş süreçlerini iyileştiren düşünsel bir etkinliktir” (Yaz, 2021: 224). Dolayısıyla devlet muhasebesinde de devlet faaliyetlerinin, zamanında, doğru bir şekilde sebep ve sonuçlarının muhasebeleştirilmesi söz konusudur.

Devlet muhasebesi, kamu mali yönetiminde kilit bir rol oynar. Kamu yönetimlerini yeniden yapılandırma çabası içerisindeki ülkelerin, mali reform çalışmalarına kamu muhasebesini düzeltmekle başlamaları rastlantı değildir. Devlet muhasebesi hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerin kayıtlarını tutar ve bunları detaylı bir biçimde raporlar. Bu nedenle devlet Muhasebesi mali hesap verilebilirliğin ve kamuda saydamlığın en önemli unsurudur. Devlet Muhasebesi, kamu kaynaklarının nerelerde ve nasıl kullanıldığının hesabını tutan ve bu suretle kamu fonlarını ellerinde bulunduran yöneticilerin bunları kendilerine verilen izinler çerçevesinde ve rasyonel olarak kullandıklarının hesabını verebilmelerine olanak sağlayan son derece önemli bir enstrümandır (Taşdemir, 2002: 180). Bu bağlamda devlet muhasebesinin şu özellikleri taşınması beklenir (Aydoğdu, 2001: 209-223):

- Karar vermede doğru bilgiyi sağlaması,
- Kamu hesapları kapsamında bütçe gelir ve harcamalarına ilişkin belge sisteminin oluşturulması,
- Hizmet maliyetlerinin belirlenmesi,
- Uygulama sonuçları ve performans verilerinin sunumu,
- Yıl içinde gelir ve harcamaların kontrolünü ve gelecek yıla ilişkin değerlendirme imkânını sağlaması ve
- Kamuoyuna devletin mali durumunun anlaşılabilir bir şekilde belli periyotlarla rapor edilmesidir.

Bu özelliklerden anlaşılacağı üzere devlet muhasebesi, iktisadi planlama, bütçeleme, harcama gibi faaliyetlerdeki sorumlulukların belirlenmesini, değerlendirilmesini kolaylaştırma fonksiyonlarına sahiptir.

Devlette kâr motifinin yokluğuna karşın, kamusal kaynakları kullanma gücünü kullananların yasalara uymasını amaçlamayan devlet muhasebesi, ticari muhasebeden bu anlamda ayrılmaktadır. Devlet muhasebesindeki ayrışmanın diğer önemli bir sebebi de kamu ilişkilerinin geri ve ileriye doğru etkilerinin yoğunluğudur. Diğer bir bakışla devlet muhasebesi sadece bütçe kontrolünü sağlayan bir araç değildir. Devletin yürüttüğü faaliyetler sonucunda borçlu ve alacaklı olması yanında malvarlığına sahip olması da normaldir. Bu yüzden bütçe işlemleriyle malvarlığının muhasebesine ilişkin işlemlerinin niteliği birbirinden farklıdır. Örneğin kamu idarelerinin borç ve nakit yönetimi, mali ve maddi varlıklarının durumu, gelecekte ortaya çıkabilecek yükümlülükleri, ihale edilen işlerin değerlendirilmesi; harcamacı birimler bakımından nakit yönetimi, borçlanma fiyatlamaları, varlık yönetimi, taahhütlerin sürdürülebilirliği ve bütçe imkânları, tekniği gibi konuların etkileri bugünlere ve yarınlara yansımaktadır.

Kısacası, kamu kesiminin ihtiyaç duyacağı tüm mali verilerin zamanında, doğru, güvenilir bir şekilde kaydedilmesi ve saklanması; ihtiyaca göre işlenerek analiz edilmesi ilgili yöneticilerin kullanımına zamanda sunulması sağlıklı bir kamu mali yönetimi için önemlidir. Böylece yöneticilerin zamanında ve doğru kararlar almalarına yardımcı olunurken, her seviyede hesap verme yükümlülükleri de yerine getirilebilmesinin sistematığı oluşturulmuş olacaktır. Bu amaçlara ulaşılabilmesi; genel olarak IPSAS'dan beklenen faydaların elde edilebilmesi için de (Arslan, 2012: 252):

- Her şeyden önce IPSAS'ı Türkiye'ye uyarlayan düzenleyici otoritenin (Devlet Muhasebe Standartları Kurulu) en azından uluslararası muhasebe standartlarına (IFRS) vakıf meslek mensuplarından oluşması,
- Vergi uygulamaları için getirilmiş bulunan Tekdüzen Hesap Planı adapte edilerek yayımlanmış bulunan devlet muhasebesi yönetmeliklerinin IPSAS standartlarına uyumunun sağlanması amacıyla gözden geçirilmesi ve revize edilmesi,
- Maliye Bakanlığı'nca uluslararası kamu muhasebe standartları bilinçlendirme otoritesinin (IPSAS Institute) eğitim faaliyetlerinden yararlanılması ve gerek bakanlık personelinin gerekse diğer kurum muhasebe personelinin IPSAS sistemi hakkında bilgilendirilmesi,
- Mali bilgilerin sadece tablolar şeklinde değil karşılaştırmalı ve dipnot açıklamalı olarak mali rapor şeklinde düzenlenmeye başlanması, büyük bir önem arz etmektedir.

### **6.1. Türkiye'de Kamuda Sürdürülebilirlik İçin Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Rolü**

Türkiye'de kamuda 2004 yılında uygulamaya giren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile varlıkların yönetimi ve denetiminde etkinliği sağlayabilmek için tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçilme kararının alınması önemlidir. Kanun ile DMS'nde, uluslararası muhasebe ve standartlarına uygun; tahakkuk esaslı tek düzen bir sistem getirilmesi amaçlanırken; "merkezine bütçeyi değil, tahakkuk esaslı ve standartlara dayalı muhasebeyi alan mali veri üretimi önerilmektedir. Bu yolla; tüm mali bilginin görünebilmesi, tahakkuk esaslı olarak daha kapsamlı ve istenilen detayda bilgi sunumu sağlanması, sadece bütçe performansı değil, faaliyet performansının değerlendirilmesine imkân sağlanması, kurumun nakit yönetimi hakkında bilgi edinilmesi ve mali analiz yapma imkânı bulunması gibi birçok ilave fayda da elde edilmiş olur" (Koçdemir, 2020: 130). Böylece merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki

kamu idarelerinde uygulanacak olan DMS'nin, dünya ile bütünleşmiş bir şekilde; hem kurumsal yönetim kapasitesinin hem de kurumsal sürdürülebilirliğin iktisadi anlamda artırılabilmesinde önemli bir rolü olacaktır. Tabii ki, yazılı olan amaçların uygulanmaya aktarılması için gerekli çabaların da gösterilmesi gerekmektedir.

Diğer bir çalışmada şu tespitlerde bulunulmuş: Türkiye'de bulunan kamu kurumları 5018 Sayılı Kanun ile tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçmede önemli aşamalar kaydetmişlerdir ancak DMS'nin gerekliliklerini yerine tam anlamıyla getirememektedirler. Zamanla bu eksiklikler giderilerek tam anlamıyla DMS'e göre raporlama yapılacağı ve şeffaflık ve hesap verebilirlik anlamında kurumların daha ileri düzeyde finansal bilgiler sunacağı beklenmektedir (Aydın & Akdoğan, 2019: 13).

5018 sayılı Kanun ülkemizde kamu mali yönetim sistemini yeniden düzenlemekte; özellikle kamu mali yönetiminin sınırlarının çizilmesi, ortak terminoloji oluşturulması, devlet muhasebesi, mali raporlama ve devlet mali istatistiklerinin hazırlanması, merkezi yönetim bütçesinin kapsamı, hazırlanması ve uygulanması gibi konularda, uluslararası gelişmelere uygun olarak, yeni yaklaşımlar getirmektedir. Bunun yanında hesap verilebilirlik, iç kontrol sistemi, faaliyet raporları gibi, Kanun'da eksik ifade edilmiş veya ifade edilmiş, ancak uygulamada yürütülemeyecek ya da düzenlemeler de içermektedir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun devlet muhasebesine ve devlet mali istatistiklerinin oluşturulmasına yaklaşımı Kanun'un 49 uncu maddesinde yeni kamu mali yönetim sisteminde devlet muhasebesine yaklaşım açık olarak ortaya konulmuştur. Maddeye göre devlet muhasebe sistemi mali raporların düzenlenmesi ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak ve karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde kurulup yönetilecektir. Bu ifade ile devlet muhasebesinin saydamlık, hesap verilebilirlik, kesin hesap dolayısıyla parlamento denetimi gibi modern kamu mali yönetim anlayışında yer alan temel anlayışların ve kavramların esası olduğuna vurgu yapılmaktadır (Karaarslan, 2005: 8).

## **6.2. Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (DMSK)**

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine yasal bir kimlik kazandıran, 2003 yılında yayımlanan ve 2006 yılında tüm hükümleriyle birlikte yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte muhasebe esasının temel kurallarının bir kurul tarafından belirlenmesi hüküm altına alınmıştır. Söz konusu Kanun çerçevesinde oluşturulan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu (DMSK) ile uluslararası standartlara uygun olarak muhasebe ve raporlama standartları belirlenmeye başlanmıştır. Buna ilave olarak genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince uygulanacak çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerine ilişkin hususların Kurul tarafından belirlenen muhasebe ve raporlama standartları çerçevesinde, yönetmelikle düzenleneceği de Kanun'da hükmedilmiştir. Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve bu Yönetmelik hükümlerine uygun olarak çıkarılan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Sosyal Güvenlik Kurumu Muhasebe Yönergesi, Türkiye İş Kurumu Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği yayımlanmıştır. Devlet Muhasebesi Standartlarının oluşturulmasında Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) esas alınmaktadır. 2008 yılından günümüze kadar Kurul tarafından 30 Devlet Muhasebes Standardı yayımlanmıştır. Bu kapsamda Kurulun gündeminde olan "Kamu Kurum ve Kuruluşları Tarafından Yapılan Genel Amaçlı Mali Raporlamanın Kavramsal Çerçevesi Taslağı"ni nihai hâle getirme çalışmaları da devam etmektedir. Yeni IPSAS'ların yayımlan-

ması, bazı IPSAS'ların yürürlükten kaldırılması ya da güncellenmesi Kurulun, önümüzdeki dönemlerde standart belirleme faaliyetlerine yön vermektedir (Elitaş & Coşkun, 2020: 189-190).

## 6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Kapitalist üretim biçiminde hissedarlar kapitalizminin uygulanmasıyla dünyanın ekolojik dengesinin bozulması paydaşlar kapitalizmini gündeme getirmiştir. Bu üretim yaklaşımıyla sürdürülebilir kalkınma anlayışı ve çevrenin korunması bilinci önem kazanmaya başlamıştır. Dolayısıyla gerek tüketiciler tarafından çevre dostu ürünlere olan talebin artması gerekse de çevrenin korunması düzenlemelerinin zorunlu olması; çevre yönetim sistemlerini, çevre muhasebesini, sürdürülebilirlik muhasebesini gerekli kılmaya başlamıştır. Çünkü şirketlerde ekonomik, sosyal ve çevresel yönden sürdürülebilir bir yapının oluşturulmasını hedefleyen sürdürülebilirlik muhasebesinde, sürdürülebilir raporlamada muhasebenin rolü, sadece belge toplama, sınıflandırma, kayda almanın ötesinde sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirliğin gelişmesi ile ilgili bilgilerin analiz edilmesi ve raporlanması olarak gelişmektedir.

Bir tür yönetim felsefesi; ekonomik, sosyal ve çevresel boyutu olan kurumsal sürdürülebilirliğin şirketlerde gerçekleştirilebilmesi için gerekli entegrasyonların sağlanması gerekmektedir ki, sürdürülebilir kalkınma, kurumsal sosyal sorumluluk, paydaş teorisi ve kurumsal hesap verebilirlik hedeflerine ulaşılabilir. Kurumsal sürdürülebilirliğin hizmet edeceği sürdürülebilir kalkınma ve büyüme sürecinde muhasebe daha önemli bir rol üstlenmeye başlamıştır. Çünkü şirketlerin faaliyetlerinin yürütülmesinde önemli olan bilginin elde edilebilmesinde temel araç olan muhasebe bilgi sistemini daha önemli yapan faktör, şirketlerin ürettikleri mal ve hizmetlerin hem üretim hem de tüketim sürecinde çevre üzerindeki etkileridir. Bu etkilerin azaltılabilmesi için öncelikle tüm süreçlerdeki girdi-çıkıtı faaliyetlerinin yani kullanılan doğal kaynakların maliyetlerinin-etkinliklerinin belirlenmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla muhasebe bilgi sistemi, şirketlerin bu maliyetlerinin belirlenmesinde, çevresel etkilerinin ölçümlenebilmesinde, yönetiminde, planlanmasında kısaca iktisadi sürdürülebilirliğin veya etkinliğin sağlanabilmesinde önemli bir araçtır.

Bir iktisadi sistemde makro ölçekte etkinliğin sağlanabilmesi için mikro yapılarda kurumsal yönetim ilkelerine uygun davranışların oluşması gerekir. Yani işlerin iktisadi anlamda sürdürülebilirliğini sağlamak için şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk, bağımsızlık, eşitlik gibi değerlere hizmet edecek alt yapıların, devlet muhasebe sisteminin desteğiyle tam anlamıyla kurulması ve işletilmesi gerekmektedir. Bunun için de ilk etapta aşağıdaki öneriler sunulabilir:

- Öncelikle DMS'nin kamu için olan IPSAS sürdürülebilirlik raporlaması standartları, en kısa sürede kamu görüşüne açılarak, yayınlanması gerekmektedir. Belki de, ayrıyeten, DMSK bünyesinde Sürdürülebilirlik Standartları Komisyonu oluşturulabilir. Bu iki ana önerinin altında yatan temel argüman: Devletin yasal otorite olarak daha güçlü yaptırım kabiliyetinin olmasından kaynaklanmaktadır.

- Kamuda sürdürülebilirlik bağlamında kurumsal olarak çalışmamızda belirttiğimiz farklı muhasebe uygulamaları (çevre muhasebesi, yeşil muhasebe, tam ürün yaşam seyri maliyetleme, tam maliyet muhasebesi, çevresel yönetim için stratejik planlama, fayda değerlendirmesi gibi yaklaşımlar) en kısa sürede gündeme alınarak kamu kurum ve kuruluşlarında, Muhasebe Uygulamaları altında hayata geçirilmesi gerektiğini düşünüyoruz.

Bu önerilerimizin, özellikle Ülkemizin Paris Anlaşmasını imzalamasından dolayı, yakın zamanda hayata geçirilebileceğini düşünüyoruz. Dileğimiz hükümetimizin Paris Anlaşmasının imzalamak öngörüsünü kamusal sürdürülebilirlik konusunda da devam ettireceği umududur.



**KAYNAKÇA**

- Alagöz, A. ve İrdiren, D. (2013). Maliyet Muhasebesi Bakış Açısı ile İşletmelerde Çevre Maliyetleri ve Yönetimi. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13, (26), 424-449.
- Arslan, A. (2012). *Kamu Sektörü Uluslararası Muhasebe Standartları (IPSAS)*. TÜRMOB 423.
- Aydın, O. ve Akdoğan, N. (2019). Kamu Reformu ile Gelişen Devlet Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama: UNESCO ÖRNEĞİ. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (58): 1-24.
- Aydoğdu, A. (2001). Devlet Muhasebesinin İşlevselliği. *Yirminci Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu 5. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, (209-223).
- Bozkuş Kahyaoğlu, S. (2019). Sürdürülebilirlik ve Kurumsal Yönetim. *Türkiye’de Sürdürülebilir Finans Uygulamaları* (Ed. Aysel Gündoğdu), Gazi Kitabevi.
- Elitaş, Y. ve Coşkun, M. (2020). Türk Mali Sisteminde Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışmaları. *Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (Ulusal ve Uluslararası Boyutuyla Genel Bakış)* (Editörler: Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Koçdemir, Harun Yalçın Mengüloğlu, Nobel Yayın No: 3012, 173-190.
- Ergin, H. ve Elmacı, O. (1999). Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Açılımlar: Stratejik Yönetim Muhasebesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (3), 17-50.
- Etibank (?). *Etibank Muhasebe Yönetmeliği*, Yönetmelik No: 202.
- Hernadi, H.B. (2012). Green Accounting for Corporate Sustainability. *Club of Economics in Miskolc TMP* 8 (2), 23-30.
- Karaarslan, E. (2005). *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*. TÜRMOB Yayınları 276.
- Koçdemir, M. (2020). Devlet Muhasebe Standartlarının Türk Kamu Mali Yönetim Sistemindeki Önemi. *Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (Ulusal ve Uluslararası Boyutuyla Genel Bakış)* (Editörler: Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Koçdemir, Harun Yalçın Mengüloğlu, Nobel Yayın No: 3012, 125-148.
- Berger, Thomas Müller-Marques (2020). Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Uluslararası Boyutu ve Tarihsel Gelişimi. *Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (Ulusal ve Uluslararası Boyutuyla Genel Bakış)* (Editörler: Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Koçdemir, Harun Yalçın Mengüloğlu, Nobel Yayın No: 3012, 1-33.
- Heiling, J. (2020). Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Genel Değerlendirmesi. *Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (Ulusal ve Uluslararası Boyutuyla Genel Bakış)* (Editörler: Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Koçdemir, Harun Yalçın Mengüloğlu, Nobel Yayın No: 3012, 35-63.
- Saban, M., Küçüker, H. ve Küçüker, M. (2017). Kurumsal Sürdürülebilirlik ile İlgili Raporlama Çerçevesi ve Sürdürülebilir Raporlamada Muhasebenin Rolü. *İşletme Bilimi Dergisi (JOBS)*, 5(1): 101-115. DOI: 10.22139/jobs.291818
- Senal, S. ve Ateş, B.A. (2012). Kurumsal Sürdürülebilirlik İçin Muhasebe ve Raporlama. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 83-97.
- Taşdemir, G. (2002). Kamu Sektörü Muhasebe Uygulamaları. *XVII Türkiye Muhasebe Kongresi*, TÜRMOB Yayınları 199, 180-201.

Tokgöz, N. ve Önce, S. (2009). Şirket Sürdürülebilirliği: Geleneksel Yönetim Anlayışına Alternatif. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, XI(I): 249-275.

Tüm, K. (2014). Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Muhasebeye Yansımaları: Sürdürülebilirlik Muhasebesi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 5 (1), 58-81. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ayd/issue/3331/46191>

TÜSİAD (2022). Yatırımcı ve Finansman Odaklı Risk Yönetimi ve Raporlama, TÜSİAD-T/2022-06/627.

Yaz, D. A. (2021). Düşünce Tarihi Işığında Muhasebe Felsefesi. Timaş.

Yazıcı, M, Durmuş, A.H. ve Pamukçu, F. (1996). MGB – Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı Uygulaması. MÜ-İİBF Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayın Nr. 510-744.

Yazıcı, R. (2021). Paydaşlar Kapitalizmde Katılım Bankacılığının Önemi. *Turkish Studies*, 16(2), 805- 825. <https://dx.doi.org/10.7827/TurkishStudies.47714>

