

**T.C.**  
**BAŐKENT ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE VE FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**TÜRKİYE’DE DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI İLE**  
**TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI’NIN**  
**KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**HAZIRLAYAN**  
**UMUT İSPİR**

**TEZ DANIŐMANI**  
**Prof. Dr. NALAN AKDOŐAN**

**ANKARA - 2011**

## ÖZET

Bu yüksek lisans tezinin amacı, Türkiye’de yürürlüğe giren Devlet Muhasebesi Standartları ile aynı konuda yürürlüğe giren Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın karşılıklı olarak incelenmesi, ortak ve farklı noktaların belirlenmesi ve etkilerinin tartışılmasıdır.

Tüm dünyada kamu sektörünün ekonomi içerisindeki büyüklüğü göz önüne alınarak ve kamu sektörü mali yapısının hesap verilebilir, şeffaf ve karşılaştırılabilir olması açısından, standart bir uygulama etrafında toplanması gerekliliği doğmuştur. Türkiye’de de Maliye Bakanlığı bünyesinde Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu oluşturulmuş ve bu kurul Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarıyla paralel olarak 2008 yılından itibaren Devlet Muhasebesi Standartlarını yayınlamaya başlamıştır.

Ayrıca Türkiye’de Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiş özerk bir kuruluş olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 2005 yılından beri Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları’nın paralelinde Türkiye Finansal Raporlama Standartları yayınlanmaktadır.

Bu tezin önemi, Devlet Muhasebesi Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları arasında mukayese yaparak, birbirlerinden farklı ve benzer noktalarını tespit etmek suretiyle standartların uygulanması yönünden durumlarını değerlendirmeye çalışmasıdır.

**Anahtar Kelimeler;** Devlet Muhasebesi Standartları, DMS, TFRS

## **ABSTRACT**

The purpose of this postgraduate thesis is to investigate correspondingly the Public Sector Accounting Standards and Turkey Financial Reporting Standards which are come into force at the same subject in Turkey, define the common and different points and to discuss their effects.

Considering the extend of Public Sector in economy all over the World and in terms of the fiscal structure of Public is being explainable, limpidity and comparable, the necessity of being gathered in a standart implementation is arisen. Public Sector Accounting Standards Board is constituted in Turkey within the body of The Ministry of Finance and this board has started to publish Public Sector Accounting Standards in parallel with the International Public Sector Accounting Standards since 2008.

Also Turkey Financial Reporting Standards have been published by Turkey Accounting Standards Board which is a self regulating organization, in parallel with International Financial Reporting Standards since 2005.

The importance of this thesis is that it is try to evaluate the situations in terms of implementation by defining common and different points and comparing Public Sector Accounting Standards and Turkey Financial Reporting Standards.

**Key Words;** Public Sector Accounting Standards, DMS (IPSAS), TFRS (IFRS)

## İÇİNDEKİLER

<b>ÖZET</b> .....	I
<b>ABSTRACT</b> .....	II
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	IV
<b>KISALTMALAR</b> .....	V
<b>GİRİŞ</b> .....	1
<b>BÖLÜM I. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU</b> .....	3
1.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi.....	3
1.2. Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumu.....	3
1.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihsel Süreci.....	3
1.2.2. Dünyada Muhasebe Standartlarıyla İlgili Kuruluşlar.....	4
1.3. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Oluşumu.....	4
1.3.1. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Tarihsel Süreci.....	4
1.3.2. Türkiye’de Muhasebe Standartlarıyla İlgili Kuruluşlar.....	6
1.3.3. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS).....	6
<b>BÖLÜM II. DEVLET MUHASEBESİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ</b> .....	9
2.1. Devlet Muhasebesinin Tanımı ve Önemi.....	9
2.2. Devlet Muhasebesinin Kapsamı.....	11
2.3. Devlet Muhasebe Sisteminin Yöntemleri.....	11
2.3.1. Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi.....	11
2.3.2. Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi.....	12
2.3.3. Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi.....	12
2.3.4. Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi.....	12
2.4. Devlet Muhasebe Sistemi Yaklaşımları.....	14
2.4.1. Klasik Devlet Muhasebesi Yaklaşımı.....	14
2.4.2. Modern Devlet Muhasebesi Yaklaşımı.....	14
2.5. Dünyada Devlet Muhasebesinin Gelişimi.....	14
2.5.1. Ulusal Hesaplar Sistemi(SNA 93).....	14
2.5.2. Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı(GFSM 2001).....	15
2.5.3. Avrupa Hesap Sistemi(ESA 95).....	16
2.5.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Kurulu(IFAC-PS).....	16
2.6. Türkiye’de Devlet Muhasebesinin Gelişimi.....	17

2.7. DMSK Tarihçesi ve Yapısı.....	18
<b>BÖLÜM III. TÜRKİYE DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI'NIN İNCELENMESİ VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....</b>	<b>20</b>
3.1. Mali Tabloların Sunulması(DMS 1)–Finansal Tabloların Sunuluşu(TMS 1).....	20
3.1.1. Standardın Niteliği.....	20
3.1.2. Karşılaştırma.....	28
3.2. Nakit Akış Tabloları (DMS 2) - Nakit Akış Tabloları (TMS 7).....	29
3.2.1. Standardın Niteliği.....	29
3.2.2. Karşılaştırma.....	31
3.3. Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar (DMS 3) - Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (TMS 8).....	32
3.3.1. Standardın Niteliği.....	32
3.3.2. Karşılaştırma.....	36
3.4. Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri (DMS 4) - Kur Değişiminin Etkileri (TMS 21).....	36
3.4.1. Standardın Niteliği.....	36
3.4.2. Karşılaştırma.....	40
3.5. Borçlanma Maliyetleri (DMS 5) - Borçlanma Maliyetleri (TMS 23).....	40
3.5.1. Standardın Niteliği.....	40
3.5.2. Karşılaştırma.....	42
3.6. Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar (DMS 6) – Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar (TMS 27).....	42
3.6.1. Standardın Niteliği.....	42
3.6.2. Karşılaştırma.....	44
3.7. İştiraklerdeki Yatırımlar (DMS 7) – İştiraklerdeki Yatırımlar (TMS 28).....	45
3.7.1. Standardın Niteliği.....	45
3.7.2. Karşılaştırma.....	47
3.8. Ortak Girişimlerdeki Paylar (DMS 8) - İş Ortaklıklarındaki Paylar (TMS 31).....	47
3.8.1. Standardın Niteliği.....	47
3.8.2. Karşılaştırma.....	49

3.9. Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler (DMS 9) –	
Hasılat (TMS 18).....	50
3.9.1. Standardın Niteliği.....	50
3.9.2. Karşılaştırma.....	53
3.10. Stoklar (DMS 12) – Stoklar (TMS 2).....	53
3.10.1. Standardın Niteliği.....	53
3.10.2. Karşılaştırma.....	58
3.11. Kiralamalar (DMS 13) – Kiralama İşlemleri (TMS 17).....	59
3.11.1. Standardın Niteliği.....	59
3.11.2. Karşılaştırma.....	62
3.12. Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar (DMS 14) – Raporlama Döneminden	
(Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar (TMS 10).....	62
3.12.1. Standardın Niteliği.....	62
3.12.2. Karşılaştırma.....	65
3.13. Yatırım Amaçlı Varlıklar (DMS 16) – Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	
(TMS 40).....	65
3.13.1. Standardın Niteliği.....	65
3.13.2. Karşılaştırma.....	73
3.14. Maddi Duran Varlıklar (DMS 17) – Maddi Duran Varlıklar (TMS 16).....	73
3.14.1. Standardın Niteliği.....	73
3.14.2. Karşılaştırma.....	83
<b>BÖLÜM IV. SONUÇ</b> .....	84
<b>KAYNAKÇA</b> .....	86
<b>EKLER</b> .....	88
EK 1: Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri (I Sayılı Cetvel).....	88
EK 2: Özel Bütçeli İdareler (II Sayılı Cetvel).....	89
EK 3: Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar (III Sayılı Cetvel).....	90
EK 4: Sosyal Güvenlik Kurumları (IV Sayılı Cetvel).....	91
EK 5: Genel yönetim muhasebesi çerçeve hesap planı.....	92
EK 6: Örnek Malî Tablo Yapısı.....	105
EK 7: Örnek Faaliyet Sonuçları Tablosu ( Fonksiyona Göre).....	107
EK 8: Örnek Faaliyet Sonuçları Tablosu ( Niteliğe Göre).....	108
EK 9: Örnek Net Varlıklar/Özkaynak Değişim Tablosu.....	109

EK 10: Örnek Mali Varlık/ Yükümlülük Değişim Tablosu.....	111
EK 11: Örnek Nakit Akış Tablosu.....	112

## **KISALTMALAR**

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>BM</b>	: Birleşmiş Milletler
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>DMS</b>	: Devlet Muhasebesi Standartları
<b>DMSK</b>	: Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu
<b>EU</b>	: European Union
<b>ESA 95</b>	: European System of Accounts
<b>FIFO</b>	: Firt İn First Out
<b>FASB</b>	: Financial Accounting Standards Board
<b>GFSM 2001</b>	: Government Finance Statistics Manual
<b>IFAC</b>	: International Federation of Accountants
<b>IOSCO</b>	: International Organization of Securities Commissions
<b>IASB</b>	: International Accounting Standards Board
<b>IASC</b>	: International Accounting Standards Committee
<b>IAS</b>	: International Accounting Standards
<b>IBRD</b>	: International Bank for Reconstruction and Development
<b>IFRS</b>	: International Financial Reporting Standards
<b>IMF</b>	: İnternational Monetary Fund
<b>OECD</b>	: Organisation for Economic Co-operation and Development
<b>PS</b>	: Public Sector
<b>SNA 93</b>	: System of National Accounts
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TMUD</b>	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TURMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>TMUDESİK</b>	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>UMS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>UFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>US GAAP</b>	: United States Generally Accepted Accounting Principles



## GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte ekonomik sınırların ortadan kalkmasının sonucu olarak, ekonomiler birbiriyle etkin iletişim içerisine girmiş, ülkeler arasında sermaye hareketleri büyük artış göstermiştir. Yatırımcılar, yatırım yapacakları ülkelerde ihtiyaca uygun, güvenilir bir şekilde kullanabilecekleri finansal raporlamalar görmek istemektedirler. Bu nedenle ekonomik bilgilerin paylaşımında ortak bir uygulama etrafında toplanılması ihtiyacı doğmuştur.

Muhasebe sistemleri ekonomik bilgilerin sağlandığı temel kaynaklardır. Birbirleriyle yakın ilişkide olan ekonomilerin, finansal bilgilerini de aynı kurallara bağlı olarak kaydetmesi, sınıflaması, raporlaması ve yorumlaması bilgi paylaşımını daha sağlıklı hale getirecektir.

Bu amaçla, yıllardır uluslararası kuruluşlar nezdinde çalışmalar yapılmış ve bu çalışmalar neticesinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları yayınlanmaya başlanmıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, tüm işletmelerin muhasebe sistemlerini doğru, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir raporlamalar yapabilecek şekilde düzenlemeyi amaçlamaktadır.

Özel sektörün yanı sıra, devlet sektörünün de ekonomi içerisindeki büyüklüğü ve etkisi göz önüne alındığında, kamu muhasebesinin de standartlara bağlanarak, doğru, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir bir raporlama yapılmasının sağlanması amacıyla Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları yayınlanmaya başlamıştır.

Türkiye, dünyada yaşanan gelişmeleri takip ederek, muhasebe standartlarını uygulama konusunda çalışmalara başlamış ve temel prensip olarak uluslararası kuruluşların hazırlamış olduğu muhasebe standartlarını aynen kabul ederek, uygulanmasını sağlamayı benimsemiştir.

Bu çalışmanın birinci bölümünde, muhasebe standartlarının Dünya'da ve Türkiye'de oluşumunun tarihsel süreci ele alınacak, standartlara uzanan yolun hangi evrelerden geçtiğinden bahsedilecektir. İkinci bölümde, Türkiye'de Devlet Muhasebe Sisteminin özellikleri, geçmişte uygulanan yöntemler, bugün uygulanan yöntemler ve standartlar anlatılacaktır. Üçüncü bölümde Devlet Muhasebe Standartları teker teker ele alınarak incelenecek, aynı konuda yürürlüğe giren Türkiye Finansal Raporlama

Standartları ile karşılaştırılacaktır. Dördüncü bölümde konu hakkında genel bir değerlendirme yapılarak çalışma sonuçlandırılacaktır.

### **Çalışmanın Sınırlaması**

Devlet Muhasebesi Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları alanında yapılan çalışmalar halen devam etmektedir. Yeni standartların yayınlanması ve mevcut standartların güncellenmeleri süreklilik arz ettiğinden, bu çalışmada 2010 yılı sonuna kadar Türkiye’de yürürlüğe girmiş olan Devlet Muhasebesi Standartları ile aynı konuda yayınlanmış Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın incelenmesi ve mukayesesi yapılmaya çalışılmıştır.

### **Çalışmanın Kapsamı**

Bu çalışma kapsamında incelenecek olan standartlar şöyledir;

<b><u>Devlet Muhasebe Standartları</u></b>	<b><u>Türkiye Finansal Raporlama Standartları</u></b>
DMS 1 - Mali Tabloların Sunulması	TMS 1 - Finansal Tabloların Sunuluşu
DMS 2 - Nakit Akış Tabloları	TMS 7 - Nakit Akış Tabloları
DMS 3 - Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar	TMS 8 - Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
DMS 4 - Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri	TMS 21 - Kur Değişiminin Etkileri
DMS 5 - Borçlanma Maliyetleri	TMS 23 - Borçlanma Maliyetleri
DMS 6 - Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar	TMS 27 - Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
DMS 7 - İştiraklerdeki Yatırımlar	TMS 28 - İştiraklerdeki Yatırımlar
DMS 8 - Ortak Girişimlerdeki Paylar	TMS 31 - İş Ortaklıklarındaki Paylar
DMS 9 - Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler	TMS 18 - Hasılat
DMS 12 - Stoklar	TMS 2 - Stoklar
DMS 13 - Kiralamalar	TMS 17 - Kiralama İşlemleri
DMS 14 - Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar	TMS 10 - Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
DMS 16 - Yatırım Amaçlı Varlıklar	TMS 40 - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
DMS 17 - Maddi Duran Varlıklar	TMS 16 - Maddi Duran Varlıklar

## **BÖLÜM I. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU**

### **1.1.Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi**

Muhasebe standartları, muhasebe çalışmalarının yöntemini belirleyen temel kaynaklardan biridir. Muhasebe ilkelerinin uygulamaya yansımaları için standartlara ihtiyaç vardır. Muhasebe standartları, uluslararası kuruluşlar tarafından hazırlanır, ülkeler kendi koşullarına uyarlayarak ulusal muhasebe standartlarını belirler.(Sevilengül, 2003)

Özelde işletmeler, genelde ise ülke ekonomileri için hayati öneme sahip Uluslararası Finansal Raporlama Standartları bugün 100'den fazla ülkede uygulanması dolayısıyla amacına yeterince ulaşmış gözükmektedir. Bu uygulamanın çok yakında bütün dünyada uygulanan tek bir finansal raporlama sisteminin öncüsü ve en önemli adımı olduğu düşünüldüğünde bu standartların önemi daha iyi anlaşılmaktadır.(Karabayır ve Ertugay, 2010)

### **1.2.Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumu**

#### **1.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihsel Süreci**

Ülkeler arasında muhasebe kurallarının uyumlaştırılması amacıyla, 1973 yılında IASC kurulmuş ve 1975 yılında muhasebe standartlarını yayınlamaya başlamıştır.

1977 yılında muhasebecilik mesleğinin örgütlü bir şekilde geliştirmesini sağlamak üzere IFAC kurulmuştur.

1982 yılında IFAC ve IASC çalışmalarının uyumlaştırılması amacıyla, IFAC üyelerini IASC'nin doğal üyesi kabul etmiş ve IASC'nin muhasebe standartlarını oluşturma konusunda yetkili olduğu konusunda anlaşmaya varmışlardır.

2001 yılında IFAC'ın bir kolu gibi çalışan IASC standartları oluşturma görevini IASB'ye devretmiştir. Bu tarihe kadar IASC tarafından yayınlanan standartlar IAS olarak adlandırılmış, IASB ise standartların IFRS olarak dönüştürülmesine karar vermiştir.

2002 yılında FASB ile IASB arasında yapılan Norwalk Mutakabati ile US GAAP ile IFRS arasındaki farklılıkların giderilerek, standartların uyumlaştırılması çabalarını taahhüt altına almışlardır.

Devlet muhasebesinde gelişmelerin temeli esas olarak OECD, IMF, Dünya Bankası gibi uluslararası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi birleşmelerin devletlere ve birliklere ait mali istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyacından doğmuştur. Bu gelişmeyi anlamak oldukça kolay; Çünkü değişik muhasebe ve raporlama sistemlerinde üretilen mali raporları birbirleriyle karşılaştırmak ve konsolide etmek mümkün değildir.(Kerimoğlu, 2002)

IFAC'ın bir alt komitesi olan Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi dünya ülkelerine yönelik devlet muhasebesi ve raporlama standartları oluşturulmasına yönelik çalışmalar yapmaktadır. Bu çalışmalar uluslararası mali kuruluşlar, bölgesel birlikler ve dünya ülkelerince de kabul görmektedir.(Karaarslan, 2005)

### **1.2.2.Dünyada Muhasebe Standartlarıyla İlgili Kuruluşlar**

Uluslararası Muhasebe Standartlarının belirlenmesinde önemli rol alan kuruluşlar;

- a. IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
- b. EU (Avrupa Birliği Komisyonu)
- c. IOSCO (Uluslararası Sermaye Piyasaları Organizasyonu)
- d. ISAR (Birleşmiş Milletlerin hükümetler arası çalışma grubu)
- e. OECD (Ekonomik kalkınma ve işbirliği teşkilatı)

### **1.3.Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Oluşumu**

#### **1.3.1. Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Tarihsel Süreci**

IFAC'in kurulmasına 1977 yılında Almanya Münih 11. Uluslararası Muhasebe Kongresinde karar verilmiştir. 49 ülkeden 63 muhasebe örgütünün katılımıyla kurulan IFAC, eğitim, kamu ve özel kesimlerde ve bağımsız olarak çalışan uzmanlaşmış muhasebeci kuruluşların oluşturduğu uluslararası bir kurumdur.

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1979 yılında IFAC'e kurucu üye olarak katılmıştır. 1995 yılında da TURMOB IFAC'e üye olmuştur(Türkot, 2005)

Önemli bir gelişme de 11.06.1990 tarihli resmi gazetede Maliye ve Gümrük Bakanlığının TURMOB'a ilişkin yönetmeliği yayınlamasıyla meydana gelmiştir. 3568 sayılı kanuna dayanılarak hazırlanan bu yönetmelikle muhasebe-denetim alanında ilke ve standartlar belirleme yetkisi TURMOB'a verilmiştir. 1994 yılında TURMOB bu yetkiye dayanarak T穆DESK'i kurmuştur. T穆DESK'in kuruluş amacı, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda, ihtiyaca uygun, dengeli ve karşılaştırılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için denetim standartlarını saptamak ve yayınlamaktır.(Yılmaz, 1994)

T穆DESK'in yukarıda belirtildiği şekilde hem muhasebe hem de denetim standartlarını saptama ve geliştirme görevine devam etmesi planlanmıştır. Ancak, gelecekte ve koşullar oluşunca, Muhasebe Standartlarını geliştirmekten sorumlu ve bağımsız "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu"nu oluşturmak temel hedeftir. Diğer ülkelerde, Muhasebe Standartları Kurulu bağımsız bir kuruluştur.(Yalkın Koç, 1995)

AB borsada işlem gören şirketlerde 01.01.2005 tarihinden itibaren UFRS/UMS'lerin uygulanmasına karar vermiştir. Aynı şekilde IMF, Dünya Bankası, IOSCO vb. kuruluşlar da politikalarını UFRS/UMS'nin uyumlaştırılması doğrultusunda belirlemiştir. Türkiye'nin de gerek AB'ye giriş sürecinde, gerekse de SPK ve BDDK'nın IOSCO üyeleri olmaları nedeniyle, ülkemizde 2005 yılının başından itibaren bankalar ve borsada işlem gören şirketler finansal tablolarını UFRS ile uyumlu olarak düzenlemektedir. Ayrıca ülkemizde muhasebe standartlarının yönlendirilmesiyle yetkili kuruluş TMSK'dir. TMSK da Türkiye Muhasebe Standartlarının uluslararası alanda geçerlilik kazanması amacıyla UFRS'ye tam uyumu benimsemiştir. Bu doğrultuda da TMS/TFRS, bir telif karşılığında UFRS/UMS setinin çevirisi yapılarak oluşturulmuştur.(Yalkın Koç ve diğerleri, 2006)

TMSK, kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluştur. Hazırlık çalışmaları son aşamasına gelen Türk Ticaret Kanunu taslağına göre, TMSK tarafından UFRS ile uyumlu şekilde çıkarılan ve çıkarılacak olan Türkiye Muhasebe Standartları, borsada işlem görme ayrımı yapılmaksızın, küçük ve orta ölçekli işletmeler de dahil olmak üzere, tüm işletmelerin konsolide olan ya da olmayan yılsonu finansal tabloları için uygulanacaktır.(Oksay ve Acar, 2005)

### **1.3.2. Türkiye’de Muhasebe Standartlarıyla İlgili kuruluşlar**

Türkiye’de muhasebe standartlarının belirlenmesinde önemli rol alan kuruluşlar;

- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
- Sermaye Piyasası Kurulu
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu

### **1.3.3. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)**

TMSK tarafından hazırlanan ve resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiş bulunan standartlar şunlardır;

TMS/TFRS SETİ 2011:

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler

TFRS 3 İşletme Birleşmeleri

TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar

TFRS 8 Faaliyet Bölümleri

TFRS 9 Finansal Araçlar

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu

TMS 2 Stoklar

TMS 7 Nakit Akış Tablosu

- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
- TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
- TMS 12 Gelir Vergileri
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
- TMS 17 Kiralama İşlemleri
- TMS 18 Hasılat
- TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
- TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
- TMS 23 Borçlanma Maliyetleri
- TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları
- TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
- TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
- TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar
- TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
- TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar
- TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum
- TMS 33 Hisse Başına Kazanç
- TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler



## BÖLÜM II. DEVLET MUHASEBESİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ

### 2.1.Devlet Muhasebesinin Tanımı ve Önemi

Devlet muhasebesi, devlet faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin sebep ve sonuçlarını parasal olarak ifade eden sistem ve usullerdir. Bu yönüyle devlet muhasebesi devlet yönetiminde idari ve siyasi yetki sahipleri için bir yönetim aracı görevi görmektedir.(Şahin, 1982)

Devlet muhasebesini, genel muhasebe mantığı çerçevesinde tanımlayacak olursak; devletin para ile ifade edilebilen ve tamamen veya kısmen mali nitelikteki bütün faaliyetlerinin, varlıklarının ve yükümlülüklerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, yorumlanması ve ilgili kişi ve kurumlara raporlanması olarak tanımlanabilir. Gerek ticari muhasebenin, gerekse kamu ya da devlet muhasebesinin tarihsel gelişimi ülkelerin siyasi ve ekonomik gelişmişlik düzeyleri ile paralel bir seyir göstermiştir. Zira ülkelerin ekonomik ve siyasi örgütlenme şekillerinde meydana gelen farklılaşmalar ile birlikte kamu yönetimi anlayışında da birtakım değişimler yaşanmıştır.

Siyasi rejimlerin farklılaşmasıyla birlikte devlet anlayışında da önemli gelişmeler yaşanmıştır. Devlet muhasebesindeki gelişmeler de devlet anlayışında ortaya çıkan bu gelişmelere uygun olarak gelişim göstermiştir. Çünkü devlet muhasebesi kamu yönetimi için bir amaç değil araçtır. Dünyada yaşanan gelişmelere paralel olarak devlet faaliyetleri farklılaşmaya başlamış ve klasik devlet anlayışı değişim göstermiştir. Bu değişim sürecinde öncelikle devlet bütçesi kavramı ortaya çıkmış ve paralelinde muhasebe anlayışı bütçe odaklı olarak gelişim göstermiştir. Bu nedenle, devlet muhasebe sistemi devlet bütçe sisteminin türevi olmuştur.(Güngör, 1981)

Devlet sosyal ve ekonomik hayatın içinde bir aktör durumunda olduğundan ticari işletmeler gibi devletin de ekonomi üzerindeki ağırlığının sistematik olarak tespiti önem arz etmektedir. Bu bağlamda devlet muhasebesinin görevi devletin ekonomik hayat üzerinde doğurduğu etkileri kayıt altına almak ve sonuçları raporlamaktır.(Güler ve Gülçiçek, 2010)

Gelişen devlet ekonomilerinin yönetimi nedeniyle değişen bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasında devlet muhasebe sistemleri en önemli kaynaktır. Bu nedenle devlet

muhasabe sistemlerinin değişen bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekil ve esaslara göre oluşturulması zorunludur. Bu sistemin genel olarak kamu varlık ve kaynaklarının izlenebilmesine, gelir ve gider yönetiminin etkinliğinin denetlenmesine imkan verecek niteliklere sahip olması gerekir.(Yanık, 2002)

Devlet muhasabe sistemi, gerek kamuoyuna hesap verme yükümlülüğü altında bulunan kamu yöneticilerinin doğru kararlar almasına yardımcı olma noktasında, gerekse kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığına ilişkin olarak kamu yönetiminde mali saydamlığın tesis edilebilmesi açısından büyük bir önem taşımaktadır.(z, 2008)

Devlet muhasabesi, kamu mali yönetiminde kilit bir rol oynar. Kamu yönetimlerini yeniden yapılandırma çabası içerisindeki ülkelerin, reform çalışmalarına, muhasabe sistemlerini düzeltmekle ve daha doğru, daha zamanlı, daha güvenilir bilgi üretebilir hale getirmekle başlamalarının temelinde devlet muhasabesinin taşıdığı önem yatmaktadır.(Dişli ve diğerleri, 2007)

Gerek kamu ekonomisinin, gerekse bir bütün olarak milli ekonominin planlanmasında devlet muhasabe sistemi, muhasabenin temelde bir bilgi sistemi olmasının sonucu olarak, doğru, zamanlı ve anlamlı veriler üretebilmelidir. Bunun yanında, yalnızca kamu yöneticilerinin değil, ekonomide yer alan tüm çıkar gruplarının devletin faaliyetlerinin sonuçlarıyla yakından ilgileniyor olmaları, devlet muhasabe sisteminde ileri düzeyde bir mali saydamlık ve hesap verebilirliğin tesis edilmesini gerektirmektedir.(z, 2008)

Devlet muhasabesi kamu kaynaklarının nerelerde ve nasıl kullanıldığının hesabını tutmayı kolaylaştıran ve bu suretle kamu fonlarının kullanımında yetkili olan yöneticilerin bunları kendilerine verilen yetkiler çerçevesinde ve rasyonel olarak kullandıklarının hesabını verebilmelerine olanak sağlayan son derece önemli bir araçtır.(Muhasebat Gn.Md. 2002)

Devletin fonksiyonlarının sınırlı olduğu dönemlerde devlet muhasabesi yalnızca btsel gelir ve giderleri izlemiş ve kayıtlamıştır. Ancak devlet faaliyetlerinin eitlenmesi ve alanının genişlemesi ile birlikte devlet muhasabesi kendinden beklenen ihtiyaçları karşılayamaz duruma gelmiştir.

## **2.2. Devlet Muhasebesinin Kapsamı**

Devlet muhasebesinin kapsamı genel yönetimdir. Genel yönetim ise genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşmaktadır. Devlete ait olan mali ve mali olmayan şirketler, kamu sektörünün içinde yer almakla birlikte genel yönetime dahil değildir. Çünkü devlete ait mali ve mali olmayan şirketlerin varlık sebebi özel hukuk ilke ve kurallarına göre mal ve hizmet üretilip kar elde etmektir. Dolayısıyla bu şirketler ticari muhasebe usul ve esaslarına göre yönetilmekte, devlet muhasebesinin kapsamı dışında kalmaktadırlar. Öyleyse devlet muhasebesinin amacı genel yönetim kapsamına dahil olan merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumlarında ortak muhasebe ve raporlama standartları ile karşılaştırma yapmaya ve konsolide etmeye elverişli çerçevede bir hesap planının oluşturulmasıdır.(Muhasebat Gn.Md. 2002)

## **2.3. Devlet Muhasebe Sisteminin Yöntemleri**

### **2.3.1.Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi**

Nakit esaslı devlet muhasebesi nakit akımlarından doğan işlemleri kaydeder. Bu anlamda muhasebe mali işlemlerin ve olayların nakit alındığında veya ödendiğinde muhasebeleştirilmesidir. Nakit esaslı muhasebe, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktığı ile ilgilenmez. Böyle bir muhasebe sisteminde mali raporlar, asıl olarak bütçe gelir tahminlerini ve gider tahminlerini, nakit girişlerini, nakit çıkışlarını, açılış ve kapanış nakit varlıklarını raporlar.(Karaarslan, 2005)

Nakit esaslı devlet muhasebesi, devletin sahip olduğu, özellikle maddi duran varlıkları, tahakkuk etmiş gelir ve giderleri, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamaları, devlet borçları ile diğer yükümlülükleri, taahhüt ve garantiler ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişmelerini kaydetmez ve raporlamaz. Nakit esaslı muhasebe sistemi, kapsadığı işlemlerin basit olması nedeniyle anlaşılması ve yönetilmesi kolay bir muhasebe sistemidir. Ancak kapsadığı işlemler nakit akımları ile sınırlı olduğundan saydamlık ve hesap verilebilirlik amaçlarına gerektiği gibi hizmet etmez.(Karaarslan, 2002)

### **2.3.2. Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi**

Bu muhasebe sisteminde işlemler nakit esasında olduğu gibi aynen muhasebeleştirilir. Yani mali olaylar ve işlemler ilgili oldukları ve sonuçlarının alındığı dönemlere bakılmaksızın nakit olarak tahsil edildikleri veya ödendikleri zaman kaydedilir. Bu sistemde de nakit esasında olduğu gibi özellikle maddi duran varlıklar, yükümlülükler, taahhüt ve garantiler ve borç yönetimine ilişkin işlemler muhasebe dışındadır. Uyarlanmış nakit esasını nakit esasından ayıran en önemli özellik, muhasebe işlemlerinin mali yılın son günü akşamı itibariyle kapatılmayıp belli bir süre, genellikle bir ay, önceki mali yıla ilişkin işlemlerin kaydı için açık tutulmasıdır. Uyarlanmış nakit esasının tek faydası mali işlemlerin ait oldukları mali yılın muhasebe kayıtlarına dahil edilmesi ve ilgili dönemde raporlanmasıdır.(Devlet Planlama Teşkilatı, 2000)

### **2.3.3.Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi**

Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi esas olarak tam tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinin özelliklerini taşır. Uyarlanmış tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, bir ekonomik değer yaratıldığında, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilir. Değişik uyarlanmış tahakkuk esasları uygulamaları olmasına karşın uyarlanmış tahakkuk esasının tam tahakkuk esasından en önemli farkı muhasebe işlemlerinin kapsamıdır. Bu esasta arsa, arazi, bina, taşıtlar, Demirbaşlar, ormanlar, anıtlar gibi maddi duran varlıklara ilişkin işlemler muhasebe sistemine dahil edilmez ve raporlanmaz. Dolayısıyla maddi duran varlıkların tespiti, amortisman ayrılması ve yeniden değerlemeye tabi tutulması gibi işlemler muhasebe dışında kaldığından tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile karşılaştırıldığında anlaşılması, uygulanması ve yönetilmesi daha kolaydır. Nakit esasını ile karşılaştırıldığında ise; eksik bilgi üretmez, ekonomik işlemleri nakit akımlarına bağlı olmaksızın ortaya çıktığında kaydeder. Bütçe odaklı değildir, tahakkuk etmiş alacakları ve borçları kaydeder ve raporlar. Etkinlik ve performans denetimine sağlam altyapı oluşturur, ileride yükümlülük doğurabilecek taahhüt ve garantileri kaydeder ve raporlar.(Karaarslan, 2005)

### **2.3.4. Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi**

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine göre üretilen mali raporlar, gelirleri, giderleri (amortisman dahil), varlıkları (mali ve fiziksel varlıkları, cari ve sermaye

varlıklarını), yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içerir. Tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe, amortisman giderleri dahil, program maliyetlerinin tamamını hesaplar ve raporlar. Bu yönü ile kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını ya da diğer bir ifade ile harcama birimlerinin faaliyet sonuçlarının daha önceden belirlenmiş olan performans kriterlerine uygun olup olmadığının ölçümünde sağlam bir alt yapı oluşturur.(Karaarslan, 2004)

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kamu yönetimlerinin ekonomik ve mali politikalarının etkilerini ve sonuçlarını raporlayarak devlet hesaplarında saydamlığın temelini oluşturur.<sup>1</sup>

Son yıllarda ekonomik anlamda gelişmiş ülkelerin ve uluslararası kuruluşların tahakkuk esaslı devlet muhasebesi alanında gerek teorik, gerekse de pratik anlamda önemli ilerlemeler kaydettiği görülmektedir. Zira uygulamada bazı değişiklikler göstermekle birlikte, genel kabul görmüş kuralları bulunan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, raporlama, denetleme ve analiz yapılırken kullanılan ve diğer muhasebe uygulamalarına göre en uygun olan sistemdir. Çünkü bu esasın taahhüt, nakit, uyarlanmış nakit ve uyarlanmış tahakkuk esaslarından üstünlüğü bilgi kaybına neden olmaması ve bütçeleme ve raporlamaya en uygun sistem olmasıdır.(Yanık, 2000)

Tahakkuk esasında işlemler ve olaylar nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kaydedilir. Gelirler hesabı nakit olarak tahsil edilip edilmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir olarak kaydedilmesi gereken gelir işlemlerini, giderler hesabı da, yine nakit olarak ödenip ödenmediklerine bakılmaksızın mali yıl boyunca tahakkuk eden giderlerin toplamını gösterir. Anlaşılacağı gibi, tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilirler. Böyle bir yaklaşım ekonomik olaylara ilişkin işlemleri ait oldukları mali yılda kaydeder ve raporlar. Bu özelliği ile dönemsel mali raporlar ilgili faaliyet dönemlerine ilişkin mali işlemleri tam olarak yansıtırlar.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> [www.muhasibat.gov.tr](http://www.muhasibat.gov.tr)

<sup>2</sup> [www.muhasibat.gov.tr/muhasebe](http://www.muhasibat.gov.tr/muhasebe)

## **2.4. Devlet Muhasebe Sistemi Yaklaşımları**

### **2.4.1. Klasik Devlet Muhasebesi Yaklaşımı**

Klasik devlet muhasebesi anlayışına göre devlet muhasebesinin temel amacı, devletin gelir ve giderlerinin bütçesel hüküm ve usuller çerçevesinde izlenmesi, kayıt altına alınması ve kontrol edilmesidir. Bu açıdan klasik devlet muhasebesini “bütçe muhasebesi” olarak ifade etmek mümkündür. Klasik devlet muhasebesinde sadece gelir ve giderler izlenmekte, devletin borç ve alacakları ile malvarlığı kapsam dışında bırakılmaktadır.(Karaarslan, 2005)

### **2.4.2. Modern Devlet Muhasebesi Yaklaşımı**

Modern devlet muhasebesi anlayışına göre devlet muhasebesi, klasik anlayışın aksine, devlet gelir ve giderlerine ek olarak devlet borç ve alacakları ile devletin malvarlığını da kapsamına almalı ve muhasebeleştirmelidir. Devletin yürüttüğü faaliyetler dolayısıyla borçlu ve alacaklı olması yanında malvarlığına sahip olması da doğaldır. Devlet muhasebesinin milli muhasebenin bir parçası olarak devletin ekonomik ve mali nitelikteki faaliyetlerinin izlenmesine yardımcı olmak görevini yerine getirebilmesi için, devletin malvarlığının da hesabını tutma ve bunlara ilişkin değişimleri takip etmek durumundadır. Bu amaçla günümüzde devlet muhasebesi, bütçe hesapları yanında malvarlığı hesaplarını da içermektedir.(Karaarslan, 2005)

## **2.5. Dünyada Devlet Muhasebesinin Gelişimi**

Uluslararası örgüt ve kuruluşlar, ekonomik yönden gelişmiş ülkeler ve özellikle Avrupa Birliği devlet muhasebesi alanında uluslararası anlamda önemli çalışmalar gerçekleştirmektedirler. Nitekim Ulusal Hesaplar sistemi(SNA93), Avrupa Hesap Sistemi(ESA95), Devlet Mali İstatistikleri(GFSM2001) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi Standartları(IFAC-PS Standarts) bu alanda yürütülen çalışma ve projelerin temel çıktıları olarak ortaya çıkmışlardır.

### **2.5.1. Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA 93)**

Ulusal Hesaplar Sisteminin(SNA93) amacı, ekonomiyle ilgili kavram ve tanımları ele alarak çeşitli kurum ve kuruluşların rapor ve yayınlarında gözlemlenen bu kavramların

tanımları ve kapsamaları arasındaki farklılığı ortadan kaldırmaktır.(Muhasebat Gn.Md. 2002)

Ulusal Hesaplar Sistemi(SNA93), Avrupa Birliği, Uluslararası Para Fonu(IMF), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı(OECD), Uluslar arası İmar ve Kalkınma Bankası(IBRD) ve Birleşmiş Milletler(BM) tarafından birlikte hazırlanan, ulusal ekonomilerin kurumlar ve sektörler ve alt sektörler bazında sınıflandırılması, akımlar, stoklar ve muhasebe kuralları, üretim hesabı, gelir dağılımı, sermaye hesabı, mali hesaplar, bilanço, dış dünya ile yapılan ekonomik faaliyetler, fiyat ve değer değişimleri, nüfus ve işgücü girdileri, fonksiyonel sınıflandırma gibi ulusal ekonominin ölçümüne yönelik standartlar ve kurallar oluşturulması amacıyla hazırlanmıştır. Söz konusu sistem, yukarıda belirtilen konular itibariyle muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken esasları içermektedir.(Unur ve İçöz, 2004)

### **2.5.2. Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı (GFSM 2001)**

Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı(GFSM 2001), IMF tarafından dünyada tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama alanında ilerleme kaydetmiş Avustralya, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelerden ve Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası(IBRD), Birleşmiş Milletler, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü(OECD) ve Avrupa Komisyonundan uzmanların da katılımıyla hazırlanan ve tahakkuk esasına göre, bilanço, faaliyet raporu gibi, devlet mali raporlarının hazırlanmasını ve stokların, yükümlülüklerin, gelirlerin ve giderlerin her ülkede aynı sınıflandırmaya tabi tutulmasını ve raporlanmasını amaçlayan bir düzenlemedir. Kapsam ve düzenlediği kurallar itibariyle, özellikle varlıklar, yükümlülükler ve gelir ve gider sınıflandırılması gibi, muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken hususları içermektedir.(Muhasebat Gn. Md. 2002)

Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı(GFSM 2001)'nin temel amacı mali politikaların ve özellikle genel yönetimin ve geniş anlamda kamu sektörünün performansının analiz edilmesine ve değerlendirilmesine imkân veren kapsamlı bir kavram ve muhasebe çerçevesinin oluşturulmasıdır.

Devlet Mali İstatistikleri Sistemi, Ulusal Hesaplar Sisteminde(SNA93) tanımlandığı şekliyle, genel yönetim ve kamu sektörü için tasarlanmış ve yayımlanmıştır.

Bu sektörler ise, kendi kendine varlık edinebilen, yükümlülük altına girebilen ve ekonomik faaliyetlere girişebilen kurumsal birimlere dayanılarak tanımlanmıştır.

Devlet Mali İstatistikleri Sisteminin, Ulusal Hesaplar Sisteminden en önemli farklılığı; Devlet Mali İstatistikleri Sistemi vergiler, harcamalar, borçlanmalar gibi mali işlemlere odaklanırken, Ulusal Hesaplar Sisteminin mal ve hizmet üretim ve tüketimini de kapsamaktadır.<sup>3</sup>

### **2.5.3. Avrupa Hesap Sistemi (ESA 95)**

Avrupa Birliği'nin istatistik alanında çalışmalar yapan alt kuruluşu olan EUROSTAT tarafından hazırlanan ve Birliğe üye ve aday ülkelerde aynı tabandan karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler oluşturulmasını amaçlayan bir çalışmadır.(Muhasebat Gn. Md. 2002)

Avrupa Hesap Sistemi(ESA95), 1970 yılında yayımlanan Avrupa Bütünleşik Ekonomik Hesap Sisteminin yerini almıştır. ESA95 ulusal muhasebe sistemleri ile ilgili olarak dünya çapında bir kılavuz görevi gören Ulusal Hesaplar Sistemi(SNA93) ile bütünüyle uyumlu olarak hazırlanmış ve yayımlanmıştır. Fakat Avrupa Hesap Sistemi(ESA95) daha çok Avrupa Birliği koşullarına ve yine birlik içerisinde ihtiyaç duyulan bilgi ve verilere odaklanmıştır. Tıpkı Ulusal Hesaplar Sistemi(SNA93) gibi Avrupa Hesap Sistemi(ESA95) de istihdam istatistikleri, üretim istatistikleri, dış ticaret istatistikleri gibi değişik ekonomik ve sosyal istatistiklere ait kavram ve sınıflandırmalarda tekdüzeni sağlamıştır. Bundan dolayı, Avrupa Hesap Sistemi(ESA95) ekonomik ve sosyal istatistiklere ilişkin olarak Avrupa Birliği ve üye ülkeler için merkezi bir referans görevi görmektedir.<sup>4</sup>

### **2.5.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu**

#### **Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Kurulu (IFAC-PS)**

Muhasebe mesleğinin dünya genelindeki en üst ve kapsayıcı organizasyonu Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'dur(IFAC). Federasyon; çeşitli alt birim, kurul, komite ve bağımsız danışma grupları kanalıyla muhasebe alanında global anlamda

---

<sup>3</sup> Government Finance Statistics Manual 2001, [www.imf.org](http://www.imf.org)

<sup>4</sup> European System of Accounts (ESA95), <http://forum.europa.eu.int>



çalışmalar yürütmekte ve hizmetler sunmaktadır. Organizasyonun temel misyonu, kendi tüzüğünde de belirtildiği üzere, kamu çıkarlarına hizmet etmek, dünya çapında muhasebe mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunmaktır.<sup>5</sup>

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC)'nın bir alt birimi olan Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Kurulu dünya çapında devlet muhasebe ve raporlama standartları oluşturulmasına yönelik olarak çalışmalar yapmaktadır. Bu çalışmalar uluslararası mali kuruluşlar, bölgesel ekonomik ve siyasi birleşmeler ve gelişmiş ülkeler tarafından da kabul görmektedir.(Karaarslan, 2005)

Söz konusu standartlar, bütün kamu kurumlarında uygulanabilecek türden nitelikli ve küresel finansal raporlama standartlarıdır.<sup>6</sup>

## **2.6. Türkiye’de Devlet Muhasebesinin Gelişimi**

Cumhuriyetin ilanından sonra ülkemizde gerek devlet muhasebesi, gerekse ticari muhasebenin gelişimi konusunda önemli adımlar atılmıştır. Bir yandan devletçi ekonomi politikalarının ve dolayısıyla devletin mal ve hizmet üretimindeki payının büyüklüğüne bağlı olarak ticari muhasebe alanında ilerlemeler sağlanırken, bir yandan da kamu muhasebesi anlamında önemli çalışmalar yürütülmüştür. Bu çalışma ve gayretlerin sonucu olarak Cumhuriyet devrinin başlarında 26 Mayıs 1927 tarihinde kusursuz sayılabilecek 1050 sayılı Genel Muhasebe(Muhasebe-i Umumiye) Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanun bakanlıkların tahakkuk daire ve memurlarının, saymanların(muhasiplerin) yetki ve görevleri ile devlet bütçesi ve bu konulara ilişkin hususları açıklamaktadır.(Coşan, 1980)

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 2003 yılında yayımlanana dek, 76 yıl boyunca ülkemizde devlet muhasebe sisteminin hukuki altyapısını 1050 sayılı yasa oluşturmaktaydı. Ancak, kamu yönetimi anlayışında ve devletin organizasyon yapısında meydana gelen değişimlerin doğal bir sonucu olarak 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu ihtiyaçlara cevap veremez hale gelmiş ve sözünü ettiğimiz 5018 sayılı kanun kamu mali yönetimini düzenleyen temel yasa olarak 2003 yılında yürürlüğe girmiştir.(Öz, 2008)

---

<sup>5</sup> Handbook of International Public Sector Accounting Standards, www.ifac.org

<sup>6</sup> Handbook of International Public Sector Accounting Standards, www.ifac.org

2003 yılında genel yönetime dahil kamu idareleri için muhasebe ve raporlama standartlarını ve çerçeve hesap planını ortaya koyan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği, 2004 yılında da çerçeve hesap planına uygun olarak, merkezi yönetim içinde yer alan genel ve katma bütçeli idareler için, tam tahakkuk esasına dayalı Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği yayımlanmıştır.

2004 yılında Türk kamu mali yönetim sistemini, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımı, saydamlık, hesap verilebilirlik, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, analitik bütçe sistemi, iç kontrol gibi çağdaş mali yönetim ilke ve uygulamalarıyla uyumlaştırmak amacıyla 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmıştır. 1050 sayılı Genel Muhasebe(Muhasebe-i Umumiye) Kanunu'nun yerine getirilen bu kanun, 10 Aralık 2003 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde kabul edilmiş ve bütün hükümleri ile 1 Ocak 2006 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun ikincil mevzuat düzenlemeleri kapsamında 2005 yılında, "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" ve "Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği" çıkarılmış ve 2006 yılından itibaren yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu yönetmeliklerin yayımlanmasıyla birlikte 2003 yılında çıkarılan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ve 2004 yılında çıkarılan Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır. Son olarak, 2006 yılında çıkarılan ve 2007 yılından itibaren yürürlüğe konulan "Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" ile birlikte ise Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır.(Öz, 2008)

Şu anda Türkiye'de devlet muhasebesinin ana çerçevesini 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu belirlemektedir. Bu kanuna dayalı olarak çıkarılmış olan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ise ikincil düzenlemeler olarak halen yürürlükte dirler.

## **2.7. DMSK Tarihçesi ve Yapısı**

2005 yılında 5018 sayılı kanuna dayanarak hazırlanmış, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uyulması gereken standartları yayımlamak üzere Maliye Bakanlığı bünyesinde 9 üyeden oluşan bir kuruldur. Bu kurulda, Maliye Bakanlığından üç,

Sayıştay Başkanlığı, İçişleri Bakanlığı, Yükseköğretim Kurulu, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığından birer; çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanı tarafından belirlenecek sosyal güvenlik kurumundan bir ye görevlendirilir. DMSK, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarıyla uyumlu olarak Devlet Muhasebesi Standartlarını yayımlamaya başlamıştır.

Çalışmamızın nc bölümünde, DMSK tarafından yayımlanmış olan ve giriş bölümünde tablo olarak belirttiğimiz 14 adet Devlet Muhasebesi Standardı ve aynı konuda yayımlanmış Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını inceleyeceğiz, ortak ve farklı noktalarını ortaya koymaya çalışacağız.

**BÖLÜM III. TÜRKİYE DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI'NIN  
İNCELENMESİ VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA  
STANDARTLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

**3.1. Mali Tabloların Sunulması (DMS 1) – Finansal Tabloların Sunuluşu  
(TMS 1)**

Kamu idareleri, genel amaçlı mali tablolarını, geçmiş dönemlerle karşılaştırılabilecek şekilde sunabilmek için bu standardın belirlediği temel ilke ve esasları uygularlar.

**3.1.1. Standardın Niteliği**

Bu standart tahakkuk esaslı hazırlanan mali tabloların sunulmasında tüm kurum ve kuruluşlar için aynı ve eşit şekilde uygulanır (DMS madde 1,2 - TMS madde 1,2).

Genel amaçlı mali tabloların amacı, geniş çaptaki kullanıcı kitlesi için yararlı olan, idarenin mali durumu, performansı ve nakit akışları hakkında bilgi vermektir. Mali tablolar kamu idarelerinin(DMS madde 4);

- Kaynaklarının dağılımı ve kullanımını,
- Faaliyetlerinin nasıl finanse edildiği ve nakit ihtiyacının nasıl karşılandığını,
- Faaliyetlerini finanse edebilme ve sorumlulukları ile taahhütlerini yerine getirebilme yeteneğini,
- Mali durumunu ve mali durumundaki değişikliklerini,
- Faaliyetlerindeki performans, etkinlik ve başarısını,
- Kendilerine sağlanan kaynakları, bütçelerine uygun ve yasal şekilde kullanıp kullanmadıklarını,
- Mali işlerinde saydam olup olmadıklarını ve hesap verilebilirliğini,

gösterir.

Mali tablolar kamu idaresiyle ilgili şu bilgileri sunar (DMS madde 6 - TMS madde 9);

- Varlıklar
- Yükümlülükler,
- Net varlıklar / Özkaynak
- Gelirler,
- Giderler,
- Nakit akışları,
- Kamu idaresinin dönem içindeki faaliyetlerini açıklamak için ayrıca açıklayıcı bilgilerde raporlanabilir.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri tek bir raporlama birimi sayılır, ancak kendi adına ekonomik varlık edinebilen, yükümlülük üstlenebilen, üçüncü şahıslarla ve diğer kamu idareleriyle ekonomik ilişkilere girebilen her kurumsal birim raporlama yapar. Bu mali tablolar Maliye Bakanlığı'nca konsolide edilerek süresi içerisinde kamuoyuna sunulur (DMS madde 8,9).

Tam bir mali tablo seti aşağıdakilerden oluşur(DMS madde 11 – TMS madde 10);

- Bilanço,
- Faaliyet sonuçları tablosu,
- Varlıklar / Yükümlülükler değişim tabloları,
- Nakit akış tablosu,
- Muhasebe politikaları ve mali tablolara ilişkin açıklayıcı notlar.

Kamu idareleri mali tablolarını Devlet Muhasebesi Standartlarına uygun olarak hazırlamalı ve bunu belirtmelidir. Standartlara uygun olmayan muhasebe uygulamaları, muhasebe politikalarının açıklanması, notlar veya açıklayıcı bilgiler suretiyle düzeltilemez (DMS madde 16 – TMS madde 16,18).

Kamu idaresinin çok ender durumlarda standarttaki gerekliliklere uyum sağlanmasının mali tablolar için yanıltıcı olabileceğine ve gerçeğe uygun mali tabloların sunulması açısından standardın uygulanmamasına karar vermesi halinde,

- Mali tabloların, kamu idaresinin mali durumu, mali performansı ve nakit akışıyla ilgili gerçeğe uygun olarak sunulduğunu,
- Tüm önemli hususlar bakımından standartlara uyulduğunu, ancak gerçeğe uygun bir sunum sağlanması amacıyla bir standardın uygulanmasından vazgeçildiğini,
- Standardın gerektirdiği uygulama, bu uygulamanın neden gerçeğe uygun sunuma engel olacağı ve bunun yerine nasıl bir uygulamanın kabul edildiğini de içeren, standardın uygulanmama nedenini,
- Bu standardın uygulanması halinde, sunulan her bir dönem için kamu idaresinin özkaynakları, varlıkları, yükümlülükleri, nakit açığı üzerindeki mali etkisini,

açıklaması gerekir (DMS madde 17 – TMS madde 20).

Tüm önemli hususlar bakımından, standartlara uyulması halinde gerçeğe uygun sunum sağlanır. Gerçeğe uygun sunum aşağıdaki hususları gerektirir ( DMS madde 18 – TMS madde 17) ;

- Muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanması,
- Bilgilerin güvenilir, ilgili, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir şekilde sunulması,
- Standart gerekliliklerinin bazı işlem ve olayların, kamu idaresinin mali durumuna ve performansına etkisini göstermek açısından yetersiz olması halinde, mali tablo kullanıcıları için ek açıklamalar sunulması.

Mali tabloların kullanıcıların karar verme ihtiyacına ilişkin bilgiler sunmak ve kamu idaresinin mali durumu ve performansını doğru yansıtan, işlem ve olayların ekonomik esasını gösteren, tarafsız, makul, güvenli bilgiler sunmak için muhasebe politikaları seçilmeli ve uygulanmalıdır (DMS madde 21). Seçilen politikalar dönemden döneme tutarlı olarak uygulanmalı, bir değişiklik gerektiğinde muhasebe politikalarında değişikliklerle ilgili standarda uygun olarak yapılmalıdır(DMS madde 22).

Kamu idaresinin tasfiyesi, faaliyetini durdurulması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece mali tablolar, idarenin sürekliliği varsayımına dayanılarak hazırlanır (DMS madde 26 – TMS madde 25).

Mali tabloların içeriğinin sınıflandırılması ve sunulması, kamu idaresinin faaliyetinde önemli bir değişiklik yoksa veya bir standart tarafından sunuma ilişkin bir değişiklik gerekmiyorsa, dönemden döneme aynı biçimde sürdürülmelidir (DMS madde 27).

Sunulmaması halinde mali tablolara dayalı olarak kaynakların tahsisi, yönetimi ile kamu idaresinin performansı hakkında kullanıcıların karar verme ve değerlendirme yapmasını etkileyen bilgiler önemlidir. Önemli olduğuna karar verilen bilgiler mali tablolarda ayrı olarak sunulmalıdır. Önemsiz tutarlar benzer içerikteki tutarlarla birleştirilir (DMS madde 29,30 – TMS madde 29,30).

Varlıklar, yükümlülükler ve özkaynaklar, başka bir standartta izin verilmediği sürece, mali tablolarda netleştirmeden sunulmalıdır (DMS madde 32 – TMS madde 32). Gelir ve giderler sadece, bir devlet muhasebesi standardının izin vermesi ya da aynı veya benzer işlemlerden doğan gelir ve giderlerin önemli olmaması durumunda netleştirilebilir. Stok değer düşüklüğü karşılığı ve şüpheli alacaklar karşılığı gibi varlıkların düzenleyici hesaplar düşüldükten sonra net değeriyle raporlanması netleştirme değildir (DMS madde 34 – TMS madde 33).

Mali tabloların ilk kez raporlandığı dönem haricinde, mali tablolardaki tüm sayısal bilgileri için önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgiler sunulmalıdır. Önceki dönemde verilen bir bilgi, cari dönemde de devam ediyorsa (yasal bir ihtilafın halen devam ediyor olması gibi), buna ilişkin bilgi cari dönemde de sunulmalıdır. Mali tablo kalemlerinde önceki dönemden farklı bir sunum veya sınıflandırma yapılmışsa, mümkünse karşılaştırmalı bilgilerde yeniden sınıflandırılmalı ve söz konusu sınıflandırmanın niteliği, tutarı ve nedeni de açıklanmalıdır. Yeniden sınıflandırma mümkün değilse bunun nedeni ve sınıflandırılmış olsaydı gerçekleşecek değişikliklerin niteliğini açıklamalıdır (DMS madde 36 – TMS madde 38).

Mali tablolar açıkça belirtmeli ve birlikte yayınlandıkları dokümanlardan ayrılmalıdır (DMS madde 42 – TMS madde 49). Kullanıcıların devlet muhasebesi standartlarıyla uyumlu raporlar ile diğer bilgileri ayırabilmeleri önemlidir. Aşağıdaki bilgilerin mali tablolarda açık bir şekilde gösterilmesi gereklidir (DMS madde 44 – TMS madde 51);

- Raporlayan kamu idaresinin adı veya idari yapı içindeki yerine ilişkin diğer bilgiler,
- Mali tabloların birden fazla kamu idaresini kapsamaması durumunda, bu idarelere ilişkin bilgiler,
- Raporlama tarihi ve mali tabloların kapsadığı dönem,
- Raporlama para birimi,
- Mali tablolarda kullanılan rakamlar sunulurken ne derecede yuvarlama yapıldığı.

Mali raporlar karşılaştırılabilecek şekilde en az yıllık bazda sunulmalıdır. Raporlama döneminin değişmesi ve karşılaştırılabilirliğin olmaması durumunda bu husus gerekçeleri ile birlikte açıklanır (DMS madde 46).

Mali tabloların raporlama tarihinden itibaren altı ay içerisinde yayınması gerekir. Aksi halde raporlanan bilgiler kullanıcılara beklenen faydayı sağlamayacaktır (DMS madde 48).

Kamu idareleri, faaliyetlerinin niteliğine bağlı olarak, dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülüklerini bilançoda ayrı ayrı sunmalıdır (DMS madde 49 – TMS madde 60).

Dönen varlıklar şu niteliklere sahip varlıklardır (DMS madde 50 – TMS madde 66);

- Satış ya da tüketim amacıyla elde tutulan ve normal faaliyet döneminde paraya çevrilmesi beklenen,
- Özellikle gelir getirmesi amacıyla veya kısa vadeli olarak elde tutulan ve raporlama tarihinden itibaren on iki ay içerisinde paraya çevrilmesi beklenen,
- Nakit veya nakit benzeri varlıklar.

Dönen varlıklar dışındaki tüm varlıklar duran varlıklar olarak sınıflandırılır. Dönem sonunda vadeleri bir yılın altında kalan varlıklar bu gruptan çıkarılarak, dönen varlıklar hesap grubundaki ilgili hesaplara alınırlar (DMS madde 51).



Kısa vadeli yabancı kaynaklar, normal faaliyet dönemi içerisinde ödenmesi beklenen ve raporlama tarihinden itibaren on iki ay içerisinde ödenecek olan yükümlülüklerdir (DMS madde 53 – TMS madde 69).

Kısa vadeli yükümlülükler dışındaki tüm yükümlülükler uzun vadeli yükümlülükler olarak sınıflandırılır. Dönem sonunda vadeleri bir yılın altına inenler bu gruptan çıkarılarak, kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara alınır (DMS madde 54).

Bilançoda asgari olarak;

- Mali varlıklar (nakit ve nakit benzeri varlıklar ile alacaklar ayrıca gösterilir)
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar (stoklar ve yatırım malları ayrıca gösterilir)
- Yükümlülükler (karşılıklar ayrıca gösterilir)

raporlanırlar (DMS madde 55 – TMS madde 78). Kamu idaresinin mali durumunu gerçeğe uygun sunmak amacıyla veya bir standartta öngörülmesi halinde bilançoda ilave kalemler de sunulur. Farklı sınıflardaki varlıklar ve yükümlülükler için farklı ölçüm esasları kullanılıyorsa bunların niteliğinin farklı olduğu görülür ve ayrı kalemler olarak raporlanırlar (DMS madde 57).

Bilanço, belirli bir tarihte, kamu idaresinin sahip olduğu varlıklar ile bunların elde edildiği kaynakların saydam ve gerçeğe uygun olarak raporlanmasına yarayan mali tablodur<sup>7</sup>. Bütün kalemler gayrisafi olarak gösterildiğinden, indirim kalemleri ilgili hesapların altında açıkça gösterilerek, net değerlerin raporlanması sağlanır. (DMS madde 58)

Faaliyet sonuçları tablosu, kamu idaresinin bir faaliyet döneminde elde ettiği gelirleri ve yaptığı giderleri gösteren mali tablodur<sup>8</sup>. Gelirler ve giderler tahakkuk ettikleri dönemin faaliyet sonuçları tablosunda gösterilir. Tablo karşılaştırma yapılabilecek şekilde ve asgari olarak aşağıdaki bilgileri içerecek şekilde gösterilir (DMS madde 60);

---

<sup>7</sup> Ek 6 – Örnek Mali Tablo Yapısı

<sup>8</sup> Ek 7 – Faaliyet Sonuçları Tablosu (Fonksiyona göre), Ek 8 – Faaliyet Sonuçları Tablosu (Niteliğe Göre)

- Faaliyetlerden sağlanan gelir,
- Faaliyetlerden kaynaklanan gider,
- Döneme ilişkin olumlu ya da olumsuz fark,

Bir devlet muhasebesi standardı öngörüyorsa veya tablonun gerçeğe uygun olarak sunulması için gerekli ise ek kalemler de sunulur. Faaliyet sonuçları tablosunda giderler niteliklerine göre veya fonksiyonlarına göre sınıflandırılırlar (DMS madde 61 – TMS madde 86).

Mali varlık ve yükümlülükler değişim tablosu<sup>9</sup>, kamu idarelerinin belirli raporlama dönemleri arasında mali varlık ve yükümlülükler arasındaki değişimi gösterir ve raporlama tarihindeki net mali değeri ölçer. Net mali değer toplam mali varlıklar ile toplam yükümlülükler arasındaki farktır(DMS madde 67).

Net varlık / Öz kaynak değişim tablosu<sup>10</sup> aşağıdaki hususları içermelidir (DMS madde 68);

- Dönem net olumlu veya olumsuz farkı
- Öz kaynakta doğrudan muhasebeleştirilen her bir gelir ve gider kalemi ile bu kalemlerin toplamı,
- Muhasebe politikasındaki değişikliklerin ve temel hataların düzeltilmesinin birikimli etkisini,
- Dönem başında ve raporlama tarihinde biriken olumlu ve olumsuz farkların bakiyesi ile dönem içindeki hareketleri,
- Özkaynak kalemlerini ayrı olarak sunulması suretiyle, özkaynağın her bir kaleminin dönem başındaki ve sonundaki net defter değerlerinin, her bir değişikliği ayrı ayrı göstererek uyumlaştırılmasını.

Mali tablolara ilişkin açıklayıcı notlar (DMS madde 72 – TMS madde 114 );

---

<sup>9</sup> Ek 10 – Mali Varlık ve Yükümlülükler Değişim Tablosu

<sup>10</sup> Ek 9 – Net Varlıklar / Öz kaynak Değişim Tablosu

- Seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarına ilişkin bilgileri sunmalıdır.
- Mali tablolarda sunulmayan ancak devlet muhasebesi standartlarının öngördüğü bilgileri açıklamalıdır,
- Gerçeğe uygun bir sunuş için gerekli olan ek bilgileri açıklamalıdır.

Mali tablolara ait notlar sistematik bir şekilde bilanço, faaliyet sonuçları tablosu, nakit akış tablosu ve varlıklar/yükümlülükler değişim tablolarındaki her bir kalemlerle ilişkilendirilmelidir (DMS madde 73).

Mali tabloların anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması için notlar şu sırayla sunulur (DMS madde 75);

- Uygulanan ölçüm esasları ve muhasebe politikaları tablosu,
- Her bir ilgili kalem ve mali tablonun sunulduğu sıraya göre mali tablolardaki kalemlerle ilgili destekleyici bilgiler,
- Koşullar, taahhütler ve diğer mali açıklamalar.

Mali tabloların notlar bölümünde muhasebe politikalarına ilişkin şu bilgiler açıklanmalıdır;

- Mali tabloların en iyi şekilde anlaşılması için gerekli olan belirli muhasebe politikaları,
- Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan ölçüm esasları,
- Herhangi bir standarttaki geçici hükümlerin ne derece uygulandığı,
- Kamu idaresinin adresi, hukuki yapısı ile faaliyet gösterdiği alan,
- Kamu idaresinin temel faaliyetlerine ilişkin açıklamalar.

Bir muhasebe politikası, mali tabloların kullanıcılar tarafından anlaşılmasına yardımcı olup olmayacağına göre açıklanır. Muhasebe politikaları asgari olarak aşağıdaki hususları içermelidir(DMS madde 79 – TMS madde 119),

- Gelirin muhasebeleştirilmesi,

- Konsolidasyon ilkeleri,
- Yatırımların muhasebeleştirilmesi,
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve amortismanı,
- Borçlanma maliyetlerinin kapitalizasyonu ve diğer giderler,
- Mali araçlar,
- Finansal kiralama,
- Araştırma ve geliştirme maliyetleri,
- Stoklar,
- Karşılıklar,
- Çalışanların sosyal güvence maliyetleri,
- Kur farkları ve mali riskten korunma,
- Faaliyet alanlarının tanımları ve nu alanlar arasında maliyetlerin dağıtım esası,
- Bağışlar.

### **3.1.2. Karşılaştırma**

DMS 1 Mali Tabloların Sunulması ile TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standartları karşılıklı olarak incelendiğinde, tüm esas ve usullerin paralellik gösterdiği, mali tabloların sunulmasında uyulacak hususlar açısından kamu ile özel sektör arasında önemli bir farklılık bulunmadığı görülmüştür. Genel bütçe kapsamındaki tüm kamu idarelerinin tek bir raporlama birimi olması ve tüm mali tabloların Maliye Bakanlığı tarafından konsolide edilerek sunulması ve devletin her zaman gelir elde etme amacı bulunmadığından dönen varlık ve kısa vadeli yükümlülükler tanımlarında ticari amaç bulunmasını şart koşmaması iki standart arasındaki farklılıklar olarak görülmüştür.

### **3.2. Nakit Akış Tabloları (DMS 2) - Nakit Akış Tabloları (TMS 7)**

Bir kamu idaresi, belirli bir dönem içinde, nakit ve nakit benzeri varlıklarında meydana gelen değişikliklere ilişkin bilgilerini, nakit akış tabloları vasıtasıyla sunarken bu standarda uygun olarak hazırlarlar ve sunar.

#### **3.2.1. Standardın Niteliği**

Nakit benzeri varlıklar, yatırım amacıyla elde tutulmayan, yüksek likiditeye sahip, nakde dönüşümünde önemli bir değer değişikliği riski taşımayan ve nakit değeri belirlenebilen varlıklardır (DMS madde 4 – TMS madde 7). Banka kredileri dışındaki, bankanın talebi halinde geri ödenmesi gereken, bankalar nezdindeki cari hesaplar da nakit benzeri varlıklar olarak değerlendirilir (DMS madde 6 – TMS madde 8). Nakit ve nakit benzerleri arasındaki hareketler nakit akışında dikkate alınmazlar (DMS madde 7 – TMS madde 9).

Nakit akış tablosu<sup>11</sup>, esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak 3 gruba ayrılır. Bir işlem farklı nakit akış sınıflandırmasına tabi olabilir. Örneğin bir kredinin faizi esas faaliyet, anapara kısmı ise finansman faaliyeti olarak nakit akış tablosuna yansıtılır (DMS madde 12 – TMS madde 12).

Esas faaliyetlerle ilgili nakit akışları faaliyetlerini yürütebilme, yükümlülüklerini ödeyebilme ve dış kaynaklara başvurmaksızın yatırım yapabilme kapasitesini gösterir (DMS madde 13 – TMS madde 13). Esas faaliyetlere ilişkin nakit akışlarına şunlar örnek verilebilir (DMS madde 14 – TMS madde 14);

- Vergi, resim, harç ve cezalardan sağlanan nakit girişleri,
- Sunulan mal ve hizmet ücretlerinden nakit girişleri,
- Hibe, transfer, bağış, yardım ve benzeri nakit girişleri,
- Lisans, ruhsat, telif hakkı, ücret, komisyon ve benzeri gelirlerden nakit girişleri,

---

<sup>11</sup> Ek 11 – Örnek Nakit Akış Tablosu

- Krediler hariç olmak üzere diğer kamu idarelerini finanse etmek amacıyla ödenen nakitler,
- Mal ve hizmet tedarikçilerine yapılan nakit ödemeler,
- Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan nakit ödemeler,
- Sosyal güvenlik kuruluşlarının aldığı ve ödediği primler, tazminatlar ve diğer yükümlülükler,
- Alım satım amaçlı elde tutulan sözleşmelere ilişkin nakit giriş ve çıkışları,
- Yargı kararları neticesinde ortaya çıkan nakit giriş ve çıkışları,

Kamu idareleri net olarak sınıflandıramadıkları faaliyetlerini esas faaliyet kapsamında değerlendirmelidirler (DMS madde 15).

Kamu idaresinin gelecekteki ekonomik faydasına katkı sağlayacak varlıklar için yaptığı nakit çıkışları yatırım faaliyeti olarak sınıflandırılır (DMS madde 16 – TMS madde 16).

- Maddi ve maddi olmayan duran varlıkları ve diğer uzun vadeli varlıkların alım satımıyla ilgili nakit giriş çıkışları,
- Başka bir kamu idaresinin özkaynak veya borçlanma araçlarını almak yada iş ortaklığına katılmak amacıyla yapılan nakit ödemeleri,
- Yatırım faaliyetleri ile ilgili olarak üçüncü taraflara verilen avans ve krediler ile bunların geri ödemesinden doğan nakit girişleri,

yatırım faaliyetlerine örnek olarak gösterilebilir.

Üretim yapan bir tesisin makine ya da teçhizatının satılması veya alınması işlemlerinden doğan nakit giriş çıkışları yatırım faaliyeti olarak değerlendirilir. Riskten korunmak amacıyla yapılan sözleşmelerden kaynaklanan nakit akışları, korumaya alınan yatırım işlemiyle aynı şekilde sınıflandırılır(DMS madde 18 – TMS madde 16).

Kamu idaresinin net değeri ve borçlarında değişime yol açan faaliyetler finansman faaliyeti olarak değerlendirilir. Finansman faaliyetlerine örnek olarak şunlar verilebilir (DMS madde 19 – TMS madde 17);

- Borçlanma araçları ihracı ve diğer krediler ile sağlanan nakit girişleri,
- Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları,
- Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borçlara ilişkin nakit çıkışları,
- Türev ürünlere ilişkin nakit giriş çıkışları. Türev ürünlerin faizlerinden kaynaklanan nakit hareketleri esas faaliyet kapsamına alınır.

Yabancı paraların kur değişiminden kaynaklanan gerçekleşmemiş gelir ve giderler nakit akışlarına dahil edilmezler. Ancak dönem sonlarında kur farkının nakit ve nakit benzerleri üzerindeki etkisi nakit akış tablolarında raporlanır (DMS madde 21 – TMS madde 28).

Alınan faiz ve temettü veya ödenen faizlerden kaynaklanan nakit akışları esas faaliyetler içerisinde ayrı ayrı gösterilir. Bir dönem içerisinde ödenen faiz tutarları, gider yazılması veya aktifleştirilmesine bakılmaksızın nakit akış tablosunda belirtilir (DMS madde 22 – TMS madde 31).

Kontrol edilen kuruluşların edinimi veya elden çıkarılmasından kaynaklanan nakit akışları yatırım faaliyetleri olarak sınıflandırılır. Kontrol edilen bir kuruluşun elden çıkarılmasından doğan nakit akışları, bunların ediminden kaynaklanan nakit akışlarından düşülmemelidir, ayrı olarak gösterilmelidir (DMS madde 25 – TMS madde 38).

Borcun özkaynağa dönüştürülmesi, takas veya finansal kiralama yoluyla varlık edinilmesi gibi nakit dışı işlemler mali tablolarda sunulur (DMS madde 29 – TMS madde 44). Kamu idarelerinin hesaplarında bulunan fakat hukuken tasarruf yetkisi bulunmayan önemli miktardaki nakit ve nakit benzerleri mali tabloların notlar bölümünde açıklanır (DMS madde 30 – TMS madde 48).

### **3.2.2. Karşılaştırma**

DMS 2 Nakit Akış Tabloları ile TMS 7 Nakit Akış Tabloları standartları karşılaştırıldığında, uygulamaların paralellik gösterdiği, standardın uygulanması açısından kamu ya da özel sektör arasında önemli bir fark olmadığı görülmüştür. Yalnız temettülerin sınıflandırılmasında; DMS 2 temettülerin esas faaliyetler içerisinde sınıflandırılmasını belirtirken, TMS 7 ise uygulama birliği sağlanması açısından Türkiye’de TMSK’nın temettülerin finansman faaliyetleri olarak sınıflandırılmasını tercih ettiğini belirtmektedir.

### **3.3. Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar (DMS 3) - Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (TMS 8)**

Bir kamu idaresinin mali tablolarının güvenilir, dönemler itibariyle ve diğer kamu idarelerinin mali tablolarıyla karşılaştırılabilir olması amacıyla, muhasebe politikalarını ve yöntemlerini belirlerken, politikaları ve tahminleri ile ilgili değişiklikler ve hatalara yönelik düzeltmeler yaparken bu standartta belirlenen esaslara uygun hareket eder.

#### **3.3.1. Standardın Niteliği**

Muhasebe politikaları mali tabloların ilgili ve güvenilir bilgi vermesini sağlar. Muhasebe politikaları ile ilgili karar vermek için sırasıyla şu kaynaklara bakılmalı ve uygulanabilirlikleri değerlendirilmelidir (DMS madde 6 – TMS madde 11);

- Devlet Muhasebe Standartlarının ilgili veya benzer konulardaki hükümleri ve kılavuz bilgileri,
- Varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin diğer Devlet Muhasebe Standartlarındaki tanımları, muhasebeleştirilmesi ve ölçüm kıstasları,
- Bunlarla çelişmediği sürece standart çıkaran diğer kuruluşların en son bildirimleri, kamu ve özel sektör uygulamaları.

Bir standart tarafından özel olarak farklı bir uygulama izni verilmemişse, benzer işlem olay ve durumlarda aynı muhasebe politikalarının uygulanması tutarlılık açısından gereklidir (DMS madde 7 – TMS madde 13).

Kamu idaresinin mali tablolarının daha ilgili ve güvenilir bilgiler içermesini sağlayacağı durumlarda, muhasebe politikasında değişiklikler yapılabilir. Bir muhasebe esasından başka bir muhasebe esasına geçilmesi, muhasebe esas kapsamında muhasebe yöntemi ile bir işlemin veya durumun muhasebeleştirilmesi veya ölçülmesinde yapılan değişiklikler, muhasebe politikası değişikliğidir (DMS madde 11).

Daha önceden gerçekleşen işlem ve olaylar ile özünde farklı olan işlem ve olaylar için farklı muhasebe politikaları uygulanması ve daha önce gerçekleşmemiş veya önemsiz olan işlem ve olaylar için yeni muhasebe politikaları belirlenmesi muhasebe politikalarında değişiklik olarak değerlendirilmez (DMS madde 12 – TMS madde 16). Maddi ve maddi



olmayan varlıklarla ilgili yeniden değerlendirme amacıyla ilk kez muhasebe politikası uygulanması da muhasebe politikası değişikliği olarak değerlendirilmez (DMS madde 13 – TMS madde 17).

Eğer bir standardın ilk defa uygulanmasıyla ilgili özel geçiş maddeleri var ise, muhasebe politikalarındaki değişiklikler bu maddelere uygun olarak dikkate alınmalıdır. Eğer özel geçiş maddeleri yok ise bir standardın ilk kez uygulanmasının ardından yapılan muhasebe politikası değişiklikleri geriye dönük olarak uygulanmalıdır (DMS madde 14 – TMS madde 19).

Geriye dönük uygulama, bir muhasebe politikasında değişiklik yapıldığında, bugüne kadar hep uygulanıyormuş gibi işlem, olay ve durumlara uygulanması ve bundan etkilenen her bir netvarlık/özkaynak kaleminin mali tablolarda belirlenen önceki dönem tutarlarının düzeltilmesidir (DMS madde 15,16 – TMS madde 22).

Ancak her durumda geriye dönük uygulama yapılması mümkün olmayabilir. Yeni muhasebe politikasının geçmiş dönemlere uygulanmasının etkisinin veya bu değişikliğin cari döneme özgü etkilerinin tespit edilemediği durumlarda geriye dönük uygulama yapılmaz (DMS madde 17 – TMS madde 23). Geriye dönük uygulama yapılamaması muhasebe politikalarında değişiklik yapılmasına engel değildir (DMS madde 18 – TMS madde 27).

Geçmişe dönük uygulanan muhasebe politikaları mümkün olan en eski döneme kadar tüm geçmiş dönemlerin karşılaştırmalı bilgilerine uygulanmalıdır (DMS madde 20 – TMS madde 25).

Bir standardın ilk defa uygulanması muhasebe politikasını etkiliyorsa aşağıdaki hususların mali tablolarda açıklanması gerekir (DMS madde 21 – TMS madde 28);

- Standardın adı
- Muhasebe politikası değişikliğinin varsa geçiş hükümlerine uygun olarak yapıldığı,
- Muhasebe politikasındaki değişikliğin içeriği,
- Varsa geçiş hükümlerinin açıklaması,
- Varsa gelecek dönemleri etkileyecek geçiş hükümleri,

- Mümkün olduğu lde, sunulan dönemden önceki dönemlere ait düzeltme tutarı,
- Cari ve sunulan geçmiş dönemler için, etkilenen mali tablo kalemlerindeki etki tutarı,
- Geriye dönük uygulamanın yapılamaması durumunda nedenleri ve politika değişikliğinin nasıl ve ne zamandan beri uygulandığı.

Takip eden dönemin mali tablolarında bu hususların tekrar açıklanmasına gerek yoktur.

Bir muhasebe politikasında değişiklik yapılmışsa şu hususların mali tablolarda açıklanması gerekir (DMS madde 22 – TMS madde 29);

- Muhasebe politikasındaki değişikliğin içeriği,
- Yeni muhasebe politikasının tercih nedeni ve hangi bilgileri sağlayacağı,
- Mümkün olduğu lde, sunulan dönemden önceki dönemlere ait düzeltme tutarı,
- Geriye dönük uygulamanın yapılamaması durumunda nedenleri ve politika değişikliğinin nasıl ve ne zamandan beri uygulandığı.

Takip eden dönemin mali tablolarında bu hususların tekrar açıklanmasına gerek yoktur.

Hizmetlerin ifası ve faaliyetlerin yürütülmesi gibi nedenlere bağlı belirsizliklerden dolayı bazı mali tablo kalemler llemeyip tahmin edilirler. Muhasebe tahminleri, güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır (DMS madde 23 – TMS madde 32);

- Vergi gelirleri
- Tahsil edilemeyen gelirlerden kaynaklanan şüpheli alacaklar,
- Stokların değerindeki düşüşler,
- Mali varlık veya borçların gerçeğe uygun değeri,
- Amortismanba bağlı varlıkların tüketim süresi veya kullanım mr,
- Garanti yükümlülükleri,

İhtiyaç duyulabilecek muhasebe tahminlerine örnektirler. Makul tahminlerin kullanılması mali tabloların güvenilirliğini zedelemaz (DMS madde 24 – TMS madde 33). Yapılan tahminlerin gözden geçirilmesi hata düzeltmesi olarak kabul edilmez ve önceki dönemleri de etkilemez (DMS madde 25 – TMS madde 34).

Muhasebe tahminindeki bir değişiklik varlıklar, yükümlölükler veya özkaynakta kalemlerden birini etkiliyorsa, ilgili kalemin defter değeri değişikliğin yapıldığı dönemde muhasebeleştirilir (DMS madde 27 – TMS madde 37). Bunun dışında eğer tahmin değişikliği cari dönemi etkiliyorsa bu dönemde, eğer sonraki dönemleri de etkiliyorsa tüm bu dönemlerde fazla veya açığa dahil edilerek muhasebeleştirilir. Şüpheli alacaklarla ilgili bir tahmin cari dönemi etkileyen değişikliklere, amortismanına tabi varlığın faydalı ömrüne ilişkin bir tahmin ise sonraki dönemi de etkileyen değişikliklere örnek verilebilir (DMS madde 28 – TMS madde 38).

Muhasebe tahminlerindeki cari döneme veya sonraki döneme etkisi beklenen bir değişikliğin içeriği ve tutarı tahmin edilebiliyorsa açıklanmalıdır (DMS madde 29 – TMS madde 39). Değişikliğin etkileri tahmin edilemiyorsa bu durum açıklanmalıdır (DMS madde 30 – TMS madde 40).

Muhasebe işlemlerinin çeşitli aşamalarında hatalar ortaya çıkabilir. Bu hatalar bilinçli olarak yapılmışsa önemli veya önemsiz olması fark etmeksizin söz konusu mali tablolar muhasebe standartlarına uygun sayılmaz. Ancak geçmiş dönemde yapılan ve sonraki döneme kadar fark edilmeyen hatalar fark edildiği dönemin mali tablolarıyla beraber sunulan karşılaştırmalı bilgiler kısmında düzeltilmelidir (DMS madde 31 – TMS madde 41).

Geriye dönük uygulamayla ilgili kısıtlamalar yoksa hatanın oluştuğu geçmiş dönemlere ait karşılaştırmalı tutarların ve hata sunulan en eski dönemden de önce olmuşsa, en eski döneme ait varlıklar, yükümlölükler ve özkaynaklar açılış bakiyesinin yeniden sunulması suretiyle düzeltilmelidir (DMS madde 32 – TMS madde 42).

Hatalar geçmişe dönük olarak düzeltiliyorsa şu hususların açıklanması gerekir (DMS madde 33 – TMS madde 49);

- Geçmiş dönem hatasının içeriği,
- Sunulan her bir dönem için, etkilenen mali tablo kalemindeki düzeltme tutarı,

- Sunulan en eski dönem başındaki düzeltme tutarı,
- Geriye dönük uygulamanın mümkün olmaması halinde gerekçesi, hatanın nasıl ve ne zamandan itibaren düzeltildiği.

Hatanın cari döneme veya geçmiş dönemlere birikmiş etkisinin tespit edilememesi durumunda geriye dönük yeniden sunum yapılamaz. Bu durumda geriye dönük yeniden sunumun mümkün olduğu en eski dönemin (bu cari dönemde olabilir) varlıklar, yükümlülükler ve özkaynaklar açılış bakiyeleri yeniden sunulur (DMS madde 5). Geçmiş döneme ait bir hata için yapılan düzeltme, hatanın fark edildiği dönemin açık veya fazlasına dahil edilmez (DMS madde 37).

Geriye dönük uygulama veya hatanın düzeltilmesi için olayın olduğu tarihteki durumu yansıtan, finansal tabloların onaylandığı tarihte mevcut olan, kanıt sunan ve ayırt edilebilir bilgiler olması gerekir. Geriye dönük uygulama ve geriye dönük yeniden sunum önemli bir tahmin yapmayı gerektirdiğinde ve bu iki tür bilgi arasında ayırım yapılması mümkün değilse düzeltme yapılması mümkün değildir (DMS madde 39 – TMS madde 52).

### **3.3.2. Karşılaştırma**

DMS 3 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahmininde Değişiklikler ve Hatalar ile TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahmininde Değişiklikler ve Hatalar standartları karşılıklı olarak incelendiğinde tüm usul ve esasların paralel olduğu, kamu ile özel sektör açısından farklılık olmadığı görülmüştür.

### **3.4. Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri (DMS 4) - Kur Değişiminin Etkileri (TMS 21)**

Kamu idarelerinin yabancı para ile ifade edilen işlemlerinin mali tablolara alınması ve mali tablolarda kullanılan geçerli para birimine çevrilmesi durumunda uyulması gereken kurallar bu standartla belirlenmiştir.

#### **3.4.1. Standardın Niteliği**

Nakit akış sağlayan yabancı para ile yapılan işlemlerin nakit akış tablolarında sunulması bu standardın değil, nakit akış tablolarına ilişkin standardın kapsamındadır (DMS madde 4 – TMS madde 7).

Kamu idareleri, yabancı para birimindeki kalemlerini kendi para birimine çevirir ve etkilerini raporlar (DMS madde 7). Raporlayan idare bünyesindeki her kuruluş, raporlamalarını raporlayan idarenin mali tablolarında kullandığı para birimine çevirerek sunar. Mali tablolar herhangi bir para birimi kullanılarak sunulabilir (DMS madde 8 – TMS madde 12).

Sabit ya da belirlenebilir tutarda paranın alınması ya da yükümlülük olarak verilebilmesi parasal bir kalem olduğunu gösterir. Parasal olmayan kalemlerin özelliği ise sabit ya da belirlenebilir tutardaki paranın alınmaması veya yükümlülük olarak verilememesidir (DMS madde 6 – TMS madde 16).

Yabancı para birimiyle yapılan bir işlem ilk defa kaydedilirken, işlemin kaydedilmesi gerekliliğinin doğduğu işlem tarihindeki geçerli kur uygulanır (DMS madde 10 – TMS madde 21). Kamu idarelerinin yabancı para birimi üzerinden ifade edilen veya yabancı para birimi üzerinden hesap yapmayı gerektiren işlemleri şunlardır (DMS madde 9 – TMS madde 20);

- Yabancı para birimiyle ifade edilen varlık, mal veya hizmetleri satın alması veya satması,
- Yabancı para birimi üzerinden borç alması veya vermesi,
- Yabancı para birimiyle ifade edilen varlıkları diğer şekillerde elde etmesi, elden çıkarması ya da borca girmesi veya borcu ödemesi.

Parasal kalemler, her bir raporlama tarihinde kapanış kuru kullanılarak çevrilirler.

Parasal olmayan kalemlerden; tarihsel maliyetine göre ölçülenler, işlemin gerçekleştiği tarihteki döviz kuru kullanılarak çevrilir, gerçeğe uygun değerine göre ölçülenler ise gerçeğe uygun değerinin tespit edildiği tarihteki döviz kuru kullanılarak çevrilir (DMS madde 12 – TMS madde 23).

Parasal kalemlerin ödenmesi veya çevrilmesinden doğan kur farkları gerçekleştiği dönemde fazla veya açık olarak kaydedilirler (DMS madde 14 – TMS

madde 28). Parasal kalemlerin işlem tarihi ile ödeme veya mahsup tarihleri arasında fark olması durumunda ortaya çıkan kur farkları, aynı dönem içinde işlem kapanıyorsa bu dönemde, sonraki dönemde kapanıyorsa dönemsel ilkesine uygun olarak her dönemde oluşan kur farkları ilgili dönemlerde tahakkuk ettirilerek muhasebeleştirilir (DMS madde 15 – TMS madde 29).

Parasal olmayan kalemlerden kaynaklanan kayıp veya kazanç doğrudan varlık veya öz kaynaklara kaydediliyorsa, kurdan kaynaklanan kısmı da varlık veya öz kaynaklara, kayıp yada kazanç fazla veya açıkta kaydediliyorsa, kurdan kaynaklanan kısmı da fazla veya açıkta kaydedilmelidir (DMS madde 16 – TMS madde 30).

Raporlayan kamu idaresinin yabancı ülkedeki bağlı kuruluşundaki yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları, her iki kuruluşun mali tablolarında da fazla veya açık olarak muhasebeleştirilir. Konsolide mali tablolarda ise kur farkları önce özkaynakların ayrı bir unsuru olarak kaydedilir, net yatırımın elden çıkarılması durumunda fazla ya da açık olarak muhasebeleştirilir (DMS madde 18 – TMS madde 32).

Defter ve kayıtların geçerli para biriminden farklı bir para birimi kullanılarak tutulması halinde, mali tablolar hazırlanırken, parasal kalemler kapanış kuru kullanılarak, parasal olmayan kalemler ise işlem tarihindeki kur kullanılarak, tüm tutarlar geçerli para birimine çevrilmelidir (DMS madde 20 – TMS madde 34).

Geçerli para biriminde bir değişiklik olması halinde, tüm kalemler değişikliğin yapıldığı tarihteki döviz kuru kullanılarak yeni geçerli para birimine çevrilir (DMS madde 22 – TMS madde 37).

Enflasyonun yüksek olmadığı durumlarda, idarelerin faaliyet sonuçları ve bilançoları şu esaslara göre farklı para birimine çevrilir (DMS madde 23 – TMS madde 39);

- Karşılaştırmalar dahil bilançodaki aktif ve pasifler, tablonun ait olduğu kapanış kuru ile çevrilir,
- Karşılaştırmalar dahil faaliyet sonuçları tablosundaki gelir ve giderler, işlemlerin gerçekleştirilme tarihindeki kur veya kolaylık açısından önemli dalgalanmalar da yaşanmamışsa dönem için ortalama kur ile çevrilir,

- Ortaya çıkan kur farklarının tamamı net varlık/öz kaynakta ayrı bir kalem olarak kaydedilir.
- Açılış net varlık/öz kaynak kapanış kurundan kaynaklanan kur farkları fazla veya açık olarak muhasebeleştirilmez.

Kamu idaresi farklı ülkedeki bağlı kuruluşların nakit akış tablolarını kendi nakit akış tablolarına eklemek için çevirirken Nakit Akış Tabloları standardına göre işlem yapmalıdır (DMS madde 24).

Yabancı ülkedeki bağlı bir kuruluşun mali tablolarının raporlayan kamu idaresi ile birleştirilmesinde normal konsolidasyon yöntemleri uygulanır (DMS madde 27). Ancak yabancı ülkedeki bağlı kuruluşa ait parasal varlık veya yükümlülükler, para birimindeki dalgalanmaların etkisi konsolide mali tablolarda gösterilmeden, ilgili varlık ve yükümlülüklerle netleştirilemez. Bu kur farkları raporlayan idarenin konsolide mali tablolarında fazla veya açık bölümünde muhasebeleştirilir (DMS madde 28 – TMS madde 45).

Raporlayan kamu idaresi ile yabancı ülkedeki bağlı kuruluşun raporlama tarihleri farklı ise, bağlı kuruluşun varlık ve yükümlülükleri kendi raporlama tarihindeki kur üzerinden çevrilir (DMS madde 31 – TMS madde 46). Yabancı bir kuruluşun ediminden doğan şerefiye, o kuruluşun varlığı olarak değerlendirilerek bağlı kuruluşun geçerli para biriminden ifade edilir ve kapanış kuru ile çevrilir (DMS madde 32 – TMS madde 47).

Yabancı ülkedeki bir bağlı kuruluşun elden çıkarılması durumunda, daha önce net varlıklarda ayrı bir kalem olarak ertelenen kur farklarının birikmiş tutarı, açık veya fazla olarak muhasebeleştirilir (DMS madde 33 – TMS madde 48). Kısmi elden çıkarmalarda ilgili birikmiş kur farkının oransal payı fazla veya açık olarak muhasebeleştirilir (DMS madde 34 – TMS madde 48C). Net defter değerinin düşmesi elden çıkarma olarak değerlendirilmez, ertelenen kur farkları da fazla veya açık olarak muhasebeleştirilmez (DMS madde 34 – TMS madde 49).

Kamu idaresi şu hususları açıklamalıdır;

- Fazla ve açık bölümünde kaydedilen kur farkları ve net varlık/öz kaynakta ayrı bir kalem olarak sınıflandırılan kur farklarının dönem başı ve dönem sonu mutabakatlarını (DMS madde 36 – TMS madde 52),

- Mali tablolarda kullanılan para birimi geçerli para biriminden farklı ise bu durum belirtilmeli, geçerli para biriminin ne olduğu ve neden farklı bir para biriminin kullanıldığı (DMS madde 37 – TMS madde 53),
- Mali tabloların sunulmasında kullanılan para biriminin değiştirilmesi halinde bu değişikliğin nedenleri (DMS madde 38 – TMS madde 56).

Mali tablolarda yer alan kalemlerden bir kısmının veya diğer mali bilgilerden bir kısmının geçerli para biriminden farklı bir para birimi ile sunulması durumunda, bu tablolar Devlet Muhasebe Standartlarına uygun olan mali tablolara ek bilgi olarak nitelendirilir, bu ek bilginin sunulmasında kullanılan para birimi ve geçerli para biriminin çevirme yöntemi açıklanır (DMS madde 40 – TMS madde 57).

### **3.4.2. Karşılaştırma**

DMS 4 Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri ile TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standartları karşılaştırıldığında tüm usul ve esasların paralellik gösterdiği, standardın uygulanması açısından kamu ile özel sektör arasında farklılık olmadığı görülmüştür.

### **3.5. Borçlanma Maliyetleri (DMS 5) - Borçlanma Maliyetleri (TMS 23)**

Kamu idaresinin borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde bu standart uygulanır.

#### **3.5.1. Standardın Niteliği**

Borçlanma maliyetleri şunları içerir (DMS madde 4 – TMS madde 6);

- Kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler,
- Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primler,
- Borç anlaşmalarıyla bağlantılı tali maliyetler,
- Finansal kiralamaya ilişkin finansman giderleri,
- Yabancı para ile borçlanmaların faiz maliyetine ilişkin kur farkları.



Kullanımı veya satışa hazır hale getirilmesi uzun süre gerektiren stoklar ile hastaneler, köprü ve elektrik üretim tesisleri gibi varlıklar özellikli varlıklardır. (DMS madde 5 – TMS madde 7)

Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde temel yöntem maliyetlerin oluştuğu dönemde gider kaydedilmesidir (DMS madde 6 – TMS madde 8). Ancak özellikli bir varlıkla doğrudan ilgili borçlanma maliyetleri bu standartta belirtilen hususlara göre söz konusu varlığın maliyetinin bir unsuru olarak aktifleştirilir (DMS madde 9 – TMS madde 9). Borçlanma maliyetleriyle ilgili tercih edilen muhasebe politikası mali tablolarda belirtilmelidir.

Bir özellikli varlığın satın alınması, inşası veya üretimiyle doğrudan ilgili borçlanma maliyetleri güvenilir biçimde belirlenebiliyorsa varlığın maliyetine dahil edilir, diğer maliyetler ilgili dönemde gider kaydedilir (DMS madde 13 – TMS madde 9). Özellikli varlığın alınması için borç kullanılması halinde finansman giderlerinin aktifleştirilecek kısmı, alınan borcun geçici kullanımından elde edilen gelirin toplam finansman giderlerinden düşülmesinden sonra kalan kısım (DMS madde 15 – TMS madde 12).

Özellikli bir varlık için harcama yapıldığında, borçlanma maliyetleri oluştuğunda veya varlığın kullanımı için gerekli işlemler başlatıldığında borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi de başlar (DMS madde 20 – TMS madde 17). Özellikli varlık için önceden yapılması gereken teknik ve idari işlemlerde borçlanma maliyetine dahil edilebilir (DMS madde 22 – TMS madde 19).

Varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi sürecinde işlemlerin kesintiye uğradığı dönemlerde borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilmez. Ancak doğal ya da zorunlu nedenlerle ortaya çıkan kesintilerde aktifleştirme devam edebilir (DMS madde 24 – TMS madde 21).

Özellikli varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi durumunda küçük detaylarıyla ilgili işlerinin devam etmesine bakılmaksızın borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir (DMS madde 26 – TMS madde 23). Kısmen kullanılabilen yani tamamlanmış parçaların kullanılabildiği bir özellikli varlık için tamamlanan parçaların borçlanma maliyetleri aktifleştirilmez (DMS madde 27 – TMS madde 24). Ancak su

arıtma tesisi gibi kullanımı için tamamen hazır hale getirilmesi gereken varlıkların borçlanma maliyetleri aktifleştirilmeye devam eder (DMS madde 28 – TMS madde 25).

Kamu idaresi mali tablolarında borçlanma maliyetleri için uyguladığı muhasebe politikasını ve ilgili dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetleri tutarını belirtir (DMS madde 29 – TMS madde 26).

### **3.5.2. Karşılaştırma**

DMS 5 Borçlanma Maliyetleri ile TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standartları karşılaştırıldığında, tüm uygulamaların paralellik gösterdiği, standardın uygulanması açısından kamu ya da özel sektör arasında bir fark olmadığı görülmüştür.

### **3.6. Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar (DMS 6) – Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar (TMS 27)**

Kamu idareleri ile bu idarelerin kontrolü altında bulunan kurum ve kuruluşların mali tabloları bu standarda göre konsolide edilir.

#### **3.6.1. Standardın Niteliği**

Kontrol eden kamu idaresi konsolide mali tablo hazırlamaktan muaf olabilir, bu durumda bireysel mali tablolarını nihai mali tablolar olarak sunabilir (DMS madde 6 – TMS madde 8). Konsolide mali tabloların hazırlanmasına gerek olmayan durumlar şöyledir (DMS madde 8 – TMS madde 10);

- Kuruluşun kendisinin de başka bir kuruluş tarafından tamamen kontrol edilmesi ve bilgi ihtiyacının kontrol eden kuruluşun konsolide mali tablolarından karşılanabilmesi,
- Tüm pay sahiplerinin, kısmen kontrol eden kuruluş tarafından konsolide mali tablo hazırlanmaması konusunda bilgilendirilmiş ve buna itiraz etmemiş olmaları,
- Kamu idaresinin mali araçlarının kamuya açık bir piyasada işlem görmüyor olması veya bu amaçla yetkili bir kuruluşa başvuruda bulunmamış olması,
- Kontrol eden kuruluşun nihai veya ara kontrol eden kuruluşunun, kamuya açıklanmak üzere Devlet Muhasebe Standartlarına uygun olarak konsolide mali tablolar hazırlaması.

Kontrol edilen kuruluşun on iki ay içerisinde elden çıkarılması planlanıyorsa veya satış süreci başlamış ve on iki ayı geçmesine rağmen kısa süre içerisinde satış onayı vb. resmi işlemler tamamlanacak ise konsolidasyon yapılmaz. Bu kuruluşlar mali araçlar olarak muhasebeleştirilirler (DMS madde 11 – TMS madde 12).

Bir kuruluşun, başka bir kuruluşun faaliyetlerinden fayda sağlamak üzere, faaliyet ve mali politikalarını belirleme ve yönetme gücünü elinde bulundurması, o kuruluş üzerinde kontrolü olduğunu gösterir (DMS madde 19 – TMS madde 13).

Konsolide edilecek mali tabloların aynı raporlama tarihine ait olması gerekir. Raporlama tarihleri farklı ise kontrol elden kuruluş kontrol eden kuruluşla aynı raporlama tarihli mali tabloları hazırlamalıdır (DMS madde 28 – TMS madde 22). Bu mümkün değilse konsolidasyon sırasında iki raporlama tarihi arasında gerçekleşen önemli işlemlerin etkisini yansıtmak üzere düzeltmeler yapılır. Her halükarda iki raporlama tarihi arasında 3 aydan daha uzun fark olamaz (DMS madde 29 – TMS madde 23).

Mali tablolar hazırlanırken benzer işlemler için aynı muhasebe politikaları kullanılır, farklı muhasebe politikalarının kullanılması halinde konsolide mali tablolar hazırlanırken gerekli düzeltmeler yapılır (DMS madde 31 – TMS madde 25).

Kontrol edilen kuruluş üzerindeki kontrolün kaybedilmesi durumunda iştirak veya müştereken kontrol edilme şartları yoksa mali araçlar olarak muhasebeleştirilir ve kontrolün kaybedildiği tarihteki net defter değeri maliyet bedeli olarak değerlendirilir (DMS madde 34,35 – TMS madde 37).

Bireysel mali tablolar hazırlanırken kontrol edilen kuruluşlar, müştereken kontrol edilen kuruluşlar ve iştiraklerdeki yatırımlar, özkaynak yöntemiyle, maliyet bedeli üzerinden veya mali araçlar olarak muhasebeleştirilir (DMS madde 40 – TMS madde 38).

Konsolide mali tablolarla ilgili şu hususların açıklanması gerekir (DMS madde 43 – TMS madde 41);

- Önemli kontrol edilen kuruluşların listesi,
- Konsolide edilmeyen kontrol edilen kuruluş varsa, konsolide edilmeme nedenleri,
- Konsolide edilmeyen kontrol edilen kuruluşların bireysel veya toplu olarak özet mali bilgileri,

- %50 veya daha az sahiplik payı veya oy hakkının olmasına rağmen kontrolün ne şekilde bulunduğu,
- %50'den daha fazla sahiplik veya oy hakkı bulunmasına rağmen kontrolün bulunmamasının nedenleri,
- Raporlama tarihleri arasında fark varsa bu farklılığın nedenleri,
- Kontrol edilen kuruluştan kontrol eden kuruluşa fon transferiyle ilgili kısıtlamalar varsa bunun esas ve düzeyi.

Konsolide mali tablo hazırlanmaması durumunda, bireysel mali tablolar için şu hususların açıklanması gerekir (DMS madde 44 – TMS madde 42);

- Mali tabloların bireysel mali tablolar olduğu, konsolidasyon muafiyeti tercih edildiği, mali tabloları hazırlanan kuruluşun adı, faaliyet alanı, mali tabloların edinilebileceği adres,
- Önemli kontrol edilen kuruluş, müştereken kontrol edilen kuruluş ve iştiraklerin; adı, faaliyet alanı, sahiplik oranı, sahiplik hisse senedi şeklinde ise oy hakkını içeren liste,
- Listelenen kuruluşların muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemler.

Konsolide mali tablo hazırlamamayı tercih edenler dışındaki kontrol eden kuruluşlar, müştereken kontrol edilen kuruluşa paya sahip girişimciler veya iştirakteki girişimciler bireysel mali tablo hazırladıklarında (DMS madde 45 – TMS madde 43);

- Mali tabloların bireysel mali tablolar olduğu ve mevzuattan gelen bir zorunluluk olmadığı halde neden mali tabloların hazırlandığını,
- Önemli kontrol edilen kuruluş, müştereken kontrol edilen kuruluş ve iştiraklerin; adı, faaliyet alanı, sahiplik oranı, sahiplik hisse senedi şeklinde ise oy hakkını içeren listeyi,
- Listelenen kuruluşların muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemleri.

açıklarlar.

### **3.6.2. Karşılaştırma**

DMS 6 Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar ile TMS 27 Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar standartları karşılaştırıldığında, tüm uygulamaların paralellik gösterdiği, standardın uygulanması açısından kamu ya da özel sektör arasında bir fark olmadığı görülmüştür.

### **3.7. İştiraklerdeki Yatırımlar (DMS 7) – İştiraklerdeki Yatırımlar (TMS 28)**

Kamu idarelerinin hisse sahipliği veya diğer resmi öz kaynak araçları yoluyla sahiplik payını elinde bulundurduğu iştiraklerindeki yatırımlarının muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar bu standartla belirlenmiştir.

#### **3.7.1. Standardın Niteliği**

Standardın uygulanabilmesi için yatırım yapılan kuruluştaki kamu idaresi payının güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerekir. Yatırım olarak nitelendirilen ancak sahiplikten doğan bir risk veya faydanın söz konusu olmadığı durumlar iştiraklerdeki yatırımlar olarak değerlendirilmez. Girişim sermayesi kuruluşları, yatırım fonları ve benzeri kuruluşlar da standart kapsamı dışındadır (DMS madde 2 – TMS madde 1).

Kamu idaresinin yatırım yaptığı kuruluş üzerinde önemli etkisinin olup olmadığının tespiti önemlidir. Kamu idaresinin, yatırım yapılan kuruluşun, yönetim kurulu veya benzeri yönetim organlarında temsil edilmesi, temettü ve diğer dağıtımlar gibi faaliyet ve mali politikalarının belirlenmesinde rol alması, idare ile kuruluş arasında önemli işlemlerin gerçekleşmesi, idari personel ve teknik bilgi alışverişinin olması önemli etkinin varlığını gösterir. Aksi ortaya konulmadıkça kamu idaresinin doğrudan yada dolaylı olarak (bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) yatırım yapılan işletmedeki oy hakkının %20 ya da daha fazlasına sahip olması önemli etkinin varlığını gösterir. Aynı şekilde %20'nin altındaki oy hakkı da önemli etkinin bulunmadığını gösterir (DMS madde 7,8 – TMS madde 6). Ancak devletin altın hisse payı ile %20'nin çok altında bir pay ile de kontrol gücünü elinde bulundurması mümkündür. Devletin hisse payı yetersiz olsa da altın hisse ile yatırım yapılan kuruluşun faaliyetleri ve mali yönetimi üzerinde yetki sahibi olması, kontrol gücünün de var olduğunu gösterir.

İştirakteki yatırımın önce maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilmesi ve edinim tarihinden sonra oluşan fazla veya açığın, kamu idaresinin yatırımdaki payı oranında defter değerine yansıtılmasına “Özkaynak Yöntemi” denir (DMS madde 12 – TMS madde 11).

Konsolide mali tablo sunulmasının gerek olmadığı, yatırımın on iki ay içerisinde elden çıkarılmasının planlandığı durumlar haricinde iştiraklerdeki yatırımlar özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. Kamu idaresinin başka bir kuruluş tarafından kontrol edilmesi ve bu kuruluşun konsolide mali tablolarından bilgi ihtiyacının karşılanması, pay sahiplerinin özkaynak yönteminin kullanılmayacağı hakkında bilgilendirilmesi ve buna itiraz etmemiş olmaları durumunda da özkaynak yöntemi kullanılmaz. Ayrıca kamu idaresinin mali araçları kamuya açık piyasada işlem görmüyorsa ve bu amaçla yetkili bir kuruluşa başvurusu veya başvurma hazırlığı yoksa özkaynak yöntemi kullanılmaz(DMS madde 14 – TMS madde 13). Özkaynak yöntemine ilişkin usullerin çoğu konsolidasyon işlemleriyle benzerlik taşır.

Özkaynak yönteminin uygulanmasının ardından, kamu idaresi iştirakteki net yatırımıyla ilgili ek değer düşüklüğü kaybının muhasebeleştirilmesinin gerekli olup olmadığını belirlemek için mali araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi hakkındaki standart hükümlerini uygular (DMS madde 31 – TMS madde 31).

Kamu idaresi mali tablolarında şu konular hakkında açıklama yapmak durumundadır (DMS madde 37 – TMS madde 37);

- Yayımlanmış fiyat kotasyonu olan yatırımların gerçeğe uygun değeri
- İştiraklere ait özet mali bilgiler
- %20 ve üzerinde oy hakkına bulunmasına rağmen önemli etkiye sahip değilse nedenleri
- %20'nin altında oy hakkı bulunmasına rağmen önemli etkiye sahipse nedenleri
- İştirakin kamu idaresinden farklı tarihlerde raporlama yapmasının nedenleri
- İştiraklerin kamu idaresine para transferinde bulunmasında varsa kısıtlamaların içeriği,
- İştiraklerdeki kayıpların payı muhasebeleştirilmiyorsa, kaybın dönemler olarak ve toplam olarak kamu idaresinin payına düşen miktarı
- Özkaynak yöntemi kullanılmadan muhasebeleştirilen iştiraklerin özet mali bilgileri

Ayrıca Kamu idaresinin özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklerindeki fazla veya açığındaki payı ve bu yatırımların defter değeri de açıklanır (DMS madde 38 – TMS madde 38).

Bir iştirakin şarta bağlı yükümlülüklerindeki payı ve Kamu idaresinin iştirakin yükümlülüklerinin tamamı veya önemli bölümünden sorumlu olması nedeniyle doğan yükümlülüklerde açıklanır (DMS madde 40 – TMS madde 40).

### **3.7.2. Karşılaştırma**

DMS 7 İştiraklerdeki yatırımlar ile TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar standartları karşılaştırıldığında, tüm uygulamaların paralellik gösterdiği, standardın uygulanması açısından kamu ya da özel sektör arasında bir fark olmadığı görülmüştür.

### **3.8. Ortak Girişimlerdeki Paylar (DMS 8) - İş Ortaklıklarındaki Paylar (TMS 31)**

Kamu idaresinin girişim sermayesi kuruluşları, yatırım fonları, yatırım amaçlı sigorta fonları ve benzeri kuruluşlar dışındaki ortak girişim paylarının muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar bu standartla belirlenmiştir.

#### **3.8.1. Standardın Niteliği**

Ortak girişimdeki paylar oransal konsolidasyon veya özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilebilir. Ancak özkaynak yöntemi ortak girişimdeki kontrolün içeriğini ve ekonomik gerçekliğini daha az yansıttığından oransal konsolidasyon yönteminin kullanılması tavsiye edilmektedir (DMS madde 36 - TMS madde 40).

Konsolide mali tablo sunulmasının gerek olmadığı, yatırımın on iki ay içerisinde elden çıkarılmasının planlandığı veya satış sürecinin başladığı durumlarda, Kamu idaresinin başka bir kuruluş tarafından kontrol edildiği ve bu kuruluşun konsolide mali tablolarından bilgi ihtiyacının karşılanması, pay sahiplerinin özkaynak yönteminin kullanılmayacağı hakkında bilgilendirilmesi ve buna itiraz etmemiş olmaları durumunda, ayrıca kamu idaresinin mali araçları kamuya açık piyasada işlem görmüyorsa ve bu amaçla yetkili bir kuruluşa başvurusu veya başvurma hazırlığı bulunmaması durumunda oransal konsolidasyon veya özkaynak yöntemi kullanılmaz (DMS madde 3 – TMS madde 2).

Bir faaliyet üzerindeki kontrolün bağlayıcı bir düzenlemeye dayanılarak paylaşılmasına “müşterek kontrol” denir. Bir faaliyetin ortak girişim olarak kabul edilmesi için yazılı olarak müşterek kontrolü tesis eden bağlayıcı bir düzenleme yapılması şarttır. (DMS madde 5 – TMS madde 9) Bu düzenleme girişimciler arasında mukavele, ortaklık ana statüsü veya müzakere tutanağı şeklinde olabilir ve ortak girişimin faaliyeti, süresi, raporlama yükümlülüklerini, yönetim kurulu veya benzer kurulların atanmasını, girişimcilerin oy haklarını, sermaye katkılarını, gelir, gider, fazla, açık ya da nakit akışlarının girişimciler tarafından paylaşılması ve benzeri konuları içerir (DMS madde 6 – TMS madde 10).

Bağlayıcı düzenleme ile girişimcilerden birisi ortak girişimin yöneticisi olarak tayin edilebilir ancak bu yönetici faaliyet ve mali politikaları yönetme gücüne sahip olamaz. Sadece girişimciler tarafından belirlenen politikaları uygular aksi halde ortak girişim olmaktan çıkar, yönetimin kontrol edilen kuruluşu olur (DMS madde 8 – TMS madde 12).

Ortak girişim, müşterek kontrolü tesis eden bağlayıcı bir düzenleme ile bağlı olan iki veya daha fazla girişimciden oluşan bir kuruluştur ve müştereken kontrol edilen faaliyetler, müştereken kontrol edilen varlıklar ve müştereken kontrol edilen kuruluşlar olarak sınıflandırılırlar (DMS madde 10).

Müştereken kontrol edilen faaliyetler; girişime ilişkin bağımsız bir mali yapı kurulmadan her girişimcinin kendi varlıklarını ve kaynaklarını kullanarak, gider ve yükümlülükleri üstlenerek ve finansmanını sağlayarak oluşturdukları yapıdır. Ortak girişim sözleşmesinde gelirlerin ve giderlerin paylaşılmasına ilişkin esaslar düzenlenir (DMS madde 15 – TMS madde 13). Girişimci mali tablolarında, kontrol ettiği varlıkları ve üstlendiği yükümlülükleri, elde ettiği gelirler ile yüklendiği giderleri gösterir (DMS madde 16 – TMS madde 15). Bu faaliyetler için ayrı bir muhasebe tutulması ve mali tablo hazırlanması gerekmez (DMS madde 18 – TMS madde 17).

Müştereken kontrol edilen varlıklar; girişimin amacına uygun olarak girişimcilerin varlıklarından konulan ya da elde edilen varlıklardır. Her girişimci müştereken kontrol edilen varlıklardaki payı nedeniyle hak sahibi olduğundan, ayrıca bir mali yapının kurulması gerekmez. Girişimci mali tablolarında, müştereken kontrol edilen varlıklardaki payını, üstlendiği yükümlülükleri, ortak girişime bağlı olarak oluşan gelirlerini ve



giderlerini gösterir (DMS madde 21 – TMS madde 21). Bu girişim için ayrı bir mali tablo hazırlanması zorunlu değildir. (DMS madde 23 – TMS madde 23)

Müştereken kontrol edilen kuruluşlar; Her girişimcin payının bulunduğu, bağlayıcı düzenleme dışında diğer kuruluşlar gibi faaliyet gösteren kuruluşlardır. Girişimciler bu kuruluşa katkıda bulunabilirler ve fazlasında pay sahibidirler. Müştereken kontrol edilen kuruluşlar kendi adına sözleşme yapabilir, finansman sağlayabilirler (DMS madde 25 – TMS madde 25). Bu kuruluşlar muhasebe standartlarına uygun olarak kayıtlarını tutar ve mali tablolarını hazırlayarak sunarlar (DMS madde 27 – TMS madde 28). Girişimcilerin aktardığı kaynaklar da girişimcinin muhasebe kayıtlarında müştereken kontrol edilen kuruluşteki yatırım olarak gösterilir (DMS madde 28 – TMS madde 29).

Oransal konsolidasyon yöntemine göre girişimci, bilanço ve gelir tablosunda müştereken kontrol edilen kuruluşun varlıkları ve yükümlülüklerindeki payını gösterir (DMS madde 30 – TMS madde 30). Girişimci bu payları kendi mali tablolarındaki benzer kalemlerle birleştirebileceği gibi ayrı kalemler olarak da gösterebilir (DMS madde 32 – TMS madde 34). Ortak kontrolün sona erdiği tarihten itibaren oransal konsolidasyon yöntemi uygulanmaz. (DMS madde 34 – TMS madde 36)

Bir ortak girişimde müşterek kontrole sahip olmayan ancak önemli etkiye sahip bir yatırımcı ortak girişimdeki payını iştiraklerdeki yatırımlar standardına göre muhasebeleştirir. Eğer önemli etkiye de sahip değilse mali araçlar standardına göre muhasebeleştirir (DMS madde 46,47 – TMS madde 51).

Girişimci mali tablolarında, nakit çıkış ihtimali varsa şarta bağlı yükümlülüklerini ve payını, fayda doğması ihtimali varsa şarta bağlı varlıklarındaki payını, sermaye taahhütlerindeki payını, tüm ortak girişimlerinin listesi, tanımları ile bunlardaki paylarını ve ortak girişim paylarının muhasebeleştirilmesinde uyguladığı yöntemi açıklar (DMS madde 50,51,53 – TMS madde 54,55,57).

### **3.8.2. Karşılaştırma**

DMS 8 Ortak Girişimlerdeki Paylar ile TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar standartları karşılaştırıldığında, tüm uygulamaların paralellik gösterdiği, standardın uygulanması açısından kamu ya da özel sektör arasında bir fark olmadığı görülmüştür.

### **3.9. Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler (DMS 9) – Hasılat (TMS 18)**

Bir kamu idaresi, hizmet ifa etmesi, mal satması veya varlıkların başkalarınca kullanımından faiz, temettü benzeri faaliyetlerinden elde ettiği gelirlerin muhasebeleştirilmesinde bu standardı uygular.

#### **3.9.1. Standardın Niteliği**

Egemenlik gücünün kullanımıyla elde edilen vergi, harçlar ve cezalar gibi gelirler bu standardın kapsamı dışındadır (DMS madde 5).

Kamu idaresi, İnşaat sözleşmeleri ile ilgili olarak ilgili standardı uygular. Ayrıca kiralamadan doğan gelirler, özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilmiş yatırımlardan doğan temettüler, makine ve teçhizat satışından doğan kazançlar için de ilgili standartlar uygulanır (DMS madde 9 – TMS madde 6).

Sigorta sözleşmelerinden doğan gelirler, mali varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişikliklerden kaynaklanan ya da elden çıkarılmasından doğan gelirler, diğer dönen varlıkların değerindeki değişimlerden doğan gelirler, canlı hayvan, tarım ve orman ürünlerindeki doğal artıştan kaynaklanan gelirler ile madencilik faaliyetlerinden elde edilen gelirler de bu standardın kapsamı dışındadır (DMS madde 9 – TMS madde 6).

Bu standarda göre gelir, gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (DMS madde 13 – TMS madde 9).

İşlemlerin bedelinin nakit ya da nakit eşdeğeri olarak ödenmesi yerine, nakit girişinin ertelendiği durumlarda, gerçeğe uygun değer ile alınan nakit veya nakit eşdeğeri arasında bir fark oluşabilir. Etkin bir finansal işlem niteliği oluşması durumunda emsal/tahmini bir faiz oranı kullanılarak belirlenen fark faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (DMS madde 15 – TMS madde 11).

Mal ve hizmetlerin takas edilmesi gelir doğuran işlem olarak kabul edilmez. Farklı mallar veya hizmetlerin takası gelir doğuran işlem kabul edilebilir, bu durumda elde edilen mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinden bu işlem için yapılan masraflar düşülerek gelir belirlenir. Eğer teslim alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri

belirlenemiyorsa, teslim edilen mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerine yapılan masraflar ilave olunarak gelir belirlenir (DMS madde 16 – TMS madde 12).

Bazı durumlarda işlemlerin ayrıştırılması gerekebilir, örneğin bir ürünün bedeli satış sonrası hizmeti de içeriyorsa bu kısmı ertelenerek ilgili olduğu dönemler boyunca gelir olarak muhasebeleştirilir. Ancak bir malın satışı sırasında daha sonra geri alımıyla ilgili bir sözleşme yapmış ise işlemin özünü yansıtması açısından iki işlem birlikte değerlendirilir (DMS madde 1 – TMS madde 13).

Bir hizmetin ifasında işlemin sonucu güvenilir olarak tahmin edilebiliyorsa bu işlemde doğan gelir, raporlama tarihindeki tamamlanma yüzdesine göre muhasebeleştirilir. İşlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesi için (DMS madde 18 – TMS madde 20);

- Gelirin miktarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi
- İşlemlerle ilgili ekonomik faydanın elde edilmesinin muhtemel olması
- Raporlama tarihinde işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi
- Katlanılan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi

gereklidir.

Tamamlanma yüzdesi olarak ifade edilen yöntemle göre hizmetler ifa edildiği raporlama dönemine kaydedilir (DMS madde 19 – TMS madde 21). Daha önce gelirin içinde muhasebeleştirilmiş olan tutarın tahsiliyle ilgili bir belirsizlik olduğunda, gelir kaydının düzeltilmesi yerine gider olarak muhasebeleştirilir (DMS madde 20 – TMS madde 22).

Kamu idaresinin tahminlerinin güvenilir olabilmesi için, tarafların alınan ve sağlanan hizmetler konusunda yaptırma bağlanmış hakları, takas edilebilecek hizmet çeşitleri, anlaşmanın biçimi, tarzı ve koşulları hakkında bir anlaşma yapılmış olmalıdır (DMS madde 21 – TMS madde 23).

Bir işlemin tamamlanma düzeyi aşağıdaki yöntemlerin birlikte veya ayrı ayrı kullanılmasıyla belirlenebilir (DMS madde 22 – TMS madde 24);

- Yapılan işe ilişkin incelemeler, araştırmalar
- İfa edilecek toplam hizmetlerin oranı olarak bugüne kadar yapılan hizmetler
- İşlemin tahmini toplam maliyeti içinde ilgili tarihe kadar katlanılan maliyetlerin oranı

Belirli bir zaman diliminde belirsiz sayıda anlaşmayla yürütölen hizmetler olduğunda başka bir yöntemin tamamlanma düzeyini daha iyi yansıtacağına dair kanıt yoksa gelir, ilgili belirlenmiş dönem boyunca eşit olarak kaydedilir. Diğerlerinden daha önemli özellikli bir anlaşma olduğunda gelirin kaydı bu anlaşmanın yürürlüğe girmesine kadar ertelenir (DMS madde 23 – TMS madde 25).

İşlemin sonucu güvenilir biçimde ölçülemiyorsa gelir, giderin geri kazanılabilir tutarı kadar muhasebeleştirilir. Geri kazanılabilir maliyetler gelir olarak muhasebeleştirilse dahi işlemin sonucu güvenilir olarak tahmin edilemediğinden olumlu fazlalıklar muhasebeleştirilmez. Katlanılan maliyetler geri kazanılabilir olmadığında gelir muhasebeleştirilmez ve maliyetler gider olarak kaydedilir (DMS madde 24,25,26 – TMS madde 26,27,28).

Malların satışından doğan gelirin muhasebeleştirilebilmesi için şu şartların oluşması gerekir (DMS madde 27 – TMS madde 14);

- Malların önemli risklerinin ve mülkiyetten doğan haklarının alıcıya transfer edilmesi,
- Mallar üzerinde idari etkinliğin ve kontrolün devam etmemesi,
- Gelirin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- Ekonomik fayda sağlanma olasılığı,
- Maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Önemli risklerin ve sahiplikten doğan hakların alıcıya devredilmesi genellikle yasal bir belge ile olur ancak istisnalar olabilir. Sahipliğin önemli risklerinin devredilmediği işlemler satış olarak kabul edilmez. Alıcının sözleşmeden doğan iptal hakkı olması veya kurulumun zorunlu olduğu durumlarda kurulumun henüz tamamlanmamış olması bu gibi durumlara örnek olabilir (DMS madde 29 – TMS madde 16).

Kamu idaresinin varlıklarının başkalarınca kullanılmasından doğan faiz, hak gelirleri ve temettüer gibi gelirleri de, faizler için tamamlanma oranına göre, hak gelirleri (imtiyaz, ruhsat, telif vb.) sözleşme hükümlerine göre, temettü ve benzeri gelirler ödemeyi alma hakkı doğduğunda muhasebeleştirilir (DMS madde 32 – TMS madde 29). Faiz içeren menkul kıymetlerin alınmadan önceki ve sonraki faizleri ayrıştırılır ve sadece alımdan sonraki kısmı gelir olarak kaydedilir (DMS madde 34 – TMS madde 32).

Gelirler sadece işlemle ilgili ekonomik faydanın edinilmesinin muhtemel olduğu durumlarda muhasebeleştirilir. Muhasebeleştirilmiş gelirin tahsilinde belirsizlik oluşması durumunda kaydedilmiş gelirin düzeltilmesi yerine gider olarak muhasebeleştirilir (DMS madde 36 – TMS madde 34).

Kamu idaresi şu hususları açıklamalıdır (DMS madde 37 – TMS madde 35),

- Hizmetlerin ifasına ilişkin tamamlanma yüzdelerinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler de dahil, gelirin muhasebeleştirilmesiyle ilgili muhasebe politikası,
- Dönem boyunca muhasebeleştirilmiş hizmet ifası, mal satışı, faiz, temettü, hak gelirleri vb. önemi gelir kategorilerinin tutarı,
- Mal ya da hizmet takasından doğan gelirin tutarı.

### **3.9.2. Karşılaştırma**

DMS 9 Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler ile TMS 18 Hasılat standartları karşılaştırıldığında, tüm uygulamaların paralellik gösterdiği, standardın uygulanması açısından kamu ya da özel sektör arasında bir fark olmadığı görülmüştür.

### **3.10. Stoklar (DMS 12) – Stoklar (TMS 2)**

Bir kamu idaresinin, sahip olduğu stoklarını bir varlık olarak muhasebeleştirilmesi, kullanması ve elden çıkarması durumunda gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan maliyetin belirlenmesi için bu standart uygulanır.

#### **3.10.1. Standardın Niteliği**

Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, nasıl saptanacağı ve gidere dönüşeceği, maliyetlerin oluşumu ve değerlendirme yöntemleri de bu standartla belirlenmiştir.

Aşağıda belirtilen konulara ilişkin stoklar bu standardın kapsamı dışındadır (DMS madde 2 – TMS madde 2);

- İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan yapılmakta olan işler,
- Mali araçlar,
- Tarımsal faaliyetlerle ilgili biyolojik varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler,
- Bedelsiz ya da nominal bedel karşılığında yapılmakta olan hizmetler,

Ayrıca bu standart aşağıda belirtilen stokların değerlemesinde kullanılmaz (DMS madde 3 – TMS madde 3);

- Tarım ve orman ürünleri, hasat sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler stokları, net gerçekleştirilebilir değeriyle değerlendirilir ve ortaya çıkan değişiklikler ilgili dönemde fazla ya da açık olarak kaydedilir.
- Ticari mal simsarlarının (komisyoncular) elinde bulunan stoklar, gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek değerlendirilir ve ilgili dönemde fazla veya açık olarak kaydedilirler.

Bir kamu idaresinin olağan iş akışı içinde stoklarının satılmasından elde etmeyi beklediği net tutar “net gerçekleştirilebilir değer” olarak tanımlanır. “Gerçeğe uygun değer” ise aynı stoğun, piyasa koşullarında, bilgili ve istekli alıcı ve satıcılar arasında alınıp satılacağı tutarı ifade eder. Net gerçekleştirilebilir değer kamu idaresine özgüdür ancak gerçeğe uygun değer kamu idaresine özgü bir değer değildir (DMS madde 5 – TMS madde 7).

Stoklar ticari mallar, ilk madde ve malzemeler, mamuller, yarı mamuller, satılmak üzere elde bulunan emlak ve arazi gibi kalemlerden oluşur. Ancak kamu idareleri genellikle mal satışından çok hizmet sağlama amacına dönük olduğundan, bu tür stoklar henüz geliri muhasebeleştirilmemiş hizmete ait maliyetleri de kapsar (DMS madde 6 – TMS madde 8).

Kamu idaresinin stokları şunları içerebilir (DMS madde 7);

- Mühimmat,

- Sarf Malzemesi,
- Bakım onarım malzemeleri,
- Maddi duran varlıklar için yedek parçalar,
- Stratejik hammaddeler,
- İhraç edilmemiş madeni paralar,
- Satılmak için elde bulunan pul ve benzeri değerli kağıtlar,
- Eğitimle ilgili malzemeler, yapılmakta olan işler,
- Satış için elde tutulan arazi ve emlak.

Devletin pul ve benzeri değerli kağıtlar ile madeni para gibi varlıklardan oluşan stokları bu standart kapsamında muhasebeleştirilir. Bu stoklar üzerindeki yazılı değerlerinden raporlanmaz, maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla ve para basımı maliyetinden değerlendirilir (DMS madde 8). Stratejik amaçla elde tutulan enerji rezervi gibi stoklar da bu standart kapsamında muhasebeleştirilir (DMS madde 9).

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir (DMS madde 10 – TMS madde 9). Bedel karşılığı yapılan faaliyetler dışındaki işlemlerle elde edilen stoklar, edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir (DMS madde 11). Bedelsiz veya nominal bedelle tüketilecek stoklar, maliyet veya cari yenileme maliyetinden düşük olanı ile değerlendirilir (DMS madde 12).

Stokların maliyetleri, tüm satın alma, dönüştürme ve stokların mevcut duruma ve konuma getirilmesi için katlanılan maliyetleri içerir (DMS madde 13 – TMS madde 10).

Satın alma maliyetleri; satın alma fiyatı, ithalat vergileri, vergi idaresinden geri alınabilecekler dışındaki diğer vergiler, taşıma, boşaltma ve stoğun edimiyle doğrudan ilgili maliyetlerden oluşur. Ticari iskontolar, indirimler ve benzeri kalemler satın alma maliyetinden indirilir (DMS madde 14 – TMS madde 11).

Dönüştürme maliyetleri, üretimle doğrudan ilişkili olan direkt işçilik giderleri ile sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik biçimde dağıtılan tutarlardan oluşur. Sabit genel üretim giderleri, fabrika binasının bakımı, onarımı, amortismanı,

yönetimi gibi üretim hacminden bağımsız olarak nispeten sabit kalan endirekt üretim maliyetleridir. Değişken genel üretim maliyetleri, üretim hacmiyle doğru orantılı olarak değişen yardımcı malzeme ve işçilik giderleri gibi dolaylı üretim maliyetleridir (DMS madde 15 – TMS madde 12).

Stokların mevcut durum ve konumlarına getirilmesi için yapılan, örneğin özel müşteri taleplerini karşılamak için tasarım yapılması gibi diğer maliyetler de stokların maliyetine eklenebilirler (DMS madde 19 – TMS madde 15). Stokların maliyetine dahil edilmeyen ve oluştukları dönemde gider kaydedilen maliyetler için şunlar örnek verilebilir (DMS madde 20 – TMS madde 16);

- Normalin üstünde gerçekleşen fire, işgücü ve diğer üretim maliyetleri,
- Bir sonraki üretim aşaması için gerekli olanın dışındaki depolama maliyeti,
- Stokları mevcut duruma ve konuma getirmeye katkısı olmayan genel yönetim giderleri,
- Satış maliyetleri,

Stokların vadeli olarak alınması ve ödemenin de vade farkı içermesi durumunda bu vade farkı ilgili dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (DMS madde 22 – TMS madde 18).

Hizmetlere ilişkin stoklar üretim maliyetleri ile değerlendirilir. Doğrudan hizmeti sunan personel maliyeti, doğrudan hizmetle ilgili genel üretim giderleri, denetleyici personel dahil işgücü maliyetleri hizmet maliyetlerini oluşturan kalemlerdir. Doğrudan görev almayan işgücü, satış ve genel idari personelle ilgili diğer maliyetler hizmet maliyetine dahil edilmez, oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilirler (DMS madde 23 – TMS madde 19).

Maliyet ölçümlerinde, standart maliyet veya perakende satış yöntemleri, gerçek stok maliyetine yakın sonuç veriyorsa kullanılabilirler (DMS madde 25 – TMS madde 21). Birbirleriyle ikame edilemeyen stok kalemleri ve özel projeler veya hizmetler için her birinin özel maliyeti dikkate alınır (DMS madde 27 – TMS madde 23).

Maliyetlerin özel olarak belirlendiği durumlarda aynı mahiyet ve kullanımda olan stoklar için aynı maliyet yöntemi kullanılır. Farklı mahiyet ve kullanımdaki stoklar için



farklı maliyet yöntemleri kullanılabilir. Stokların coğrafik yerlerindeki farklılık ve buralara özgü vergi kurallarındaki farklılık tek başına farklı maliyet yöntemi kullanmak için yeterli değildir (DMS madde 29 – TMS madde 25,26).

Özel olarak belirlenen durumlar haricinde maliyetler, ilk giren ilk çıkar(FIFO) yöntemiyle veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemiyle belirlenir (DMS madde 30 – TMS madde 25). FIFO yönteminde; stoğa ilk girenlerin ilk olarak kullanılacağı ve dönem sonunda kalan stoğun en son alınan veya üretilen kalemlerden oluştuğu varsayılır. Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde ise; benzer kalemlerin elde bulunan ve dönem boyunca alınan veya üretilenlerinin ağırlıklı ortalama maliyeti belirlenir. İş alkışına bağlı olarak dönemsel bazda veya her bir stok alımında hesaplanabilir (DMS madde 31 – TMS madde 27).

Stokların maliyeti, stokların zarar görmesi, kullanılamaz hale gelmesi veya fiyatlarının düşmesi gibi çeşitli nedenlerle geri kazanılabilir tutardan daha yüksek hale gelebilir. Satış yapmak için katlanılan maliyetlerin, takas ve dağıtım için katlanılan maliyetlerin artması da aynı sonucu doğurabilir. Ancak mali tablolarında stoklar kullanımlarından veya satışlarından beklenen tutardan daha yüksek bedelle izlenemez. Bu durumlarda stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılarak stoklar net gerçekleşebilir değere indirgenir. Daha önce değer düşüklüğü karşılığı ayrılmasına neden olan koşullar ortadan kalmışsa veya ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir tutarda artış olmuşsa, başlangıçta kaydedilen tutarla sınırlı olmak üzere indirgeme işlemi iptal edilir. Bu amaçla birbirini izleyen her dönemde net gerçekleşebilir değer yeniden değerlendirilir (DMS madde 28 – TMS madde 32).

Kamu idaresinin ekonomik fayda beklentisi olmadan elinde tuttuğu stoklar, kamu idaresinin bunları edinmek için katlandığı maliyet bedeliyle değerlendirilir. Stokların ekonomik fayda sağlamak amacıyla kullanmaya karar verdiğinde ise, stoklar maliyet bedeli ve net gerçekleşebilir değerde düşük olanı ile değerlendirilir (DMS madde 37).

Stoklar kullanıldığında, ilgili gelirin muhasebeleştirildiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilirler. Eğer gelir yoksa mallar dağıtıldığında veya hizmet ifa edildiğinde muhasebeleştirilir. Değer düşüklüğü karşılıkları veya stoklarla ilgili kayıplar, oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir, ilgili stoğun satılması, dağıtılması anında karşılık hesapları kapatılır. Hizmet stokları, hizmetler ifa edildiğinde ya da faturalandırıldığında

gider olarak muhasebeleştirilirler. Varlıklara tahsis edilen stoklar ise varlığın faydalı ömrü boyunca gider olarak muhasebeleştirilir (DMS madde 38,39,40 – TMS madde 34,35).

Mali tablolarda stoklarla ilgili aşağıdaki hususların açıklanması gereklidir (DMS madde 41 – TMS madde 36);

- Kullanılan maliyet yöntemleri dahil stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları,
- Stokların toplam defter değerleri ve stokların sınıflandırılmış ayrı ayrı tutarları,
- Gerçeğe uygun değerden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonra kalan değerle izlenen stokların defter değeri,
- Dönem içinde gider olarak muhasebeleştirilen stokların tutarı,
- Dönem içinde gider olarak muhasebeleştirilen stok değer düşüklüğü karşılığı tutarları, iptalleri ve iptallere yol açan işlem ve durumlar,
- Yükümlülükler için güvence olarak tutulan stokların defter değeri.

Stokların genel sınıflandırılması; ticari mallar, üretim malları, ilk madde ve malzemeler, mamuller ve yarı mamuller şeklindedir. Hizmet sunanların stokları ise yarı mamuller olarak tanımlanabilir. Bu sınıflandırmalar, defter değerleri ve bu değerlerdeki değişim hakkında mali tablo kullanıcılarına faydalı bilgi sağlar (DMS madde 42 – TMS madde 37).

### **3.10.2. Karşılaştırma**

DMS 12 Stoklar ile TMS 2 Stoklar standartları karşılaştırıldığında, bütün usul ve esasların paralellik gösterdiği görülmüştür. Ancak kamu idaresinin egemenliğinde olan pul ve benzeri değerli kağıt ve madeni para gibi varlıkları oluşturmak ve ihraç etmek konusunda bu stokların üzerindeki yazılı değerden değil maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile ve para basımı maliyetiyle değerlendirilmesi hususu bir farklılık olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca kamu idaresinin ekonomik fayda beklemeksizin bazı stoklarını ücretsiz veya nominal bedeliyle dağıtmaya karar vermesi de devlet yönetiminin doğal bir gereği olduğundan, bu stokların da maliyet bedeliyle değerlendirilmesi hükmü TMS 2 Stoklar standardı ile bir farklılık olarak görülmüştür.

### **3.11. Kiralamalar (DMS 13) – Kiralama İşlemleri (TMS 17)**

Kamu idarelerinin maden, petrol, doğalgaz ve benzeri kaynakların araştırılmasına ilişkin olanlar ile sinema filmleri, video kayıtları, oyunlar, el yazıları patentler ve telif hakları gibi kalemler için lisans anlaşmaları dışındaki tüm kiralama işlemlerinde uygulanacak esas ve usuller bu standartla belirlenmiştir.

#### **3.11.1. Standartın Niteliği**

Kiralamaya konu olan varlığın kullanım hakkının kiracıya aktarılmadığı sözleşmelerde bu standart uygulanmaz (DMS madde 3 – TMS madde 3). Ayrıca aşağıda belirtilen varlıkların değerlendirmesinde de bu standart kullanılmaz (DMS madde 2 – TMS madde 2);

- Kiracı tarafından elde tutulan, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak muhasebeleştirilen varlıklar,
- Kiralayanın faaliyet kiralaması çerçevesinde kiraya verdiği, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak muhasebeleştirilen varlıklar,
- Kiracıları tarafından finansal kiralama çerçevesinde elde tutulan canlı varlıklar,
- Kiralayanı tarafından faaliyet kiralaması çerçevesinde kiraya verilen canlı varlıklar.

Kiralama sözleşmeleri tarafların farklı biçimde yorumlamasına imkan bırakmayacak şekilde tutarlı tanımlarla hazırlanmalıdır (DMS madde 9 – TMS madde 9). Kiralama işlemleri, kiralanan varlığın mülkiyetine ilişkin risk ve faydaların kiraya verende ya da kiralayanda olma derecesine göre sınıflandırılır (DMS madde 8 – TMS madde 7). Bir kiralamanın finansal kiralama ya da faaliyet kiralaması olduğunun tespitinde işlemin özü esas alınır (DMS madde 10 – TMS madde 10).

Aşağıda belirtilenler bir finansal kiralama durumunun oluştuğunu gösterir (DMS madde 10 – TMS madde 10);

- Kiralama sözleşmesinde, kiralanan varlığın mülkiyetinin kiracıya geçeceğinin öngörülmesi,
- Kiracının, kiralanan varlığı gerçeğe uygun değerinin çok altında bir bedelle satın alma seçeneğinin olması ve bu hakkı kullanacağını beklenmesi,

- Mülkiyeti kiracıya geçmeyecek olsa da, kira süresinin varlığın ekonomik ömrünün büyük kısmını kapsamaması,
- Kira sözleşmesinin başlangıcı itibariyle toplam kira ödemelerinin bugünkü değerinin, en az kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olması,
- Kiralanan varlığın sadece kiracı tarafından kullanılabilir özel bir yapıda olması,
- Kiralanan varlığın yerine kolayca başka bir varlık konulamaması,

Ayrıca;

- Kiracının kiralama işlemini feshetmesi durumunda kiralayana zararlarını karşılamaması,
- Kalıntı değer değişiminden kaynaklanan kazanç ya da kayıpların kiracıya ait olması,
- Kiracının kiralama piyasa değerinin çok altında bir bedelle bir dönem daha sürdürebilmesi,

işlemin finansal kiralama olarak nitelendirilmesini sağlar. Burada temel belirleyici faktör kiralanan varlığın sahipliğinden kaynaklanan tüm risk ve yararların kiralayana ait olup olmamasıdır (DMS madde 12 – TMS madde 12).

Araziler, sınırsız bir ömre sahip olmaları nedeniyle özel bir durum oluştururlar. Kiralama süresi sonunda mülkiyetin kiracıya geçmeyeceği tahmin ediliyorsa, bu durumda kiracı varlığı mülkiyetinden doğan bütün risk ve faydaları üstlenmiş olmaz ve kiralama işlemi bir faaliyet kiralaması olarak değerlendirilir (DMS madde 14 – TMS madde 16). Arazi ve binayı birlikte içeren sözleşmelerde, arazi ve binalar ayrı ayrı dikkate alınır. Eğer sözleşme sonunda arazi ve binanın mülkiyeti kiracıya geçecekse her iki işlemde finansal kiralama olarak kabul edilir (DMS madde 15 – TMS madde 16).

Kiracının, kiralanan varlığı, değişim tarihinde gerçeğe uygun bir bedelle almak üzere kullanması veya üçüncü bir kişiye tüm risk ve yararlarıyla birlikte bir alt kiralama işlemi ile kiralaması durumunda, ilgili kiralama finansal kiralama olarak muhasebeleştirir (DMS madde 19 – TMS madde 19).

Kiracı, finansal kiralama söz konusu olduğunda mali tablolarında, kiralama işlemi ile elde edilen varlıkları varlık olarak, yükümlülüklerini de borç olarak gösterir. Varlıklar ve borçlar kiralama sözleşmesinin başında tespit edilmiş gerçeğe uygun değer ile kaydedilir, ancak asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri daha düşükse muhasebeleştirme bu değer üzerinden yapılır (DMS madde 23 – TMS madde 20). Kiracının aktifleştirilen başlangıç maliyetleri hariç olmak üzere, varlık ve kira ödemeleri finansal tablolarda varlıklar ve borçlar kısmına eşit tutarda kaydedilir, borçlar varlığın maliyetinden indirim şeklinde kaydedilmez (DMS madde 25 – TMS madde 22). Finansal kiralama yolu ile edinilen amortisman tabii varlıklar için de duran varlıklarla ilgili standarda uygun olarak ve amortisman tabii varlıklar için uygulanan politikalarla uyumlu olarak amortisman ayrılır. Kiralanan varlığın kiralama süresi sonunda kiracının mülkiyetine geçeceği kesin ise, ilgili varlık için ayrılacak amortisman süresi, varlığın faydalı ömrüdür. Mülkiyetin geçeceği kesin değilse, kiralama süresi ile varlığın faydalı ömründen kısa olanı ile itfa edilir (DMS madde 32 – TMS madde 27).

Kiracı, faaliyet kiralaması söz konusu olduğunda, yapılan kira ödemelerini ödeme dönemlerine eşit şekilde paylaştırarak gider olarak muhasebeleştirir (DMS madde 37 – TMS madde 33).

Kiraya verenler, finansal kiralama söz konusu olduğunda, finansal tablolarında, finansal kiralama çerçevesinde alacakları kira bedellerini varlık olarak gösterirler. Bu varlıklar net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacaklar hesap grubunda gösterilir (DMS madde 40 – TMS madde 36). Varlığın sahipliğinden doğan tüm risk ve faydalar devredildiğinden, kiralayan için kira ödemeleri, yapılan yatırımın geri dönüşü ve finansal kiralama geliri olarak dikkate alınır (DMS madde 41 – TMS madde 37).

Başlangıç doğrudan maliyetleri, kiralama sözleşmesinin görüşülmesi ve düzenlenmesine bağlı olarak meydana gelen hukuki masraflar, komisyonlar gibi doğrudan atfedilebilen maliyetlerdir. Satış ve pazarlama işlemlerinden kaynaklananlar gibi genel giderler başlangıç maliyetlerine dahil edilmez (DMS madde 42 – TMS madde 38).

Kiraya verenin üretici ve satıcı olmadığı durumlarda başlangıç maliyetleri, finansal kiralama gelirlerinin başlangıç hesaplamalarına dahil edilir ve kiralama süresince elde edilecek gelirlerden düşülür (DMS madde 43 – TMS madde 38).

Kiraya verenin üretici ve satıcı olması durumunda, sözleşmenin görüşülmesi ve düzenlenmesine bağlı maliyetler başlangıç maliyetleri tanımına girmez, net yatırım tutarına eklenmez ve başlangıç hesaplamalarında gider olarak muhasebeleştirilir (DMS madde 44 – TMS madde 38).

Kiraya verenler, faaliyet kiralaması söz konusu olduğunda, kiralama konusu varlıkları niteliğine göre finansal durum tablolarında gösterirler. Kiralamadan kaynaklanan kira gelirleri, kira dönemlerine eşit şekilde paylaştırarak gelir olarak muhasebeleştirir. Kira gelirinin elde edilmesi için katlanılan, amortismanlarında dahil olduğu maliyetler, gider olarak muhasebeleştirilir. Kiraya veren, başlangıç doğrudan maliyetlerini varlığın defter değerine ekler ve kiralama geliriyle aynı şekilde kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirir. Kiralanan varlıklar ile diğer benzer varlıklar için uygulanan amortisman politikası uyumlu olmalıdır (DMS madde 56-60 – TMS madde 49-53).

Satış ve geri kiralama işlemleri, bir varlığın satılması ve aynı varlığın geri kiralınmasıdır. Bu işlemlerin muhasebeleştirilmesi, ilgili kiralamanın çeşidine göre yapılır. Eğer finansal kiralama ise satış gelirlerinin defter değerinin üzerindeki kısmı hemen gelir olarak muhasebeleştirilmez, bu gelir ertelenerek kiralama süresi boyunca itfa edilir (DMS madde 65 – TMS madde 59). Eğer faaliyet kiralaması ise, gerçeğe uygun değer ile işlemin gerçekleştiği de açık ise her türlü kazanç ve kayıp hemen muhasebeleştirilir (DMS madde 68 – TMS madde 61).

### **3.11.2. Karşılaştırma**

DMS 13 Kiralamalar ile TMS 17 Kiralama İşlemleri standartları karşılaştırıldığında, tüm uygulamaların paralellik gösterdiği, standardın uygulanması açısından kamu ya da özel sektör arasında bir fark olmadığı görülmüştür.

### **3.12. Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar (DMS 14) – Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar (TMS 10)**

Mali raporlama tarihi ile raporların yayımı için onayın verildiği tarih arasında ortaya çıkan olaylarla ilgili yapılması gerekenler bu standartla belirlenmiştir.

#### **3.12.1. Standardın Niteliği**

Raporlama tarihinden sonraki olaylar idarenin sürekliliği ilkesinin uygulanmasına aykırı ise, mali tablolar idarenin sürekliliği varsayımına dayanılarak düzenlenmemelidir (DMS madde 1 – TMS madde 1).

Raporlama tarihinden sonra meydana gelen olayların, mali tablolardan bilgi sağlayanlar için alacakları kararları etkileme olasılığı mevcuttur. Düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylar standartta ayrı ayrı tarif edilmiştir.

Mali tabloların raporlama tarihi, ait olduğu raporlama döneminin son günüdür. Yayım için onay tarihi ise, mali tabloları kesinleştirme yetkisine sahip makamdan onayın alındığı tarihtir (DMS madde 4 – TMS madde 5).

Raporlama tarihinden sonra düzeltme gerektiren olaylara örnek olarak aşağıdaki olaylar verilebilir (DMS madde 8 – TMS madde 9);

- Raporlama tarihinden sonra sonuçlanmış bir dava ile bir borcun bulunduğu teyit edilmesi,
- Raporlama tarihinden sonra bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığı veya mali tablolara alınan değer düşüklüğü tutarının değişmesi gerektiğinin ortaya çıkması,
- Raporlama tarihinden önce alınan varlıkların maliyetinin veya satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin raporlama tarihinden sonra belirli hale gelmesi,
- Raporlama döneminde yürürlükte olan bir gelir paylaşım anlaşmasından gelmesi gereken gelirin, raporlama tarihinden sonra belirli hale gelmesi,
- Raporlama tarihinden önceki olaylara bağlı hukuki ve zımni yükümlülüklerin belirli hale gelmesi,
- Mali tabloların gerçeğe uygun olmadığını gösteren hile ve hataların ortaya çıkması,

Raporlama tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar için ise;

- Gayrimenkullerini düzenli olarak yeniden değerlemeye tabi tutan idarelerinin, yayım için onay tarihine kadar gayrimenkullerinin gerçeğe uygun değerinde azalma olması,

- Belirli bir kamu hizmetini yürütmekle görevli kamu idaresinin bu hizmetten yararlananlara doğrudan veya dolaylı olarak fayda sağlamaya karar vermesi,

örnek verilebilir.

Raporlama tarihinden sonra temettü veya benzeri dağıtımlar ilan edilirse bu dağıtımlar mali tablolara alınmazlar ancak dipnotlarda açıklanırlar (DMS madde 12 – TMS madde 13).

Mali tablolar, kamu idaresinin feshi veya faaliyetlerinin durdurulması söz konusu değilse, idarenin sürekliliği ilkesine uygun olarak hazırlanırlar (DMS madde 13 – TMS madde 14).

Mali tabloların idarenin sürekliliği ilkesine göre hazırlanmadığı durumlarda bunun nedeni ve mali tabloların hangi esasa göre hazırlandığı, mali tabloları hazırlayanların kurum ve kuruluşun sürekliliğinden şüpheye düşmesini gerektiren belirsizliklerin olması durumunda bu belirsizlikler ve nedenleri açıklanmalıdır (DMS madde 20 – TMS madde 16).

Raporlama tarihinden sonra kamu idaresinin bir bölümünün elden çıkarılarak yeniden yapılandırılması durumunda gerekli açıklamalar yapılır. Bu yeniden yapılandırmadan sonra kuruluşun artık sürekli olamayacağı görülüyorsa varlık ve yükümlülüklerin defter değeri de değerlendirilmelidir (DMS madde 21).

Mali tabloların yayım için onay tarihi ve onay makamı açıklanır. Onay tarihine kadar yeni bilgiler edinilmesi durumunda bu bilgilere ilişkin açıklamalar da güncellenir.

Raporlama tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen ancak mali tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyecek derecede önemli olayların mahiyeti ve tahmini mali etkisi veya tahmin yapılamadığı açıklanmalıdır. Raporlama tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen önemli olaylara (DMS madde 27 – TMS madde 22);

- Büyük bir kuruluşun elde edilmesi veya elden çıkarılması,
- Önemli varlık alımları ve satışları,
- Doğal afet, yangın gibi sebeplerle bina gibi önemli varlıkların tahrip olması,
- Önemli bir yeniden yapılandırma planının uygulanması,



- Önemli taahhütlere veya koşullu yükümlülöklere girilmesi,
- Önemli bir davanın başlaması,

örnek olarak gösterilebilir.

### **3.12.2. Karşılaştırma**

DMS 14 Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar ile TMS 10 Raporlama Döneminden(bilanço tarihinden) Sonraki olaylar standartları karşılaştırıldığında, tüm uygulamaların paralellik gösterdiği, standardın uygulanması açısından kamu ya da özel sektör arasında bir fark olmadığı görölmüştür.

### **3.13. Yatırım Amaçlı Varlıklar (DMS 16) – Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (TMS 40)**

Bir kamu idaresi yatırım amaçlı varlıklarını muhasebeleştirirken bu standartla belirlenen usul ve esasları uygular.

#### **3.13.1. Standardın Niteliği**

Finansal kiralama çerçevesinde kiracının finansal tablolarında bulunanlar ile faaliyet kiralaması çerçevesinde kiraya verenin finansal tablolarında bulunan yatırım amaçlı varlıkların değerlemesi bu standardın kapsamındadır. Kiralamalarla ilgili diğer konular ilgili standartta yer almıştır. Ayrıca bu standart tarımsal faaliyete ilişkin biyolojik varlıklar ile petrol, doğalgaz ve benzeri kaynaklara ait maden hak ve rezervlerine uygulanmaz (DMS madde 4 – TMS madde 4).

Kamu kuruluşları gayrimenkulleri kira geliri veya sermaye kazancı için elde tutabilir ve buradan elde ettikleri geliri diğer faaliyetlerini finanse etmek için kullanabilirler (DMS madde 7 – TMS madde 7). Bu gayrimenkuller yatırım amaçlı varlık tanımına girer. Yatırım amaçlı varlıklara şunlar örnek verilebilir (DMS madde 10 – TMS madde 8),

- Kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde bulundurulan arsalar,
- Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar,

- Kuruluşun sahip olduğu veya finansal kiralama ile elinde bulundurduğu ve faaliyet kiralamasına konu edilen binalar,
- Faaliyet kiralaması ile kiralanmak üzere boş tutulan bir bina.

Yatırım amaçlı olmayan varlıklara ise şunlar örnek verilebilir (DMS madde 11 – TMS madde 9);

- Satılmak amacıyla elde tutulan veya satış amacıyla inşa edilen veya geliştirilen varlıklar,
- Üçüncü kişiler adına inşa edilen veya geliştirilen varlıklar,
- Sahibi tarafından kullanılmakta olup elden çıkarılmayı bekleyen veya gelecekte kullanılması amacıyla elde tutulan varlıklar,
- Gelecekte yatırım amaçlı varlık olarak kullanılmak üzere inşa edilen veya geliştirilen varlıklara inşa veya geliştirme tamamlanana kadar maddi duran varlık standardı, inşa veya geliştirme tamamlandıktan sonra yatırım amaçlı varlık standardı uygulanır,
- Başka bir kuruluşa finansal kiralama çerçevesinde kiralanmış gayrimenkuller,
- Sosyal hizmet sağlamak üzere elde tutulan ancak nakit akışı yaratan varlıklar. Düşük gelirli ailelere piyasa fiyatının altında konut sağlamak. Burada temel amaç kira geliri veya sermaye kazancı elde etmekten çok devletin düşük bedellerle hizmet sunmak amacı olduğundan, işlemin özü esas alınarak bu varlıklar yatırım amaçlı varlık olarak değil, maddi duran varlık olarak değerlendirilir.
- Stratejik amaçla elde tutulan varlıklar.

Gayrimenkullerin sahibi olan kuruluşlar, bunların kullanıcılarına bazı yardımcı hizmetler sunabilirler. Bu yardımcı hizmetler güvenlik veya bakım gibi anlaşmanın önemsiz kısmını kapsıyorsa yatırım amaçlı varlıklar olarak değerlendirilir (DMS madde 13 – TMS madde 11). Eğer otel, yurt ve benzeri yerlerin işletilmesi gibi önemli hizmetler sunuluyorsa bu durumda sahibi tarafından kullanılan varlık olarak görülür ve maddi duran varlık olarak değerlendirilirler (DMS madde 14 – TMS madde 12). Yardımcı hizmetlerin önemlilik düzeyini tespit etmek zor olabilir. Kamu idaresi varlıklarının değerlendirilmesine

ilişkin tutarlı ölçütler geliştirmeli ve bunları kamuoyuna açıklamalıdır (DMS madde 16 – TMS madde 14).

Bir kamu kuruluşunun, kamu binalarını yönetmek üzere bir gayrimenkul yönetim kuruluşu olması durumunda, söz konusu gayrimenkuller bu kuruluş için yatırım amaçlı varlık olur. Ancak bu gayrimenkullerin kullanıcıları konsolide mali tablolarında maddi duran varlıklar olarak raporlarlar (DMS madde 17 – TMS madde 15).

Bir varlık ancak gelecekteki ekonomik yararların elde edilmesi ihtimalinin olması ve varlığın maliyetinin veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir olması durumunda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirilir (DMS madde 18 – TMS madde 16).

Yatırım amaçlı varlığın maliyeti, elde edilmesine ilişkin maliyetler, varlığa sonradan yapılan ilaveler, değişiklikler ve hizmete alınmasına ilişkin maliyetlerden oluşur (DMS madde 21 – TMS madde 17). Bu maliyetler ortaya çıktıkları anda muhasebeleştirilir. Bakım ve onarım gibi günlük hizmet giderleri maliyete eklenmez ve gider olarak kaydedilir. Gayrimenkullerin bazı bölümlerinin yenilenmesi veya değiştirilmesi durumunda bu maliyetler gayrimenkulün maliyetine eklenebilir ve eski bölümlerin maliyeti ilgili varlığın defter değerinden düşülür (DMS madde 23 – TMS madde 19).

Yatırım amaçlı varlıklar başlangıçta maliyet bedeliyle değerlenir (DMS madde 24 – TMS madde 20). Bu maliyete satın alma ve vergi, yasal hizmet ücretleri gibi satın almayla doğrudan ilişkili maliyetlerde eklenir. Varlık alışverişi harici bir yöntemle elde edilmişse, edinme tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile değerlenir. İdarenin kendisinin inşa ettiği varlıkların maliyeti, inşaatın veya geliştirmenin tamamlandığı tarihteki maliyetidir (DMS madde 27).

Varlığın elde edilmesine ilişkin ödeme ertelenmişse, varlığın maliyeti eşdeğer peşin ödeme tutarı olarak alınır. Bu değerle toplam ödeme arasındaki farklar ödeme süresi boyunca faiz gideri olarak kaydedilir (DMS madde 29 – TMS madde 24).

Varlıkların takası durumunda elde edilen varlıklar, takas işleminin ticari bir mahiyeti yoksa ve güvenilir olarak belirlenebiliyorsa gerçeğe uygun değeri ile değerlenir. Edinilen varlığın gerçeğe uygun değeri tespit edilemiyorsa, karşılık olarak verilen varlığın

defter değeri edinilen varlığın maliyeti olarak alınır. Şu durumlarda takas işleminin ticari mahiyeti olduğu kabul edilir (DMS madde 34 – TMS madde 28);

- Alınan ve verilen varlığın nakit akışının ve gelir yaratma potansiyelinin farklı olması,
- Takas işleminden etkilenen faaliyet bölümünün değerinin bu işlem ile değişmesi,
- Takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerine göre yukarıdaki iki husus arasındaki farkın önemli olması.

Yatırım amaçlı varlıklarla ilgili ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirilirken, gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet bedeli yöntemi seçilebilir ve seçilen yöntem bütün yatırım amaçlı varlıklara uygulanır. Ancak kiracı faaliyet kiralaması ile elinde bulundurduğu yatırım amaçlı gayrimenkuller için sadece gerçeğe uygun değer yöntemini uygulayabilir, maliyet bedeli yöntemini uygulayamaz (DMS madde 36 – TMS madde 34).

Yatırım amaçlı varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişimden meydana gelen kazanç veya kayıplar, oluştukları dönemde fazla veya açık olarak kaydedilirler (DMS madde 41 – TMS madde 35).

Varlığın gerçeğe uygun değeri, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında el değiştirmesi veya borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması beklenen tutardır. Piyasa koşulları değişebileceğinden gerçeğe uygun değer belirli bir tarihe özgüdür. Tanımdaki “bilgili” kelimesi alıcı ve satıcının varlığın özellikleri, potansiyel kullanımı ve piyasa koşulları hakkında yeteri kadar bilgilendirildiklerinin varsayıldığı anlamını taşır. “İstekli” kelimesi alıcının ve satıcının alışverişe niyetli fakat mecbur olmadıklarını, aşırı bir fiyatta almaya veya satmaya ısrar eden kişiler olmadığını ifade eder. Karşılıklı pazarlık ortamı ise alıcı ile satıcı arasında piyasa koşullarının dışına çıkacak türde özel bir ilişkinin bulunmadığı, bağımsız hareket eden taraflar olduğu varsayımını ifade eder (DMS madde 48,49,50).

Yatırım amaçlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenemediği istisnai durumlar olabilir. Bu durumda ilgili varlık için maliyet bedeli yöntemi kullanılır, diğer varlıklar için gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılmaya devam edilir (DMS madde 60 – TMS madde 54). Daha önce gerçeğe uygun değer ile muhasebeleştirilen bir varlık, yatırım

amaçlı varlık niteliğini kaybedinceye kadar gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmeye devam eder (DMS madde 61 – TMS madde 53).

İlk muhasebe işleminden sonra maliyet bedelini seçen bir kamu idaresi, tüm yatırım amaçlı varlıklarını, maliyetten toplam amortisman ve toplam değer düşüklüğü karşılığını düşerek, maliyet bedeliyle değerler (DMS madde 62 – TMS madde 56).

Bir varlığın yatırım amaçlı varlık sınıfına girmesi veya bu sınıftan çıkarılması şu durumlarda söz konusu olur (DMS madde 63 – TMS madde 57);

- Yatırım amaçlı varlıkların sahibi tarafından kullanılan varlık olarak kullanılmaya başlanması,
- Yatırım amaçlı varlıkların satış amacıyla geliştirilmeye başlanarak stoklara alınması,
- Sahibi tarafından kullanılan varlıkların, yatırım amaçlı varlığa dönüşümü için kullanımına son verilmesi,
- Stokların yatırım amaçlı varlıklara dönüşümü için başkasına faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanması,
- Maddi duran varlıklar kapsamında inşa edilen veya geliştirilen varlıkların, yatırım amaçlı varlıklara dönüşüm için inşasının veya geliştirilmesinin sona ermesi.

Maliyet bedeli ile izlenen bir varlığın, yatırım amaçlı varlıktan sahibi tarafından kullanılan veya stok sınıfına alınan bir varlığa dönüşümünde varlığın defter değeri değişmez.

Gerçeğe uygun değerle izlenen varlığın, yatırım amaçlı varlıktan sahibi tarafından kullanılan veya stok sınıfına alınan bir varlığa dönüşümünde, muhasebe işlemindeki tahmini maliyet varlığın dönüşüm tarihindeki gerçeğe uygun değeri olur (DMS madde 68 – TMS madde 60).

Sahibi tarafından kullanılan bir varlığın yatırım amaçlı varlığa dönüşmesi durumunda, maddi duran varlıklara ilişkin standarda göre defter değeri belirlenir. Dönüşüm tarihinde defter değeri ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulur (DMS madde 69 – TMS madde 61).

Stoklardan gerçeğe uygun değer ile izlenecek yatırım amaçlı varlıklara yapılan bir dönüşümde, varlığın defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark kazanç veya kayıp olarak muhasebeleştirilir. Bu durumda stokların satılmasında uygulanan usul ve esaslar uygulanır (DMS madde 71,72 – TMS madde 63,64).

Kamu idarelerinin kendilerinin inşa ettiği veya geliştirdiği yatırım amaçlı varlığın, tamamlanma tarihindeki defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark kazanç veya kayıp olarak muhasebeleştirilir (DMS madde 73 – TMS madde 65).

Yatırım amaçlı varlık, elden çıkarıldığı, sürekli olarak kullanımına son verildiği ve gelecekte ekonomik bir fayda veya hizmet beklenmediği durumlarda mali durum tablosu dışında bırakılır (DMS madde 74 – TMS madde 6631). Varlığın elden çıkarılması satış veya finansal kiralama sözleşmesiyle olabilir.

Varlığın elden çıkarılmasından elde edilen net gelir ile varlığın defter değeri arasındaki fark, başka bir standartta aksi belirtilmedikçe, kullanımına son verildiği veya elden çıkarıldığı dönemde kazanç veya kayıp olarak muhasebeleştirilir. (DMS madde 77 – TMS madde 69)

Varlığın elden çıkarılması karşılığında alınacak ödemelerin ertelenmiş olması durumunda, önce peşin fiyat eşdeğerinden muhasebeleştirilir. Alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (DMS madde 78 – TMS madde 70).

Kamu idaresi mali tablolarında aşağıdaki hususları kamuoyuna açıklar (DMS madde 8331 – TMS madde 75);

- Gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet bedeli yönteminden hangisini kullandığını,
- Faaliyet kiralaması aracılığıyla elinde bulundurduğu varlıkların yatırım amaçlı varlık olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmadığı ile bu şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği ve bunların hangi koşullar altında yapılmış olduğu,
- Sınıflandırmanın zor olduğu durumlarda yatırım amaçlı varlığın, sahibi tarafından kullanılan varlıktan ve satış için elde tutulan varlıktan hangi ölçütler çerçevesinde ayırt edildiği,

- Varlığın gerçeğe uygun değerinin saptanmasında kullanılan yöntem ve varsayımlar ile gerçeğe uygun değer piyasa verilerine mi yoksa uygun piyasa verileri bulunmayışı nedeniyle diğer faktörlere mi dayandırıldığı,
- Gerçeğe uygun değer, bağımsız ve yetkin bir uzman değerlendirmesine dayanıp dayanmadığı, böyle bir değerlendirme yapılmamış ise bu durum,
- Kazanç veya kayıp olarak muhasebeleştirilen; a)Yatırım amaçlı varlıktan elde edilen kira gelirleri, b)Dönem içinde kira geliri elde edilmiş yatırım amaçlı varlığın bakım ve onarım dahil doğrudan faaliyet giderleri, c)Dönem içinde herhangi bir kira getiri sağlamamış varlığın bakım ve onarım dahil doğrudan faaliyet giderleri,
- Yatırım amaçlı varlığın nakde çevrilebilme veya gelirlerinin ve elden çıkarma durumunda elde edilecek tutarların tahsiline ilişkin kısıtlamalar ve bunarın tutarları,
- Yatırım amaçlı varlığa ilişkin satın alma, inşa, geliştirme, bakım, onarım veya iyileştirme konularındaki sözleşmeye bağlı yükümlülükleri.

Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanan kamu idaresi ek olarak, yatırım amaçlı varlıklarının dönem başı ve sonundaki defter değerlerinin birbirleriyle mutabakatını şu hususları gösterecek şekilde açıklar (DMS madde 84 – TMS madde 76);

- Varlığın ediniminde ve sonrasında defter değerine eklenen her bir harcama kalemi,
- Kuruluş birleşmeleri neticesinde gerçekleşen elde etme işlemi ile oluşan ilaveler,
- Elden çıkarmalar,
- Gerçeğe uygun değer düzeltmelerinden kaynaklanan net kazanç veya kayıplar,
- Mali tabloların başka bir para biriminde ifade edilmesinden veya yurtdışındaki kuruluşun mali tablolarının, raporlayan kuruluşun mali tablolarındaki para birimine çevrilmesinden doğan net kur farkları,
- Stoklara ve sahibi tarafından kullanılan varlıklara yapılan dönüşüm ile bunlardan yapılan dönüşümler
- Diğer değişiklikler.

İstisnai durumlar çerçevesinde maliyet bedeli yöntemi ile bir varlığını değerleyen kamu idaresi, gerçeğe uygun değer yöntemine göre yapılacak mutabakatta, bu varlığa ilişkin tutarlar ile diğer yatırım amaçlı varlıklara ilişkin tutarları ayrı gösterir. Ek olarak şu hususları da açıklar (DMS madde 86 – TMS madde 78);

- Yatırım amaçlı varlığın nitelikleri,
- Gerçeğe uygun değerın neden güvenilir olarak tespit edilemediğine dair açıklama,
- Mümkünse gerçeğe uygun değerın gerçekleşme olasılığının en yüksek olduğu tahmin edilen aralıkları,
- Gerçeğe uygun değerden izlenmeyen yatırım amaçlı varlığın elden çıkarılması sırasında; a) Bu varlığın gerçeğe uygun değerle izlenmediği, b) Söz konusu varlığın satış sırasındaki defter değeri, c) Muhasebeleştirilen kayıp veya kazanç tutarı.

Maliyet bedeli yöntemi kullanan bir kamu idaresi açıklamalara ek olarak şu hususları açıklar (DMS madde 87 – TMS madde 79);

- Kullanılan amortisman yöntemi,
- Yararlı ömürler veya kullanılan amortisman oranları,
- Dönem başı ve dönem sonu brüt defter değeri ile birikmiş değer düşüklüğü de dahil olarak birikmiş amortisman tutarı,
- Yatırım amaçlı varlığın aşağıdakileri de gösterecek şekilde, dönem başı ve dönem sonu itibariyle defter değerinin mutabakatı;
  - a) Varlığın ediminde ve sonrasında defter değerine eklenen her bir harcama kalemi,
  - b) Kuruluş birleşmeleri çerçevesinde gerçekleşen elde etme işlemi neticesinde oluşan ilaveler,
  - c) Elden çıkarmalar,
  - d) Amortisman,
  - e) Dönem içinde muhasebeleştirilen değer düşüklüğü karşılıkları ile önceden ayrılmış olup cari dönemde iptal edilen değer düşüklüğü karşılıklarının tutarı,



f) Mali tabloların bir başka para biriminde ifade edilmesinden veya yurtdışındaki kuruluşun mali tablolarının, raporlayan kuruluşun mali tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesinden doğan net kur farkları,

g) Stoklara v sahibi tarafından kullanılan varlıklara yapılan dönüşümler ile bunlardan yapılan dönüşümler,

h) Diğer değişiklikler.

- Yatırım amaçlı varlığın gerçeğe uygun değeri. Bu değer güvenilir olarak belirlenmesinin mümkün olmadığı istisnai durumlarda şu hususlar da açıklanır;

a) Yatırım amaçlı varlığın niteliği,

b) Gerçeğe uygun değer güvenilir olarak tespit edilememe nedeni,

c) Mümkünse gerçeğe uygun değer gerçekleşme olasılığının en yüksek olduğu tahmin edilen aralıkları.

### **3.13.2. Karşılaştırma**

DMS 16 Yatırım amaçlı varlıklar ile TMS 40 Yatırım amaçlı gayrimenkuller standartları karşılaştırıldığında bütün usul ve esasların paralellik gösterdiği, standardın uygulanması açısından kamu ile özel sektör açısından temel bir fark olmadığı görülmüştür. Ancak bir noktada devlet muhasebe standardının, devletin sosyal hizmet sunmak amacıyla elinde bulunan konutların yatırım amaçlı varlık olmayacağını belirtmesi ve işlemin esas amacının dikkate alınarak bu gayrimenkullerin maddi duran varlık olarak değerlendirileceğini belirtmesi bir fark olarak görülmüştür.

### **3.14. Maddi Duran Varlıklar (DMS 17) – Maddi Duran Varlıklar (TMS 16)**

Bir kamu idaresi maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerinin belirlenmesi, amortisman tutarları ve değer düşüklüğü kayıpları ile ilgili olarak bu standardı uygular.

#### **3.14.1. Standardın Niteliği**

Tarımsal faaliyete ilişkin canlı varlıklar ile maden, petrol, doğalgaz ve benzeri kaynaklar bu standardın kapsamı dışındadır (DMS madde 4 – TMS madde 3).

Bazı varlıklar kültürel, tarihsel veya çevresel önemleri nedeniyle tarihi ve kültürel miras varlıkları olarak tanımlanır. Bu varlıkların muhasebeleştirilmesi zorunlu değildir. (DMS madde 6) Anıtlar, tarihi binalar, arkeolojik alanlar tarihi ve kültürel varlıklara örnek verilebilir. Bu varlıkların temel bazı özellikleri şunlardır (DMS madde 7);

- Mali değerlerinin salt piyasa rayicine göre tam olarak yansıtılması muhtemel değildir,
- Satış yoluyla elden çıkarılmaları yasal yükümlülüklerle yasaklanmış veya kısıtlanmıştır,
- Eşsizdir, ikame edilemez ve fiziksel durumları kötüleşse de değeri artabilir,
- Faydalı ömürleri tahmin edilemeyecek kadar uzun olabilir.

Tarihi ve kültürel miras varlıklarının kendi değerleri dışında gelir yaratması durumunda bu varlıklar maddi duran varlıklarla aynı esaslara göre muhasebeleştirilebilir. Bu varlıkları muhasebeleştirilen kuruluşların aşağıdaki hususları açıklaması gerekir (DMS madde 9);

- Kullanılan ölçüm esası,
- Kullanılan amortisman yöntemi,
- Brüt defter değeri,
- Dönem sonunda birikmiş amortisman tutarı,
- Dönem başı ve sonundaki defter değerinin mutabakatı,
- Gerekli görülen diğer hususlar.

Bir varlıktan gelecekte ekonomik yarar elde edilmesi muhtemel ise ve varlığın maliyeti veya gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak belirlenebiliyorsa, maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir (DMS madde 11 – TMS madde 7). Maddi duran varlıkların ilk elde etme veya inşa aşamasında oluşan ve sonradan ekleme, yenileme, bakım için katlanılan masraflar, varlığın maliyetini oluşturur ve bu maliyetler oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilirler (DMS madde 14 – TMS madde 10).

Yol şebekeleri, kanalizasyon sistemleri gibi altyapı varlıkları da maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir. Altyapı varlıklarının genel özellikleri şunlardır (DMS madde 15);

- Bir sistem veya şebekenin bir parçasıdır,
- Özel mahiyettedir ve alternatif kullanımları yoktur,
- Taşınmaz varlıklardır,
- Elden çıkarılmaları kısıtlanmış olabilir.

Maddi duran varlıklar güvenlik ve çevresel nedenlerle edinilebilir. Bir maddi duran varlığın kendisiyle ilişkili varlıkların gelecekte sağlayacakları ekonomik yarar veya hizmet sunumunu artırması nedeniyle maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir. Bir hastanenin yangın güvenliği düzenlemeleri yapması bu duruma örnek olarak verilebilir (DMS madde 16 – TMS madde 11).

Bir maddi duran varlığın işçilik, küçük parçalar ve sarf malzemelerini içeren günlük bakım maliyetleri oluştuğu tarihte gider olarak kaydedilir. Ancak kapsamlı bakımlar veya yenilemeler varlığın defter değerine eklenir. Ayrıştırılabilen önceki kapsamlı bakım maliyeti ve yenilenen kısmın eski parçaları varlığın defter değerinden düşülür (DMS madde 17 – TMS madde 12).

Maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bedelsiz veya nominal bedelle edinilen varlıkların ise gerçeğe uygun değeri maliyeti olarak kabul edilir (DMS madde 20,21 – TMS madde 15).

Maddi duran varlıkların maliyeti şunlardan oluşur (DMS madde 23 – TMS madde 16);

- İndirimler ve iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı,
- Varlığın kullanılacağı yere ve konuma getirilmesine ilişkin tüm maliyetler,
- Varlığın sökülmesi, taşınması ve yerleştirildiği alanın yenilenmesine ilişkin maliyetler,

Varlığa doğrudan atfedilebilen maliyetler şunlardır (DMS madde 24 – TMS madde 17);

- Maddi duran varlığın elde edilmesi veya inşasıyla doğrudan ilgili olarak çalışanlara sağlanan faydalar,
- Varlığın yerinin veya kullanılacağı alanın hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- Kurulum ve montaj maliyetleri,
- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri, eğer deneme sırasında üretilen örnekler satılabilirse, bunlardan elde edilen hasılat test maliyetlerinden düşülür.
- Mesleki ücretler.

Maddi duran varlığın maliyetine aşağıdakiler dahil edilmez,

- Yeni bir tesis açılmasının maliyeti,
- Yeni bir ürünün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler,
- Yeni bir yerde, yeni müşterilerle iş yapmak için, personel eğitim masrafları dahil, katlanılan maliyetler,
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.

Bir maddi duran varlığın, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli yere ve duruma getirilmesi dışındaki faaliyetler, varlığın defter değerine eklenmez, doğrudan gelir ve gider olarak muhasebeleştirilir. Bir inşaat alanının, inşaat başlayana kadar otopark olarak kullanılarak gelir elde edilmesi bu duruma örnek verilebilir (DMS madde 28 – TMS madde 21).

Bir varlığın üretimi sırasında normalin üzerindeki fire, işgücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dahil edilmez (DMS madde 29 – TMS madde 22).

Maddi duran varlığın maliyeti, nakit fiyatı veya nakit fiyatının eşdeğeridir. Bedelsiz elde edilmesi durumunda gerçeğe uygun değeri varlığın maliyeti olarak kaydedilir. Eğer

ödemeler ertelenmişse, nakit fiyatı ile toplam ödemeler arasındaki fark ödeme dönemi boyunca faiz olarak muhasebeleştirilir (DMS madde 30 – TMS madde 23).

Varlıkların takası durumunda elde edilen varlıklar, takas işleminin ticari bir mahiyeti yoksa ve güvenilir olarak belirlenebiliyorsa gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir. Edinilen varlığın gerçeğe uygun değeri tespit edilemiyorsa, karşılık olarak verilen varlığın defter değeri edinilen varlığın maliyeti olarak alınır (DMS madde 31 – TMS madde 24). Şu durumlarda takas işleminin ticari mahiyeti olduğu kabul edilir (DMS madde 32 – TMS madde 25);

- Alınan ve verilen varlığın nakit akışının ve gelir yaratma potansiyelinin farklı olması,
- Takas işleminden etkilenen faaliyet bölümünün değerinin bu işlem ile değişmesi,
- Takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerine göre yukarıdaki iki husus arasındaki farkın önemli olması.

Kamu idaresi muhasebe politikası olarak maliyet bedeli yöntemini veya yeniden değerlendirme yöntemini seçer ve maddi duran varlıklarının tamamına aynı yöntemi uygular (DMS madde 35 – TMS madde 29).

Maliyet bedeli yöntemine göre mali tablolarda, varlığın maliyetinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları indirildikten sonraki değeri gösterilir (DMS madde 36 – TMS madde 30).

Yeniden değerlendirme yöntemine göre, Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak belirlenebilen varlıklar, mali tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarı ile gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi sonucu bulunan tutarı ifade eder. Varlıkların özelliklerine göre gerçeğe uygun değerindeki değişim önemli veya önemsiz olabilir, bu durumda önemli değişiklikler olan varlığa sıkça örneğin yıllık olarak yeniden değerlendirme yapılması gerekirken, gerçeğe uygun değeri önemli değişiklikler göstermeyen varlıklara üç veya beş yıl gibi aralıklarla yeniden değerlendirme yapılabilir (DMS madde 37 – TMS madde 31).

Yeniden değerleme yapıldığında, birikmiş amortisman şu işlemlerden birisine tabi tutulur (DMS madde 42 – TMS madde 35);

- Varlığın brüt defter değerindeki değişiklikle orantılı olarak düzeltilir, böylece varlığın defter değeri yeniden değerleme tutarına eşit olur,
- Varlığın brüt defter değerinden indirilir, böylece net tutar yeniden değerleme sonrası değere eşit olur.

Bir maddi duran varlık sınıfı yeniden değerlendiğinde, o sınıftaki tüm maddi duran varlıklar eşzamanlı olarak yeniden değerlenir. Varlık sınıflarına şunlar örnek verilebilir (DMS madde 44 – TMS madde 37);

- Arazi,
- Faaliyet binaları,
- Yollar,
- Makineler,
- Enerji iletim ağları,
- Gemiler,
- Uçaklar,
- Motorlu taşıtlar,
- Mobilya ve demirbaşlar,
- Ofis gereçleri,
- Petrol sondaj kuleleri.

Eğer bir varlığın yeniden değerleme sonrası defter değeri artmışsa, bu artış özkaynak grubunda yeniden değerleme fonu adı altında toplanır. Ancak daha önce yeniden değerlemeden kaynaklanan bir azalış açık veya fazla olarak kaydedilmişse, bu kalemi kapatacak kısmı öncelikle gelir olarak kaydedilir (DMS madde 46 – TMS madde 39).

Eğer bir varlığın yeniden değerlendirme sonrası defter değeri azalmışsa, bu azalış açık ya da fazla olarak kaydedilir. Ancak bu azalış varlıkla ilgili her türlü fazlalık bakiyesi ölçüsünde, yeniden değerlendirme fazlası azaltılarak muhasebeleştirilir (DMS madde 47 – TMS madde 40).

Bir maddi duran varlık sınıfı içindeki çeşitli varlıklara ilişkin yeniden değerlendirme artış ve azalışları birbirine mahsup edilebilir, ancak farklı sınıflardaki varlıklar birbirleriyle mahsup edilmezler (DMS madde 48).

Maddi duran varlık kalemlerinin, toplam maliyetinin önemli bir kısmını oluşturan her bir parçası ( bir uçağın gövdesi ve motoru gibi) ayrı ayrı amortisman tabi tutulur (DMS madde 50). Amortisman giderleri başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece fazla ya da açıkta muhasebeleştirilir (DMS madde 54).

Bir varlığın amortisman tutarı, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Varlığın kullanılabilir olması, yönetimin amaçlarına uygun olan yer ve konuma getirilmesi ile amortisman ayrılmaya başlanılır. Varlık muhasebe kayıtlarından çıkarılana kadar amortisman ayrılmaya devam eder, bu nedenle varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında amortismanı durmaz. Ancak kullanıma göre amortisman ayrılıyorsa varlık kullanılmadığında amortisman gideri sıfır olabilir (DMS madde 61 – TMS madde 55).

Kamu idaresinin varlık yönetimi politikası gereği varlıkların belli süre sonra veya varlıktan sağlanan faydanın belli kısmının tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle varlığın faydalı ömrü ekonomik ömründen kısa olabilir. Varlığın faydalı ömrü şu faktörler dikkate alınarak belirlenir (DMS madde 62 – TMS madde 56);

- Varlığın beklenen kullanımı,
- Beklenen fiziksel aşınma ya da yıpranma,
- Üretimdeki, ürünlerdeki değişim ve gelişmelerden kaynaklanan teknik ya da ticari değer yitirme,
- İlgili kiralama işleminin sona ereceği tarihler gibi, varlığın kullanımındaki kısıtlamalar.

Arsa ve binalar birlikte elde edilse bile ayrı ayrı muhasebeleştirilirler. Arsaların faydalı ömrü sınırsız olduğundan (taş ocakları ve benzeri arsalar hariç) amortismanına tabi tutulmazlar. Binalar ise faydalı ömürleri olduğundan amortismanına tabidirler (DMS madde 64 – TMS madde 58).

Bir varlığın amortismanına tabi tutarını dağıtmak için, normal amortisman, azalan bakiyeler veya üretim miktarı yöntemlerinden birisi kullanılır. Normal amortisman yönteminde amortisman gideri varlığın faydalı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde amortisman gideri faydalı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen üretim ya da kullanım miktarı üzerinden amortisman gideri ayrılır. Seçilen yöntemin dönemler arasında tutarlı olarak sürdürülmesi gerekir ancak varlığın gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet sağlama potansiyeli her dönem dikkate alınır ve gerektiğinde ilgili standarda uygun olarak politika değişikliği yapılır (DMS madde 68 – TMS madde 62).

Bir maddi duran varlık elden çıkarıldığında veya kendisinden gelecekte ekonomik fayda ya da hizmet sunumu beklenmediği durumda kayıtlardan çıkarılır. Varlığın elden çıkarılmasından doğan nakit ile varlığın defter değeri arasındaki fark, mali durum tablolarında fazla veya açık olarak muhasebeleştirilir (DMS madde 73 – TMS madde 68). Varlığın elden çıkarılmasından doğan alacaklar ertelenmişse, alacağın nominal değeri ile muhasebeleştirilen nakit veya nakit eşdeğeri arasındaki fark faiz geliri olarak kaydedilir (DMS madde 77 – TMS madde 72).

Mali tablolarda her bir maddi duran varlık sınıfı için aşağıdaki açıklamalar yapılır (DMS madde 78 – TMS madde 73),

- Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları,
- Kullanılan amortisman yöntemleri,
- Faydalı ömürler ve kullanılan amortisman oranları,
- Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları ile birlikte birikmiş amortisman tutarı,
- Defter değerinin dönem başı ve sonundaki, aşağıdaki maddeleri gösteren mutabakatı;



- a) Edinimler,
- b) Elden çıkarmalar,
- c) Kurum ya da kuruluş birleşmeleri yoluyla edinilenler,
- d) Doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü karşılıkları,
- e) Azla ya da açıkta muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü karşılığı,
- f) Amortisman,
- g) Mali tabloların geçerli para biriminden mali tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinden doğan net kur farkları,
- h) Diğer değişiklikler.

Her bir maddi duran varlık sınıfı için mali tablolarda şu hususlar ayrıca açıklanır (DMS madde 79 – TMS madde 74);

- Yükümlülükler için teminat gösterilen maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile tutarları,
- Maddi duran varlığın inşası sırasında katlanılan ve defter değerine dahil edilen harcamaların tutarı,
- Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlı taahhütler,
- Değeri düşeni kaybolan veya elden çıkarılan varlık kalemleri için üçüncü şahıslar tarafından tazmin edilen ve fazla veya açıkta izlenen tutarlar.

Amortisman yöntemi ve faydalı ömürlerin belirlenmesi kamu idaresinin takdirindedir. Ancak mali tablo kullanıcılarının idarenin politikalarını bilmesinde fayda vardır. Bu nedenle aşağıdaki hususlar da açıklanır (DMS madde 80 – TMS madde 75);

- Dönem boyunca fazla, açık veya diğer varlıkların elde edilme maliyetlerinin bir parçası olarak muhasebeleştirilen amortisman tutarı,
- Dönem sonunda birikmiş amortisman tutarı.

Maddi duran varlıkların faydalı ömrü, kalıntı değeri, amortisman yöntemi ve taşınma, sökülme, restorasyonuna ilişkin maliyetleri ile ilgili tahminlerde değişiklik olabilir. Bu durumda cari döneme veya sonraki dönemlere etkisi olması beklenen muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin niteliği ve etkileri açıklanır (DMS madde 81 – TMS madde 76).

Maddi duran varlık kalemi sınıflarının yeniden değerlemeye tabi olması durumunda aşağıdaki hususlar açıklanır (DMS madde 82 – TMS madde 77);

- Yeniden değerlemenin yürürlük tarihi,
- Yeniden değerlemenin konusunda uzman kişi veya kuruluş tarafından yapıp yapılmadığı,
- Gerçeğe uygun değerlerin tespitinde uygulanan yöntemler ve önemli varsayımlar,
- Gerçeğe uygun değerlerin, aktif bir piyasada karşılıklı pazarlık ortamında belirlenmesi veya başka değerlendirme teknikleri kullanılmasına ilişkin açıklamalar,
- Yeniden değerlendirme artışı ve bunun bakiyesinin diğer özkaynak hissedarlarına veya ortaklarına dağıtılmasına ilişkin kısıtlamalar,
- O sınıfta yer alan maddi duran varlık kalemlerinin tüm yeniden değerlendirme fazlalarının toplamı,
- O sınıfta yer alan maddi duran varlık kalemlerinin tüm yeniden değerlendirme açıklarının toplamı

Mali tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarını karşılaması açısından kamu idaresinin şu hususları açıklaması teşvik edilir (DMS madde 84 – TMS madde 79);

- Geçici olarak atıl durumda tutulan varlıkların defter değeri,
- Halen kullanımda olan tamamen itfa olmuş varlıkların brüt defter değeri,
- Aktif kullanımdan çekilen ve satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış maddi duran varlıkların defter değeri,

- Maliyet bedeli kullanılıyorsa, defter değerinden önemli ölçüde farklı olması durumunda, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri.

### **3.14.2. Karşılaştırma**

DMS 17 Maddi duran varlıklar ile TMS 16 Maddi duran varlıklar standartları karşılaştırıldığında bütün esas ve usullerin paralellik gösterdiği, standardın uygulanması açısından kamu ile özel sektör açısından bir farklılık bulunmadığı görülmüştür. Ancak devletin elinde bulunan tarihi ve kültürel miras varlıklarının kendi değerleri dışında nakit getiri sağlasa bile maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi zorunlu tutulmamıştır. Yol şebekeleri, kanalizasyon sistemleri gibi altyapı varlıklarının ise devlet muhasebe standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilmeleri gerekmektedir. Bu iki konu DMS 17 ile TMS 16 arasında bir farklılık olarak tespit edilmiştir.

## BÖLÜM IV. SONUÇ

Muhasebe, işletmelerin varlıklarının ve kaynaklarının oluşumunu, bunların kullanılma biçimini, işletmelerin yaptığı işlemler sonucunda bu varlıklardaki ve kaynaklardaki değişimleri, işletmelerin mali durumlarını açıklayacak bilgileri sağlayan ve bu bilgileri ilgili kişi ve kurumlara ileten bir bilgi sistemidir. Muhasebe sadece kar amacı ile kurulan işletmelerle ilgili değil, kar amacı gütmeyen yani topluma fayda için hizmet veren tüm kuruluşlar için de geçerlidir.

Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği verilerini daha önce sadece kısıtlı bir çevre kullanırken, zaman içerisinde yaşanan gelişmeler neticesinde bugün bir kuruluşun mali tabloları dünyanın her yerinden takip edilebilmektedir. Ülkeler arasında yatırım fırsatları doğmakta ve yatırımcılar anlayabildikleri, güvenilir ve karşılaştırılabilir mali tablolar görmek ihtiyacı hissetmektedirler.

Uluslararası kuruluşların arayışları sonucunda muhasebe sistemlerini standartlaştırma çalışmaları yapılmış ve bugün dünya üzerinde büyük oranda uygulama birliği sağlanmış durumdadır. Türkiye’de de muhasebe standartlarıyla ilgili gerekli düzenlemeler yapılmış ve uygulanmasına geçilmiştir.

Özel sektörün yanı sıra kamu sektörünün de ekonomi içerisindeki payı ve kamuoyuna karşı şeffaflık politikası gereği bilgi verme sorumluluğunu yerine getirebilmesi için kamu sektörü muhasebe standartları geliştirilmiştir.

Çalışmamızda kamu sektörü için yayınlanan standartlar tek tek incelenmiş ve genel esas ve usuller bakımından özel sektör standartlarıyla arasında önemli bir farklılık görülmemiştir. Kamu sektörünün kar amacı gütmeyen de faaliyet gösterebileceği, özel sektörün ise varlık amacının kar etmek olduğu düşünüldüğünde uygulamada bazı farklılıklar ortaya çıkabilecek olsa dahi muhasebe ilke ve esasları açısından bütün standartlar mali tablo kullanıcılarına, kuruluşların ekonomik faaliyetleriyle ilgili gerçeği yansıtan, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir mali raporlamalar yapılmasını sağlamayı amaçlamaktadır.

İncelediğimiz 14 standart içinde 5 standardın küçük farklılıklar gösterdiği tespit edilmiştir. Bunlar; Mali Tabloların Sunulması, Stoklar, Nakit Akış Tabloları, Yatırım Amaçlı Varlıklar ve Maddi Duran Varlıklar standartlarıdır. Bu farklılıklar standartların

uygulanmasında çok değişik sapmalar yaratmayacaktır. Zaman içerisinde yapılacak çalışmalar ile Devlet Muhasebesi Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları arasında tam uyum sağlanacaktır.

Ayrıca Devlet Muhasebesi Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları arasında aynı anlama gelse de farklı ifadeler göze çarpmaktadır. Örneğin; DMS “mali tablolar” ifadesini kullanırken TMS “finansal tablolar” ifadesini kullanmaktadır. Aynı şekilde, DMS “fazla-açık”, TMS “kar-zarar” ifadelerini kullanmaktadır. Buna benzer başka ifade farklılıkları da bulunmaktadır. Bu farklılıkların bir nedeni de standartlarla ilgili çalışmaların farklı kurullar tarafından yürütülmesidir. Tek çatı altında toplanarak hazırlanması standartları daha uyumlu hale getirecektir.

Değinilmesi gereken bir nokta da hesap planıdır. Mevcut tek düzen hesap planında standartların uygulanabilmesi açısından bazı eksiklikler mevcuttur. Standartlarla uyumlu bir hesap oluşturulduğunda uygulama bütünlüğü açısından fayda sağlayacaktır.

Muhasebe standartlarının getirdiği yenilikler ve muhasebe alanındaki diğer değişimler hiç şüphe yok ki hem özel sektörün hem de kamu sektörünün önemli çabalarıyla hayata geçirilebilir. Ülkemizdeki muhasebe kültürü ve bilgi birikimi bunu başarmaya yetecek düzeydedir.

Sonuç olarak, hem kamu kuruluşlarının hem de özel sektör işletmelerinin, uluslararası gelişmeleri yakalaması ve mali raporlamalarını evrensel ilkelere uyumlu olarak sunması çağımızın kaçınılmaz bir gereğidir. Bu alanda yürütülecek çalışmalardan sağlanacak fayda, yapılacak fedakarlıklara değecek önemdedir.

## KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Nalan ve Nejat TENKER. Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Ankara, 2007.

COŞAN, Hikmet. Devlet Muhasebesi, Ankara 1980

ÇALIŞ, Ercan. Devlet Muhasebesi Kayıt Yöntemleri, Analiz Cilt:5 Yıl:14 Sayı:14 Ekim 2005.

DİŞLİ, Mustafa, Mehmet İPEK, Binali AYDIN, Merkezi Yönetim Muhasebesi, Mayıs 2007, s.15.

Devlet Planlama Teşkilatı, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, (Ankara: 2000), s. 28.

Devlet Muhasebe Standartları Kurulu, [www.muhasabat.gov.tr](http://www.muhasabat.gov.tr)

European System of Accounts (ESA95), <http://forum.europa.eu.int>

GÜNGÖR, A.Azmi. Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi, Ankara 1981.

GÜLER, Selim Mahmut ve Miraç GÜLÇÜÇEK. Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi, Uzman Bakış Dergisi, Sayı:1, 2010.

Government Finance Statistics Manual 2001, [www.imf.org](http://www.imf.org)

Handbook of International Public Sector Accounting Standards, [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

<http://www.ifac.org/PublicSector>

KARAARSLAN, Erkan. Devlet Muhasebesi Olgusu Ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları, 2005, Ankara, s.21.

KARAARSLAN, Erkan. Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı:15, 2002.

KARAARSLAN, Erkan. Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni, Sayıştay Dergisi, Sayı: 54, Temmuz-Eylül 2004.

KARABAYIR, Mehmet Emin ve Emrah ERTUGAY. Finansal Raporlama Standartlarının Dünü ve Bugünü, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi : 65.

KERİMOĞLU, Baki. Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları, Mali Kılavuz Dergisi, no.17, Temmuz 2002.

Muhasebat Genel Müdürlüğü. Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına, Ankara 2002.

OKSAY Suna ve Onur ACAR. “Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri”, Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları, Yayın No:3, Aralık 2005.

ÖZ, Emre Ahmet. Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi, Ankara, 2008.

Resmi Gazete, rega.basbakanlik.gov.tr

SEVİLENGÜL, Orhan. Genel Muhasebe, Ankara, 2003.

ŞAHİN, İzzet. Devlet Muhasebesi Ders Notları, Bolu 1982.

TÜRKOT, Mustafa. Yaklaşım Dergisi, Nisan 2005, Sayı: 148.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, www.tmsk.org.tr

TOPAKKAYA, Ali. Devlet Muhasebesi Standartları Alanında Yapılan Çalışmalar, Devlet Muhasebe Uzmanları Derneği, <http://www.demud.org>.

UNUR, Kamil. - Orhan İÇÖZ, Turizm Uydu Hesapları, İzmir 2004, s.308

YILMAZ, Fatih. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Uygulamalarla Karşılaştırılması, İstanbul, 1994.

YALKIN, Koç Yüksel. TMSK ve Ulusal standartların geliştirilmesi, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi cilt 50 sayı 1, 1995.

YALKIN, Koç Yüksel ve diğerleri, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 76, 2006.

YANIK, Serap Sebahat. Türkiye’deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Yeni Devlet Muhasebe Sisteminin Oluşturulması, Ankara 2000.

YANIK, Serap Sebahat. Türkiye’deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Devlet Muhasebe Sistemi Önerisi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 59, 2002.

## EKLER

### EK 1

#### Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri (I Sayılı Cetvel)

1	TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ	26	SAHİL GÜVENLİK KOMUTANLIĞI
2	CUMHURBAŞKANLIĞI	27	EMNİYET GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
3	BAŞBAKANLIK	28	DİYANET İŞLERİ BAŞKANLIĞI
4	ANAYASA MAHKEMESİ	29	DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI MÜSTEŞARLIĞI
5	YARGITAY	30	HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI
6	DANIŞTAY	31	DIŞ TİCARET MÜSTEŞARLIĞI
7	SAYIŞTAY	32	GÜMRÜK MÜSTEŞARLIĞI
8	ADALET BAKANLIĞI	33	DENİZCİLİK MÜSTEŞARLIĞI
9	MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI	34	AVRUPA BİRLİĞİ GENEL SEKRETERLİĞİ
10	İÇİŞLERİ BAKANLIĞI	35	BAŞBAKANLIK YÜKSEK DENETLEME KURULU
11	DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI	36	DEVLET PERSONEL BAŞKANLIĞI
12	MALİYE BAKANLIĞI	37	ÖZÜRLÜLER İDARESİ BAŞKANLIĞI
13	MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI	38	TÜRKİYE İSTATİSTİK KURUMU
14	BAYINDIRLIK VE İSKAN BAKANLIĞI	39	GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
15	SAĞLIK BAKANLIĞI	40	DEVLET SU İŞLERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
16	ULAŞTIRMA BAKANLIĞI	41	KARAYOLLARI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
17	TARIM VE KÖYİŞLERİ BAKANLIĞI	42	TAPU VE KADASTRO GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
18	ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI	43	DEVLET METEOROLOJİ İŞLERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
19	SANAYİ VE TİCARET BAKANLIĞI	44	TARIM REFORMU GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
20	ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI	45	PETROL İŞLERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
21	KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI	46	BASIN-YAYIN VE ENFORMASYON GN. MD.
22	ÇEVRE VE ORMAN BAKANLIĞI	47	SOSYAL YARDIMLAŞMA VE DAYANIŞMA GENEL MD.
23	MİLLİ GÜVENLİK KURULU GENEL SEKRETERLİĞİ	48	SOSYAL HİZMETLER VE ÇOCUK ESİRGEME GENEL MD.
24	MİLLİ İSTİHBARAT TEŞKİLATI MÜSTEŞARLIĞI	49	AİLE VE SOSYAL ARAŞTIRMALAR GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
25	JANDARMA GENEL KOMUTANLIĞI	50	KADININ STATÜSÜ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ



**EK 2**

**Özel Bütçeli İdareler (II Sayılı Cetvel)**

A YÜKSEK ÖĞRETİM KURULU, ÜNİVERSİTELER VE YÜKSEK TEKNOLOJİ  
ENSTİTÜLERİ

B ÖZEL BÜTÇELİ DİĞER İDARELER

### **EK 3**

#### **Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar (III Sayılı Cetvel)**

RADYO VE TELEVİZYON ÜST KURULU

TELEKOMÜNİKASYON KURUMU

SERMAYE PİYASASI KURULU

BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU

ENERJİ PİYASASI DÜZENLEME KURUMU

KAMU İHALE KURUMU

REKABET KURUMU

TÜTÜN, TÜTÜN MAMÜLLERİ VE ALKOLLÜ İÇKİLER PİYASASI DÜZENLEME  
KURUMU

**EK 4**

**Sosyal Güvenlik Kurumları (IV Sayılı Cetvel)**

SOSYAL GÜVENLİK KURUMU

TÜRKİYE İŞ KURUMU GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

## **Ek 5**

### **Genel yönetim muhasebesi çerçeve hesap planı;**

#### **Aktif Hesaplar**

##### **1 Dönen Varlıklar**

##### **10 Hazır Değerler**

100 Kasa Hesabı

101 Alınan Çekler Hesabı

102 Banka Hesabı

103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)

104 Proje Özel Hesabı

105 Döviz Hesabı

106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)

107 Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı

108 Diğer Hazır Değerler Hesabı

109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı

##### **11 Menkul Kıymet ve Varlıklar**

110 Hisse Senetleri Hesabı

111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı

112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonolar Hesabı

117 Menkul Varlıklar Hesabı

118 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı

## **12 Faaliyet Alacakları**

120 Gelirlerden Alacaklar/Alicılar Hesabı

121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı

122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı

127 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı

128 Şüpheli Alacaklar Hesabı

129 Şüpheli Alacaklar Karşılığı Hesabı (-)

## **13 Kurum Alacakları**

130 Dış Borcun İkrasından Doğan Alacaklar Hesabı

131 Para Piyasası Nakit İşlemleri Alacakları Hesabı

132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabı

138 Takipteki Kurum Alacakları Karşılığı Hesabı (-)

139 Diğer Kurum Alacakları Hesabı

## **14 Diğer Alacaklar**

140 Kişilerden Alacaklar Hesabı

## **15 Stoklar**

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı

151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı

152 Mamuller Hesabı

153 Ticari Mallar Hesabı

157 Diğer Stoklar Hesabı

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)

## **16 Ön Ödemeler**

160 İş Avans ve Kredileri Hesabı

161 Personel Avansları Hesabı

162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı

164 Akreditifler Hesabı

165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı

166 Proje Özel Hesabından Verilen Avans ve Akreditifler Hesabı

167 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans ve Akreditifleri Hesabı

## **17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri**

170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı

## **18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları**

180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı

181 Gelir Tahakkukları Hesabı

## **19 Diğer Dönen Varlıklar**

190 Devreden Katma Değer Vergisi Hesabı

191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı

194 Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı

197 Sayım Noksanları Hesabı

198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Hesabı

## **2 Duran Varlıklar**

### **21 Menkul Kıymet ve Varlıklar**

217 Menkul Varlıklar Hesabı

218 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı

### **22 Faaliyet Alacakları**

220 Gelirlerden Alacaklar /Alıcılar Hesabı

222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

227 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı

### **23 Kurum Alacakları**

230 Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesabı

232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

239 Diğer Kurum Alacakları Hesabı

### **24 Mali Duran Varlıklar**

240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

248 Diğer Mali Duran Varlıklar Hesabı

## **25 Maddi Duran Varlıklar**

250 Arazi ve Arsalar Hesabı

251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı

252 Binalar Hesabı

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı

254 Taşıtlar Hesabı

255 Demirbaşlar Hesabı

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı

257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı

259 Yatırım Avansları Hesabı

## **26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

260 Haklar Hesabı

263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı

264 Özel Maliyetler Hesabı

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı

268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

## **27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar**

271 Arama Giderleri Hesabı



277 Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Hesabı

278 Birikmiş Tükenme Payları Hesabı (-)

### **28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları**

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı

281 Gelir Tahakkukları Hesabı

### **29 Diğer Duran Varlıklar**

293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar Hesabı

294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı

297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesabı

299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

### **Pasif Hesaplar**

#### **3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar**

#### **30 Kısa Vadeli İç Mali Borçlar**

300 Banka Kredileri Hesabı

302 Para Piyasası Nakit İşlemleri Borçları Hesabı

303 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı

304 Cari Yılda Ödenecek Tahviller Hesabı

305 Bonolar Hesabı

306 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler Hesabı

309 Kısa Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı

### **31 Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar**

310 Cari Yılda Ödenecek Dış Mali Borçlar Hesabı

### **32 Faaliyet Borçları**

320 Bütçe Emanetleri Hesabı

322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı

329 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

### **33 Emanet Yabancı Kaynaklar**

330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

332 Okul Pansiyonları Hesabı

333 Emanetler Hesabı

337 Mutemetlikler Cari Hesabı

338 Konsolosluk Cari Hesabı

339 Risk Hesabı

### **34 Alınan Avanslar**

340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

349 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

### **35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri**

350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Hesabı

### **36 Ödenecek Diğer Yükümlülükler**

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı

361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı

362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı

363 Kamu İdareleri Payları Hesabı

368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı

### **37 Borç ve Gider Karşılıkları**

372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı

### **38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları**

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı

381 Gider Tahakkukları Hesabı

### **39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar**

391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabı

397 Sayım Fazlaları Hesabı

399 Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı

### **4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar**

#### **40 Uzun Vadeli İç Mali Borçlar**

400 Banka Kredileri Hesabı

403 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı

404 Tahviller Hesabı

407 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler Hesabı

409 Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı

**41 Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar**

410 Dış Mali Borçlar Hesabı

**42 Faaliyet Borçları**

429 Diğer Faaliyet Borçları Hesabı

**43 Diğer Borçlar**

430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı

439 Diğer eşitli Borçlar Hesabı

**44 Alınan Avanslar**

440 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

449 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

**47 Borç ve Gider Karşılıkları**

472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı

479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı

**48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları**

480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı

481 Gider Tahakkukları Hesabı

**49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar**

499 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı

## **5 Öz Kaynaklar**

### **50 Net Değer**

500 Net Değer / Sermaye Hesabı

### **51 Değer Hareketleri**

510 Nakit Hareketleri Hesabı

511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı

512 Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı

513 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı

519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı

### **52 Yeniden Değerleme Farkları**

522 Yeniden Değerleme Farkları Hesabı

### **54 Yedekler**

540 Yasal Yedekler Hesabı

541 Statü Yedekleri Hesabı

542 Olağanüstü Yedekler Hesabı

548 Diğer Yedekler Hesabı

549 Özel Fonlar Hesabı

### **57 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları**

570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı

## **58 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları**

580 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (-)

## **59 Dönem Faaliyet Sonuçları**

590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı

591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı (-)

## **6 Faaliyet Hesapları**

### **60 Gelir Hesapları**

600 Gelirler Hesabı

### **61 İndirim, İade ve İskonto Hesapları**

610 İndirim, İade ve İskontolar Hesabı

### **63 Gider Hesapları**

630 Giderler Hesabı

### **69 Faaliyet Sonuçları**

690 Faaliyet Sonuçları Hesabı

## **7 Maliyet Hesapları**

## **8 Bütçe Hesapları**

### **80 Bütçe Gelir Hesapları**

800 Bütçe Gelirleri Hesabı

805 Gelir Yansıtma Hesabı

### **1 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları**

810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı

### **83 Bütçe Gider Hesapları**

830 Bütçe Giderleri Hesabı

833 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı

834 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı

835 Gider Yansıtma Hesabı

### **89 Bütçe Uygulama Sonuçları**

895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı

### **9 Nazım Hesaplar**

### **90 Ödenek Hesapları**

900 Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı

901 Bütçe Ödenekleri Hesabı

902 Bütçe Ödenek Hareketleri Hesabı

903 Kullanılacak Ödenekler Hesabı

904 Ödenekler Hesabı

905 Ödenekli Giderler Hesabı

906 Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabı

907 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı

### **91 Nakit Dışı Teminat ve Kişilere Ait Menkul Kıymet Hesapları**

910 Teminat Mektupları Hesabı

911 Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı

912 Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı

913 Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı

### **92 Taahhüt Hesapları**

920 Gider Taahhütleri Hesabı

921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı

### **93 Verilen Garanti Hesapları**

930 Verilen Garantiler Hesabı

931 Verilen Garantiler Karşılığı Hesabı



**EK 6****Örnek Malî Tablo Yapısı****Kamu İdaresi – 31 Aralık 200(t) tarihi itibarıyla Bilânço (1.000)**

	200(t)	200(t)	200(t-1)	200(t-1)
<b>VARLIKLAR</b>				
<b>Dönen varlıklar</b>				
Nakit ve nakit benzeri varlıklar	X		X	
Alacaklar	X		X	
Stoklar	X		X	
Ön ödemeler	X		X	
Diğer Dönen Varlıklar	X		X	
<i>Toplam</i>		X		X
<b>Duran varlıklar</b>				
Alacaklar	X		X	
Malî duran varlıklar	X		X	
Maddi duran varlıklar	X		X	
Maddi olmayan duran varlıklar	X		X	
Diğer duran varlıklar	X		X	
<i>Toplam</i>		X		X
<b>Toplam varlıklar</b>		X		X
<b>YÜKÜMLÜLÜKLER</b>				
<b>Kısa vadeli yabancı kaynaklar</b>				
Borçlar	X		X	
Karşılıklar	X		X	
Çalışanların sosyal güvenceleri	X		X	
Emekli maaşları için ayrılan fonlar	X		X	
<i>Toplam</i>		X		X
<b>Uzun vadeli yabancı kaynaklar</b>				
Borçlar	X		X	

Karşılıklar	X		X	
Çalışanların sosyal güvencesi	X		X	
Emekli maaşları için ayrılan fonlar	X		X	
<i>Toplam</i>		X		X
<b>Toplam yükümlülükler</b>		X		X
<b>Net varlıklar</b>		X		X
<b>NET VARLIKLAR/ÖZKAYNAK</b>				
Net değer	X		X	
Yedekler	X		X	
Birikmiş olumlu/olumsuz fark	X		X	
<b>Toplam net varlıklar/özkaynak</b>		X		X

**EK 7****Örnek Faaliyet Sonuçları Tablosu ( Fonksiyona Göre)****31 Aralık 200(t) Tarihinde Sona Eren Malî Yıl İçin Faaliyet Sonuçları Tablosu  
(1.000)****(Gelirlerin Ekonomik ve Giderlerin Fonksiyona Göre Sınıflandırılmasının  
Açıklanması)**

	<b>200(t)</b>	<b>200(t-1)</b>
<b>Faaliyet gelirleri</b>		
Vergiler	<b>X</b>	<b>X</b>
Sosyal katkılar	<b>X</b>	<b>X</b>
Yardım ve bağışlar	<b>X</b>	<b>X</b>
Diğer gelirler	<b>X</b>	<b>X</b>
Diğer kamu idarelerinden sağlanan gelirler	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Toplam faaliyet gelirleri</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Faaliyet giderleri</b>		
Genel kamu hizmetleri	<b>X</b>	<b>X</b>
Savunma	<b>X</b>	<b>X</b>
Kamu düzeni ve güvenliği	<b>X</b>	<b>X</b>
Eğitim	<b>X</b>	<b>X</b>
Sağlık	<b>X</b>	<b>X</b>
Sosyal koruma	<b>X</b>	<b>X</b>
İskân ve sosyal tesisler	<b>X</b>	<b>X</b>
Eğlence, kültür ve din	<b>X</b>	<b>X</b>
Ekonomik işler	<b>X</b>	<b>X</b>
Çevre koruması	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Toplam faaliyet giderleri</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>Döneme ilişkin net olumlu/olumsuz faaliyet farkı</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**EK 8****Örnek Faaliyet Sonuçları Tablosu ( Niteliğe Göre)****Kamu İdaresi – 31 Aralık 200(t) Tarihinde Sona Eren Malî Yıl İçin Faaliyet Sonuçları Tablosu (1.000)****(Giderlerin Niteliğe Göre Sınıflandırılmasının Açıklanması)**

	<b>200(t)</b>	<b>200(t-1)</b>
<b>Faaliyet gelirleri</b>		
Vergiler	<b>X</b>	<b>X</b>
Sosyal katkılar	<b>X</b>	<b>X</b>
Yardım ve bağışlar	<b>X</b>	<b>X</b>
Diğer gelirler	<b>X</b>	<b>X</b>
Diğer kamu idarelerinden sağlanan gelirler	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Toplam faaliyet gelirleri</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Faaliyet giderleri</b>		
Çalışanların tazminatları	<b>X</b>	<b>X</b>
Mal ve hizmetlerin kullanımı	<b>X</b>	<b>X</b>
Sabit sermayenin tüketimi	<b>X</b>	<b>X</b>
Faiz giderleri	<b>X</b>	<b>X</b>
Malî yardımlar	<b>X</b>	<b>X</b>
Bağışlar	<b>X</b>	<b>X</b>
Sosyal yardımlar	<b>X</b>	<b>X</b>
Diğer faaliyet giderleri	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Toplam faaliyet giderleri</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>Döneme ilişkin net olumlu/olumsuz faaliyet farkı</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**EK 9****Örnek Net Varlıklar/Özkaynak Değişim Tablosu****Kamu İdaresi – 31 Aralık 200(t) Tarihinde Sona Eren Yıl İçin Net Varlıklar/Özkaynak Değişim Tablosu (1.000)**

	<b>Net Değer</b>	<b>Yeniden değerlendirme yedeği</b>	<b>Kur farkı yedekleri</b>	<b>Birikmiş fark (+/-)</b>	<b>Toplam</b>
31 Aralık 200(t-2) tarihindeki bakiye	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>(X)</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Muhasebe politikalarındaki değişiklikler	<b>(X)</b>			<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
Yeniden belirtilen bakiye	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Varlıkların yeniden değerlemesinden elde edilen olumlu fark		<b>X</b>			<b>X</b>
Yatırımların yeniden değerlemesinden kaynaklanan olumsuz fark		<b>(X)</b>			<b>(X)</b>
Para biriminin çevrilmesinden doğan kur farkları			<b>(X)</b>		<b>(X)</b>
Malî performans tablosunda muhasebeleştirilmeyen net farklar (+/-)		<b>X</b>	<b>(X)</b>		<b>X</b>
Döneme ait net olumlu fark				<b>X</b>	<b>X</b>
31 Aralık 200(t-1) tarihindeki bakiye	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>(X)</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan olumsuz fark		<b>(X)</b>			<b>(X)</b>

Yatırımların yeniden değerlemesinden kaynaklanan olumlu fark		<b>X</b>			<b>X</b>
Para biriminin çevrilmesinden doğan kur farkları			<b>(X)</b>		<b>X</b>
Malî performans tablosunda muhasebeleştirilmeyen net farklar (+/-)		<b>(X)</b>	<b>(X)</b>		<b>(X)</b>
Döneme ait net olumsuz fark				<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
31 Aralık 200(t) tarihindeki bakiye	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>(X)</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**EK 10**

**Örnek Mali Varlık/ Yükümlülük Değişim Tablosu**

**Kamu İdaresi – 31 Aralık 200(t) Tarihinde Sona Eren Yıl İçin Malî Varlık/Yükümlülük Değişim Tablosu (1.000)**

	200(t)			200(t-1)		
	Dön. Başı Değer	Dön. Sonu	Değişim	Dön. Başı Değer	Dön. Sonu	Değişim
<b>Malî varlığın türü</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>%</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>%</b>
<b>A-Malî varlık toplamı</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>%</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>%</b>
<b>Malî yükümlülüğün türü</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>%</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>%</b>
<b>B-Malî yükümlülük toplamı</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>%</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>%</b>
<b>Net Malî Değer (A-B)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>%</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>%</b>

**EK 11****Örnek Nakit Akış Tablosu****Kamu İdaresi–31 Aralık 200(t) tarihi itibarıyla Konsolide Nakit Akış Tablosu (1.000)**

	200(t)	200(t-1)
<b>ESAS FAALİYETLERDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI</b>		
<i><b>Nakit Girişleri</b></i>		
Vergiler	X	X
Teşebbüs ve mülkiyet gelirleri	X	X
Alınan bağış ve yardımlar	X	X
Faiz gelirleri	X	X
Diğer nakit girişleri	X	X
<i><b>Nakit Çıkışları</b></i>		
Personel giderleri	(X)	(X)
Sağlık ve sosyal güvenlik giderleri	(X)	(X)
Mal ve hizmet alım giderleri	(X)	(X)
Faiz giderleri	(X)	(X)
Diğer nakit çıkışları	(X)	(X)
<b>Esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışları</b>	X	X
<b>YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI</b>		
<i><b>Nakit Girişleri</b></i>		
Tesis ve ekipmanların satışından kaynaklanan nakit girişleri	X	X
Menkul kıymet satışından kaynaklanan nakit girişleri	X	X
Diğer yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişleri	X	X
<i><b>Nakit Çıkışları</b></i>		
Tesis ve ekipman alımına yönelik nakit çıkışları	(X)	(X)
Menkul kıymet alımına yönelik nakit çıkışları	(X)	(X)
Diğer yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışları	(X)	(X)
<b>Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışları</b>	X	X



**FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI**

***Nakit Girişleri***

Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri	X	X
Diğer finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişleri	X	X

***Nakit Çıkışları***

Alınan borçların geri ödenmesinden kaynaklanan nakit çıkışları	(X)	(X)
Dağıtılan temettülerden kaynaklanan nakit çıkışları	(X)	(X)
Diğer finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışları	(X)	(X)

**Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışları** X X

**Nakit ve nakit ve nakit benzeri varlıklardaki net artış/azalma** X X

**Dönem başındaki nakit ve nakit benzeri varlıklar** X X

**Dönem sonundaki nakit ve nakit benzeri varlıklar** X X