

KAMU SEKTÖRÜ ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI (IPSAS)

- ✓ **Standartlar (Açıklamalı)**
- ✓ **Türkiye Uygulaması**
- ✓ **Örnek Çözümler**

Ahmet ARSLAN
CPA, SMMM, Muhasebat Başkontrolörü

TÜRMOB YAYINLARI- 423
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2012 - 2

TÜRMOB Adına Sahibi
Nail SANLI

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

Tuncay TEKYILDIZ

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Yayıncı Sertifika No:10423

Baskı

Fersa Matbaacılık Paz.San.Tic.Ltd.Şti.

Ostim 36. Sk. No:5/C-D Yenimahalle/ANKARA

Tel: (0.312) 386 17 00 (pbx)

Baskı Tarihi

13 Şubat 2012

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Bilginin büyük öneme sahip olduğu bir çağı yaşıyoruz. Bu çağda tek başına bilgiye sahip olmakta yetmiyor. Elde edilen bilginin raporlanması ve amaca uygun olarak kullanılması da ayrı bir öneme sahip. Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleği güncel bilgiye ve bu bilginin bir sonucu olarak üretilen raporlara dayanmaktadır.

Meslek mensuplarımızın teknik muhasebe bilgisine sahip olmanın yanında; gerektiğinde işletme danışmanı, finansal analist, iletişimci, müzakereci ve yönetici olmalarını sağlayan becerilerde gerekmektedir. Mesleki değerler, etik kurallar, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki anlamda sağlam bir duruş meslek mensuplarının önemli özelliklerindedir. Mensuplarının, mesleklerini yerine getirirken gerekli donanıma sahip olmalarını sağlamak ise meslek örgütünün temel görevidir.

TÜRMOB olarak bugüne kadar meslektaşlarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye kolay erişmelerini sağlamak için bir çok çalışma yürüttük ve yürütmeye devam edeceğiz.

Bu çalışmalarımızdan en önemlilerinden biri de yayın faaliyetleridir. Yayımlarımızın bir parçası olan **Sirküler Rapor** kitaplarımız bir plan doğrultusunda hazırlanarak, sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağıma inandığımız 2012-2 Seri Numaralı bu kitabı; CPA, SMMM, Muhasebat Başkontrolörü Ahmet ARSLAN tarafından hazırlanan “**Kamu Sektörü Uluslararası Muhasebe Standartları (IPSAS)**” isimli eser oluşturuyor.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Yücel AKDEMİR
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
--------------------	----------

I. BÖLÜM

IPSAS ve IPSAS KARŞISINDA MEVCUT KAMU MUHASEBE SİSTEMİMİZ

1. IPSAS'nın Niteliği ve Türkiye'de Mevcut Durum	3
2. Mevcut Kamu Muhasebe Sistemimiz	14
3. IPSAS'ın IFRS'den Farklı Yönleri	15
4. IPSAS'a Göre Düzenlenmesi Gereken Finansal Tablolar ve Özellikleri	16

II. BÖLÜM

ÖZELLİKLİ BAZI IPSAS STANDARTLARI

IPSAS 1 (DMS 1) MALİ RAPORLARIN SUNULMASI	18
Mali Durum Tablosu (Bilanço) Formatı	36
Gelirlerin Ekonomik ve Giderlerin Fonksiyona Göre Sınıflandırılmasının Açıklanması Esasına Dayalı Faaliyet Sonuçları Tablosu Formatı	38
Giderlerin Niteliğe Göre Sınıflandırılmasının Açıklanması Esasına Dayalı Faaliyet Sonuçları Tablosu	39
IPSAS 2 (DMS 2) NAKİT AKIM TABLOSU	41
Örnek Nakit Akım Tablosu	49

IPSAS 3 (DMS 3) MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR	51
IPSAS 5 (DMS 5) BORÇLANMA MALİYETLERİ	68
Aktifleştirilebilecek Borçlanma Maliyetlerinin Hesaplanması (Örnek Çözümler)	71
IPSAS 6 (DMS-6) KONSOLİDE VE BİREYSEL MALİ TABLOLAR	76
IPSAS 9 (DMS 9) BEDEL KARŞILIĞINDA YAPILAN FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN GELİRLER	91
IPSAS 11- İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ	99
Örnek Hesaplama ve Muhasebeleştirmeler	109
IPSAS 12 (DMS 12) STOKLAR	120
IPSAS 13 (DMS 13) KİRALAMALAR	132
Örnek Hesaplama ve Muhasebeleştirmeler	141
IPSAS 14 (DMS 14) BİLANÇO TARİHİNDEN SONRA GERÇEKLEŞEN OLAYLAR	146
IPSAS 16 (DMS 16) YATIRIM AMAÇLI VARLIKLAR	155
IPSAS 17 (DMS 17) MADDİ DURAN VARLIKLAR	178

IPSAS 19 (DMS 19) KARŞILIKLAR, KOŞULLU YÜKÜMLÜLÜKLER VE KOŞULLU VARLIKLAR	208
IPSAS 22 GENEL DEVLET SEKTÖRÜ HAKKINDA MALİ BİLGİLERİN AÇIKLANMASI	213
IPSAS 23 BEDEL HARİCİ İŞLEMLERDEN DOĞAN GELİRLER (VERGİLER VE TRANSFERLER)	220
IPSAS 24 MALİ TABLOLARDA BÜTÇE BİLGİLERİNİN SUNUMU	226
IPSAS 31 (DMS 31) MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR ..	234
SONUÇ ve GENEL DEĞERLENDİRME	249
EKLER	253
EK-1: IPSAS STANDARTLARI	253
EK-2: DEVLET MUHASEBE STANDARTLARI KURULU TARAFINDAN YAYIMLANAN STANDARTLAR	255
YARARLANILAN KAYNAKLAR	256

Giriş

Global ekonomik ortamda ekonomik birimler arasında finansal bilgilerin karşılaştırılabilir nitelikte ve belli bir kalite düzeyinde sunulabilmesi için uluslararası tekdüzen muhasebe ve finansal raporlama standartlarının benimsenmesini gerektirmektedir. Hayatın her alanında olduğu gibi mali raporlama açısından standartlaşma daha sağlıklı karar vermeye imkan sağlamaktadır.

Bu bağlamda, özel sektör işletmeleri için uluslararası düzeyde finansal raporlama standardı, IFRS (International Financial Reporting Standards) adı verilen ile bir standart set ile sağlanmıştır. Kamu sektörü idareleri açısından ise bu tür standartlaşma çabası önceleri daha çok IMF, Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşlar tarafından muhatap ülkeler için uygulanmıştır. Daha sonra ise IPSAS olarak adlandırılan ve esasında IFRS'in kamuya uyarlanmış şeklini ifade eden kamu sektörü uluslararası muhasebe standartları söz konusu kuruluşların da desteğiyle üye ülkelerde benimsenmeye başlanmıştır.

Ülkemizde muhasebe sistemi açısından uluslararası muhasebe standartlarının dikkate alınması gerektiğine ilişkin bağlayıcı hüküm 2004 yılında uygulamaya giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilmiştir.

Bu kitap ile amacımız genel söz konusu standartları ele alıp açıklamaktır.

Kitabın ilk bölümünde genel olarak IPSAS'ın niteliği ve özellikleri hakkında bilgi verilmekte ve IPSAS'ın ülkemizde uygulanma usul ve esasları mevzuat metinleriyle birlikte açıklanmaktadır. İkinci bölümde ise hemen hemen bütün IPSAS standartlarının önemli kısımları açıklanmakta ve bu açıklama bazı standartlar için örnek çözümlerle desteklenmektedir. Tarafımızca verilen açıklayıcı bilgiler stan-

dartların içinde ● simgesi ile başlayan cümlelerle belirtilmiştir. Her bir standardın sonunda ise söz konusu standardın akılda kalması gereken önemli kısımları özet şeklinde sıralanmaktadır.

Kitabın özellikle mali tablolarını uluslararası standartlara hazırlamak durumunda bulunan kurumların uygulayıcılarına ve kamu sektöründe muhasebe standartları hakkında genel nitelikte bilgi edinmek isteyen çeşitli meslek mensuplarına faydalı olmasını temenni ederim.

I. BÖLÜM

IPSAS ve IPSAS KARŞISINDA MEVCUT KAMU MUHASEBE SİSTEMİMİZ

1. IPSAS'nın Niteliği ve Türkiye'de Mevcut Durum

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları olarak adlandırılan IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) genel olarak bir ülkenin kamu sektörü kurumları için finansal raporlama açısından uygulanan uluslararası muhasebe standartlarını ifade etmektedir. Özel sektör için uygulanan uluslararası finansal raporlama standartlarının (IFRS) kamu sektörüne uyarlanması niteliğinde olan söz konusu standartlar Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) kamu sektörü için oluşturulan bir kurulu olan International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) tarafından hazırlanıp yayımlanmaktadır. Kurul tarafından bugüne kadar toplam 31 adet IPSAS standardı yayımlanmıştır (Ek:1).

Söz konusu standartlar konusunda koordinasyon rolünü taşıyan kurum ise Kamu Sektörü Uluslararası Muhasebe Standartları Enstitüsü (Institute IPSAS) olarak bulunmaktadır.

Merkezi İsviçre'nin Bern kentinde bulunan bu enstitünün amacı kamu idarelerinde muhasebe ve hesapların sunumu ile ilgili olarak kamu sektörü çalışanları arasında bilgi ve deneyimlerin paylaşımıdır. Bu kurumun asıl fonksiyonu IPSAS ve onun uygulanması konusunda bilgilendirici mahiyette seminerler ve kurslar düzenlemektir.

Her ne kadar IPSAS özel sektör için uygulanan IFRS'nin kamuya uyarlanmış bir şekli ise de IPSAS standartları kamu sektörünün gerekleri ve özelliklerini dikkate almaktadır. Dolayısıyla, IPSAS stan-

dartları ile uyum kamu idarelerinin finansal raporlamasının finansal durumlarını “doğru ve dürüst” bir Şekilde yansıtığı konusunda güvence teşkil eder ve uluslararası karşılaştırma yapma imkânı verir.

IFAC’ın bir kolu olan IPSAS Kurulu uluslararası kamu otoritesi niteliğinde olmadığı için IPSAS standartları esasında bağlayıcı değildir. Bununla birlikte, IPSAS anlayışı IMF ve Dünya Bankası tarafından desteklenmekte ve finanse edilmektedir. Dolayısıyla söz konusu uluslararası kuruluşlardan veya Avrupa Birliğinden fon (hibe, kredi gibi) temin eden kamu idarelerinin finansal raporlamalarının IPSAS ile uyumlu olması Şartı konulabilmektedir.

Kamu hesapları açısından uluslar arası düzeyde karşılaştırma yapılmasına imkan sağlamak amacıyla OECD, IMF, Dünya Bankası gibi uluslararası mali kuruluşlar ile Avrupa Birliği gibi ekonomik ve siyasi birlikler devletlere ve bölgesel ekonomik ve siyasi birleŐmele-re ait mali istatistikler ve raporlar oluşturma çalıŐmaları olmuŐtur. Standartlaşma sağlamaya yönelik çalıŐmaların başlıcaları aşağıda sıralanmıŐtır.

a) Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93)

SNA 1993, Avrupa Birliği, Uluslararası Para Fonu (IMF), Ekonomik İŞbirliği ve Kalkınma TeŐkilatı (OECD), Dünya Bankası (WB) ve Birleşmiş Milletler (UN) tarafından ulusal ekonomilerin kurumlar, 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 iŐgücü girdileri, fonksiyonel sınıflandırma gibi ulusal ekonomilerin ölçümüne yönelik standartlar ve kurallar oluşturulması amacıyla hazırlanmıŐtır.

b) Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GFSM2001)

GFSM 2001, IMF tarafından dünyada tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama alanında ilerleme kaydetmiş Avustralya, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelerden ve WB, UN, 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.

GFSM2001, nakit esasına göre raporlamayı öngören eski GFS 1986 elkitabından hareketle, tahakkuk esasında muhasebe ve raporlamaya yönelmiş olup, yeni düzenlemenin hem ESA95 ve hem de SNA93'e uygun olması için gayret gösterilmiştir.

c) Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA95)

Avrupa Birliğinin 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. Kapsamı ve düzenlediği hususlar itibariyle GFSM2001 ile paralellikler taşımaktadır.

Bununla birlikte, IMF ve Dünya Bankasının kullandığı GFS (Government Finance Statistics), Birleşmiş Milletlerin kullandığı SNA 93 (System of National Accounts) ve Avrupa Birliği tarafından kullanılan ESA 95 (European System of National and Regional Accounts) ve ülkemizde de kısmen benimsenmiş olan standartlar kamu sektörüne özgü muhasebe standardı değil daha çok ulusal ekonomiye ilişkin ekonomik ve mali istatistik standartlarını ifade etmektedir.

Kamunun varlık ve yükümlülükleri ile gelir ve giderlerinin gerçek değerleriyle ifade edilebilmesi, mali tablolarda yeterince ifade edilmeyen hususlar hakkında açıklamalar yapılması ve mali tablolara ilişkin sağlıklı karşılaştırmalar yapılabilmesi için IPSAS benzeri muhasebe ve finansal raporlama standartlarına ihtiyaç bulunmaktadır.

Ülkemizde de 2003 yılında yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde (merkezi yönetim, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumları) uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları konusunda düzenleme yapma görev ve yetkisini Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulacak Devlet Muhasebe Standartları Kuruluna (DMSK) vermiştir.

Söz konusu kanunun “Muhasebe sistemi” başlıklı 49’uncu maddesine göre;

Muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür.

Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, *uluslararası standartlara uygun olarak* Maliye Bakanlığı bünyesinde; Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı

ve diğ er ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenir. Bu standartlar Resmî Gazetede yayımlanır. Kurulun yapısı, çalışma usûlü ve esasları ile diğ er hususlar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince uygulanacak çerçeve ve hesap planı ile düzenlenecek raporların şek il, süre ve türlerine ilişkin hususlar, Kurul tarafından belirlenen muhasebe ve raporlama standartları çerçevesinde, ilgili idarelerin de görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca belirlenir ve Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulacak yönetmelikle düzenlenir.

Muhasebe işlemlerine, hesap planlarına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin şek il ve türlerine ilişkin düzenleme, beşinci fıkrada belirtilen yönetmeliğ e uygun olarak, ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığınca; sosyal güvenlik kurumları için ilgili idarelerce, mahallî idareler için ise İçişleri Bakanlığınca Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle hazırlanır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin detaylı hesap planlarına ilişkin hususlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Aynı Kanununun 52'nci maddesine göre;

“Malî istatistikler, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî işlemlerini kapsar.

Malî istatistikler, *uluslararası standartlara uygun olarak* bütünlük, güvenilirlik, kullanılş lılık, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğ itimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanır.

Malî istatistiklerin hazırlanmasında kamu idarelerinin yöneticileri uygun kurumsal çevrenin oluşturulması için gerekli önlemleri alır.”

Kanunun “Malî istatistiklerin hazırlanması ve açıklanması” başlıklı 53’üncü maddesine göre;

“Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler, Maliye Bakanlığınca derlenir. Merkezî yönetim kapsamı dışındaki kamu idareleri malî istatistiklerini belirlenmiş ilkelere uygun olarak hazırlar ve belirlenen süreler içinde Maliye Bakanlığına gönderir.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler, Maliye Bakanlığınca aylık olarak yayımlanır. Sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelere ait malî istatistikler ile merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler Maliye Bakanlığınca birleştirilerek, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler elde edilir ve üçer aylık dönemler itibarıyla yayımlanır.

Malî istatistiklerin anlaşılabilir ve kullanıcılar için kolayca ulaşılabilir olması esastır.”

Söz konusu Kanuna istinaden yayımlanan (13/05/2005 tarih ve 25814 sayılı Resmi Gazete) Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin,

“Genel yönetim muhasebe standartlarının oluşturulması” başlıklı 13’üncü maddesinde;

“Genel yönetim *muhasebe ve raporlama standartları* Kurul tarafından oluşturulur. Bu Yönetmeliğin ilgili maddelerinde belirtilen muhasebe ve raporlama standartlarındaki değişiklikler ve iyileştirmeler de dahil, bu konudaki uluslararası gelişmeler Kurulca izlenir ve uyarlanır.”

“Mali raporlama” başlıklı 111’inci maddesinde;

“Mali tablolar, Yönetmelikte belirlenen ilkelere ve *standartlara uygun* olarak hazırlanır ve belirlenen sürelerde ilgililerin bilgisine sunulur.

Mali tablolar, bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanır. Dipnotların ve açıklamaların, belirli bir olayın veya işlemin kamu idaresinin mali durumu ve faaliyetleri üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde yetersiz kalması halinde ilave açıklamalara yer verilir.”

“Uluslararası genel yönetim muhasebesi standartlarının uyarlanması” başlıklı 140’inci maddesinde;

“Geliştirilen *uluslararası genel yönetim muhasebesi standartlarının* ilk defa uygulanacak olması veya mevcut bir standardın değiştirilerek uygulanacak olması durumunda; gerekli hazırlıkların yapılabilmesi için, uygulamaya ne zaman başlanılacağı önceden Kurulca duyurulur ve gerekli görülmesi halinde bir geçiş dönemi belirlenir.”

“Muhasebe sistemleri ve raporların standartlara uygunluğunun denetlenmesi” başlıklı 146’ncı maddesinde;

Kapsama dahil tüm kamu idarelerinin muhasebe işlemlerinin ve hazırlanan raporların bu Yönetmelikte belirtilen esaslar ile *genel kabul görmüş uluslararası muhasebe ilkelerine* uygun olarak yapılıp yapılmadığı Bakanlık tarafından denetlenebilir.”

hükümleri bulunmaktadır.

Söz konusu yönetmelikte yer alan düzenlemeler aşağıdaki tabloda

gösterildiği gibi çeşitli başlıklar altında yayımlanan bazı devlet muhasebe standartlarının bir ifadesi ve hesaplara serpiştirilmesi şeklindedir.

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Mevzuatımızdaki İfadesi

Muhasebe Standardı	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ndeki ifadesi
IPSAS 3 (DMS 3) Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar	Muhasebe politikalarındaki değişiklikler (Madde 138), Temel yanlışlıklar (Madde 139)
IPSAS 2 (DMS 2) Nakit Akım Tablosu	Nakit akım tablosu (Madde 121)
IPSAS 5 Borçlanma Maliyetleri	Borçlanma ve borçlanma maliyetleri (Madde 33)
IPSAS 16 (DMS 16) Yatırım Amaçlı Varlıklar	Yatırım amaçlı varlık edinimleri (Madde 21)
IPSAS 6 (DMS-6) Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar	Mali tabloların konsolide edilmesi (Madde 115)
IPSAS 1 (DMS 1) Mali Raporların Sunulması	Mali raporlama (Madde 111), Mali raporlamanın amaçları (Madde 112), Raporlama birimi (Madde 113), Mali tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar (Madde 114), Temel kavramlar (Madde 5), Faaliyet sonuçları tablosu ilkeleri (Madde 6) Bilanço ilkeleri (Madde 8,9,10,11)
IPSAS 19 (DMS 19) Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar	Taahhütler ile garantilerin kaydı ve değerlendirilmesi (Madde 38)

IPSAS 17 (DMS 17) Maddi Duran Varlıklar	İç imkanlarla üretilen maddi duran varlıklar (Madde 20), Mali olmayan varlıklar ve sınıflandırılması (Madde 23), Maddi duran varlıkların kayıt değerleri (Madde 24), Maddi duran varlıklar için yapılan değer artırıcı harcamalar (Madde 25), Amortisman ve tükenme payı uygulaması (Madde 27)
IPSAS 31 (DMS 31) Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Maddi olmayan duran varlıklar ve kayıt değerleri (Madde 26)
IPSAS 9 (DMS 9) Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler	Mübadele işlemlerinden sağlanan gelirler (Madde 32)
IPSAS 23 Bedel Harici İşlemlerden Doğan Gelirler (Vergiler ve Transferler)	Şartlı bağış ve yardımlar (Madde 39)
IPSAS 28 Mali Araçlar: Sunum IPSAS 29 Mali Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme IPSAS 30 Mali Araçlar: Açıklamalar	Mali varlıklar ve sınıflandırılması (Madde 22)
IPSAS 4 (DMS 4) Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri	Yabancı para cinsinden yapılan işlemler ve kur değişiklikleri (Madde 19)

Dolayısıyla muhasebe standartları muhasebe yönetmelikleri için bir referans ve öncülük işlevi görmektedir. Muhasebe standartlarındaki bir değişiklik yönetmeliklerde yer alan ilgili usul ve esasların da değiştirilmesini gerektirir.

Bu bağlamda, Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in "Standartların

uygulanması ve kamu idarelerinin sorumluluğu” başlıklı 18’nci maddesinde;

“Genel yönetim kapsamındaki idarelerce yapılacak düzenlemeler, yürürlüğe konulan devlet muhasebesi standartlarına uygun olarak hazırlanır ve belirlenen muhasebe döneminde uygulanır.

Kurulun gerek görmesi halinde, oluşturulan devlet muhasebesi standartlarının genel yönetim kapsamındaki idarelerce kısmen veya tamamen uygulanmasına yönelik olarak, idarelerin özellikleri dikkate alınmak suretiyle özel düzenlemeler yapılabilir.

Belli bir muhasebe döneminde uygulanmak üzere belirlenen devlet muhasebesi standartlarının, gerekli alt yapıya sahip kamu idarelerinde, önceden uygulanmasına Kurul izin verebilir.” denilmiştir.

Kamu hesaplarının uluslararası düzeyde karşılaştırmasını mümkün kılmak amacıyla IFRS’in Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Türkçeye uyarlanmasına benzer şekilde Devlet Muhasebe Standartları IFRS’in kamu sektörü versiyonu olan IPSAS’ı Türkçeye uyarlamaya başlamıştır. Söz konusu Kurul bugüne kadar IPSAS’dan uyarlamalar yaparak toplam 17 adet Devlet Muhasebe Standard’ı (DMS) yayımlamıştır (Ek:2). Söz konusu standartların numara ve içerikleri IPSAS standartları ile hemen hemen bire birdir.

Ancak ülkemizde söz konusu standartların henüz tam anlamıyla uygulandığı söylenemez.

İlk olarak, Genel Yönetim Muhasebe Yönetimi detaylı olarak incelendiğinde söz konusu yönetmelikteki birçok hükmün Maliye Bakanlığı’nın 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 1 sıra sayılı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği Tekdüzen Muhasebe Planı’ndan alınmış olduğu görülmektedir.

Örneğin, söz konusu Yönetmelikteki değerlendirme ölçülerine bakıldığında IPSAS ve Devlet Muhasebe Standartlarında yer almayan “ra-yiç bedel” kavramına yer verildiği görülmektedir. Oysa söz konusu değerlendirme ölçüsü standartlarda yer almadığı gibi söz konusu standartlarda belirtilen “gerçeğe uygun değer” kavramından farklılık arz etmektedir.

Uygulamaya bakıldığında ise muhasebe yönetmeliklerinde belirtilen esaslara uygun hareket edilmediği de görülmektedir. Örneğin, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin “Yöneticilerin sorumluluğu” başlıklı 144’ncü maddesinde “Yönetim ve raporlama amaçlarına uygun ve etkin bir muhasebe sisteminin oluşturulmasını sağlamak üzere muhasebe birimlerinin ve kamu idarelerinin yöneticileri; ... f) Mali raporların dipnotlarında muhasebe politikalarının belirtilmesi ve bilgilerin doğru yorumlanmasını sağlayacak yeterli detayda açıklamaların yer alması ... konularında gerekli tedbirleri alır.” hükmü ile “Mali raporlama” başlıklı 111’nci maddesinde “...Dipnotların ve açıklamaların, belirli bir olayın veya işlemin kamu idaresinin mali durumu ve faaliyetleri üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde yetersiz kalması halinde ilave açıklamalara yer verilir.” Denilmesine karşın Maliye Bakanlığı’nca konsolide edilip yayımlanan mali tablolarda çok sayıda ve büyük hacimlerde “diğerleri” kalemi yer almaktadır. Muhasebenin tam açıklama kavramıyla uyuşmayan bu durum IPSAS gereğince mali tabloların ayrılmaz parçasını oluşturan dipnot ve açıklamaların ne kadar önemli olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla IPSAS standartlarının ülkemizde uygulanması en azından hesapların şeffaflığı ve muhasebenin tam açıklama fonksiyonu yerine getirmesi açısından oldukça önemlidir.

Diğer taraftan, Devlet kavramının geniş anlamıyla daha çok merkezi yönetim kapsamındaki kamu kurum ve kuruluşlarını ifade etmesi, kamunun ise kanunla kurulan bütün kamu kurum ve kuruluşlarını

ifade etmesi nedeniyle Kurulun adı için kullanılan Devlet kavramının uygun olmadığı ve bu nedenle Kurulun adının Kamu Muhasebe Standartları Kurulu olarak değiştirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

2. Mevcut Kamu Muhasebe Sistemimiz

Ülkemizde 2004 yılına kadar nakit esasına dayalı bütçe hesapları yanında nakit esasında yer almayan emanetler ve nakit yaratmayan borçlar gibi yükümlülükler ile gelir tahakkuklarının kaydı gibi işlemlerin de muhasebeleştirildiği ve uyarlanmış nakit esasına ile uyarlanmış tahakkuk esasına arasında bir sistem uygulanmıştır.

2004 yılı başından beri ise bütçe hesapları analitik bütçe sınıflandırmasına uygun olarak nakit esasına göre tutulmaya devam edilirken bütçe hesapları dışındaki bütün gelir ve gider hesapları ile varlık ve yükümlülükler özel sektör muhasebesine benzer şekilde tahakkuk esasına göre tutulmaya başlanmıştır. Bu bağlamda Maliye Bakanlığı'nın 1 sayılı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile zorunlu hale getirilen Tekdüzen Hesap Planında yer alan hesap kodlarına hemen hemen benzer şekilde kamu sektörü için bir hesap planı uygulamaya konulmuştur. Mevcut durumda, genel yönetim kapsamındaki idareler için Genel Muhasebe Yönetmeliği (R.G.: 08/06/2005, 25839), merkezi yönetim kapsamındaki kurumlar için Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (R.G.: 30/12/2006, 26392), mahalli idareler için Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (R.G.: 10/03/2006, 26104) ve döner sermayeli işletmeler için ise Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (R.G.: 01/05/2007, 26509) şeklinde ayrı ayrı muhasebe yönetmelikleri bulunmaktadır.

Dolayısıyla yeni sistemde bütçe hesaplarının yanı sıra tahakkuk esasına dayalı olarak devletin tahakkuk eden bütün gelir ve giderleri ile

varlık ve yükümlülükleri mali tablolarda yer almaktadır. Bununla birlikte, kullanılan hesap planı, varlıkların ve yükümlülüklerin değerlendirme esasları ile düzenlenen mali tabloların şekli gibi IPSAS'dan farklılıklar tam anlamıyla uluslararası bir karşılaştırmaya imkân vermemektedir.

3. IPSAS'ın IFRS'den Farklı Yönleri

Raporlama biriminin devlet olmasının bir sonucu olarak IPSAS'ın IFRS'den farklı bazı yönlerini şu şekilde sıralamak mümkündür.

1- Devletin özel sektör işletmelerinden farklı şekilde kar amacı gütmemesinin bir sonucu olarak mali tablolara kar ve zarar hesapları yerine olumlu/olumsuz faaliyet farkı hesapları; özsermaye hesabı yerine ise Net Varlık/Değer (Varlıklar-Yükümlülükler) hesabı kullanılmıştır.

2- Aynı şekilde devletin faaliyetlerinin mevzuat gereği bit bütçe dâhilinde yürütülmesinin sonucu olarak bütçe hesaplarının da mali tablolara yansıtılması gerekmektedir. Bunu öngören IPSAS; IFRS'den farklı olarak “IPSAS 24 Mali Tablolarda Bütçe Bilgilerinin Sunumu” başlıklı bir standardı benimsemiştir.

3- Devletin hissedarları durumu söz konusu olmadığı için IPSAS'da kar payı ve kar payı dağıtımına ilişkin hesap ve tablolara yer verilmesi de söz konusu değildir.

4- Kamunun vergi mükellefi değil, genellikle vergi otoritesi olmasının bir sonucu olarak IPSAS IFRS'in 12 Nolu “Gelir Vergileri” standardına yer vermemiştir.

5- Vergi tahakkuk ve tahsilatı ile transferlere ilişkin olarak IFRS'den farklı olarak IPSAS Bedel Harici İşlemlerden Doğan Ge-

lirler (Vergiler ve Transferler) başlıklı 23 Nolu standardı yayınlamıştır.

6- IPSAS; IFRS'in 12 nolu "Hasılat" standardına karşılık olarak "IPSAS 9 "Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler" standardına yer vermiştir.

4. IPSAS'a Göre Düzenlenmesi Gereken Finansal Tablolar ve Özellikleri

IPSAS'a (DMS 1) göre **tam set finansal tablolar** aşağıdakilerden oluşmaktadır.

- 1) Bilânço,
- 2) Faaliyet sonuçları tablosu,
- 3) Varlıklar/yükümlülükler değişim tabloları,
- 4) Nakit akım tablosu,
- 5) Muhasebe politikaları ve malî tablolara ilişkin açıklayıcı notlar.

Faaliyet Sonuçları Tablosu özel sektör işletmeleri için düzenlenen Gelir Tablosu'nun kamudaki ifadesidir.

Faaliyet Sonuçları Tablosunun "Gelirlerin Ekonomik ve Giderlerin Fonksiyona Göre Sınıflandırılması" ile "Giderlerin Niteliğe Göre Sınıflandırılması" versiyonları olmak üzere 2 şekilde düzenlenmesi öngörülmüştür.

Muhasebe politikaları ve malî tablolara ilişkin açıklayıcı notlar ise hem özel sektör işletmeleri için hem de kamu kurumları için nispeten yeni bir mali tablo unsurudur.

Mevcut muhasebe düzenlemelerine göre uygulamada yukarıdaki tablolardan nakit akım tablosu ile Muhasebe politikaları ve malî tablolara ilişkin açıklayıcı notlar dışındaki mali tablolar hazırlanıp yayımlanmaktadır.

Ancak bu tabloların IPSAS standartlarına göre hazırlandığı söylene-
mez. Çünkü ilk olarak bu tablolarda varlık ve yükümlülüklerle iliş-
kin kullanılan değerlendirme ölçüleri IPSAS tarafından benimsenen de-
ğerleme ölçülerinden farklıdır. İkinci olarak, söz konusu tablolarda
muhasebenin tam açıklama kavramıyla bağdaşmayacak derecede
çok sayıda ve büyük tutarlarda “diğerleri” kalemi yer almaktadır.
Son olarak, IPSAS hesap tipi (T şeklinde) mali tablolar yerine Ra-
por Tipi mali tabloların sunulmasını önermektedir.

Mali tablolar ancak her bir ilgili IPSAS standardının bütün gerekle-
ri ile uyumlu ise IPSAS ile uyumlu olduğu belirtilmelidir.

II. BÖLÜM

ÖZELLİKLİ BAZI IPSAS STANDARTLARI

IPSAS 1 (DMS 1) MALİ RAPORLARIN SUNULMASI

Standardın amacı genel amaçlı malî tablolarının hem kurumun geçmiş dönemlere ait malî tablolarıyla hem de diğer kurumların mali tablolarıyla karşılaştırılmasına imkân verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel ilke ve esasları açıklamaktır.

- Standartta mali tabloların sunumu ile ilgili kavramların tanımları yapılmıştır. Bu kavramlardan önemli olanları:

Maliyet Bedeli: İktisadi bir kıymetin edinilmesi veyahut değerinin artırılması karşılığında yapılan ödemelerle bunlara ilişkin giderlerin toplamı.

Defter Değeri: Varlık veya kaynakların muhasebe kayıtlarındaki değeri.

Gerçeğe Uygun Değer: Piyasa koşullarında muvazaasız bir işlemde bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi için belirlenen tutar.

- Gerçeğe uygun değer; birçok farklılıkları bulunmakla birlikte Vergi Usul Kanunu'nda bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeri olarak tanımlanan emsal bedel ile aynı kanunda gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanan emsal bedele benzeyen bir değerlendirme ölçüsüdür.

İtibari Değer: Her türlü senetlerle bono ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değer.

Faaliyet Sonucu: Faaliyetlerden doğan giderlerin, faaliyetlerden doğan gelirlerden çıkarılmasından sonra geriye kalan fark.

Gelecekteki Ekonomik Yararlar: Varlıklar, kamu idarelerinin hedeflerini gerçekleştirmelerinde araç teşkil eder. Net nakit girişi oluşturmak için elde bulundurulmuş varlıklar ise “gelecekteki ekonomik yararlar”dır. Bu Standartta, varlıkların dâhil olabileceği tüm amaçları içermesi amacıyla ve varlıkların esas karakteristiğini tanımlamak üzere “gelecekteki ekonomik yararlar” terimi kullanılmaktadır.

Gelirler: Raporlama döneminde ilk defa hesaplara alınacak varlıklar ile yeniden değerlendirme farkları dışında net varlık/özkaynakta artışa neden olan her türlü işlemdir.

Genel Amaçlı Malî Tablolar: Genel amaçlı malî tablolar, özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için isteğe göre hazırlanmış raporları talep etme durumunda olmayan kullanıcıların gereksinimlerini karşılamaya yönelik tablolardır. Bu tabloların kullanıcıları arasında kamu idareleri, özel sektör kuruluşları ve bireyler yer alır. Genel amaçlı malî tablolar, bağımsız olarak veya rapor gibi bir başka belge ile birlikte sunulan malî tabloları içerir.

Giderler: Raporlama döneminde ilk defa hesaplara alınacak yükümlülükler ile yeniden değerlendirme farkları dışında net varlık/özkaynakta azalmaya neden olan her türlü işlemdir.

İştirak: Kamu idarelerinin yatırım amaçlı olarak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, kontrol edilen kuruluş veya ortak girişim niteliğinde olmayan kuruluşlardır.

İz Bedeli: Ekonomik ömrünü tamamladığı halde fiilen kullanılmasına devam edilen iktisadi kıymetler ile gerçek değeri tespit edilemeyen veya edilmesi uygun görülmeyen ancak, hesaplarda izlenmesi gereken iktisadi kıymetlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan ve muhasebe kayıtlarında yer verilen en düşük tutardır.

Kamu İdaresi: Genel yönetim kapsamındaki idarelerdir.

Kontrol: Diğer bir kuruluşun faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla söz konusu kuruluşun malî politikalarının ve faaliyetlerinin yönetilmesi gücüdür.

Kontrol Eden Kuruluş: Bir veya daha fazla sayıdaki kuruluş ya da idareyi kontrol eden kuruluş ya da idaredir.

Kontrol Edilen Kuruluş (Bağlı Ortaklık): Başka bir kuruluşun kontrolü altında olan kuruluştur.

Malî Olmayan Varlıklar: Malî olmayan varlıklar; bir üretim süreci sonunda ortaya çıkan ve zaman içinde tekrarlanarak bir yıldan fazla kullanılabilen binalar ve yapılar, yeraltı ve yerüstü düzenleri, makine ve teçhizatlar, taşıtlar, demirbaşlar ve diğer maddi duran varlıkları kapsayan maddi duran varlıklar; üretim veya yönetim hizmetlerinde kullanılmak veya satış amacıyla edinilen stoklar ile ilk madde ve malzemeler, üretim aşamasında veya üretim aşamaları tamamlanmış olan ve satılmak veya tüketilmek üzere elde bulunduru lan mallar gibi diğer varlıkları kapsayan stoklar; değerli taşlar ve metallere, sanat eserleri, antikalar ve mücevherat gibi öncelikli amaçlı üretim sürecinde kullanılmak veya tüketilmek olmayan taşınır varlıklar; arsa, arazi, yeraltı varlıkları, üretilmemiş diğer maddi duran varlıklar ile patent hakkı, lisans, telif hakkı gibi üretilmemiş maddi olmayan duran varlıklardır.

Malî Varlıklar: Malî varlıklar; kasadaki nakit, banka hesaplarındaki mevcutlar, verilen borçlardan doğan alacaklar, senet, tahvil ve benzeri menkul varlıklar, sermaye payları, malî türevler, bir sözleşmeden doğan alacağı ifade eden haklar ve hesaplarda kayıtlı alacaklar gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar dışındaki her türlü değeri kapsar. Malî varlıklar, kaynaklarına ve türlerine göre sınıflara ayrılarak kaydedilir ve raporlanır.

Muhasebe Politikaları: Malî tabloların hazırlanması ve sunulmasında kapsama dâhil kamu idareleri tarafından kabul edilen usul, esas, kural ve uygulamalardır.

Nakit: Elde bulunan para ve vadesiz mevduatlardır.

Nakit Akışları: Nakit ve nakit benzeri varlıkların giriş ve çıkışlarıdır.

Nakit Benzeri Varlıklar: Konvertibl para birimlerine kolayca dönüştürülebilen ve önemli değer değişikliği riski taşımayan, kısa vadeli yüksek derecede likit varlıklardır.

Net Varlıklar/Özkaynak: Bilânçodaki varlıklar ile yükümlülükler arasındaki farktır. Net varlıklar/özkaynak artı veya eksi durumda olabilir. Net varlıklar/özkaynak bir kurumsal birimin faaliyet sonucundan etkilenir. Net varlık/özkaynaktaki bir yıldan diğer yıla görülen iyileşmeler kurumsal birimin olumlu, bozulmalar ise olumsuz faaliyet sonucunu verdiğini gösterir. Net varlık/özkaynaktaki olumlu ya da olumsuz farkın varlık ya da yükümlülük envanterinden kaynaklanması halinde bu husus ayrıca açıklanır.

Ortak Girişim (İş Ortaklığı): İki veya daha fazla tarafın ortak kontrolüne tabi bir faaliyeti yürütmek üzere oluşturulan organizasyondur.

Önemlilik: Çıkarılması veya yanlış beyanı halinde, kullanıcının malî tablolara ilişkin kararlarını veya değerlendirmelerini etkileyebilecek bilgi önemlidir. Önemlilik, bilginin çıkarılması veya yanlış beyanı durumlarında değerlendirilen eksik kalemin veya hatanın içeriğine veya büyüklüğüne bağlıdır.

Raporlama Tarihi: Malî tabloların ait olduğu raporlama döneminin son gününü ifade eder.

Temel Hatalar: Malî tabloların güvenilirliğini etkileyen yanlışlıklar ve önemli hatalardır.

Raporlama Birimi: Kendi adına ekonomik varlık edinebilen, yükümlülük üstlenebilen, diğer kamu idareleri veya üçüncü şahıslarla ekonomik ilişkilere girebilen kapsama dâhil her kamu idaresi bir raporlama birimidir. Her bir raporlama birimi mali tabloların hazırlanmasından ve gerçeğe uygun sunulmasından sorumludur.

- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Raporlama birimi" başlıklı 113'üncü maddesinde raporlama birimine ilişkin olarak "...Kapsama dâhil her kurumsal birim bir raporlama birimidir. Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri bu Yönetmeliğin uygulanmasında tek bir raporlama birimi sayılır. Ancak, bu durum genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin her biri için ayrı raporlar veya il ve muhasebe birimi düzeyinde raporlar hazırlanmasına engel değildir." düzenlemesi yapılmıştır.

Malî Tabloların Amacı

Genel amaçlı malî tabloların amacı, kaynak tahsisine ilişkin kararların alınması ve değerlendirilmesinde geniş çaptaki kullanıcı kitlesi için yararlı olan; idarenin malî durumu, performansı ve nakit akışları hakkındaki bilgileri sağlamaktır.

Standarda göre malî tablolar aşağıdakilerde konularda bilgi sağlar:

- a) Kaynaklar ve finansal kaynakların tahsisi ve kullanımı,
- b) Kurumun faaliyetlerini nasıl finanse ettiği ve nakit ihtiyacının nasıl karşıladığı,
- c) Kurumun faaliyetlerini finanse edebilme ve sorumlulukları ile taahhütlerini yerine getirebilme yeteneği,
- d) Kurumun malî durumu ve malî durumundaki değişiklikler,
- e) Kurumun hizmet maliyeti, etkinliği ve başarıları,
- f) Kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun ve yasal şekilde kullanıp kullanmadıkları,
- g) Malî işlemlerinde saydam olup olmadıklarını ve hesap verilebilirliği.

Malî tablolar, bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için; kamu idarelerinin varlıkları, yükümlülükleri, öz kaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akışları hakkında bilgi verir. Malî tabloların, kullanıcıların karşılaştırma yapabilmelerini mümkün kılmak için önceki dönemin verilerini de içermeleri ve açıklamaları ile birlikte herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde hazırlanmaları esastır.

Bu hedefleri gerçekleştirmek amacıyla malî tablolar bir kamu idaresiyle ilgili şu bilgileri sunar:

- 1) Varlıklar,
- 2) Yükümlülükler,
- 3) Net varlıklar/özkaynak,

- 4) Gelirler,
- 5) Giderler,
- 6) Nakit akışları.

Söz konusu bilgiler ise standart şekilde mali tablolarda sunulur.

Tam Set Mali Tablolar

Tam set mali tablolar aşağıdakilerden oluşur:

- 1) Bilânço,
- 2) Faaliyet sonuçları tablosu,
- 3) Varlıklar/yükümlülükler değişim tabloları,
- 4) Nakit akış tablosu,
- 5) Muhasebe politikaları ve malî tablolara ilişkin açıklayıcı notlar.

Mali Tabloların Gerçeğe Uygun Şekilde ve Standartlara Uyumlu Olarak Sunumu

Malî tablolar, bir kamu idaresinin malî durumunu, malî performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunmalıdır.

Gerçeğe uygun sunum mali tablo kullanıcılarının doğru karar vermelerine imkan sağlar. Finansal tablolarda sunulan bilginin kalitesi finansal tabloların kullanıcılarına yararlılığını belirler. Finansal raporlamanın **kalitatif özellikleri** şunlardan oluşmaktadır:

- ✓ Anlaşılabilirlik
- ✓ İlgililik

- ✓ Güvenirlilik
- ✓ Karşılaştırılabilirlik
- Standartta ayrıca mali tabloların hazırlanması ve sunulmasında birtakım **genel ilkeler** benimsenmiştir. Bunlar;
- Malî tabloların hazırlanması esnasında, malî tabloların hazırlanmasından sorumlu kişilerce kamu idaresinin faaliyetini sürdürülebilirliğine ilişkin bir değerlendirme yapılmalıdır. Kamu idaresinin tasfiyesi veya faaliyetinin durdurulması ya da bundan başka seçeneğin olmadığı durumlar söz konusu olmadığı sürece malî tablolar, kamu idaresinin sürekliliği varsayımına dayanılarak hazırlanmalıdır (İdarenin sürekliliği ilkesi).
- Malî tabloların sunulması ve içeriğinin sınıflandırılması bazı istisnalar dışında dönemden döneme aynı biçimde sürdürülmelidir (Tutarlılık).
- İçerikleri ve büyüklükleri gereği önemli olduğuna karar verilen kalemler malî tablolarda ayrı olarak sunulmalıdır (Önemlilik).
- Varlıklar ve yükümlülükler ile özkaynaklar malî tablolarda netleştirilmeden sunulmalıdır (Gayrisafilik ilkesi).
- Malî tablolardaki tüm sayısal bilgiler için önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgiler sunulmalıdır (Karşılaştırılabilirlik).
- Belirli açıklamalar mali tablolarda, ilgili kalemlerin ise malî tablolarda veya notlar bölümünde sunulması gerekir (Tam açıklama).
- Malî tablolar, karşılaştırılabilirliğe imkân sağlayacak şekilde en az yıllık bazda sunulmalıdır (Yıllık, dönemsellik ilkesi).

- Bir dönem içerisinde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemleri, dönem faaliyet sonucunun belirlenmesine dâhil edilmelidir (Dönemsellik).

Mali Durum Tablosu (Bilanço)

Bilânçoda Sunulacak Bilgiler

Bilânçoda, **asgari olarak** aşağıdaki bilgiler yer almalıdır:

- 1) Malî varlıklar (nakit ve nakit benzeri varlıklar ile alacaklar ayrıca gösterilir),
- 2) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar (stoklar ve yatırım malları ayrıca gösterilir),
- 3) Yükümlülükler (karşılıklar ayrıca gösterilir).

Finansal durum (Bilanço) Tablosu'nda sunulacak **kalemler**:

- (a) Tesis, makine ve cihazlar
- (b) Maddi olmayan varlıklar
- (c) Mali varlıklar
- (d) Öz kaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirilen yatırımlar
- (e) Envanterler (Stoklar)
- (f) Vergiler ve transferleri içeren değişimi olmayan geri kazanılabilir şeyler
- (g) Değişim işlemlerinden alacaklılar
- (h) Nakit ve nakit benzerleri

- (i) Vergiler ve ödenecek transferler
- (j) Değişimden kaynaklanan işlemlerden ödenecekler
- (k) Şartlar, karşılıklar
- (l) Cari olmayan yükümlülükler
- (m) Azınlık payları
- (n) Net varlıklar/öz kaynak.

Bilançoda Dönen ve Duran Varlık Ayırımı

Bir varlık

- 1) Normal faaliyet döneminde paraya çevrilmesi veya satış ya da tüketim amacıyla elde tutulması beklendiğinde,
 - 2) Özellikle gelir getirmesi amacıyla veya kısa vadeli olarak elde tutulduğunda ve raporlama tarihinden itibaren on iki ay içerisinde paraya çevrilmesi beklendiğinde,
 - 3) Nakit veya nakit benzeri varlık olduğunda,
- dönen varlık olarak sınıflandırılır.

Diğer tüm varlıklar duran varlıklar olarak sınıflandırılır.

- Görüldüğü üzere, standartta dönen varlıkların likiditesinin duran varlıklara nazaran daha yüksek olmasından dolayı mali tabloların bir kurumun likiditesi hakkında doğru bilgi sunabilmesi için bir varlığın dönen varlık olarak sınıflandırılabilmesi için şartlar aranmış, ancak sözkonusu şartları sağlayanların dönen varlık, sağlanmayanların ise duran varlık olarak sınıflandırılması gerektiği belirtilmiştir.

Dönem sonunda, vadeleri bir yılın altında kalan varlıklar, bu grupta yer alan hesaplardan dönen varlıklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılır. Varlıkların, bilânço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterilebilmesi için varlıklardaki değer düşüklükleri gösterilerek karşılıkları ayrılır. Bilânçoda duran varlıklar ana hesap grubu içinde yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile diğer duran varlıkların maliyetlerini, bunlardan yararlanılan dönemlere dağıtmak amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları bilânçoda ayrıca gösterilir. Duran varlıklar ana hesap grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini ilgili dönemlere yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları bilânçoda ayrıca gösterilir.

Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler muhasebeleştirilir ve bilânçoda gösterilir. Varlıklar arasında yer alan alacaklara ilişkin olarak tahakkuk eden ancak, tahsil zamanı gelmeyen faiz alacakları ilgili hesaplarda gösterilir. Tutarları net olarak hesaplanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk kaydı yapılmaz. Bu tür alacaklar bilânço dipnotlarında veya eklerinde gösterilir.

Normal faaliyet döneminde ödenmesi beklenen ve raporlama tarihinden sonra on iki ay içerisinde ödenecek olan yükümlülükler kısa vadeli yabancı kaynak olarak sınıflandırılır:

Diğer tüm yükümlülükler uzun vadeli yükümlülükler olarak sınıflandırılmalıdır.

Kamu idarelerinin vadesi faaliyet dönemiyle sınırlı olan yükümlülükleri, bilânçoda kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içinde gösterilir. Kamu idarelerinin vadesi faaliyet dönemini aşan

yükümlülükleri bilânçoda uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilânço gününde bu grupta yer alan yükümlülüklerden vadeleri bir yılın altına inenler, kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılır. Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen gelirler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler tahakkuk tarihinde muhasebeleştirilir ve bilânçoda gösterilir. Yabancı kaynaklar arasında yer alan borçlara ilişkin olarak tahakkuk eden ancak, ödeme zamanı gelmeyen faiz borçları ilgili hesaplarda gösterilir. Kamu idarelerinin bilinen ve tutarları tahmin ve hesap edilebilen bütün yabancı kaynakları kaydedilir ve bilânçoda gösterilir. Dönem sonu bilânço gününde yabancı kaynak hesaplarında kayıtlı olup, yabancı para cinsinden takip ve ödemesi yapılan tutarlar değerlemeye tabi tutulur ve raporlama tarihindeki değerleriyle malî raporlarda gösterilir.

Bütün varlıklar, yükümlülükler ve öz kaynaklar bilânçoda gayrisafi değerleriyle gösterilir. Bu doğrultuda net değer bilânço düzenlenmesinin gereği olarak, indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında açıkça gösterilmesi esastır.

Kısa ve Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Ayırımı

Normal faaliyet döneminde ödenmesi beklenen ve raporlama tarihinden sonra on iki ay içerisinde ödenecek olan yükümlülükler kısa vadeli yabancı kaynak olarak sınıflandırılır.

Diğer tüm yükümlülükler uzun vadeli yükümlülükler olarak sınıflandırılmalıdır.

- Standardın yukarıda belirtilen düzenlemeleri bilanço ilkeleri adı altında muhasebe yönetmeliklerinde yer almıştır.

Faaliyet Sonuçları Tablosu

- Faaliyet sonuçları tablosu özel sektör işletmeleri için söz konusu olan Gelir Tablosu'na tekabül etmektedir.

Faaliyet sonuçları tablosu, kamu idarelerinin bir faaliyet döneminde elde ettiği gelirleri, yaptığı giderleri, malî ve malî olmayan varlıkların yönetimi ile yükümlülüklerine ilişkin işlemlerinden kaynaklanan gelir ve giderleri gösteren ve bunlar hakkında ayrıntılı bilgi sağlayan malî tablodur. Dönem net fazla veya açığının ne kadarının kur ve değer değişimleri farklarından kaynaklandığı ve bunların faaliyet sonucunu nasıl etkilediği tablonun dipnotunda belirtilir. Bütün gelir ve giderler, tahakkuk ettikleri dönemin faaliyet sonuçları tablosunda gösterilir. Tablo, dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesini sağlayacak şekilde hazırlanır.

Faaliyet Sonuçları (Mali Performans) Tablosu'nda sunulması gereken **asgari bilgiler**:

- 1) Faaliyetlerden sağlanan gelir,
- 2) Faaliyetlerden kaynaklanan gider,
- 3) Döneme ilişkin olumlu ya da olumsuz fark.

Faaliyet Sonuçları Tablosunda veya Notlar Bölümünde Sunulacak Bilgiler

Faaliyetlere uygun bir şekilde sınıflandırılan toplam gelir, ayrıntılı olarak faaliyet sonuçları tablosunda veya notlar bölümünde sunulmalıdır. Giderlerin niteliğine veya fonksiyonuna dayalı bir sınıflandırma sistemi kullanılarak giderlere ilişkin bir analiz, faaliyet sonuçları tablosunda veya notlar bölümünde sunulmalıdır.

Gider kalemleri, raporlayan kamu idaresinin faaliyetlerini ayrıntılı sunabilmek amacıyla tekrar detaylı sınıflandırılır.

İlk analiz, gider yönteminin niteliğine ilişkindir. Giderler, faaliyet sonuçları tablosunda niteliklerine (örneğin amortisman, malzeme alımları, maaş ve ücretler gibi) göre birleştirilir ve kamu idaresindeki çeşitli fonksiyonlara dağıtılmazlar. Gider yöntemi kullanılarak niteliğe göre yapılan sınıflandırma örneği Standart ekinde sunulmuştur.

Giderlerin fonksiyonel sınıflandırması olarak adlandırılan ikinci analiz, giderleri gerçekleştirildikleri amaca göre sınıflandırır. Giderlerin fonksiyonlara göre dağıtılması ihtiyari ve önemli bir değerlendirme-yi gerektiriyor olsa da bu sunum, giderlerin niteliğine göre sınıflandırmasına kıyasla, genellikle daha tutarlı bilgiler sağlar. Giderlerin fonksiyonel yonteme göre sınıflandırılmasına ilişkin örnek Standart ekinde sunulmuştur.

Giderlerini fonksiyonlara göre sınıflandıran kamu idareleri, sabit sermayenin tüketimi, maaşlar ve çalışanların sosyal güvence maliyetlerini içeren giderlerin niteliğine ilişkin ek bilgileri açıklamalıdır.

- (a) İşletme faaliyetlerine ilişkin gelir
- (b) İşletme faaliyetlerinden fazlalık veya açıklar
- (c) Finansman giderleri
- (d) Öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklerin ve iş ortaklığına düşen net fazla veya açık payı
- (e) Olağan faaliyetlerden kaynaklanan fazla veya açık
- (f) Olağan üstü kalemler

(g) Azınlık payına ilişkin net fazlası veya açığı

(h) Döneme ilişkin net fazla ya da açık.

Malî Varlık ve Yükümlülükler Değişim Tablosu

Net Varlık/Özkaynak Değişim Tablosu **asgari olarak** şunları içermelidir:

(a) Dönemin net fazlası veya açığı

(b) Net varlıklar/özkaynakta doğrudan muhasebeleştirilen her bir gelir ve gider kalemi ile bu kalemlerin toplamı

(c) Muhasebe politikasındaki değişikliklerin ve temel yöntemler kapsamında belirtilen temel hataların düzeltilmesinin kümülatif etkisi

d) Dönem başında ve raporlama tarihinde biriken olumlu veya olumsuz farkların bakiyesi ile dönem içindeki hareketleri.

Nakit Akım Tablosu

Nakit akım tablosuna ilişkin hususlar IPSAS 2, Nakit Akım Tablosu Standardı'nda düzenlenmektedir.

Malî Tablolara İlişkin Açıklayıcı Notlar ve Muhasebe Politikaları

Bir kurumun malî tablolarına ilişkin notlar:

1) Malî tablolar, önemli işlemler ve diğer olaylar için seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarına ilişkin bilgileri sunmalıdır.

2) IPSAS standartlarının öngördüğü malî tablolarda sunulmayan bilgileri açıklamalıdır.

3) Malî tablolarda sunulmayan ancak gerçeğe uygun bir sunuş için gerekli olan ek bilgileri sağlamalıdır.

Malî tablolara ait notlar sistematik bir şekilde sunulmalıdır. Tam set mali tablolarda yer alan her bir kalem, notlar bölümündeki ilgili bilgilerle ilişkilendirilmelidir.

Malî tablolara ilişkin notlar, koşullu yükümlülük ve taahhütlerin yanı sıra faaliyet sonuçları tablosu, bilanço, nakit akış tablosu ve varlıklar/yükümlülükler değişim tablolarında gösterilen tutarların anlamlı tanımlarını, ayrıntılı cetvellerini veya analizlerini içerir.

Bir muhasebe politikasının açıklanmasının gerekli olup olmadığına karar verilirken bu açıklamanın faaliyet sonuçları tablosu veya bilançodaki işlem ve olayların yansıtılma şeklinin kullanıcılar tarafından anlaşılmasına yardımcı olup olmayacağı göz önünde bulundurulur.

Malî tabloların notlar bölümünde muhasebe politikalarına ilişkin kısımda şu bilgiler açıklanmalıdır:

- a) Belirli muhasebe politikaları,
- b) Malî tabloların hazırlanmasında kullanılan ölçüm esasları,
- c) Kamu idaresinin adresi ve hukuki yapısı ile faaliyet gösterdiği alan,
- d) Kamu idaresinin temel faaliyetlerine ilişkin açıklamalar.

Malî tabloların anlaşılır olması ve diğer kamu idarelerinin malî tablolarıyla karşılaştırabilmesine yardımcı olmak için notlar şu sıralamaya göre sunulur:

- 1) Uygulanan ölçüm esasları ve muhasebe politikaları tablosu/cetveli,
- 2) Her bir ilgili kalem ve malî tablonun sunulduğu sıraya göre malî tabloda sunulan kalemler için destekleyici bilgiler,
- 3) Koşullar, taahhütler, diğer malî açıklamalar.

Sunulacak muhasebe politikaları bilgileri asgari olarak aşağıdaki hususları içermelidir;

- 1) Gelirin muhasebeleştirilmesi,
- 2) Konsolidasyon ilkeleri,
- 3) Yatırımların muhasebeleştirilmesi,
- 4) Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve amortismanı/itfası,
- 5) Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ve diğer giderler,
- 6) Malî araçlar,
- 7) Finansal kiralama,
- 8) Araştırma ve geliştirme maliyetleri,
- 9) Stoklar,
- 10) Karşılıklar,
- 11) Çalışanların sosyal güvence maliyetleri,
- 12) Kur farkları ve malî riskten korunma,

13) Faaliyet alanlarının tanımları ve bu alanlar arasında maliyetlerin dağıtım esası,

14) Bağışlar.

Mali Tabloların Sunumu İle İlgili Genel Esaslar

Malî tabloların sunulması ve içeriğinin sınıflandırılması, dönemden döneme aynı biçimde sürdürülmelidir:

Malî tablolarını muhasebe standartlarına uygun olarak üreten kamu idareleri bunu belirtmelidir.

İçerikleri ve büyüklükleri gereği önemli olduğuna karar verilen kelimeler malî tablolarda ayrı olarak sunulmalıdır.

Kurumun tasfiyesi veya faaliyetinin durdurulması ya da bundan başka seçeneğin olmadığı durumlar söz konusu olmadığı sürece malî tablolar, kamu idaresinin sürekliliği varsayımına dayanılarak hazırlanmalıdır.

Varlıklar ve yükümlülükler ile özkaynaklar, başka bir muhasebe standardı tarafından izin verilmediği sürece, malî tablolarda netleştirilmeden sunulmalıdır.

Bir IPSAS standardında aksi öngörülmediği veya izin verilmediği sürece, standardın ilk uygulandığı raporlama dönemine ait malî tablolar hariç olmak üzere, malî tablolardaki tüm sayısal bilgiler için önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgiler sunulmalıdır. Cari döneme ait malî tabloların anlaşılması için gerektiğinde, karşılaştırmalı bilgiler anlatım ve tanım şeklinde dâhil edilmelidir.

Malî tablolar açıkça belirlenmeli ve birlikte yayımlandıkları dokümandaki diğer bilgilerden ayrılmalıdır.

Malî tabloların her bir bölümü açıkça belirlenmelidir.

Malî tablolar, karşılaştırılabilirliğe imkân sağlayacak şekilde en az yıllık bazda sunulmalıdır.

Bir kamu idaresi malî tabloları raporlama tarihinden itibaren altı ay içerisinde yayımlayacak durumda olmalıdır.

Mali Durum Tablosu (Bilanço) Formatı

Kamu İdaresi – 31 Aralık 200(t) tarihi itibarıyla Bilânço (1.000)				
	200(t)	200(t)	200(t-1)	200(t-1)
VARLIKLAR				
Dönen varlıklar				
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
Duran varlıklar				
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
Toplam varlıklar		X		X
YÜKÜMLÜLÜKLER				
Kısa vadeli yabancı kaynaklar				
Borçlar	X		X	
Karşılıklar	X		X	
Çalışanların sosyal güvenceleri	X		X	
Emekli maaşları için ayrılan fonlar	X		X	
<i>Toplam</i>		X		X
Uzun vadeli yabancı kaynaklar				
Borçlar	X		X	
Karşılıklar	X		X	
Çalışanların sosyal güvencesi	X		X	
Emekli maaşları için ayrılan fonlar	X		X	
<i>Toplam</i>		X		X
Toplam yükümlülükler		X		X
Net varlıklar		X		X
NET VARLIKLAR/ÖZKAYNAK				
Net değer	X		X	
Yedekler	X		X	
Birikmiş olumlu/olumsuz fark	X		X	
Toplam net varlıklar/özkaynak		X		X

Gelirlerin Ekonomik ve Giderlerin Fonksiyona Göre Sınıflandırılmasının Açıklanması Esasına Dayalı Faaliyet Sonuçları Tablosu Formatı

Kamu İdaresi – 31 Aralık 200(t) Tarihinde Sona Eren Mali Yıl İçin Faaliyet Sonuçları Tablosu (1.000)		
(Gelirlerin Ekonomik ve Giderlerin Fonksiyona Göre Sınıflandırılmasının Açıklanması)		
	200(t)	200(t-1)
Faaliyet gelirleri		
Vergiler	X	X
Sosyal katkılar	X	X
Yardım ve bağışlar	X	X
Diğer gelirler	X	X
Diğer kamu idarelerinden sağlanan gelirler	X	X
Toplam faaliyet gelirleri	X	X
Faaliyet giderleri		
Genel kamu hizmetleri	X	X
Savunma	X	X
Kamu düzeni ve güvenliği	X	X
Eğitim	X	X
Sağlık	X	X
Sosyal koruma	X	X
İskân ve sosyal tesisler	X	X

Eğlence, kültür ve din	X	X
Ekonomik işler	X	X
Çevre koruması	X	X
Toplam faaliyet giderleri	(X)	(X)
Döneme ilişkin net olumlu/olumsuz faaliyet farkı	X	X

Giderlerin Niteliğe Göre Sınıflandırılmasının Açıklanması Esasına Dayalı Faaliyet Sonuçları Tablosu

Kamu İdaresi – 31 Aralık 200(t) Tarihinde Sona Eren Malî Yıl İçin Faaliyet Sonuçları Tablosu (1.000)		
(Giderlerin Niteliğe Göre Sınıflandırılmasının Açıklanması)		
	200(t)	200(t-1)
Faaliyet gelirleri		
Vergiler	X	X
Sosyal katkılar	X	X
Yardım ve bağışlar	X	X
Diğer gelirler	X	X
Diğer kamu idarelerinden sağlanan gelirler	X	X
Toplam faaliyet gelirleri	X	X
Faaliyet giderleri		
Çalışanların tazminatları	X	X
Mal ve hizmetlerin kullanımı	X	X

Sabit sermayenin tüketimi	X	X
Faiz giderleri	X	X
Malî yardımlar	X	X
Bağışlar	X	X
Sosyal yardımlar	X	X
Diğer faaliyet giderleri	X	X
Toplam faaliyet giderleri	(X)	(X)
Döneme ilişkin net olumlu/olumsuz faaliyet farkı	X	X

Özet

IPSAS (DMS) 1 Standardına göre;

- Tam set mali tablolar; Bilânço, Faaliyet sonuçları tablosu, Varlıklar/yükümlülükler değişim tabloları, Nakit akış tablosu ile Muhasebe politikaları ve malî tablolara ilişkin açıklayıcı notlar'dan oluşur.
- Dönen duran varlık ayırımında varlığın likiditesinin 1 yılın altında olup olmaması; kısa vadeli uzun vadeli yabancı kaynak ayırımında ise vadenin 1 yıl olup olmaması kriteri aranır.
- Mali tabloların kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılaması için mali bilgilerin anlaşılabilir, ilgili, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması gerekir.
- Mali tabloların hazırlanmasında tutarlılık, önemlilik, gayrisafilik, karşılaştırılabilirlik, tam açıklama, yıllık periyod ve dönemsellik ilkelerine uyulması gerekir.

- Mali tabloların daha iyi anlaşılabilmesi için muhasebe politikalarının ve açıklayıcı notların mali tablolara ek olarak sunulması gerekir.
- Standart form mali tablolar önerilmiştir.

IPSAS 2 (DMS 2) NAKİT AKIM TABLOSU

Nakit Akım Tablosu raporlama döneminde nakit giriş kaynakları ve nakit harcanan kalemler ile raporlama tarihindeki nakit tutarını göstermektedir.

Nakit akım bilgileri, bir kamu idaresinin faaliyetlerinin finansmanı için gerekli olan nakdi nasıl karşıladığını ve bu nakdi ne şekilde kullandığının anlaşılmasını sağlar.

Nakit akım tablosu dönemler itibarıyla hazırlanır ve sunulur. Nakit akım tablosu genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin tamamı için tek bir tablo olarak düzenlenir.

Nakit akım tablosu dönem süresince faaliyet, yatırım ve finansman faaliyetleri olarak sınıflandırılan nakit akışlarını göstermelidir.

- Standartta aşağıdaki bazı kavramların tanımları yapılmıştır.

Esas Faaliyetler: Bir kamu idaresinin yatırım ve finansman faaliyetleri dışındaki faaliyetleridir.

Finansman Faaliyetleri: Kamu idaresinin net değer ve borçlarının büyüklüğünde ve niteliğinde değişikliklere neden olan faaliyetlerdir.

Yatırım Faaliyetleri: Uzun vadeli varlıkların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetlerdir.

Nakit: Elde bulunan para ve vadesiz mevduatlarıdır.

Nakit Akışları: Nakit ve nakit benzeri varlıkların giriş ve çıkışlarıdır.

Nakit Benzeri Varlıklar: Konvertibl para birimlerine kolayca dönüştürülebilen ve önemli değer değişikliği riski taşımayan, kısa vadeli yüksek derecede likit varlıklardır.

Türev Ürünler: Varlık ve yükümlülüklerin etkin bir şekilde idare edilebilmesi ve risk yönetimi amacıyla yurt içi veya uluslararası sermaye piyasalarında kullanılan, belirli bir mali araç, gösterge veya mala bağlı, cayılamaz vadeli işlem (futures), teslim amaçlı vadeli işlem (forward), cayılabilir vadeli işlem (opsiyon) ve vadeli değiş tokuş (swap) gibi her türlü finansal araçtır.

Varlıklar: Geçmişteki işlem ve olayların bir sonucu olan, gelecekte ekonomik yararlar sağlaması beklenen ve kamu idareleri tarafından kontrol edilen kaynak ve değerlerdir.

Yabancı Ülkedeki Bağlı Kuruluş: Faaliyetleri, raporlayan kuruluşun ülkesi dışındaki başka bir ülkede yürütülen veya yönetilen/kontrol edilen kuruluş, iştirak, iş ortaklığı veya birimlerdir.

Yükümlülükler: Geçmişteki işlem ve olaylardan doğan ve ödemesi sonucunda, idarenin ekonomik kaynak ve değerlerinde azalma gerçekleşmesi beklenen, idareye ait mevcut borç ve sorumluluklardır.

Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar

- Sadece nakit ve nakit benzeri varlıkların nakit akım tablosuna dâhil edilmesi nedeniyle hangi varlıkların nakit ve nakit benzeri varlık olarak nitelendirildiği büyük önem taşımaktadır.

Nakit benzeri (eşdeğeri) varlıklar, yatırım veya diğer amaçlardan ziyade, kısa vadeli nakit yükümlülüklerini karşılamak için elde bulundurulmuş varlıklardır.

Bir varlığın nakit benzeri olarak nitelendirilebilmesi için, değeri saptanabilen bir nakit miktarına dönüştürülebilmesi ve değerindeki değişim riskinin önemsiz seviyede olması gerekmektedir.

Bu nedenle örneğin bir yatırım normalde yatırım tarihinden itibaren vadesi 3 ay veya daha kısa süreli ile nakit benzeri olarak nitelendirilebilir.

Bankadan borçlanmalar genellikle finansman faaliyetleri olarak dikkate alınır. Bununla birlikte bazı ülkelerde talep edildiğinde geri ödenebilen bakiye üzeri bankadan çekimler kurumun nakit yönetiminin önemli bir parçasını oluştururlar. Bu gibi durumlarda, bakiye üzeri bankadan çekimler (kredi) nakit ve nakit benzerleri kaleminin bir unsuru olarak dikkate alınır. Bu tür banka uygulamalarının bir özelliği bakiyenin negatif veya pozitif olarak sıklıkla dalgalanma göstermesidir.

Nakit akımları nakit veya nakit benzerleri arasındaki hareketleri içermez, çünkü bunlara esas faaliyet, yatırım veya finansman faaliyeti olmaktan ziyade nakit yönetiminin bir parçasıdır. Nakit yönetimi aşırı nakidin nakit olarak yatırılmasını içerir.

Nakit Akımlarının Raporlanması ve Sunulması

Kamu idareleri, nakit akımlarını brüt nakit giriş ve çıkışlarına ait ana grupları gösterecek şekilde raporlamalıdır.

Nakit akım tablosu aşağıdaki bölümlerden oluşur:

1) Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları,

- 2) Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları,
- 3) Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları.

Tek bir işlem, farklı şekilde sınıflandırılan nakit akışlarını içerebilir. Örneğin, bir kredinin nakit geri ödemesi, hem faiz hem de anapara ödemesini kapsayabilir. Burada faiz esas faaliyet olarak, anapara ise finansman faaliyeti olarak sınıflandırılır.

1. Esas Faaliyetler

Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, esasen kamu idaresinin temel nakit getiren faaliyetlerinden elde edilir. Esas faaliyetlere ilişkin net nakit akışlarının tutarı kamu idaresinin faaliyetini yürütmeye, yükümlülüklerini ödeyebilme ve dış finansman kaynaklarına başvurmaksızın yeni yatırımlar yapabilme kapasitesini yansıtır.

Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışı örnekleri aşağıdadır:

- a) Vergi, resim, harç ve cezalardan sağlanan nakit girişleri,
- b) Sunulan mal ve hizmetlerin ücretlerinden sağlanan nakit girişleri,
- c) Merkezi yönetim ve diğer kamu kuruluşlarınca yapılanlar da dâhil olmak üzere hibe, transfer, bağış, yardım ve benzeri işlemlerden sağlanan nakit girişleri,
- d) Lisans, ruhsat, telif hakkı, ücret, komisyon ve benzeri gelirlerden sağlanan nakit girişleri,
- e) Diğer kamu idarelerinin faaliyetlerini finanse etmek üzere yapılan nakit ödemeleri (krediler hariç),
- f) Mal ve hizmetler için tedarikçilere yapılan nakit ödemeleri,

- g) Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan nakit ödemeleri,
- h) Sosyal güvenlik kuruluşlarının aldığı veya ödediği primler, tazminatlar, yıllık ödemeler ve poliçeyle ilgili diğer yükümlülükler,
- i) Alım satım amaçlı elde bulundurulmuş sözleşmelerle ilgili nakit giriş ve çıkışları,
- j) Devam etmeyen faaliyetlerle ilgili nakit giriş ve çıkışları,
- k) Yargı kararları neticesinde gerçekleşen nakit giriş ve çıkışları.

Alınan faiz ve temettü veya ödenen faizden kaynaklanan nakit akışlarının her biri esas faaliyetler içerisinde ayrı ayrı gösterilmelidir.

Kamu idareleri net olarak ayırımını yapamadıkları faaliyetlerini esas faaliyetler kapsamında değerlendirmelidirler.

2. Yatırım faaliyetleri

Yatırım faaliyetleri, uzun vadeli varlıklar ile nakit benzerlerine dahil edilmeyen diğer yatırımların edinimi ve elden çıkarılmasıdır. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin örnekler:

- a) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile diğer uzun vadeli varlıkların alımına ilişkin ödemeler
- b) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile diğer uzun vadeli varlıkların satımına ilişkin tahsilatlar
- c) Başka bir kurumun veya iş ortaklığının özkaynak veya borçlanma araçlarını almak amacıyla yapılan ödemeler
- d) Başka bir kurumun veya iş ortaklığının özkaynak veya borçlanma araçlarını satmak dolayısıyla yapılan almak amacıyla yapılan tahsilatlar

e) Yatırım faaliyetleri ile ilgili olarak üçüncü taraflara verilen avans ve kredilere ilişkin nakit çıkışları

f) Yatırım faaliyetleri ile ilgili olarak üçüncü taraflara verilen avans ve kredilerin geri ödenmesinden sağlanan nakit girişleri.

3. Finansman Faaliyetleri

Finansman faaliyetleri kurumun net değerinin ve borçlarının büyüklük ve niteliğinde değişikliklere neden olan faaliyetlerdir. Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin örnekler aşağıdadır:

1) Borçlanma araçları ihracı ve diğer uzun ve kısa vadeli krediler ile sağlanan nakit girişleri,

2) Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları,

3) Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları,

4) Türev ürünlere ilişkin nakit giriş/çıkışları (Bunların faizlerine ilişkin nakit giriş ve çıkışları esas faaliyet kapsamında değerlendirilir).

Sunum

1. Esas Faaliyetler

Kurum esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akımlarını;

Ana grupları itibariyle brüt tahsilatlar ile brüt ödemeleri gösteren direkt metot ya da

Net fazla veya net açığın nakit niteliğine olmayan işlemler, gelecek

dönemlere ilişkin ödemeler ile peşin tahsilatlar ve yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilgili gelir ve gider kalemlerinin etkileri için uyumlaştırılan indirekt metot

ile açıklar.

2. Yatırım ve Finansman Faaliyetleri

Kurum yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit tahsilat ve ödemelerini her bir ana grup itibarıyla ayrı ayrı açıklamalıdır.

Nakit Akımlarını Net Bazda Raporlama

Kurum aşağıda belirtilen esas faaliyet, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımlarını net bazda raporlayabilir:

a) Faaliyetler kurumun faaliyetinden ziyade diğer tarafın faaliyetlerini yansıttığı durumlarda müşteriler, mükellefler ve lehdarlar adına yapılan tahsilat ve ödemeler

b) Devir hızı yüksek, miktarı büyük ve vadesi kısa olan kalemler için yapılan tahsilat ve ödemeler

Döviz Cinsi Nakit Akışları

Döviz cinsi ile yapılan işlemlerden kaynaklanan nakit akışları raporlama tarihinde yabancı para ile raporlama birimi parası arasındaki döviz kuru oranı uygulanmak suretiyle kaydedilmelidir.

Olağanüstü Kalemler

Olağanüstü kalemlerle ilgili nakit akışları esas faaliyet, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları şeklinde ayrı olarak muhasebeleştirilmelidir.

Faiz ve Temettüler

Faiz ve temettülerden kaynaklanan nakit giriş ve çıkışları ayrı olarak raporlanmalıdır.

Nakit Dışı İşlemler

Nakit veya nakit benzeri varlıkların kullanılmasını gerektirmeyen yatırım ve finansman işlemleri nakit dışı işlemlerdir. Söz konusu işlemler, bu yatırım ve finansman faaliyetleri hakkındaki bilgileri sunacak şekilde mali tablolarda sunulmalıdır. Nakit dışı işlemlere yönelik örnekler aşağıdadır:

- 1) Varlıkların takas, doğrudan ilgili yükümlülüklerin üstlenilmesi veya finansal kiralama yoluyla edinimi,
- 2) Borcun özkaynağa dönüştürülmesi.

Kamu idareleri, nakit ve nakit benzeri varlıkların unsurlarını nakit akış tablosunda belirtmeli ve nakit akış tablosundaki tutarların, bilançoda bunlara karşılık gelen kalemlerle mutabakatını göstermelidir.

Banka borçlanmaları finansman faaliyetleri olarak değerlendirilir. Ancak bankanın talebi halinde geri ödenmesi gereken limit aşımı, fazla nakit çekimi gibi işlemler, nakit yönetiminin ayrılmaz bir parçasını oluşturur, nakit ve nakit benzeri varlıkların bir unsurunu teşkil eder.

Nakit akışları, nakit veya nakit benzeri varlıkları oluşturan kalemler arasındaki hareketleri dikkate almaz, bu unsurlar nakit yönetiminin bir parçasını oluşturur. Nakit yönetimi, fazla nakdin nakit benzeri araçlarda değerlendirilmesini de içerir.

Açıklamalar

Kurum, hesabında bulunmakla birlikte hukuken tasarruf imkânı bulunmayan önemli miktardaki nakit ve nakit benzeri varlık tutarlarını mali tabloların notlar bölümünde açıklamalıdır.

Kamu idarelerinin mali durumu ve likiditesinin anlaşılması için kullanıcılar tarafından ihtiyaç duyulacak ek bilgiler mali tabloların notlar bölümünde sunulur. Söz konusu notlar aşağıdaki bilgileri içermelidir:

- 1) Gelecekteki faaliyetler ve sermaye taahhütlerinin gerçekleştirilmesi amacıyla mevcut bulunan borçlanma imkânları ve varsa bu imkânların kullanılmasına ilişkin sınırlamalar,
- 2) Kullanımı sınırlı olan nakit bakiyelerin tutarı ve içeriği.

Örnek Nakit Akım Tablosu

Kamu İdaresi–31 Aralık 200(t) tarihi itibarıyla Konsolide Nakit Akım Tablosu (1.000)		
	200(t)	200(t-1)
ESAS FAALİYETLERDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI		
<i>Nakit Girişleri</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>Nakit Çıkışları</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)
Esas faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışları	X	X
YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAK. NAKİT AKIŞLARI		
<i>Nakit Girişleri</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>Nakit Çıkışları</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)
Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışları	X	X
FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN KAYNAK. NAKİT AKIŞLARI		
<i>Nakit Girişleri</i>		
Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri	X	X
Diğer finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişleri	X	X
<i>Nakit Çıkışları</i>		
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

Özet

IPSAS (DMS) 2 Standardına göre;

- Nakit Akım Tablosu bir kurumun nakit yaratma kapasitesini ve likidite durumunu göstermesi açısından önemlidir.
- Sadece nakit ve nakit benzeri varlıkların nakit akım tablosuna dahil edilmesi gerekir. Nakit; elde bulunan para ve vadesiz mevduatlardır. Nakit Benzeri Varlıklar ise konvertibl para birimlerine kolayca dönüştürülebilir ve önemli değer değişikliği riski taşımayan, kısa vadeli yüksek derecede likit varlıklardır.
- Nakit akışlarının; esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılması ve nakit akışıyla ilgili her bir kalemin ilgili olduğu faaliyet sınıfına dahil edilmesi önemlidir.
- Olağanüstü kalemler ile faiz ve temetülin ilgili oldukları bölümlerde ayrı olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

IPSAS 3 (DMS 3) MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR

IPSAS 3 standardının **amacı** muhasebe politikalarının seçimi ve değiştirilmesi ile birlikte;

- a) Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin uygulaması ve açıklanması,
 - b) Muhasebe tahminlerindeki değişiklikleri,
 - c) Hataların düzeltilmeleri,
- ile ilgili kriterleri belirtmektir.

Uygulama etkileri önemsiz olduğunda IPSAS standartlarındaki muhasebe politikalarının uygulanması gerekli değildir.

Önemli hatalar içermesi durumunda mali tablolar IPSAS standartlarıyla uyumlu olmaz.

Bu standart temel hatalar ile diğer önemli hatalar arasında ayırım göstermez.

Cari yılın başında;

a) Yeni bir muhasebe politikasının tüm önceki dönemlere veya

b) Bir hatanın önceki tüm dönemlere

kümülatif etkisinin belirlenmesinin uygulanabilir olmaması durumunda kurum karşılaştırmalı bilgileri yeni muhasebe politikası tüm önceki dönemlere uygulanıyormuş gibi veya hata en erken tarihten ileriye doğru düzeltilmiş gibi değiştirir.

Standart aşağıdaki hususların açıklanmasını teşvik etmekten ziyade zorunlu kılmaktadır:

a) Kurum yayınlanan fakat henüz yürürlüğe girmemiş yeni bir IPSAS standardını benimsediğinde

b) Yeni bir IPSAS standardının uygulanmasının ilk uygulanan dönemdeki mali tablolar üzerindeki muhtemel etkisini değerlendirmekle ilgili bilinen veya makul bir şekilde tahmin edilen bilgiler.

- Genel Olarak;

Muhasebe politikasındaki değişiklik →	Geriye (Geçmişe) dönük uygulama
Muhasebe tahminlerindeki değişiklik →	Cari dönem ve ileriye (geleceğe) dönük uygulama
Geçmiş dönem hataları	Mali tabloların yeniden sunumu
işlemlerini gerektirir.	

Geriye Dönük Uygulama, yeni bir muhasebe politikasının, bugüne kadar hep uygulanyormuş gibi işlem, olay ve durumlara uygulanmasıdır.

İleriye Dönük Uygulama, muhasebe politikası ve tahminindeki bir değişikliğin etkisinin sırasıyla;

- 1) Politikanın değiştii tarihten sonra gerçekleşen işlem, olay ve durumlara yeni muhasebe politikasının uygulanması,
- 2) Sonrasında değişiklikten etkilenen mevcut ve gelecekteki dönemlerde muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisinin muhasebeleştirilmesi şeklinde uygulanmasıdır.

Geriye Dönük Yeniden Sunum, Malî tablolardaki tutarların muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve sunulmasında, sanki önceki dönem hatası hiç gerçekleşmemiş gibi düzeltme yapılmasıdır.

Önemlilik

Önemlilik bir bilginin yokluğu veya yanlış beyanının mali tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyip etkilemeyeceğini değerlendirilmesidir. Bu nedenle önemlilik mali tablo kullanıcılarının özelliklerini dikkate almamızı gerektirir.

Kullanıcıların kamu sektörü, ekonomik faaliyetler ve muhasebe hakkında bilgi sahibi olduğu ve bilgileri makul ihtimam göstererek incelemeye istekli olduğu varsayılır. Bu varsayım bu niteliklere sahip kullanıcıların karar verirken ve değerlendirme yaparken bu eksik veya yanlış beyandan ne şekilde etkilenebileceği hususunu dikkate almayı gerektirir.

a) Muhasebe Politikaları:

Muhasebe politikaları malî tabloların hazırlanması ve sunulmasında kabul edilen belirli usul, esas, kural ve uygulamalardır.

Bir IPSAS standardı özellikle bir işlem, olay veya duruma uygulanırken muhasebe politikası veya politikaları o standardın uygulanması suretiyle belirlenir.

Bir kurumun mali durumu, mali performansını veya nakit akımlarını belli bir şekilde sunmak amacıyla IPSAS'tan ufak sapmalar yapmak veya bu saplamaları düzeltmemek uygun değildir.

Belirli bir işlem, olay veya duruma yönelik IPSAS standardının bulunmaması halinde yönetim,

a) Kullanıcıların karar verme ihtiyaçlarına yönelik

b) i) mali tabloların kurumun mali durumu mali performansı ve nakit akımını doğru şekilde yansıtan ii) işlem, olay veya durumun sadece yasal şeklini değil ekonomik yapısını da yansıtan iii) tarafsız yani önyargılardan uzak iv) temkinli v) bütün önemli yönlerden tam

bilgi ile sonuçlanacak muhasebe politikasının geliştirilmesi ve uygulanması konusunda kendi yargısını kullanır.

Karar vermede yönetim sırasıyla aşağıda sunulan kaynaklara başvurulmalı ve uygulanabilirlikleri değerlendirilmelidir:

- a) IPSAS standartlarının benzer veya ilgili konulardaki gereklilikleri,
- b) Varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin diğer IPSAS standartlarında verilen tanımları, muhasebeleştirilmesi ve ölçüm kıstasları,

Karar verirken yönetim ayrıca

- a) Diğer standart belirleyicilerinin en son yayımlanan duyuruları
- b) Kaynaklarla çalışmadığı sürece kabul edilen kamu veya özel sektör uygulamaları.

dikkate alabilir.

Kurum IPSAS kendisi için politikaların uygun olabileceği kalemler için farklı bir kategorileştirmeyi gerektirdiği veya bunlara izin verdiği durumlar dışında, benzer işlem, olay ve durumlarda tutarlı muhasebe politikaları seçmeli ve uygulamalıdır. Eğer IPSAS böyle bir sınıflandırmayı gerektirir veya buna izin verirse her bir kategori için uygun bir muhasebe politikası seçilmeli ve tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır.

Malî tablo kullanıcıları, bir kamu idaresinin malî durumu, performansı ve nakit akışlarındaki eğilimleri belirleyebilmek amacıyla kamu idaresinin malî tablolarını zaman içerisinde karşılaştırabilmelidir. Bu nedenle, Muhasebe Politikalarının Tutarlılığı ilkesi gereğince kurum sadece eğer;

- a) Değişikliğin IPSAS tarafından gerekli görülmesi
- b) İşlem, olay ve durumların kamu idaresinin bilanço, faaliyet sonuçları tablosu veya nakit akışları üzerindeki etkisi ile ilgili daha güvenilir ve ilgili bilgiler sağlayan malî tablolar hazırlanmasını mümkün kılması

hallerinde muhasebe politikasında değişiklik yapılabilir.

Bir muhasebe esasından bir diğerk muhasebe esasına geçilmesi, muhasebe politikası değişikliğidir.

Bir muhasebe esası kapsamında muhasebe yöntemi ile bir işlemin, olay veya durumun muhasebeleştirilmesi veya ölçülmesinde yapılan değişiklik, muhasebe politikası değişikliği olarak addedilir.

IPSAS 17 Makine Tesisat ve Cihazlar veya IPSAS 31 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartlarına göre varlıkların yeniden değerlendirilmesi için politika değişikliğinin ilk uygulaması bu standarda uyumdan ziyade IPSAS 17 ve IPSAS 31'e uygun şekilde yeniden değerleme olarak ele alınması gereken bir muhasebe politikası değişikliğidir.

Bir muhasebe politikasındaki değişiklik geriye dönük uygulandığında; kurum etkilenen her bir net varlık/zkaynak kaleminin açılış bakiyesinin malı tablolarda sunulan en eski dönem/dönemlere ait tutarları düzeltmelidir. Geriye dönük uygulama yeni bir muhasebe politikasının, bugüne kadar hep uygulanıyormuş gibi işlem, olay ve durumlara uygulanmasıdır.

Değişikliğin döneme özgü veya kümülatif etkilerinin belirlenmesinin uygulanabilir olmadığı durumlar dışında muhasebe politikasındaki değişiklik geriye dönük uygulanmalıdır.

Bir muhasebe politikasındaki değişikliğin, geçmiş dönemlerden bir veya daha fazlasına ait karşılaştırmalı bilgilerin döneme özgü etkilerinin belirlenmesinin mümkün olmaması hallerinde yeni muhasebe politikası, geriye dönük uygulamanın mümkün olduğu en erken dönemin başından itibaren varlık ve yükümlülüklerin kayıtlı değerine uygulanmalı ve bu dönemin net varlık/özkaynağında etkilenen her bir bölümünün açılış bakiyesinde ilgili düzeltme yapılmalıdır.

Aşağıdaki hususlar muhasebe politikasında değişiklik olarak nitelendirilmez:

- a) Daha önce gerçekleşen işlem, olay veya durumlardan özünde farklı olan işlem, durum veya olaylar için farklı bir muhasebe politikasının uygulanması,
- b) Daha önce gerçekleşmemiş ya da önemsiz olan işlem, olay veya durumlar için yeni bir muhasebe politikasının uygulanması.
- c) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarla ilgili standartlar uyarınca varlıkları yeniden değerlemek amacıyla bir politikanın ilk defa uygulanması, bu standart kapsamında muhasebe politikası değişikliği olmayıp sadece ilgili standarda göre bir yeniden değerlendirme işlemidir.

Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerin Uygulanması

Geriye dönük uygulamadaki kısıtlara bağlı olarak:

- 1) Eğer varsa özel geçiş hükümlerine uygun olarak bir Devlet Muhasebesi Standardının ilk defa uygulanmasından doğan muhasebe politikasındaki değişiklik dikkate alınmalı,
- 2) Değişikliğe ilişkin özel bir geçiş hükmü içermeyen bir Devlet Muhasebesi Standardının ilk kez uygulanmasının ardından muhasebe politikasında değişiklik yapıldığında, bu değişiklik geriye dönük olarak uygulanmalıdır.

Muhasebe Politikası Değişikliklerinin Açıklanması

Bir IPSAS standardının **ilk defa uygulanmasının** a) cari dönem veya önceki herhangi bir dönem üzerinde bir etkisi olduğu b) böyle bir etkiye sahip olabileceği veya c) gelecek dönemlerde etkiye sahip

olabileceği durumlarda kurum aşağıdaki hususlar malî tablolarda açıklmalıdır:

- a) Standardın adı,
- b) Muhasebe politikası değişikliğinin varsa ilgili geçiş hükümlerine uygun olarak yapıldığı,
- c) Muhasebe politikasındaki değişikliğin niteliği,
- d) Varsa geçiş hükümlerinin açıklaması,
- e) Varsa gelecek dönemleri etkileyebilecek geçiş hükümleri,
- f) Cari ve sunulan geçmiş dönemler için, mümkün olan ölçüde, etkilenen malî tabloların ilgili kaleminde yapılan düzeltme/etki tutarı,
- g) Mümkün olan ölçüde, sunulan dönemlerden önceki dönemlere ait düzeltme/etki tutarı,
- h) Bir geçmiş dönem veya sunulan dönemlerden önceki dönemler için (açıklanmayan dönemler) geriye dönük uygulamanın mümkün olmaması halinde, bu duruma neden olan koşullar ile birlikte muhasebe politikasındaki değişikliğin nasıl ve ne zamandan itibaren uygulandığı.

Takip eden dönemlerin malî tablolarında bu hususların tekrar sunulmasına gerek yoktur.

Muhasebe politikasında yapılan **bir değişikliğin**, a) cari dönem veya önceki herhangi bir dönem üzerinde bir etkisi olduğu b) böyle bir etkiye sahip olabileceği veya c) gelecek dönemlerde etkiye sahip olabileceği durumlarda kurum aşağıdaki hususlar malî tablolarda açıklmalıdır:

- a) Muhasebe politikasındaki değişikliğin içeriği,
- b) Yeni muhasebe politikasının tercih nedeni ve hangi bilgileri sağlayacağı,
- c) Cari ve sunulan geçmiş dönemler için, mümkün olan ölçüde, etkilenen malî tabloların ilgili kaleminde yapılan düzeltme/etki tutarı,
- d) Mümkün olan ölçüde, sunulan dönemlerden önceki dönemlere ait düzeltme/etki tutarı,
- d) Bir geçmiş dönem veya sunulan dönemlerden önceki dönemler için (açıklanmayan dönemler) geriye dönük uygulamanın mümkün olmaması halinde, bu duruma neden olan koşullar ile birlikte muhasebe politikasındaki değişikliğin nasıl ve ne zamandan itibaren uygulandığı.

Takip eden dönemlerin malî tablolarında bu hususların tekrar sunulmasına gerek yoktur.

Geriye Dönük Uygulama Kısıtları

Yeni bir muhasebe politikasının geçmiş dönemlere uygulanmasının birikmiş etkisinin veya bu değişikliğin cari döneme özgü etkilerinin tespit edilmesinin mümkün olmaması durumları geriye dönük uygulama kısıtları olup bu durumlarda muhasebe politikasındaki bir değişiklik geriye dönük olarak uygulanamaz.

Kamu idarelerinin (yeni bir muhasebe politikasının tüm önceki dönemlere uygulanmasının birikmiş etkisinin belirlenememesi nedeniyle) yeni muhasebe politikasını geriye dönük olarak uygulaması mümkün olmadığında yeni politika, mümkün olan en erken dönemden başlayarak ileriye dönük olarak uygulanmalıdır. Bu nedenle kamu idareleri, bu tarihten önceki dönemlerde varlıklar, yükümlülük-

ler ve net varlık/öz kaynakta yapılan düzenlemeleri dikkate almamalıdır. Herhangi bir dönem için geriye dönük uygulama mümkün olmasa dahi muhasebe politikasında değişiklik yapılabilir.

Geçmişe dönük olarak uygulanan muhasebe politikaları mümkün olan en eski döneme kadar tüm geçmiş dönemlerin karşılaştırmalı bilgilerine uygulanmalıdır. Bu değişikliğin açılış ve kapanış bilançosu üzerindeki birikmiş etkisinin belirlenmemesi halinde, bu dönem için geçmişe yönelik uygulamanın yapılması mümkün değildir. Malî tablolarında sunulan dönemlerden önceki dönemlere (açıklanmayan dönemler) ilişkin elde edilen düzeltme tutarı, sunulan en eski dönemin net varlık/öz kaynaktaki etkilenen her bir bölümün açılış bakiyesine uygulanmalıdır. Düzenleme genellikle birikmiş fazla veya açığa uygulanır, ancak diğer öz kaynak kalemlerine ait bölümlere de (örneğin, bir Devlet Muhasebesi Standardına uygunluğu sağlamak amacıyla) uygulanabilir.

b) Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklik:

Genel Hususlar

Hizmetlerin ifası ve faaliyetlerin yürütülmesi gibi nedenlere bağlı içsel belirsizliklerden dolayı malî tablolardaki birçok kalem kesin olarak ölçülemeyip sadece tahmin edilebilmektedir. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır.

Makul tahminlerin kullanılması malî tabloların hazırlanmasının önemli bir parçasını oluşturur ve malî tabloların güvenilirliğini zedelemeyebilir.

Tahmin esaslarında değişiklik olması halinde veya yeni bilgilerin elde edilmesi ya da daha fazla deneyim kazanılması sonucunda, yapılan tahminin gözden geçirilmesine ihtiyaç duyulabilir. Yapısı gereği,

bir tahminin gözden geçirilmesi bir hata düzeltilmesi olmadığı gibi önceki dönemlerle de ilişkili değildir.

Tahminlerdeki değişiklik, yeni bilgi veya yeni gelişmeler sonucunda; varlık ve yükümlülüklerin mevcut durumu ile gelecekte getirmeleri beklenen fayda ve yükümlülüklerin değerlendirilmesi sonucu bunların kayıtlı değerinde yapılan düzenlemeler veya bir varlığın dönem içindeki tüketim tutarındaki değişikliklerdir. Bu değişiklikler hataların düzeltilmesi olarak nitelendirilemez.

Gerek duyulabilecek tahminlerden bazıları aşağıda gösterilmiştir:

- 1) Vergi gelirleri,
- 2) Tahsil edilemeyen gelirlerden kaynaklanan şüpheli alacaklar,
- 3) Stokların değerindeki düşüşler,
- 4) Malî varlık veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri,
- 5) Amortisman tabi varlıkların gelecekteki ekonomik faydalarının tahmin edilen tüketim süresi ya da kullanım ömrü,
- 6) Garanti yükümlülükleri.

Uygulanan ölçüm esasındaki bir değişiklik, muhasebe tahminindeki değişiklik olmayıp, muhasebe politikası değişikliğidir. Bir değişikliğin muhasebe politikasındaki değişiklik mi yoksa muhasebe tahminindeki değişiklik mi olduğunun ayırt edilmesinde zorluk yaşandığında, muhasebe tahminindeki değişiklik olarak değerlendirilmelidir.

Muhasebe tahmininde yapılan bir değişiklik sadece cari dönemin fazla veya açığı etkileyebileceği gibi hem cari dönemin hem de ge-

lecek dönemlerin fazla veya açıklarını da etkileyebilir. Örneğin, şüpheli alacakların tutarına ilişkin yapılan bir tahmindeki değişiklik sadece cari dönemin fazla veya açığı etkiler ve bu nedenle de cari dönemde muhasebeleştirilmelidir. Buna karşılık, amortisman tabii bir varlığın ekonomik kullanım şekli ya da faydalı ömrüne ilişkin bir tahmindeki değişiklik hem cari dönemin amortisman giderlerini hem de varlığın geri kalan faydalı ömrü içindeki her dönemin amortisman giderini etkiler. Her iki durumda da değişikliğin cari dönemdeki etkisi cari dönemde; var ise gelecek dönemler üzerinde etkisi gelecek dönemlerde gelir veya gider olarak kaydedilir.

Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliğin Uygulanması

Muhasebe tahminindeki bir değişikliğin etkisi,

- a) Eğer sadece dönemi etkiliyor ise değişikliğin gerçekleştiği dönemde,
- b) Eğer değişiklik dönemini ve sonraki dönemleri etkiliyorsa tüm bu dönemlerde,

net fazla veya açığa dâhil edilmek suretiyle ileriye dönük olarak muhasebeleştirilmelidir.

Bir muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisinin ileriye dönük olarak yansıtılması; muhasebe tahmininde değişikliğin yapıldığı andan itibaren değişikliğin işlem, olay veya durumlara uygulandığı anlamına gelir.

Muhasebe tahminindeki bir değişikliğin varlık ve yükümlülüklerde değişikliklere neden olması veya net varlık/özkaynaktaki kalemlerden biriyle ilgili olması durumunda; ilgili varlık, yükümlülük veya net varlık/özkaynaktaki kalemin değişikliğin yapıldığı dönemdeki kayıtlı değerinde düzeltme yapılarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliklerin Açıklanması

Gelecek dönemlerdeki etkinin tahmin edilmesinin mümkün olmadığı durumlar hariç olmak üzere, muhasebe tahminindeki cari dönemi etkileyen veya gelecek dönemleri etkilemesi beklenen bir değişikliğin içeriği ve tutarı açıklanmalıdır.

Değişikliğin gelecek dönemlerdeki etkisinin tutarının tahmin edilememesi durumunda kamu idaresi bu durumu açıklamalıdır.

c) Muhasebe Hataları

Geçmiş Dönem Hataları, kamu idarelerinin geçmiş dönem veya dönemlere ait malî tablolarının hazırlanması ve sunulması esnasında elde edilmiş ve dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilgilerin kullanılmaması veya yanlış kullanılması nedeniyle eksik veya yanlış bilgilerin sunulmasıdır.

Bu hatalar;

- a) Matematiksel hataları,
- b) Muhasebe politikalarının uygulanmasındaki hataları,
- c) İşlem ve olayların gözden kaçması ya da yanlış yorumlanmasından kaynaklanan hataları,
- d) Suistimalden (yolsuzluk) kaynaklanan hataları,

içerir.

Hatalar, malî tablo kalemlerinin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi, sunulması veya açıklanması esnasında ortaya çıkabilir. Bir kamu idaresinin bilanço, faaliyet sonuçları tablosu veya nakit akış tablosunun özel olarak sunumunu sağlamak amacıyla **bilinçli olarak** yapılan

önemli veya önemsiz hataları içeren malî tablolar muhasebesi standartlarına uygun sayılmaz. Cari dönemde tespit edilen hatalar, malî tabloların yayınlanmasından önce düzeltilmelidir. Ancak geçmiş döneme ait olup bir sonraki döneme kadar fark edilemeyen önemli hatalar fark edildiği dönemin malî tablolarında sunulan karşılaştırmalı bilgiler bölümünde düzeltilmelidir.

Kurum önceki dönemlere ait önemli hataların fark edilmesi halinde malî tabloların ilk setinde geçmişe dönük olarak:

- a) Hatanın oluştuğu geçmiş dönem(ler)e ait karşılaştırmalı tutarların,
- b) Hata, sunulan en eski dönemden daha önce oluşmuşsa en eski döneme ait varlıklar, yükümlülükler ve net varlık/özkaynağın açılış bakiyesinin,

yeniden sunulması suretiyle düzeltme yapılmalıdır.

Geriye dönük yeniden sunumdaki kısıtlar, hatanın döneme özgü etkisinin veya birikmiş etkisinin belirlenememesi durumlarından oluşur. Bu durumlar haricinde geçmiş dönemdeki bir hata, geriye dönük yeniden sunum yoluyla düzeltilmelidir.

Bir hatanın döneme özgü etkilerinin bir veya daha fazla döneme ait karşılaştırmalı bilgilerden tespit edilmesi mümkün olmadığında, geriye dönük yeniden sunumun mümkün olduğu en eski dönemin (bu cari dönem de olabilir) varlıklar, yükümlülükler ve net varlık/özkaynağın açılış bakiyesi yeniden sunulmalıdır.

Cari dönemin başlangıcında, bir hatanın tüm geçmiş dönemlerdeki birikmiş etkisinin belirlenememesi durumunda mümkün olan en eski dönemden itibaren ileriye dönük olarak düzeltme yapılmak suretiyle karşılaştırmalı bilgiler yeniden sunulmalıdır.

Geçmiş Dönem Hatalarına İlişkin Açıklama

Hataları geçmişe dönük olarak düzeltirken Kurum malî tablolarda aşağıdaki hususlar açıklmalıdır:

- a) Geçmiş dönem hatasının içeriği,
- b) Uygulanabildiği ölçüde; sunulan her bir geçmiş dönem için, etkilenen malî tablo ilgili kaleminde yapılan düzeltme tutarı,
- c) Sunulan en eski dönem başındaki düzeltme tutarı,
- d) Bir geçmiş dönem için geriye dönük uygulamanın mümkün olmaması halinde, bunun gerekçesi ile birlikte hatanın nasıl ve ne zamandan itibaren düzeltildiği.

Geriye Dönük Uygulama ve Geriye Dönük Yeniden Sunumda Uygulanamazlık

Uygulanamazlık, standartlardaki bir hükmün, kamu idarelerinin tüm çalışmalarına rağmen uygulanamaması durumunu ifade eder. Aşağıdaki durumlarda muhasebe politikasında geriye dönük bir değişiklik uygulanması veya bir hatayı düzeltmek için geriye dönük yeniden sunum yapılması mümkün değildir:

- a) Geriye dönük uygulama veya geriye dönük yeniden sunumun etkileri saptanamadığında,
- b) Geriye dönük uygulama veya yeniden sunumun, kamu idaresinin o dönem içerisindeki amacının ne olduğu hakkında varsayımlar gerektirmesi durumunda,
- c) Geriye dönük uygulama veya yeniden sunum, tutarlara ilişkin önemli tahminler gerektirdiğinde ve diğer bilgilerden; (tutarların

muhasebeleştirileceği, ölçüleceği veya sunulacağı tarihteki/tarihlerde mevcut durumlar hakkında bilgi sağlayan ve önceki döneme ait malî tabloların hazırlanması yetkisinin verildiği zamanda mevcut bulunacak tahminlere ilişkin bilgiler) nesnel bir biçimde ayırt edilmesi mümkün olmadığında.

Yeni bir muhasebe politikasının geriye dönük uygulanması veya geçmiş dönemdeki bir hatanın düzeltilmesinde ihtiyaç duyulan bilgilerin işlem, olay veya durumun gerçekleştiği tarihteki koşullar hakkında kanıtlar sunması, ilgili geçmiş dönemdeki malî tablolar yayımlandığında mevcut olması ve diğer bilgilerden ayırt edilebilir olması gerekir. Geriye dönük uygulama veya geriye dönük yeniden sunum önemli bir tahmin yapmayı gerektirdiğinde ve bununla ilişkili olarak bu iki tür bilgi arasında ayırım yapılması mümkün olmadığında, yeni muhasebe politikasının geriye dönük uygulanması veya geçmiş dönem hatasının geriye dönük olarak düzeltilmesi mümkün değildir.

Yeni bir muhasebe politikasının uygulanmasında veya geçmiş döneme ilişkin hatanın düzeltilmesinde, geçmiş dönemdeki kararlar veya finansal tablolara yansıtılan, ölçülen veya açıklanan tahmin tutarlarında, sonraki dönemlere ilişkin durumlar dikkate alınmamalıdır. Geçmiş dönemler için sunulan karşılaştırmalı bilgilerde değişiklik yapılırken genellikle önemli tahminlere gerek duyulması, karşılaştırmalı bilgilerin güvenilir bir şekilde düzenlenmesi veya düzeltilmesine engel teşkil etmez.

Özet

- Kurum ancak; a) Değişikliğin IPSAS tarafından gerekli görülmesi b) İşlem, olay ve durumların kamu idaresinin bilanço, faaliyet sonuçları tablosu veya nakit akışları üzerindeki etkisi ile ilgi-

li daha güvenilir ve ilgili bilgiler sağlayan malî tablolar hazırlanmasını mümkün kılmaması, hallerinde muhasebe politikasında değişiklik yapılabilir.

- Muhasebe politikasındaki değişiklik geriye dönük uygulama, muhasebe tahminlerindeki değişiklik ileriye doğru uygulama, geçmiş dönem muhasebe hataları ise mali tabloların yeniden sunumu şeklinde düzeltme yapılır.
- Geriye dönük uygulama kısıtları; a) Yeni bir muhasebe politikasının geçmiş dönemlere uygulanmasının birikmiş etkisinin b) Bu değişikliğin cari döneme özgü etkilerinin, tespit edilmesinin mümkün olmaması durumlarından oluşmaktadır. Bu durumda, yeni bir muhasebe politikasının tüm önceki dönemlere uygulanmasının birikmiş etkisinin belirlenememesi durumunda yeni politika, mümkün olan en erken dönemden başlayarak ileriye dönük olarak; bir muhasebe politikasındaki değişikliğin, geçmiş dönemlerden bir veya daha fazlasına ait karşılaştırmalı bilgilerin döneme özgü etkilerinin belirlenmesinin mümkün olmaması hallerinde ise yeni muhasebe politikası, geriye dönük uygulamanın mümkün olduğu en erken dönemin başından itibaren varlık ve yükümlülüklerin kayıtlı değerine uygulanmalı ve bu dönemin net varlık/özkaynağında etkilenen her bir bölümünün açılış bakiyesinde ilgili düzeltme yapılmalıdır.
- Aynı durum muhasebe hataları (fakat yeniden sunum şeklinde) için de söz konusudur.
- Karşılaştırılabilir ve güvenilir bilgi için muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri ve muhasebe hatalarına ilişkin belli bazı açıklamaların yapılması zorunlu tutulmuştur.

IPSAS 5 (DMS 5) BORÇLANMA MALİYETLERİ

- Bu standart borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme yöntemini düzenlemektedir. Borçlanma maliyetlerinin oluştuğu anda gider olarak kaydı esas olmakla birlikte, bir özellikli varlığın satın alınması, inşa edilmesi veya üretimine ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi de mümkündür.
- Finansman giderleri genellikle dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesine karşın belli bazı şartların sağlanması halinde varlık edinimi ile ilgili finansman giderlerinin (borçlanma maliyetleri) varlığın bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine imkân verilmiştir.

Özellikli Varlık

- “Özellikli varlık” yani ona ilişkin borçlanma maliyetlerinin giderleştirilmesi yerine onun maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilmesine izin verilen varlıklar olup bu varlıkların elde edilmesi, inşası veya üretimi ile ilişkilendirilebilen borçlanmalara ilişkin faiz ve diğer giderlerin muhasebeleştirilmesi belli standartlara bağlanmıştır.

Aktifleştirme Esasları

- Bir özellikli varlığın aktifleştirilmesi ile ilgili olarak aşağıda listede belirtilen esaslara uyulması gerekmektedir. Bu esaslar aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

1- Bir varlıkla ilgili borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilebilmesi için söz konusu varlığın “özellikli varlık” olması gerekir. **Özellikli varlık** amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. Özellikli

varlıklar; (a) Stoklar, (b) İmalat tesisleri, (c) Enerji üretim tesisleri, (d) Maddi olmayan duran varlıklar, (e) Yatırım amaçlı gayrimenkuller olabilir. Finansal varlıklar ve kısa süre içerisinde üretilen veya imal edilen stoklar ile elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıklar özellikli varlık değildir.

2- Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, özellikli varlıkla ilişkili harcamaların hiç yapılmamış olması durumunda ortaya çıkmayacak borçlanma maliyetleridir.

3- Bir işletme bir özellikli varlığın edinilmesi amacıyla özellikle borçlanmış ise, bu durumda aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarı; ilgili dönem boyunca söz konusu borçlanmaya ilişkin oluşan borçlanma maliyetlerinden, söz konusu fonların geçici olarak nemalandırılması ile sağlanan gelirlerin düşülmesi suretiyle belirlenir.

4. Borçlanma maliyetleri, etkin faiz oranı yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz giderleri, finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri ve yabancı para ile borçlanmalarda kur farklarından oluşabilir.

5. Kurumlarca, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler.

6. Bir işletmenin genel amaçlı olarak borçlandığı fonların bir kısmının, bir özellikli varlığın finansmanı için kullanıldığı durumlarda; aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarı, ilgili varlığa ilişkin yapılan harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı yardımı ile belirlenir. Bu aktifleştirme oranı, özellikli varlık alımına yönelik yapıl-

mış borçlanmalar hariç olmak üzere, işletmenin ilgili dönem süresince mevcut tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır. Bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili dönem boyunca oluşan borçlanma maliyetleri tutarını aşamaz.

7. Kurumlarca borçlanma maliyetlerinin bir özellikli varlığın maliyetinin parçası olarak aktifleştirilmesine, aktifleştirme koşullarının sağlandığı tarihte başlanır. Aktifleştirmenin başlama tarihi, işletmenin aşağıdaki koşulların tümünü sağladığı tarihtir: (a) İşletme, varlık için harcama yaptığında; (b) Borçlanma maliyetleri oluştuğunda; (c) İşletme, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlere başladığında.

8. Bir özellikli varlığa ilişkin harcamalar sadece; nakit ödeme, diğer varlıkların transferi veya faiz içeren yükümlülüklerin üstlenilmesini kapsar. Söz konusu varlıkla ilgili olarak tahsil edilen hakedişler ve devlet teşvikleri, özellikli varlığa ilişkin harcamalardan düşülür. Bir varlığın, önceki dönemlerde aktifleştirilmiş olan borçlanma maliyetleri de dâhil olmak üzere, bir dönem içerisindeki ortalama defter değeri; normal şartlar altında aynı dönemde aktifleştirme oranının uygulandığı yaklaşık harcama tutarıdır.

9. Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler; ilgili varlığın fiziksel olarak inşa edilmesi ile sınırlı değildir. Bu işlemler; söz konusu varlıkla ilgili fiziksel inşaatın başlamasından önceki, gerekli izinlerin alınması gibi teknik ve idari faaliyetleri de içerir. Ancak, bu tür işlemler, varlığın durumunu değiştiren herhangi bir üretim veya gelişme olmaksızın varlığın elde tutulmasını kapsamaz.

10. Kurumlarca bir özellikli varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesine yönelik faaliyetlere uzun süreli ara

verilen dönemler boyunca oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine de ara verilir.

11. Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.

12. Normal şartlar altında, bir varlığın fiziken inşasının tamamlanması; olağan idari işlemler devam etse dahi, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olduğu anlamına gelir. Varlıkla ilgili, müşterinin veya kullanıcının talebine göre, dekorasyon ve benzeri küçük işlemlere devam edilmesi tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlanmadığı anlamına gelmez.

13. Bir özellikli varlığın yapımının parçalar halinde tamamlandığı ve diğer parçaların yapımı devam ederken her bir parçanın kullanılabilir olduğu durumlarda; belli bir parçanın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, ilgili parçaya ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.

14. Kurumlar finansal raporlarında; (a) İlgili dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarını ve (b) Aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetleri tutarının belirlenmesinde kullanılan aktifleştirme oranını açıklarlar.

Aktifleştirilebilecek Borçlanma Maliyetlerinin Hesaplanması (Örnek Çözümler)

Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi sadece aktife ilişkin borçlanma veya genel borçlanmaların bulunması ve inşaata ilişkin harcamaların yıl boyunca birbirine eşit veya farklı olması durumlarına göre aşağıdaki şekilde örnek hesaplamalarla açıklanmaktadır.

Örnek-1: (Tek borçlanma ve inşaatla ilişkin harcamalar yıl boyunca eşit)

A İdaresi 1 Ocak 2010'da kendi kullanımını için bir depo inşaatına başlamıştır. Yıl sonu itibariyle tamamlaması öngörülen depoya ilişkin 2010 yılında yüklenilen toplam inşaat maliyeti (İşçilik, malzeme ve genel giderler) 1.800.000-TL olup firma bu miktarın 1.000.000-TL'sini kendi imkânlarıyla, geriye kalan 800.000-TL'sini ise borçlanmak suretiyle finanse edecektir. Söz konusu borçlanmaya ilişkin faiz oranı yıllık %15'tir. İnşaat 31 Aralık 2010'da tamamlanmıştır. Firmanın bütün borcunun bu amaçla yapılmış olan borçlanmadan oluştuğunu varsayalım.

İnşaat için yıllık ortalama harcama tutarı: $1.800.000/2=900.000$ (Harcamaların yıl boyunca eşit şekilde yapıldığını varsayarsak).

Kaçınılabılır borçlanma maliyeti tutarı = $900.000 \times 0,15 = 135.000$ -TL

Gerçek borçlanma maliyeti tutarı = $800.000 \times 0,15 = 120.000$ -TL

Kaçınılabılır borçlanma maliyeti gerçek borçlanma maliyetini aşamayacağı için aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti 120,000-TL'dir.

Örnek-2 (Genel amaçlı borçlanma da mevcut ve inşaatla ilişkin harcamalar yıl boyunca eşit)

Diğer varsayımların aynen Örnek 1'deki gibi olduğunu fakat firmanın daha önce genel amaçlarla yapılmış olan borçlanmalarının şu şekilde olduğunu varsayalım: 2.000.000-TL anapara yıllık %10 faiz oranı üzerinden 20 yıl vadeli borç, ve 500.000-TL üç yıl vadeli %14 faiz oranlı borç.

İnşaat için yıllık ortalama harcama tutarı: $1.800.000/2=900.000$ (Harcamaların yıl boyunca eşit şekilde yapıldığını varsayarsak)

Toplam borçlanma maliyeti tutarı: $(800.000 \times 0,15) + (2.000.000 \times 0,10) + (500.000 \times 0,14) = 390.000\text{-TL}$

Yeni borçlanmaya ilişkin faiz tutarı= $800.000 \times 0,15 = 120.000\text{-TL}$

Genel amaçlı borçlanmalara ilişkin ağırlıklı ortalama faiz oranı= $\frac{\text{Toplam faiz miktarı}}{\text{Toplam Borç}} = \frac{(2.000.000 \times 0,10) + (500.000 \times 0,14)}{2.000.000 + 500.000} = 0,108$

Genel amaçlı borçlanmalardan depo inşaatının ortalama maliyetine isabet eden kısım: $900.000 - 800.000 = 100.000$

Genel amaçlı borçlanmalardan kaynaklanan maliyet= $100.000 \times 0,108 = 10.800$

Aktifleştirilecek toplam borçlanma maliyeti $120.000 + 10.800 = 130.800\text{-TL}$

Sadece doğrudan borçlanmadan değil genel borçlanmadan kaynaklanan maliyetin de varlığın maliyetine eklenmesi konusundaki finansal bakış açısı şudur: Eğer kurum söz konusu özellikli varlık için ödeme yapmasaydı para mevcut (genel) borçların ödenmesi için kullanılacak ve borç erken itfa edileceği için faiz maliyetinden kaçınılabilecekti. Faizin “kaçınabilir” olarak adlandırılmasının nedeni de budur. Diğer bir deyişle, depo inşa edilmeseydi faizden kaçınılabilecekti!

Örnek-3: (Genel amaçlı borçlanma mevcut ve inşaatla ilişkin harcamalar yıl boyunca eşit değil)

Aynı varsayımlarla fakat harcamaların yıl boyunca eşit şekilde yapılmadığını varsayalım. Örneğin söz konusu inşaat için 3 Haziran’da 600.000-TL, 1 Ağustos’ta ise 1.200.000-TL harcama (ödeme) yapıldığını varsayalım.

Bu durumda borçlanmaya ilişkin ortalama inşaat harcaması maliyeti 900.000-TL değil,

$[(600.000 \times 212/365) + (1.200.000 \times 153/365)] = 851.506\text{-TL}$ ’dir.

Bu durumda genel borçlanmalardan depo inşaatı maliyetine yüklenilecek miktar 100.000-TL değil 51.506 TL (851.506-800.000) olacaktır. Buna ilişkin borçlanma maliyeti ise $51.506 \times 0,108 = 5.562$ -TL olacaktır.

Buradaki finansal bakış açısı; harcama (ödeme) ne kadar erken yapılırsa o kadar daha erken finanse edilmesi gerekir ve dolayısıyla ne kadar erken finanse edilirse o kadar süre için faiz maliyetine katlanılır.

Örnek-4: (Sadece genel amaçlı borçlanma yapılmış ancak ne kadarlık kısmının özellikli varlık için kullanıldığı bilinmiyorsa)

Aynı varsayımların olduğunu fakat söz konusu varlık edinimi için doğrudan borçlanma yapılmadığını, genel amaçlı olarak yapılmış olan 2.500.000-TL tutarındaki borçlanma kaynağının bir kısmının söz konusu varlığın yapımı diğer kısmının varlığın işletilmesi için (cari gider) kullanıldığını varsayalım.

Toplam genel borçlanma maliyeti= 270.000-TL

Depo inşaatı için yapılan harcama tutarı: 1.800.000-TL

Toplam harcama tutarı: 2.500.000-TL

Aktifleştirme oranı= Aktifleştirilmiş maliyet tutarı/Toplam maliyet= $1.800.000/2.500.000 = 0,72$

Aktifleştirilebilecek Toplam Borçlanma Maliyeti = Toplam Borçlanma Maliyeti x Aktifleştirme Oranı = $270.000 \times 0,72 = 194.400$ -TL

Fakat aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti “yüklenilen gerçek borçlanma maliyeti” ile “kaçınılabilecek borçlanma maliyeti”nden düşük olanı ile sınırlandırıldığı için aşağıdaki ayarlamaların yapılması gerekmektedir.

Depo inşaaatına ilişkin harcamaların yıl boyunca eşit şekilde yapıldığını varsayarsak borçlanma maliyetleri için esas alınacak aktif harcaması tutarı= $1.800.000/2= 900.000$ -TL

Genel borçlanma maliyeti oranı= 0,108

Kaçınılabilecek borçlanma maliyeti= $900.000 \times 0,108= 97.200$ -TL

Dolayısıyla aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarı 97.200-TL ile sınırlıdır.

Aktifleştirilemeyen borçlanma maliyetleri dönem gideri olarak giderleştirilecektir.

Yukarıdaki örneklerde görüldüğü üzere varlığa ilişkin borçlanma maliyetlerinin doğrudan doğruya tam olarak hesaplanamadığı durumlar için ağırlıklı ortalama yöntemi kullanılmalıdır.

Özet

- Borçlanma maliyetlerinin giderleştirilmesi yerine aktifleştirilmesi dönem giderlerinin daha düşük, dolayısıyla dönem karının daha yüksek görünmesine yol açacağı için IPSAS aktifleştirme konusunda düzenlemeler yapmıştır.
- Bu konuda dikkate alınması gereken en önemli hususlardan biri öncelikle varlığın niteliğinin yani özellikli varlık olup olmadığının belirlenmesidir.
- Bir diğer dikkate alınması gereken husus ise aktifleştirilecek borçlanma maliyetlerinin kaçınılabilecek borçlanma maliyeti tutarını aşmaması gerektiğidir.
- Son olarak, kurumlarca borçlanma maliyetlerinin bir özellikli varlığın maliyetinin parçası olarak aktifleştirilmesine aktifleştir-

me koşullarının sağlandığı tarihte başlanması; özellikle varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesine yönelik faaliyetlere uzun süreli ara verilen dönemler boyunca oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine de ara verilmesi ve varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilmesi gerektiği unutulmamalıdır.

IPSAS 6 (DMS-6) KONSOLİDE VE BİREYSEL MALİ TABLOLAR

IPSAS 6 standardının amacı; kontrol eden idarenin ve onun kontrolü altında bulunan idarelerin konsolide mali tablolarının hazırlanması ve sunumuna ilişkin esasların belirlenmesidir.

Konsolide mali tablolar bir ekonomik birimin mali tablolarının tek bir birimin mali tablolarıymış gibi sunulmasıdır.

- Bu Standartta aşağıdaki bazı kavramların tanımları yapılmıştır:

Azınlık Payı: Kontrol eden kuruluşun, kontrol ettiği kuruluşta doğrudan veya dolaylı olarak sahip olmadığı paylara isabet eden bölümüdür.

Bireysel Mali Tablolar: Kontrol eden kuruluş veya kendisine bağlı kontrol edilen kuruluşun, bir iştirakteki yatırımlarını veya müştereken kontrol edilen bir kuruluşteki girişimci payını, yatırımların rapor sonuçları ve yatırım yapılan kuruluşların net varlıkları yerine, doğrudan net varlıklar/ öz kaynak payına dayalı olarak muhasebeleştirerek sunduğu mali tablolarıdır. Kontrol edilen kuruluşu, iştiraki veya müştereken kontrol edilen bir kuruluşta girişimci payı bulunmayan bir kuruluşta ait mali tablolar bireysel mali tablo değildir.

Konsolide Mali Tablolar: Kontrol eden ve kontrol edilen kuruluşların malî tablolarının bu standartta belirlenen esaslar çerçevesinde birleştirilerek oluşturulan mali tablolarını ifade eder.

Kontrol: Diğer bir kuruluşun malî politikalarının ve faaliyetlerinin yönetilmesi gücüdür.

Maliyet Yöntemi: Başka bir kurum ya da kuruluşa yapılan bir yatırımın maliyet bedeli üzerinden mali tablolara yansıtıldığı muhasebeleştirme yöntemidir.

Konsolide Mali Tablolar ve Bireysel Mali Tablolar

Bir kontrol eden kuruluş veya kontrol ettiği kuruluş, bir iştirakte yatırımcı veya müştereken kontrol edilen bir kuruluşta girişimci olabilir. Bu durumda, ilgili standart hükümleri de dikkate alınarak bu Standarda göre konsolide mali tablolar hazırlanır ve bireysel mali tablolarla birlikte sunulur.

Konsolide Mali Tabloların Sunulması

Kontrol eden kuruluş, kendi mali tabloları ile kontrol ettiği kuruluşların mali tablolarını bu standart uyarınca konsolide ederek sunar.

Konsolide mali tabloları hazırlamaktan ve sunmaktan muaf olan bir kontrol eden kuruluş, bireysel mali tablolarını nihai mali tablolar olarak sunabilir.

Konsolide Mali Tabloların Hazırlanmasına Gerek Olmayan Durumlar

Aşağıdaki durumlarda konsolide mali tabloların hazırlanmasına gerek yoktur:

1- Kontrol eden kuruluşun;

i. Başka bir kontrol eden kuruluş tarafından tamamen kontrol edilmesi ve kendisine ait mali tabloların kullanıcısının olmaması veya kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarının, ilgili kuruluşun kontrol eden kuruluşuna ait konsolide mali tablolardan karşılanabiliyor olması,

ii. Başka bir kontrol eden kuruluş tarafından kısmen kontrol edilmesi ve oylama hakkına bakılmaksızın tüm pay sahiplerinin, ilgili kontrol eden kuruluşun konsolide mali tabloları hazırlamaması konusunda bilgilendirilmiş ve buna itiraz etmemiş olması.

2- Kamu idaresinin borçlanma araçları veya öz kaynağa dayalı malî araçlarının kamuya açık piyasada işlem görmüyor olması,

3- Kamu idaresinin, malî araçlarını kamuya açık piyasaya ihraç etmek amacıyla malî tablolarını yetkili bir kuruluşu sunmamış olması veya sunma sürecinde olmaması;

4- Kontrol eden kuruluşun nihai veya geçici olarak kontrol eden kuruluşunun, kamuya açıklanmak üzere Devlet Muhasebesi Standartlarına uygun konsolide mali tablolar hazırlaması.

Geçici olarak kontrol eden kuruluşun konsolide mali tablolarının kullanıcılarının olması ihtimali durumunda, ilgili kamu idaresi konsolide mali tabloları hazırlayarak sunmalıdır.

Konsolide mali tabloların sunulmasına gerek olmayan durumlarda, kontrol eden kuruluşlar bu standart uyarınca bireysel mali tablolarını sunmalıdır.

Konsolide Mali Tabloların Kapsamı

Konsolide mali tablolar bütün kontrol edilen kuruluşların mali tablolarını içerecek şekilde hazırlanır. Ancak aşağıdaki durumlarda kontrol edilen kuruluş konsolide mali tablolara dahil edilmez:

1- Bir kontrol edilen kuruluşun ediniminden itibaren on iki ay içerisinde elden çıkarılmasının planlanması nedeniyle kontrolün geçici olması,

2- Yönetimin, kontrol edilen kuruluş için satış sürecini başlatmış olması.

Geçici kontrole bir örnek kontrol edilen kuruluşun kısa dönemde elden çıkarılacağına dair ciddi bir planla birlikte edinimidir.

Diğer bir örnek ise merkezi yönetiminin kontrol edilen kuruluştaki haklarını mahalli bir idareye devir edebilmesidir.

Kontrol edilen kuruluşun konsolide mali tablolara dahil edilmediği durumlarda, konsolidasyona dâhil edilmeyen bu tür kontrol edilen kuruluşlar, ilgili standarda göre mali araçlar olarak sınıflandırılır ve muhasebeleştirilir.

Elden çıkarılması planlanarak edinildiğinden konsolidasyon dışında bırakılan bir kontrol edilen kuruluş, on iki ay içerisinde elden çıkarılmazsa edinim tarihinden itibaren konsolide edilerek sonraki dönemler için mali tablolar yeniden sunulmalıdır.

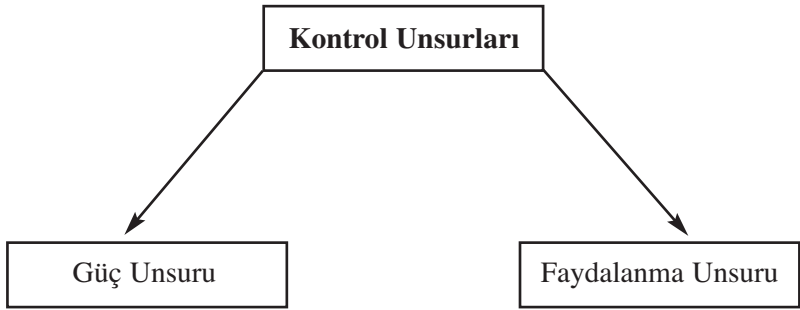
Konsolidasyona dâhil edilmeyen bir kontrol edilen kuruluş için alıcı bulunmuş olmasına rağmen karar ya da onay alınması gibi resmi işlemler nedeniyle satış işleminin on iki ay içerisinde tamamlanamaması durumunda süreç raporlama tarihinden kısa bir süre sonra tamamlanacak ise kontrol edilen kuruluşun konsolide edilmesi gerekmez.

Bir kontrol edilen kuruluş; risk sermayesi, yatırım fonu, yatırım ortaklığı veya benzeri bir kuruluş olması nedeniyle konsolidasyon kapsamı dışında tutulamaz.

Mali Raporlama Açısından Diğer Kuruluş Üzerindeki Kontrolün Belirlenmesi

Bir kuruluşun diğer bir kuruluşu kontrol edip etmediği hususu; kuruluşlar arasındaki ilişkinin yapısı, kontrol kavramındaki güç (diğer bir kuruluşun faaliyet ve mali politikalarını yönetme gücü) ve fayda (kontrol eden kuruluşun diğer kuruluşun faaliyetlerinden yararlanma imkânı) unsurları ile her bir duruma özgü koşullar dikkate alınarak değerlendirilir.

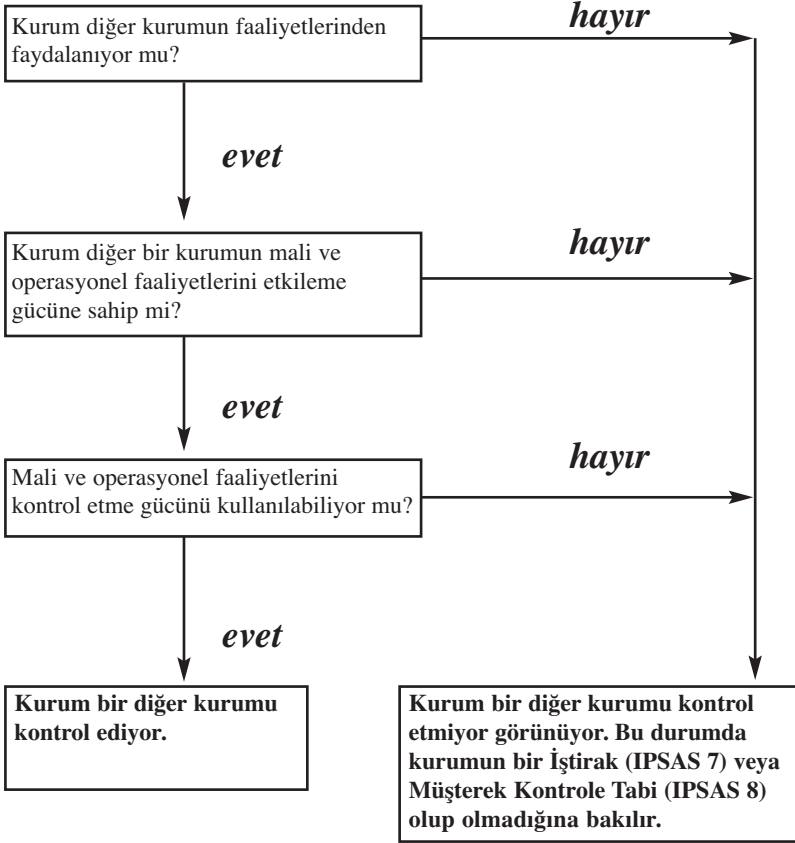
- Kontrol; güç ve fayda unsurlarından oluşur.



Mali Raporlama Açısından Kontrol

Kontrol faaliyetlerden yararlanmak için başka bir kurumun mali ve operasyonel politikalarını yönetme gücüdür.

Mali raporlamayla ilgili olarak kontrol, bir kuruluşun kanunla veya bazı resmi anlaşmalar yoluyla diğer bir kuruluşun mali ve faaliyet politikalarını yönetme gücünden doğduğundan diğer kuruluşun his-selerinin veya diğer özkaynak paylarının çoğunluğuna sahip olun-ması gerekmeyip, kontrol gücünün kullanılabilir olması yeterlidir.



Kontrolün varlığı, kontrol edilen kuruluşun günlük faaliyetlerinin yönetilmesini veya günlük faaliyetlerinde rol alınmasını gerektirmez. Kontrol eden kuruluşun bu faaliyetlere ilişkin yetkisini kullanmaması kontrolün varlığını ortadan kaldırmaz.

Düzenleme yapma gücünün bulunması, bir kuruluşun başka bir kuruluş tarafından kontrol edilmesini engellemez. Kontrol edilen ku-

kuruluşun günlük faaliyetlerinin veya işlemlerinin yürütülmesi üzerinde kontrol eden kuruluşun sorumluluğunun olmaması kontrolün varlığını etkilemez.

Bu Standartta tanımlanan kontrol gücünün varlığı, bir kuruluşun başka bir kuruluşun faaliyet ve mali politikalarıyla ilgili karar alma sürecini faaliyetlerinden fayda sağlayacak şekilde yönetme yetkisine sahip olmasıyla mümkündür.

Düzenleyici Güç ve Satın Alma Gücü

Kamu idarelerinin kendi faaliyet alanında düzenleyici ya da denetleyici konumunun gereği olarak hukuki düzenleme yapma yetkisi ve/veya satın alma gücünün bulunması mali raporlama açısından ilgili kurumlar üzerinde kontrolün varlığını göstermez.

Mali Raporlama Açısından Kontrolün Olup Olmadığının Belirlenmesi

Kamu idareleri hedeflerinden bazılarını gerçekleştirmek için başka kuruluşlar oluşturabilirler. Bazı durumlarda bir kuruluşun kontrol edilen kuruluş olduğu açıktır ve bu nedenle ilgili kuruluşun konsolidasyona dâhil edilmesi gerekir.

Kontrolün başka bir kuruluşa ait olduğuna dair açık bir bilgi yok ise, aşağıdaki güç şartları en az biri ile faydalanma şartlarından en az birinin var olması halinde kontrolün bulunduğu varsayılır;

Güç şartları

- o Kuruluşun, doğrudan veya dolaylı olarak başka bir kuruluştaki oy hakkının çoğunluğuna sahip olması,
- o Kuruluşun, başka bir kuruluşun yönetim kurulunun veya eşde-

ğer yönetim organının üyelerinin çoğunluğunu atama veya görevden alma yetkisine sahip olması ve söz konusu diğer kuruluşun kontrolünün bu kurul veya organ üzerinden sağlanması,

- o Kuruluşun, başka bir kuruluşun genel kurulunda yapılacak oylamada oyların çoğunluğunu kullanma veya kullanılmasını düzenleme yetkisine sahip olması,
- o Kuruluşun, diğer kuruluşun yönetim kurulu veya eşdeğer yönetim organı toplantısında oyların çoğunluğunu kullanma gücünün olması ve kontrolün bu kurul veya organ üzerinden sağlanması.

Faydalanma şartları

- o Kuruluşun, başka bir kuruluşu kapatma ve geriye kalan ekonomik değerlerden önemli düzeyde fayda sağlama veya önemli yükümlülüklerini üstlenme yetkisine sahip olması,
- o Kuruluşun, tasfiye edilen başka bir kuruluşun tasfiye sonucundan pay alma gücü ve/veya belli başlı yükümlülüklerinden sorumlu olması.

Güç ve faydalanma koşullarından en az birinin bulunmaması durumunda, aşağıdaki faktörlerin her biri veya bütünü kontrolün varlığının tespit edilmesinde gösterge teşkil eder:

Güç göstergeleri

- o Kuruluşun, başka bir kuruluşun faaliyet ve yatırım bütçelerini veto edebilmesi,
- o Kuruluşun, başka bir kuruluşun yönetim kurulu kararlarını veto etme, bozma veya değiştirme olanağına sahip olması,

- o Kuruluşun, başka bir kuruluşun üst düzey personelinin istihdamını, yeniden atanmasını ve işten çıkarılmasını onaylama olanağına sahip olması,
- o Diğer kuruluşun yetki ve görevlerini belirleme ve sınırlandırma konusunda düzenleme yapma yetkisinin bulunması,
- o Bir kuruluşun, başka bir kuruluşun faaliyet ve mali politikalarını yönetme hakkını veren altın hisseye (veya benzerine) sahip olması.

Fayda göstergeleri

- o Kuruluşun, başka bir kuruluşun net varlıkları/özkaynağına doğrudan veya dolaylı olarak müdahale hakkına sahip olması,
- o Tasfiye veya tasfiye dışındaki bir dağıtım durumunda kuruluşun, başka bir kuruluşun net varlıkları/özkaynağı üzerinde önemli düzeyde hakka sahip olması,
- o Kuruluşun kendi hedeflerini gerçekleştirirken başka bir kuruluşu işbirliği yapmak konusunda yönlendirebilmesi,
- o Kuruluşun, başka bir kuruluşun faaliyetinin sona ermesi halinde yükümlülüklerinin bakiyesinden sorumlu olması.

Kontrol eden kuruluş, kontrol ettiği kuruluşun faaliyetlerinden yararlanmak için sahip olduğu faaliyet ve mali politikalarını yönetme yetkisini kaybetmesi durumunda diğer kuruluş üzerindeki kontrolünü kaybeder. Kontrol kaybı, sahiplik düzeyinde mutlak veya nispi bir değişiklikle veya değişiklik olmaksızın gerçekleşebilir.

Konsolidasyon İşlemleri

Konsolide mali tablolar hazırlanırken, kontrol eden kuruluş ile kontrol edilen kuruluşların mali tablolarındaki varlıklar, yükümlülükler, net varlıklar/özkaynak, gelir, gider kalemleri toplanarak satır satır birleştirilir. Bu şekilde birleştirmeden sonra aşağıdaki işlemler yapılır:

1- Kontrol eden kuruluşun, kontrol ettiği her bir kuruluştaki yatırımının net defter değeri ve her bir kontrol ettiği kuruluşun net varlıklar/özkaynağındaki payı elimine edilir,

2- Konsolide edilen kontrol edilen kuruluşların dönem açığı veya fazlasındaki azınlık payları tespit edilir,

3- Konsolide edilen kontrol edilen kuruluşun net varlıklar/özkaynağındaki azınlık payları, kontrol eden kuruluşun sahip olduğu pay tutarından ayrı olarak hesaplanır. Net varlıklar/özkaynaktaki azınlık payları aşağıdakilerden oluşur:

(i) İlk birleşme tarihindeki azınlık paylarının tutarı (kuruluş birleşmeleri hakkındaki ilgili standarda bakılmalıdır),

(ii) Birleşme tarihinden itibaren net varlıklar/özkaynakta meydana gelen değişikliklerden azınlık payına isabet eden tutarlar.

Gelir, gider ve temettüleri dâhil olmak üzere, kontrol eden ve edilen kuruluş arasındaki bakiyeler ve işlemler tamamen elimine edilir. Kontrol eden ve edilen kuruluş arasındaki işlemlerden doğan ve varlıkların maliyetine dâhil edilen fazla ve açıklar da elimine edilir.

Konsolide mali tabloların hazırlanmasında kullanılacak olan kontrol eden kuruluş ile kontrol edilen kuruluşlara ait mali tablolar aynı raporlama tarihine ilişkin olmalıdır. Mali tabloların raporlama tarihle-

rinin farklı olması durumunda, kontrol edilen kuruluş (uygulanmasının mümkün olmadığı durumlar hariç olmak üzere) kontrol eden kuruluşun mali tablolarıyla aynı tarihli ilave mali tablolar hazırlamalıdır.

Bir kontrol edilen kuruluşun konsolide mali tabloların hazırlanmasında kullanılan mali tabloları, kontrol eden kuruluşun mali tablolardan farklı bir raporlama tarihine ilişkinse ve kontrol edilen kuruluş mali tablolarını kontrol eden kuruluşun raporlama tarihine göre düzenleyemezse, bu iki tarih arasında geçen sürede gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin etkisini yansıtmak üzere düzeltmeler yapılmalıdır. Raporlama dönemlerinin uzunluğu ve raporlama tarihlerindeki herhangi bir farklılık her bir dönem için aynı olmalıdır. Her türlü koşulda, kontrol edilen kuruluş ile kontrol eden kuruluşun raporlama tarihleri arasındaki fark üç aydan fazla olamaz.

Konsolide mali tablolar, benzer koşullardaki işlemler ve diğer olaylar için aynı muhasebe politikaları kullanılarak hazırlanır.

Kontrol eden veya edilen kuruluşlardan herhangi birinin benzer koşullardaki işlemler ve olaylar için farklı muhasebe politikalarını kullanması halinde, konsolidasyonu mümkün kılacak şekilde mali tablolarda gerekli düzeltmeler yapılır.

Kontrol edilen kuruluşun gelir ve giderleri, elde edilme tarihinden itibaren konsolide mali tablolara dâhil edilir. Kontrolün sona erdiği dönemde, kontrol edilen kuruluşun gelir ve giderlerinin sona erme tarihine kadarki kısmı konsolide mali tablolara dâhil edilmelidir.

Kontrol edilen kuruluşun elden çıkarılmasından doğan kazanç ile elden çıkarma tarihindeki net defter değeri arasındaki fark, Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri Hakkındaki Standart hükümlerine göre net varlıklar/öz kaynakta muhasebeleştirilen kontrol edilen ku-

ruluşa ait kur farklarının toplam tutarı da dahil olmak üzere, kontrol edilen kuruluşun elden çıkarılmasından elde edilen kazanç veya kayıp olarak konsolide mali tablolara yansıtılmalıdır.

Kontrol edilen bir kurum, kontrolün sona erdiği tarihten itibaren iştirak ya da müştereken kontrol edilme şartlarını taşııyorsa mali araç olarak muhasebeleştirilir.

Kontrol edilen bir kurumdaki yatırımın ilgili kuruluş üzerindeki kontrolün sona erdiği tarihteki net defter değeri, mali aracın maliyet bedeli olarak değerlendirilir.

Azınlık payları, konsolide bilançonun net varlıklar/öz kaynaklar bölümünde kontrol eden kuruluşun net varlıkları/öz kaynağından ayrı olarak gösterilir. Konsolide faaliyet sonuçları tablosunda fazla veya açıktan azınlık paylarına isabet eden tutar da ayrıca gösterilir.

Fazla veya açık, kontrol eden kuruluş ve varsa azınlık paylarına aktarılır çünkü her ikisi de net varlık/öz kaynaktır; azınlık paylarına aktarılan tutarlar gelir veya gider değildir.

Konsolidasyon sırasında kontrol edilen kuruluşdaki azınlık payına isabet eden kayıplar, azınlık payının tutarını aşabilir. Bu durumda azınlık pay sahiplerinin kaybı karşılamaya yönelik bağlayıcı bir yükümlülüğü olmaması veya kayıpları kapatmak için ek kaynak tahsis etmemesi halinde, azınlık payı tutarını aşan tutar çoğunluğun payına mahsup edilir. Daha sonraki dönemlerde fazla verilmesi durumunda fazlalar, çoğunluğun payına uygulanan kayıp tutarına ulaşıncaya kadar çoğunluk paylarına ilave edilir.

Kontrol edilen kuruluşta azınlık paylarının sahip olduğu ve net varlıklar/öz kaynak olarak sınıflandırılan imtiyazlı hisse senedi bulunması durumunda, kontrol eden kuruluş kendi payına isabet eden

fazla ya da açığı hesaplarırken, bu imtiyazlı hisselerin payına düşen temettülerin etkilerini dikkate alır.

Bireysel Mali Tablolarda Kontrol Edilen Kuruluşların, Müştere- ken Kontrol Edilen Kuruluşların ve İştiraklerin Gösterilmesi

Bireysel mali tablolar hazırlanırken, kontrol edilen kuruluşlar, müş-
tereken kontrol edilen kuruluşlar ve iştiraklerdeki yatırımlar aşağı-
daki şekilde muhasebeleştirilir:

- 1) Öz kaynak yöntemiyle,
 - 2) Maliyet bedeli üzerinden veya
 - 3) Mali araçlar olarak.
- IPSAS (DMS) 7 “İştiraklerdeki Yatırımlar” standardında tanımlan-
dığı üzere Öz kaynak yöntemi; Yatırımın önce maliyet bedeli
üzerinden muhasebeleştirildiği ve ediniminden sonra kamu ida-
resi tarafından, yatırım yapılan kuruluşun net varlıkları/özkayna-
ğındaki hissesinde meydana gelen değişikliklerin kamu idaresi-
nin payına düşen kısmını yansıtacak şekilde düzeltildiği bir mu-
hasebe yöntemidir.

Her bir yatırım kategorisi için aynı muhasebeleştirme işlemi uygulanır.

Konsolide mali tablolarda mali araçlar olarak muhasebeleştirilen kontrol edilen kuruluşlar, müştereken kontrol edilen kuruluşlar ve iştirakler, yatırımcının bireysel mali tablolarında da aynı şekilde muhasebeleştirilir.

Mali araçların muhasebeleştirilmesine ilişkin bilgiler, mali araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi hakkındaki standartlarda yer alır.

Açıklamalar

Konsolide mali tablolarda aşağıdaki açıklamalar yapılır:

Önemli kontrol edilen kuruluşların listesi,

Konsolide edilmeyen kontrol edilen kuruluş varsa, bu standartta yer alan hükümlere göre konsolide edilmeme nedeni,

Konsolide edilmeyen kontrol edilen kuruluşlar hakkında toplam; varlık, yükümlülük, gelir tutarları ile fazla veya açık tutarlarını da içeren, bireysel veya toplu olarak sunulmuş özet mali bilgiler,

Kontrol eden kuruluşun sahiplik payı ve/veya oy hakkının %50'sini veya daha azını elinde bulundurduğu kontrol edilen kuruluşun adı ve kontrolün ne şekilde bulunduğuna ilişkin açıklama,

Bir yatırımcının, oy hakkının veya potansiyel oy hakkının %50'sinden fazlasına sahip olmasına karşın kontrol gücünün olmamasının nedenleri,

Bir kontrol edilen kuruluşun mali tablolarının konsolide mali tabloların kullanılmasıyla birlikte raporlama tarihi veya döneminin kontrol eden kuruluşunkinden farklı olması durumunda, farklı raporlama tarihi veya döneminin kullanılmasının nedeni,

Kontrol edilen kuruluşların, nakdi temettüler veya benzer dağıtımlar şeklinde ya da kredi veya avans geri ödemesi için kontrol eden kuruluş fon transferinde bulunmasıyla ilgili önemli kısıtlama varsa bunun esas ve düzeyi.

Bu standart hükümlerine göre konsolide mali tabloları hazırlamamayı tercih eden bir kontrol eden kuruluş için bireysel mali tablolar hazırlanırken, bu bireysel tablolar aşağıdaki açıklamaları içermelidir:

Mali tabloların bireysel mali tablolar olduğu, konsolidasyondan muafiyetin tercih edildiği, mali tabloları hazırlanan kuruluşun adı ve faaliyet alanı, mali tabloların edinilebileceği adres,

Önemli kontrol edilen kuruluş, müştereken kontrol edilen kuruluş ve iştiraklerin; adı, kontrol eden kuruluşunkinden farklı olması halinde faaliyet alanı, sahiplik oranı, sahipliğin hisse senetleri şeklinde olması durumunda elde tutulan oy hakkını içeren liste,

Listelenen kuruluşların muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntem.

Konsolide mali tablo hazırlamamayı tercih eden bir kontrol eden kuruluş haricindeki kontrol eden kuruluş, müştereken kontrol edilen kuruluşta paya sahip olan girişimci veya bir iştirakteki girişimci; bireysel mali tablo hazırlarken, bu mali tablolar aşığıdaki açıklamaları içermelidir:

Mali tabloların bireysel mali tablolar olduğu ve mevzuat veya yetkili bir makamın talebi uyarınca hazırlanması gerekmiyorsa neden hazırlandığı,

Önemli kontrol edilen kuruluş, müştereken kontrol edilen kuruluş ve iştiraklerin; adı, kontrol eden kuruluşunkinden farklı olması halinde faaliyet alanı, sahiplik oranı, sahipliğin hisse senetleri şeklinde olması durumunda elde tutulan oy hakkını içeren liste,

Listelenen kuruluşların muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntem.

Özet

IPSAS (DMS) 6 Standardına göre;

- Konsolide mali tablolar bir ekonomik birimin mali tablolarının tek bir birimin mali tablolarıymış gibi sunulmasıdır. Ekonomik

birim ise kontrol eden birim ile kontrol edilen birimden oluşmaktadır.

- Konsolidasyon için kontrol şartı aranır. Bir kuruluşun diğer bir kuruluşu kontrol edip etmediği hususu; kuruluşlar arasındaki ilişkinin yapısı, güç ve fayda unsurları dikkate alınarak değerlendirilir.
- Güç ve fayda unsurları “şartlar” ve “göstergeler” şeklinde aranır.
- Bireysel mali tablolar hazırlanırken, kontrol edilen kuruluşlar, müştereken kontrol edilen kuruluşlar ve iştiraklerdeki yatırımların; a) Öz kaynak yöntemi, b) Maliyet bedeli üzerinden veya 3) Mali araçlar olarak, yöntemlerinden biriyle ifade edilmesine imkan verilmiştir.
- Kontrol şartı gerçekleşmesine karşın belli bazı durumlar için konsolidasyon zorunluluğu bulunmamaktadır.

IPSAS 9 (DMS 9) BEDEL KARŞILIĞINDA YAPILAN FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN GELİRLER

- Bu Standart IFRS’in 18 Nolu “Hasılat” standardına karşılık gelmektedir.

Mali tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlayan ve sunan bir kamu idaresi, aşağıdaki faaliyetlerinden kaynaklanan gelirlerin muhasebeleştirilmesi bu standart kapsamındadır:

- a) Hizmetlerin ifa edilmesi,
- b) Malların satılması,
- c) Varlıkların başkalarının kullanımından faiz, telif hakkı, temettü ve benzer gelirler elde edilmesi,

Bedel karşılığında yapılan faaliyetlerden elde edilmeyen gelirler IP-SAS 9 kapsamında değildir.

- Standartta aşağıdaki bazı kavramların tanımları yapılmıştır:

Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlere İlişkin İşlemler: Kamu idaresinin diğer taraftan yaklaşık değerini alarak veya diğer tarafa yaklaşık değerini vererek varlık ya da hizmet sattığı veya aldığı işlemler bedel karşılığında yapılan faaliyetlere ilişkin işlemlerdir.

Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetler Dışındaki İşlemler: Bedel karşılığında yapılan faaliyetlere ilişkin işlemler dışındaki işlemlerdir. Bu tür işlemlerde kamu idaresi karşılığını doğrudan vermeden veya düşük karşılık vererek bir değer alır ya da karşılığını doğrudan almadan veya daha düşük karşılık alarak bir değer verir.

Gerçeğe Uygun Değer: Piyasa koşullarında muvazaasız bir işlemde bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi için belirlenen tutardır.

Geri Kazanılabılır Tutar: Bir varlığın net satış değeriyle kullanım değerinden büyük olanıdır.

Gelir: Raporlama döneminde ilk defa hesaplara alınacak varlıklar ile yeniden değerlendirme farkları dışında net varlık/özkaynakta artışa neden olan her türlü işlemidir. Gelir kamu idaresi tarafından sadece kendi hesabına alınan veya alınabilecek ekonomik faydaların brüt tutarını içerir. Kamu idarelerinin diğer kamu idareleri veya üçüncü kişiler adına topladığı tutarlar gelir kapsamında değildir.

Ayrıca, hem varlıklarda hem de yükümlülüklerde eşit miktarda değişikliğe yol açan finansman akışları ve borçlanmalar gelir tanımı ölçütlerine uymaz.

Bu standart aşağıdaki gelirlerle ilgili değildir:

a) İlgili standartlarda tanımlanan;

i. Kiralamalardan doğan gelirler,

ii. Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilmiş olan yatırımlardan doğan temettü gelirleri,

iii. Makine, teçhizat ve ekipmanın satışından doğan kazançlar.

b) Sigortacılık alanında faaliyet gösteren kurumların sigorta sözleşmelerinden doğan gelirleri,

c) Mali varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişiklerden kaynaklanan ya da bunların elden çıkarılmasından doğan gelirler,

d) Diğer dönen varlıkların değerindeki değişimden kaynaklanan gelirler,

e) Canlı hayvan, tarım ve orman ürünlerindeki doğal artışlardan kaynaklanan gelirler,

f) Madencilik faaliyetlerinden elde edilen gelirler.

Kamu idareleri bedel karşılığında yapılan faaliyetlerden ve bedel karşılığında yapılmayan faaliyetlere ilişkin işlemlerden gelir elde edebilirler. Kamu idaresinin, diğer taraftan karşılığını alarak veya diğer tarafa karşılığını vererek varlık ya da hizmet sattığı veya aldığı işlemler bedel karşılığında yapılan faaliyetlere ilişkin işlemlerdir. Bunlar;

a) Malların ya da hizmetlerin satışı veya satın alınması ya da

b) Makine, tesis ve cihazların kiralanması.

şeklinde olabilir.

Bedel karşılığında yapılan faaliyetlerden elde edilen gelirler ve bedel karşılığında yapılmayan faaliyetlere ilişkin işlemlerden edinilen gelirler arasında ayırım yapılmasında işlemin şekilden ziyade özü değerlendirilir. Bedel karşılığında yapılmayan faaliyetlere ilişkin işlemlerden edinilen gelir örnekleri; egemenlik gücünün kullanımıyla edinilen vergiler, harçlar ve cezalar gibi dolaylı ya da dolaysız gelirleri, bağışları ve hibeleri içerir.

Muhasebeleştirme

Gelirin Ölçümü

Gelir, gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.

Bir işlem neticesinde doğan gelir tutarı genellikle kamu idaresi ile alıcı ya da varlığın veya hizmetin kullanıcısı arasındaki anlaşmayla belirlenir. Bu tutar, yapılan iskonto ve miktar indirimi dikkate alınmak suretiyle gerçeğe uygun değeriyle ölçülür.

Birçok durumda bedel, nakit veya nakit eşdeğeri şeklinde olmaktadır ve gelirin miktarı alınan veya alınacak olan nakit veya nakit eşdeğerlerinin miktarıdır. Ancak nakit veya nakit eşdeğerlerin girişi ertelendiğinde tahmin edilen bedelin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin veya nakit eşdeğerinin nominal miktarından az olabilmektedir. Örneğin kamu idaresi alıcılara faizsiz kredi sağlayabilir ya da malların satışının bedeli olarak piyasa faizinin altında alıcıdan senet alabilir. Anlaşma etkin bir şekilde finansman işlemi niteliği taşıdığından tahmin edilen bedelin gerçeğe uygun değeri; gelecekteki bütün tahsilâtların tahmini/emsal faiz oranı kullanılarak iskonto edilmesiyle belirlenir.

Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

Mallar ya da hizmetler mübadele edildiğinde veya mal veya hizmetlerle takas edildiğinde, mübadele gelir doğuran bir işlem olarak kabul edilmez. Farklı mallar veya hizmetler karşılığında mallar satıldığında veya hizmetler ifa edildiğinde mübadele işlemi gelir doğuran bir işlem olarak kabul edilir. Gelir, elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden bu işlem için yapılan masrafların düşülmesiyle belirlenir. Eğer alınan malların veya hizmetlerin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, gelir; vazgeçilen/teslim edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine bu işlem için yapılan masrafların eklenmesiyle belirlenir.

- Mal ve hizmetlere ilişkin gelir ancak işlemin tamamlanması anında muhasebeleştirilir. İşlemin tamamlanması hizmetin ifa edilmiş ve malın satılmış olması hallerinde mümkün olur. Standartta hizmetin ifa edilmiş olması ile malın satılmış olma kriterleri açıklanmıştır.

Hizmetlerin İfa Edilmesi

Bir hizmetin ifasını içeren bir işlemin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiğinde işlemle ilgili olan gelir, raporlama tarihindeki işlemin tamamlanma düzeyine göre muhasebeleştirilir. Aşağıdaki bütün koşullar gerçekleştiğinde işlemin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebilir:

- a) Gelirin miktarı güvenilir bir biçimde ölçülebildiğinde,
- b) İşlemle ilgili ekonomik faydaların elde edilmesi muhtemel olduğunda,

c) Raporlama tarihinde işlemin tamamlanma düzeyi güvenilir bir biçimde ölçülebildiğinde,

d) İşlem için ortaya çıkan ve işlemi tamamlamak için katlanılan maliyetler güvenilir bir biçimde ölçülebildiğinde.

Gelir, işlemlerle ilgili ekonomik faydaların kamu idaresince elde edilmesi muhtemel olduğunda muhasebeleştirilir. Bununla beraber daha önce gelirin içinde gösterilerek muhasebeleştirilmiş olan tutarın tahsiliyle ilgili belirsizlik doğduğunda, bu tutar başlangıçta kaydedilen gelirin düzeltilmesi yerine gider olarak muhasebeleştirilir.

İşlemin diğer taraflarıyla aşağıdaki konularda anlaşma yapılmış ise kamu idaresinin tahminleri güvenilirdir:

a) Her bir tarafın taraflarca sağlanan ve alınan hizmetler konusunda yaptırma bağlanmış olan hakları,

b) Takas edilebilecek hizmet bedelleri,

c) Anlaşmanın biçimi, tarzı ve koşulları.

İşlemin sonucu güvenilir bir biçimde ölçülemediğinde gelir, giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar muhasebeleştirilir.

Bir işlemin tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. Kamu idaresi, verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçmek için aşağıdaki yöntemleri birlikte veya ayrı ayrı kullanır:

a) Yapılan işe ilişkin incelemeler, araştırmalar,

b) İfa edilecek toplam hizmetlerin oranı olarak bugüne kadar yapılan hizmetler,

c) İşlemin tahmini toplam maliyeti içinde ilgili tarihe kadar katlanı-

lan maliyetlerin oranı. Sadece ilgili tarihe kadar yürütülen hizmeti yansıtan maliyetler bugüne kadar oluşan maliyetlere dâhil edilir. İşlemin tahmin edilen toplam maliyeti içine sadece yürütülen ya da yürütülecek olan hizmetleri yansıtan maliyetler dâhil edilir.

Hak ediş ödemeleri ve müşterilerden alınan ön ödemeler genellikle yürütülen hizmetleri yansıtmaz.

Malların Satışı

Malların satışından doğan gelir, aşağıdaki bütün koşullar sağlandığında muhasebeleştirilir:

- a) Kamu idaresinin, malların önemli risklerini ve mülkiyetin sunduğu hakları alıcıya transfer etmesi,
- b) Kamu idaresinin idari etkinliği veya etkin kontrolü sürdürmemesi,
- c) Gelirin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi,
- d) İşlemlerle ilgili ekonomik faydaların edinilmesinin muhtemel olması,
- e) İşlemlerle ilgili maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi.

Gelir ancak işleme ilişkin ekonomik faydaların kamu idaresince edinilmesinin muhtemel olması durumunda muhasebeleştirilir. Bazı durumlarda bu husus tahmini bedel alınıncaya ya da belirsizlik hali kalkıncaya kadar imkân dâhilinde olmayabilir. Örneğin gelir başka bir birimin sözleşmenin parçası olarak malları tedarik edebilmesine bağlı olabilir ve bunun olacağına dair herhangi bir şüphe varsa muhasebeleştirme işlemi bu olay gerçekleşinceye kadar ertelenir. Mallar tedarik edilerek belirsizlik ortadan kalktığında gelir muhasebe-

leştirilir. Daha önce muhasebeleştirilmiş gelirin tahsil edilebilirliği konusunda belirsizlik ortaya çıktığında, tahsil edilemeyen veya tahsil edilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta kaydedilen gelirin düzeltilmesi yerine gider olarak muhasebeleştirilir.

Faiz, Hak Gelirleri ve Temettüler

Kamu idaresinin varlıklarının başkalarınınca kullanılmasından doğan faiz, hak gelirleri (imtiyaz, ruhsat, telif vb.) ve temettüler gibi gelirler; işleme ilgili olan ekonomik faydaların kamu idaresince edinilmesinin muhtemel olması ve gelirin güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması durumunda aşağıdaki muhasebe yaklaşımları kullanılarak muhasebeleştirilir:

- a) Faiz, tamamlanma oranına göre,
- b) Hak gelirleri (imtiyaz, ruhsat, telif vb.) anlaşma uyarınca kazanıldıkça,
- c) Temettüler ya da bunların eşdeğerleri, hissedarların ya da kamu idaresinin ödemeyi alma hakkı doğduğunda.

Açıklama

Kurum şunları açıklamalıdır:

- a) Hizmetlerin ifasına ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler dâhil, gelirin muhasebeleştirilmesiyle ilgili muhasebe politikası,
- b) Aşağıdaki hususlardan doğmuş olanlar dâhil, dönem boyunca muhasebeleştirilmiş her bir önemli gelir kategorisinin tutarı;
 - i. Hizmetlerin ifa edilmesi,

- ii. Malların satılması,
 - iii. Faiz,
 - iv. Hak gelirleri (imtiyaz, ruhsat, telif vb.),
 - v. Temettüler ya da bunun eşdeğerleri.
- c) Mal ya da hizmet takasından doğan gelirin tutarı.

Özet

IPSAS (DMS) 9 standardına göre;

- Sadece bedel karşılığında yani bir şey olarak ve vererek yapılan faaliyetlere ilişkin işlemlerden elde edilen gelirler bu standart kapsamındadır.
- Genel olarak, kamu idaresince gelir kaydı yapılabilmesi için ancak malın satışı, hizmetin ifası, işlemle ilgili olan ekonomik faydaların kamu idaresince edinilmesinin muhtemel olması ve gelirin güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması durumunda söz konusu olabilir.
- Malların satış ve hizmetlerin ifa edilmiş sayılacağı haller açıklanmıştır.
- Kredili (vadeli) olarak mal veya hizmet satışlarında satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark satış geliri olarak değil faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

IPSAS 11- İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ

- Bu standarda karşılık gelen DMS henüz yayımlanmamıştır.

Söz konusu IPSAS standardına göre mali tablolarını tahakkuk esaslı-

na göre hazırlayıp sunan yükleniciler inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde bu standardı uygulamalıdır.

Bir sözleşme birden fazla varlığı içerdiğinde aşağıdaki durumların varlığı halinde her bir varlığın inşası ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak addedilmelidir:

- a) Her varlık için ayrı teklifler sunulmuştur.
- b) Her bir varlık ayrı bir müzakereye tabidir ve yüklenici ile müşteri her bir varlığa ilişkin sözleşmeyi kabul veya reddedebilmelidir.
- c) Her bir varlığın gelir ve giderleri tanımlanabilir niteliktedir.

Bir grup sözleşme ister tek bir müşteri veya birden fazla müşteriy-le olsun aşağıdaki durumların varlığı halinde tek bir sözleşme olarak addedilmelidir:

- a) Bir grup sözleşme tek paket halinde müzakere edilmektedir.
- b) Sözleşmeler birbirleriyle öyle bir şekilde ilişkilidir ki hepsi tek bir projenin küçük parçalarıdır
- c) Sözleşmeler eş zamanlı veya sürekli bir dizi şeklinde uygulanmaktadır.

Muhasebeleştirme

İnşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebeleştirme usul ve esasları IP-SAS-11’de açıklanmıştır.

Genellikle gelirin muhasebeleştirilmesi için; 1) El değiştirme işleminin gerçekleşmiş olması, 2) Söz konusu el değiştirmeden kaynaklanan gelir miktarının makul bir şekilde bilinmesi (hesaplanabilmesi), şartlarının birlikte gerçekleşmesine bağlıdır. Bu iki şartın bir-

likte gerekleŒmiŒ olabileceği en erken an “satıŒ iŒlemi” anıdır. Bununla birlikte bu kurala iliŒkin en önemli istisnalardan biri yıllara sâri (yaygın) inŒaat szleŒmelerinde gelir ve zararların muhasebeleŒtirilmesidir.

“InŒaat SzleŒmeleri” baŒlıklı 11 numaralı Standart, yıllara sâri inŒaat taahhüt iŒlerinden kaynaklanan gelir ve zararların nasıl muhasebeleŒtirileceđi ve bunların finansal raporlara nasıl yansıtılacağına iliŒkin açıklamalar getirmiŒtir. Esasında, söz konusu standartta vergi mevzuatından farklı olarak (193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu “Tamamlanma Yüzdesi” yöntemini kabul etmemektedir) inŒaata konu iŒ tamamlanmadan önce de söz konusu iŒe iliŒkin gelir ve zararların ilgili dönem gelir tablosuna aktarılmasına imkân tanınmıŒtır. Dolayısıyla, inŒaat szleŒmelerinin finansal tablolara olan yansımaları IPSAS-11 ve Gelir Vergisi Kanununda farklı Œekillerde ele alınmıŒtır. Bu durum, hâsılatın ve ilgili satıŒ maliyetlerinin Gelir Tablosuna yansıtılmasına ve kâr/zararın hesaplanmasına etki etmektedir. Bu nedenle, TMS-11’e göre raporlama yapacak olan kurumlar, inŒaat szleŒmelerini TMS-11’e göre finansal tablolarına yansıtırken, Œayet vergi mükellefi iseler vergi dairelerine sundukları finansal tablolarını da Gelir Vergisi Kanunu’nun 42 ve 44’nc maddelerine göre düzenleyeceklerdir.

Bu bölümde, yıllara sâri inŒaat iŒlerinin IPSAS-11’deki ifade edilen esaslar doğrultusunda muhasebeleŒtirme ve raporlama Œekli, inŒaat taahhüt szleŒmelerinin hem kârda hem de zararda olması durumlarını da içeren örnek problemlerle birlikte açıklanacaktır. alıŒmamızda, inŒaat iŒinin sabit fiyatlı szleŒmeye dayalı olduğu varsayımı (IPSAS-11’de maliyet artı kâr yöntemine de yer verilmiŒtir) altında özellikle kâr ve zarar ihtimallerinin “tamamlanma yüzdesi” yöntemi ve “tamamlanmıŒ taahhüt” yöntemine göre dönemsel olarak gelir tablosuna yansımaları Œekilleri vurgulanacak ve iki yöntemin farklılık-

ları örnek hesaplamalar ve mali tablolarla açık bir şekilde ifade edilecektir.

1. MUHASEBELEŞTİRME ESASLARI

1.1. İnşaat Sözlēşmelerinin Nitelikleri

İnşaat sözlēşmesi sabit fiyatlı sözlēşme olabileceği gibi maliyet artı kâr sözlēşmesi de olabilir. Bir inşaat sözlēşmesi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabileceği gibi birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası ile ilgili de olabilir.

İnşaat sözlēşmeleri; a) bir varlığın inŐasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik örneğin proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözlēşmeleri, b) varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözlēşmeleri, kapsar.

1.2. Sözlēşme gelirleri

Sözlēşme gelirleri; a) sözlēşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmıŐ bedel; ve b) sözlēşmeye konu iŐteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden: i) gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar; ve ii) güvenilir biçimde ölçülebilenleri, içerir. Sözlēşme geliri, alınan veya alınacak olan hakediŐlerin gerçeğe uygun değerü ile ölçülür. Sözlēşme gelirinin ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekir.

1.3. Sözlēşme Maliyetleri

Sözlēşme maliyetleri, bir sözlēşmeye taraf olunmasından sözlēşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözlēşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri içerir.

Sözleşme maliyetleri ise, a) belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler, b) genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler; ve c) sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler'den oluşur.

Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler; a) gözetim dâhil inşaat alanı işçilik maliyetleri; b) inşaatla kullanılan malzeme maliyetleri; c) inşaatla kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı; d) tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri; e) tesis ve makine kiralama maliyetleri; f) sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri; g) tahmini garanti maliyetleri dâhil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetleri; ve h) üçüncü kişilerin ödeme talepleri, içerir.

Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler benzer özelliklere sahip tüm maliyetlere tutarlı bir şekilde uygulanmak üzere, makul ve sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılır. Dağıtım inşaat işinin normal düzeyi esas alınarak yapılır. İnşaat genel giderleri inşaatla çalışan personelin ücret bordrosunun hazırlanması ve işleme tabi tutulması gibi maliyetleri içerir. Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli sözleşmelere yüklenebilecek olan maliyetler borçlanma maliyetlerini de içerir.

Sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında bırakılır. Bu maliyetler; a) sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri; b) satış maliyetleri; c) sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliştirme maliyetleri; ve d) belli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanı'ı içerir.

1.4. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Belirlenmesi

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaatla ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır. İnşaat sözleşmesiyle ilgili beklenen zararlar gider olarak muhasebeleştirilir.

Sabit fiyatlı sözleşmede aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir: a) toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi; b) sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması; c) sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi; ve d) sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması.

Maliyet artı kâr sözleşmesinde, aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir: a) sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması; b) sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınması “tamamlanma yüzdesi yöntemi” olarak adlandırılır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır. Bu yöntemde, sözleşme geliri

işin yapıldığı hesap dönemlerinin kar veya zararda gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri genellikle ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin kar veya zararında gider olarak gösterilir. Ancak, beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşacağı öngörülen kısmı derhal gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu, ancak sözleşmeyle ilgili ekonomik faydaların işletmeye ait olmasının muhtemel olması durumunda güvenilir biçimde tahmin edilebilir. Bununla beraber, daha önce sözleşme geliri içinde kar veya zararda yer almış bir tutarın tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya geri alınabilme olasılığı ortadan kalkan bu tutarla ilgili olarak sözleşme gelirinde düzeltilme yapılmaz, söz konusu tutar gider olarak muhasebeleştirilir.

Bir yüklenici işletme aşağıdakileri içeren bir sözleşme yapmışsa, güvenilir öngörülerde bulunabileceği kabul edilir: a) tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırımı bağlanmış hakları; b) alışveriş konusu bedeller; ve c) ödeme şekil ve koşulları.

Ayrıca yüklenici işletmenin etkin bir iç finansal bütçeleme ve raporlama sistemine sahip olması gerekir. Yüklenici işletme, inşaat işi ilerledikçe, inşaat gelir ve maliyet tahminlerini gözden geçirir ve gerektiğinde değiştirir. Bu tür değişikliklere gerek duyulması, sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmez.

Bir sözleşmenin tamamlanma aşaması çeşitli yollarla belirlenebilir. Yüklenici işletme, yapılan işi güvenilir biçimde ölçen yöntemleri kullanır. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir: a) bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme

maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı; b) yapılan işe ilişkin incelemeler; veya c) sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.

Müşteriden alınan avanslar ve hakedişler genellikle yapılan işi yansıtmaz.

Tamamlanma aşamasının hesaplanma gününe kadar katlanılmış olan inşaat maliyetleri esas alınarak belirlenmesi durumunda, hesaplama gününe kadar katlanılan maliyetler içine yalnızca yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri dâhil edilir. Dâhil edilmeyecek sözleşme maliyetlerine ilişkin örnekler: a) özellikle sözleşme konusu iş için imal edilen malzemeler hariç olmak üzere, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin olarak inşaat alanına teslim edilen veya kullanılmak üzere ayrılmış ancak henüz kullanıma yönelik olarak kurulmamış, kullanılmamış veya uygulanmamış malzeme maliyetleri; ve b) yapılan ikincil sözleşme gereği, henüz iş yapılmadan taşeronlara yapılan ödemeler.

Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda: a) sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir; ve b) sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

İnşaat sözleşmesine ilişkin bir zarar beklentisi olduğu an beklenen zarar tutarı doğrudan gider olarak kaydedilir.

Sözleşmenin başlangıç aşamalarında sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bununla beraber, yüklenicinin katlandığı maliyetlerin tarafına ödenmesi muhtemel olabilir. Bu nedenle sözleşme geliri ancak katlanılmış

maliyetlerden geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım esas alınarak kaydedilir. Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden, kâr tahakkuk ettirilmez. Ancak sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilememekle beraber, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemel olabilir. Böyle durumlarda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması beklenen kısmı doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hemen gider olarak muhasebeleştirilir. Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan ve hemen gider olarak muhasebeleştirilmesi gereken sözleşme maliyetleri ile ilgili durumlara ilişkin örnek sözleşmeler a) geçerliliği konusunda ciddi kuşku bulduğu için tam anlamıyla yürürlüğe konulamayanlar; b) tamamlanması aşkıdaki bir dava veya yasal düzenleme sonucuna bağlı olanlar, c) istimplâk veya kamulaştırılma olasılığı bulunan mülklerle ilişkisi bulunanlar; d) müşterinin yükümlülüklerini yerine getirmesi mümkün olmayanlar; veya e) yüklenicinin sözleşmeye konu işi tamamlama olanağı bulunmayan, veya bu nedenle sözleşmedeki yükümlülüklerini yerine getirmesi gereği ortaya çıkanları içerir

Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli (kümülatif) olarak uygulanır.

1.5. Açıklama

Bir yüklenici işletme: a) dönem geliri olarak finansal tablolara yan-

sıtılan sözleşme geliri tutarı; b) dönem içinde kaydedilen sözleşme gelirinin saptanmasında kullanılan yöntemler; ve c) devam eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemleri açıklar

Bir işletme raporlama dönemi sonunda devam eden sözleşmelere ilişkin olarak: a) raporlama dönemi sonuna kadar katlanılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan kârların (kaydedilmiş zararlar düşüldükten sonra) toplam tutarı b) alınan avansların tutarı; ve c) hakedişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarları, açıklamak durumundadır:

Hakedişler müşteri tarafından ödenmiş olsun olmasın bir sözleşmeyle ilgili yapılan işlerin faturalanmış tutarlarıdır. Alınan avanslar ise yüklenici tarafından ilgili iş yapılmadan önce alınan tutarlardır.

Bir işletme, sözleşmeye konu işle ilgili; a) müşterilerden olan brüt alacak tutarını varlık; ve b) müşterilere olan brüt yükümlülük tutarını ise borç olarak göstermelidir.

Brüt alacak tutarı; katlanılan maliyetler ve sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar toplamından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar düşüldükten sonra kalan tutarın, hak edişler toplamını aştığı devam eden tüm sözleşmeler için; a) katlanılan maliyetler artı sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar tutarından; b) sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar ve hakedişler toplamı düşülerek hesaplanan net tutardır.

Brüt yükümlülük tutarı; hak edişlerin, katlanılan maliyetler ile sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar toplamından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar düşüldükten sonra kalan tutarı aştığı devam eden tüm sözleşmeler için; a) katlanılan maliyetler artı sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar tutarından; b) sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar ve hakedişler toplamı düşülerek hesaplanan net tutardır.

Örnek Hesaplama ve Muhasebeleştirmeler

A Kurumu proje kapsamında ofis binaları inşa etmek üzere her biri 2.000.000-TL. bedelli iki sözleşmeyi imzalayarak 1 Ocak 2012’de taahhüt işine girmiştir. Projenin tahmini tamamlanma süresi 3 yıldır. Projeye ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

2012 **2013** **2014**

A Sözleşmesi

Yılısonu itibariyle yüklenilen kümülatif inşaat maliyetleri	350.000	420.000	1.830.000
Tahmin edilen (kalan) inşaat tamamlama maliyeti	1.350.000	1.410.000	-
Toplam Maliyet	1.700.000	1.830.000	1.830.000
Hakedişler	360.000	1.200.000	440.000
Hakedişlerden Tahsilât	180.000	1.040.000	780.000
Tamamlanma Oranı	20,59%	22,95%	100,00%

B Sözleşmesi

Yılısonu itibariyle yüklenilen kümülatif inşaat maliyetleri	350.000	420.000	2.030.000
Tahmin edilen (kalan) inşaat tamamlama maliyeti	1.350.000	1.610.000	-
Toplam Maliyet	1.700.000	2.030.000	2.030.000
Hakedişler	360.000	1.200.000	440.000
Hakedişlerden Tahsilat	180.000	1.040.000	780.000
Tamamlanma Oranı	20,59%	20,69%	100,00%

İstenilen: Aşağıdaki işlemlere ilişkin muhasebe kayıtlarını yapmak ve her iki projeye ilişkin hem Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi hem de Tamamlanmış Taahhüt yönteminde proje gelir veya zararları belirlemek.

1. İnşaat maliyetleri
2. Hakediş tahakkukları
3. Hakediş tahsilâtları
4. Gelir ve brüt karın tespiti ve projenin tamamlanması

Çözüm:

Tamamlanma Yüzdesi yönteminde sözleşmeden dönem geliri olarak muhasebeleştirilecek miktar:

Tamamlanma Yüzdesi x Sözleşme Bedeli - Önceki Dönemlerde Muhasebeleştirilen Gelir = Cari Dönem Geliri

Tamamlanma yüzdesi formülü:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{Gerçekleşen Kümülatif Maliyet}}{\text{Kümülatif Maliyet} + \text{Kalan Tahmini Maliyet}}$$

Tamamlanma Yüzdesi yönteminde sözleşmeden dönem karı olarak muhasebeleştirilecek miktar:

$$\left(\frac{\text{Bugüne kadar gerçekleşen maliyet}}{\text{Tahmin edilen toplam maliyet}} \times \text{Toplam sözleşme karı} \right) - \text{Daha önce realize edilen toplam kar}$$

Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

	<u>A Sözleşmesi</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>	<u>2014</u>
1	Genel Üretim Giderleri	350.000	70.000	1.410.000
	Kasa/Banka/Borçlar	350.000	70.000	1.410.000
2	Alacaklar	360.000	1.200.000	440.000
	Devam Eden İnşaat Sözlş. Hakediş Bedelleri	360.000	1.200.000	440.000
3	Kasa/Banka	180.000	1.040.000	780.000
	Alacaklar	180.000	1.250.000	570.000
4	Satılan Mallar Maliyeti	350.000	70.000	1.410.000
	Genel Üretim Giderleri	350.000	70.000	1.410.000
4	Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri	360.000		
	Brüt alacaklar	51.765	(2)	
	Uzun Dönem İnşaat Sözleşmelerinden Gelirler	411.765	(1)	
4	Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri	1.200.000		
	Müşterilere Brüt Borç (Fazla Faturalanmış)		1.100.984	(4)
	Brüt Alacaklar		51.765	
	Uzun Dönem İnşt. Sözleşm. Gelirler		47.251	(3)

4	Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri	440.000	
	Brüt Alacaklar	1.100.984	(6)
	Uzun Dönem İnşaat Sözleşmelerinden Gelirler		1.540.984

(1)	$(350.000/1.700.000)*(2.000.000) = 411.765$
(2)	$(411.765-360.000) = 51.765$
(3)	$((420.000/1.830.000)*2.000.000) - 411.765 = 47.251$
(4)	$(47.251+411.765)-(360.000+1.200.000) = - 1.100.984$
(5)	$((1.830.000/1.830.000)*2.000.000) - 411.765 - 47.251 = 1.540.984$
(6)	$1.540.984- 440.000 = 1.100.984$

Dikkat edilirse, hakediş bedelleri ve yapılan tahsilâtların değil yapılan iş maliyetleri esas alınarak iş miktarıyla orantılı olarak gelir ve kar kaydı yapılması yüklenicilerin hakediş ve tahsilâtları sözleşme döneminin ilk yıllarına yığarak gelirlerin manipülasyonu önleme amacına yöneliktir. Nitekim bu husus IPSAS-11’de “Müşteriden alınan avanslar ve hakedişler genellikle yapılan işi yansıtmaz.” şeklinde ifade edilmiştir.

B Sözleşmesi		2012	2013	2014
1	Genel Üretim Giderleri	350.000	70.000	1.610.000
	Kasa/Banka/Borçlar	350.000	70.000	1.610.000
2	Alacaklar	360.000	1.200.000	440.000
	Devam eden inşaat sözleşmeleri hakedis bedelleri	360.000	1.200.000	440.000
3	Kasa/Banka	180.000	1.040.000	780.000
	Alacaklar	180.000	1.040.000	780.000
4	Satılan Mallar Maliyeti	350.000	70.000	1.610.000
	Genel Üretim Giderleri	350.000	70.000	1.610.000
	Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri	360.000		
	Brüt Alacaklar	51.765		
	Uzun Dönem İnşaat Sözleşmelerinden Gelirler	411.765		
4	Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri		1.200.000	
	Zarar		23.793 (1)	
	Brüt Alacaklar		51.765	
	Müşterilere Brüt Borç (Fazla Faturalanmış)		1.170.000 (2)	
	Uzun Dönem İnşaat Sözleşmelerinden Gelirler		2.028 (3)	

4	Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri	440.000
	Müşterilere Brüt Borç (Fazla Faturalanmış)	1.170.000
	Uzun Dönem İnşaat Sözleşmelerinden Gelirler	1.586.207 (4)
	Satılan Mallar Maliyeti	23.793

(1) $(1.586.207 - 1.610.000) = - 23.793$ (Bir sonraki yılın zararının hemen gider olarak kaydedilmesi)

(2) $((420.000/2.030.000)*2.000.000) - 411.765 = 2.028$

(3) $(2.028 + 411.765) - (360.000 + 1.200.000 + 23.793) = - 1.170.000$

(4) $((2.030.000/2.030.000)*2.000.000) - 411.765 - 2.028 = 1.586.207$

Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi

2012

2013

2014

A Sözleşmesi

1	Genel Üretim Giderleri	350.000	70.000	1.210.000
	Kasa/Banka/Borçlar	350.000	70.000	1.210.000

2	Alacaklar	360.000	1.200.000	440.000
	Devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedelleri	360.000	1.200.000	440.000

3	Kasa/Banka	180.000	1.040.000	780.000
	Alacaklar	180.000	1.040.000	780.000

4	Devam Eden İnşaat Maliyetleri	350.000	70.000	1.210.000
	Genel Üretim Giderleri	350.000	70.000	1.210.000

4	Satışların Maliyeti			1.630.000
	Devam Eden İnşaat Maliyetleri			1.630.000

4	Devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedelleri		2.000.000	
	Uzun Dönem İnşaat Sözleşmelerinden Gelirler			2.000.000

B Sözleşmesi		2012	2013	2014
---------------------	--	-------------	-------------	-------------

1	Genel Üretim Giderleri	350.000	70.000	1.630.000
	Kasa/Banka/Borçlar	350.000	70.000	1.630.000

2	Alacaklar	360.000	1.200.000	440.000
	Devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedelleri	360.000	1.200.000	440.000

3	Kasa/Banka	180.000	1.040.000	780.000
	Alacaklar	180.000	1.040.000	780.000

4	Devam Eden İnşaat Maliyetleri	350.000	70.000	1.210.000
	Genel Üretim Giderleri	350.000	70.000	1.210.000

4	Zarar		30.000	
	Devam Eden İnşaat Maliyetleri		30.000	

4	Satışların Maliyeti	2.000.000
	Devam Eden İnşaat Maliyetleri	2.000.000
	Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri	2.000.000
	Uzun Dönem İnşaat Sözleşmelerinden Gelirler	2.000.000

Kar (-Zarar) Hesabı

A Sözleşmesi	<u>2012</u>	<u>2013</u>	<u>2014</u>	Toplam
Tamamlanma Yüzdesi yöntemi	61.765	-22.749	130.984	170.000
Tamamlanmış Taahhüt yöntemi	0	0	170.000	170.000

B Sözleşmesi

Tamamlanma Yüzdesi yöntemi	61.765	- 91.765	0	- 30.000
Tamamlanmış Taahhüt yöntemi	0	- 30.000	0	- 30.000

Dikkat edilirse, her iki sözleşmede sözleşme dönemi boyunca hesaplara yansıtılan toplam kar (zarar) rakamları hem Tamamlanma Yüzdesi yöntemi hem de Tamamlanmış Taahhüt yönteminde birbirine eşit olmakla birlikte söz konusu kar/zararın yıllara dağılımında farklılıklar bulunmaktadır.

Gelir Tablosu Görünümü

A Sözleşmesi	<u>2012</u>	<u>2013</u>	<u>2014</u>	Toplam
<u>Tamamlanma Oranı Yöntemi</u>				
Satışlar	411.765	47.251	1.540.984	2.000.000
Satışların Maliyeti	<u>350.000</u>	<u>70.000</u>	<u>1.410.000</u>	<u>1.830.000</u>
Brüt Kâr	61.765	- 22.749	130.984	170.000
<u>Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi</u>				
Satışlar	-	-	2.000.000	2.000.000
Satışların Maliyeti	-	-	1.830.000	<u>1.830.000</u>
Brüt Kâr	-	-	170.000	170.000
B Sözleşmesi				
<u>Tamamlanma Oranı Yöntemi</u>				
Satışlar	411.765	2.028	1.586.207	2.000.000
Satışların Maliyeti	350.000	70.000	1.586.207	<u>2.030.000</u>
Zarar	-	23.793	-	
Brüt Kâr	61.765	-91.765	-	- 30.000
<u>Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi</u>				
Satışlar	-	-	2.000.000	2.000.000
Satışların Maliyeti	-	-	2.030.000	<u>2.030.000</u>
Brüt Kâr		- 30.000*		- 30.000

* Proje tamamlanmadan önce zarar durumunun ortaya çıkmış olması nedeniyle bu zararın he-men dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Bilanço Görünümü

A Sözleşmesi	<u>2012</u>	<u>2013</u>	<u>2014</u>
<u>Tamamlanma Oranı Yöntemi</u>			
VARLIKLAR			
Hakediş Alacakları	180.000	130.000	-
Brüt Alacaklar	51.765	-	-
YABANCI KAYNAKLAR			
Hakediş Bedelleri	-	-	-
Müşterilere Brüt Borç	1.100.984		
<u>Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi</u>			
VARLIKLAR			
Hakediş Alacakları	180.000	130.000	-
Devam Eden İnşaat Maliyet.	350.000	420.000	-
YABANCI KAYNAKLAR			
Hakediş Bedelleri	360.000	1.560.000	-
B Sözleşmesi			
<u>Tamamlanma Oranı Yöntemi</u>			
VARLIKLAR			
Hakediş Alacakları	180.000	130.000	-
Brüt Alacaklar	51.765	-	-
YABANCI KAYNAKLAR			
Hakediş Bedelleri	-	-	-
Müşterilere Brüt Borç (Fazla Faturalanmış)		1.170.000	-

<u>Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi</u>			
VARLIKLAR			
Hakediş Alacakları	180.000	130.000	-
Devam Eden İnşaat Maliyet.	350.000	420.000	-
YABANCI KAYNAKLAR			
Hakediş Bedelleri	360.000	1.560.000	-

A sözleşmesi ikinci yılda zararda, ancak genel olarak sözleşme karlı. B sözleşmesi genel olarak zararda, ki bu ikinci yılda zararın belli olduğu (anlaşıldığı) yılda realize edilmekte yani giderleştirilmektedir.

Özet

- İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği (yıllara sâri olması) gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine denk gelmektedir. Bu nedenle, inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. Bu amaçla en çok kullanılan iki yöntem “tamamlanma yüzdesi” (percentage of completion) yöntemi ve “tamamlanmış taahhüt” (completed contract) yöntemidir. “Tamamlanma yüzdesi” yönteminin “tamamlanmış taahhüt” yönteminden temel farkı projeye ilişkin gelir, gider ve karın henüz proje tamamlanmadan önce ilgili dönem gelir tablosuna yansıtılmasıdır. Her iki yöntemin ortak özelliği ise proje tamamlanmadan önce zarar ihtimalinin ortaya çıkması durumunda bu zararın anlaşıldığı dönemde doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesidir.

- IPSAS-11'e göre, tamamlanma yüzdesi yöntemi tamamlama maliyetleri ve inşaatın ilerleme seyri makul bir şekilde tahmin edildiği zaman kullanılır. Eğer herhangi bir tahmin (öngörü) yapılamıyor ve bazı riskler mevcutsa tamamlanmış taahhüt yöntemi tercih edilir.
- Tamamlanma yüzdesi yönteminin temel avantajı iş yapıldıkça karın realize edilmesi nedeniyle finansal tabloların dönemler arası karşılaştırılabilme imkânını arttırmasıdır. Dezavantajı ise nihai sözleşme maliyetleri konusunda tahminlere dayanıldığından tahakkuk eden karın da bu tahminlere dayalı olmasıdır.
- Tamamlanmış taahhüt yönteminin avantajı öngörülme-yen maliyetler ve muhtemel zararlar içeren halen henüz tamamlanmamış işe ilişkin tahminler yerine nihai olarak belirlenmiş sonuçlara dayanmasıdır. Temel dezavantajı ise sözleşmenin süresinin yıllara sâri olduğu bir durumda cari dönemin gerçek performansını yansıtmaması ve böylece dönemler arası karşılaştırma yapma imkânını azaltmasıdır.
- Özellikle vurgulamak gerekir ki inşaat sözleşmesi dönemi boyunca hesaplara yansıtılan toplam kümülatif kar (zarar) rakamları hem Tamamlanma Yüzdesi yöntemi hem de Tamamlanmış Taahhüt yönteminde birbirine eşit olmakla birlikte söz konusu kar/zararın yıllara dağılımında farklılıklar bulunmaktadır.

IPSAS 12 (DMS 12) STOKLAR

Standardın amacı;

- a) Stoklarla ilgili muhasebeleştirme işlemlerini,

b) Varlık olarak muhasebeleştirilecek ve gelire dönüşüncüye kadar envanter olarak hesaplarda tutulacak maliyetin miktarını,

açıklamaktır.

Stoklar;

- 1) Üretim sürecinde tüketilecek kullanılacak madde veya malzeme olanlar,
- 2) Hizmetlerin ifa edilmesinde kullanılanlar,
- 3) Üretim sürecinde bulunanlar
- 4) Normal faaliyet sürecinde satılacak veya dağıtılacak olanlar, olmak üzere 4 farklı şekilde bulunabilir.

Stokların Niteliği ve Çeşitleri

Stoklar; ilk madde ve malzemeler, yarı mamuller, mamul mallar, ticari mallar ya da satılmak üzere elde tutulan arazi ve diğer emlak gibi malları kapsar. Birçok kamu idaresinde stoklar, satış amacından ziyade hizmetlerin sağlanmasıyla ilgilidir. Bu tür durumlarda stoklar, kamu idaresinin henüz gelirini muhasebeleştirmediği hizmete ait maliyetleri de kapsar.

Kamu sektöründe stoklar şunları içerebilir:

- 1) Mühimmat,
- 2) Sarf malzemesi,
- 3) Bakım onarım malzemeleri,
- 4) Maddi duran varlıklar için (ilgili standardında bahsedilenler hariç) yedek parçalar,

- 5) Stratejik hammadde stoku (örneğin enerji stokları),
- 6) Tedavüle çıkmamış madeni para stoku,
- 7) Satılmak için elde tutulan pul ve benzeri değerli kâğıtlar,
- 8) Eğitimle ilgili malzemeler, yapılmakta olan işler, bunlarla ilgili stoklar,
- 9) Satış için elde tutulan arazi/emlak.

Bununla birlikte;

- 1) İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan yapılmakta olan işler,
- 2) Finansal varlıklar araçlar,
- 3) Tarımsal faaliyetlerle ilgili biyolojik varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler,
- 4) Bedelsiz olarak ya da maliyetinin altında bir bedelle yapılmakta olan hizmetler,

hakkında stoklara ilişkin bu standart uygulanmaz.

Standartta aşağıda yer alan bazı kavramların tanımları yapılmıştır.

Cari Yenileme Maliyeti: Sahip olunan varlığın raporlama tarihinde edinilmesi durumunda, varlığın edinimi için kamu idaresinin katlanacağı maliyettir.

Net Gerçekleşebilir Değer: Olağan iş akışı içerisinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetleri ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutardır.

Net gerçekleştirilebilir değer, bir kamu idaresinin olağan iş akışı içerisinde stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Gerçeğe uygun değer ise aynı stoğun, piyasa koşullarında, bilgili ve istekli alıcı ve satıcılar arasında değiş tokuş edilebileceği tutarı yansıtır. Net gerçekleştirilebilir değer idareye özgü değer iken gerçeğe uygun değer ise kamu idaresine özgü değer değildir. Dolayısıyla stoklar için net gerçekleştirilebilir değer, stoğun gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşölmesiyle elde edilen değere eşit olmayabilir.

- Net gerçekleştirilebilir değer, Vergi Usul Kanunu'nda bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değeri ifade eden tasarruf değeri ölçüsüne benzeyene bir değerleme ölçüsüdür.

Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlere İlişkin İşlemler: Kamu idaresinin diğer taraftan yaklaşık değerini alarak veya diğer tarafa yaklaşık değerini vererek varlık ya da hizmet sattığı veya aldığı işlemler, bedel karşılığında yapılan faaliyetlere ilişkin işlemlerdir.

Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetler Dışındaki İşlemler: Bedel karşılığında yapılan faaliyetlere ilişkin işlemler dışındaki işlemlerdir. Bu tür işlemlerde kamu idaresi karşılığını doğrudan vermeden veya düşük karşılık vererek bir değer alır ya da karşılığını doğrudan almadan veya daha düşük karşılık alarak bir değer verir.

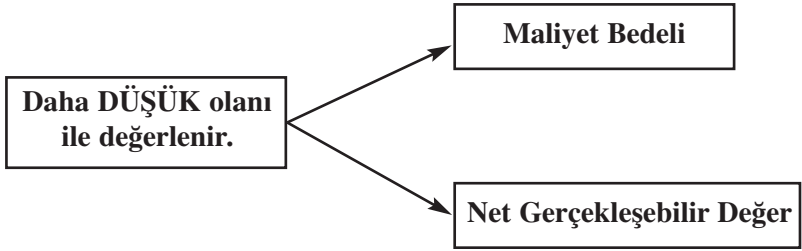
Maliyet Bedeli: İktisadi kıymetin edinilmesi veyahut değerinin artırılması karşılığında yapılan ödemelerle bunlara ilişkin giderlerin toplamıdır.

Ölçüm/Değerleme

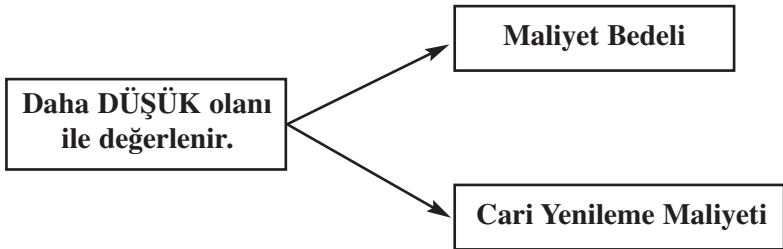
Stoklar, kural olarak maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir.

Fakat, bedelsiz olarak ya da maliyetinden daha düşük bedelle verilecek veya bedelsiz olarak ya da bedelinden daha düşük bedelle verilecek üretim sürecindeki malların tüketimi için elde tutulan stoklar maliyet ve cari yenileme maliyetinden düşük olanı ile değerlendirilmelidir.

- Stoklar normalde;



- Bedelsiz olarak ya da maliyetinden daha düşük bedelle elden çıkarılan stoklar ise;



Stok Maliyetleri

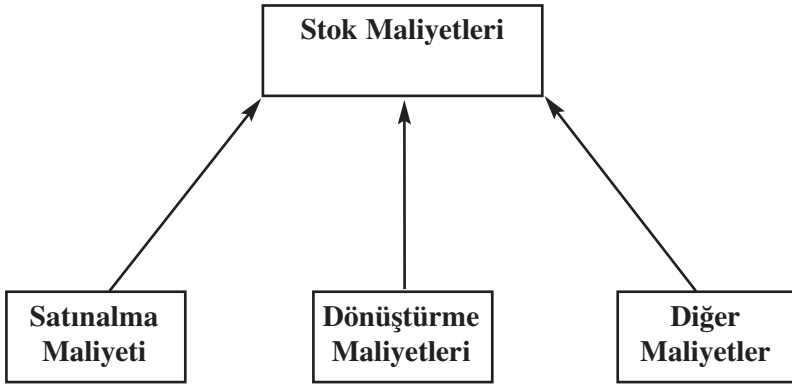
Stokların maliyeti;

a) **Satın alma** maliyeti,

b) **Dönüştürme** maliyeti

c) Stokların mevcut duruma ve konuma getirilmesi için katlanılan **diğer maliyetleri**

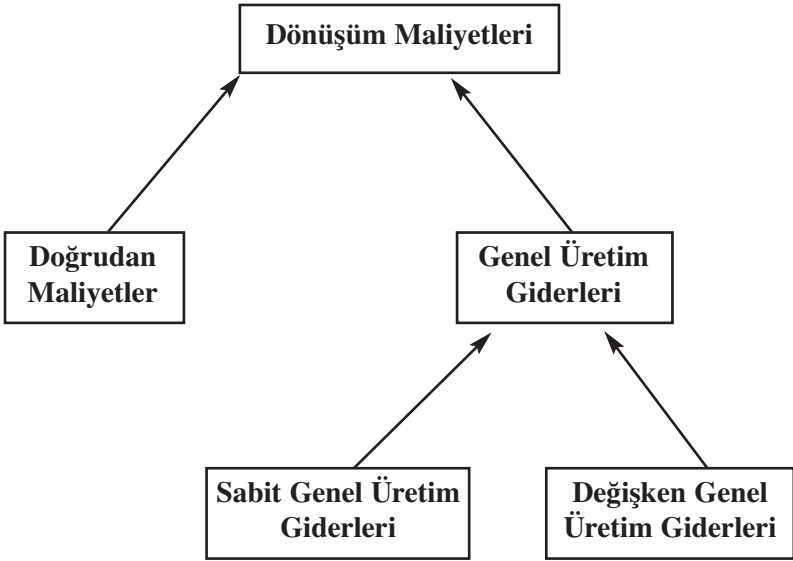
içerir.



Stokların satın alma maliyetleri satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (vergi idaresinden geri alınabilecek olanlar hariç) ve taşıma, boşaltma ve diğer mamul, malzeme ve ticari malların edimiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen maliyetleri içerir.

Dönüştürme maliyetleri üretim sürecindeki maddeleri mamul mal haline getirmek için katlanılan maliyetler olup esasında bir imalat

ortamında yüklenilir. Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri ile imalat sürecinde ortaya çıkan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden oluşur. Sabit genel üretim giderlerinin dönüşüm maliyetlerine dağıtımı, üretim araç gereçlerinin normal kapasitede olduğu durum esas alınarak yapılır. Normal kapasite; bakım ve onarımlardan kaynaklanan kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak ortalama olarak bir ya da birkaç dönemde ya da sezonda normal koşullar altında elde edilmesi beklenen üretim miktarıdır.



Diğer maliyetler ise, stokları mevcut durumlarına ve konumlarına getirilmeleri için katlanılan sair maliyetlerdir.

Bununla birlikte, aşağıdaki maliyetler stokların maliyetine dâhil edilmez ve oluştukları dönemde dönem gider olarak muhasebeleştirilir:

- 1) Normalin üstünde gerçekleşen atık malzeme, işgücü ve diğer üretim maliyetleri,
- 2) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama maliyetleri,
- 3) Stokları mevcut durum ve konumlarına getirmeye katkı sağlamayan genel yönetim giderleri,
- 4) Satış maliyetleri.

Maliyet Ölçüm Teknikleri

Stokların maliyetini ölçmek için sonuçlar gerçek stok maliyetine yakınsa *standart maliyet yöntemi* ya da *perakende satış yöntemi* gibi yöntemler kullanılabilir. Standart maliyetler; ilk madde ve malzeme, işgücünün, etkinliğin ve kapasite kullanımının normal düzeyini hesaba katar. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve eğer gereklyse mevcut durumun koşullarına göre yeniden belirlenir.

Maliyet Belirleme Yöntemleri

IPSAS maliyet belirleme yöntemi olarak 3 yönteme yer vermiştir. Bunlar;

Özel Maliyet yöntemi,

İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) yöntemi

Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemidir.

Özel Maliyet Yöntemi:

Normal koşullar altında birbiriyle ikame edilemeyen stok kalemlerinin ve özel projeler için üretilen ve tahsis edilen mal ya da hizmet kalemlerinin maliyeti, bu kalemlerin her birinin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir. Maliyetlerin özel olarak belirlenmesi, özel maliyetlerin belirli stok kalemleri ile ilişkilendirilmesi anlamına gelir. Bu yöntem, üretilmiş ya da satın alınmış olup olmadığına bakılmaksızın özel projelere ayrılmış kalemler için uygun bir yaklaşımdır.

(FIFO) ya da Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemleri

Maliyetlerin özel olarak belirlendiği durumlar dışında stokların maliyeti ilk giren ilk çıkar (FIFO) ya da ağırlıklı ortalama maliyet formülüyle belirlenir. Kamu idaresi, kendisi için benzer mahiyet ve kullanıma sahip bütün stoklarda aynı maliyet yöntemini kullanır. Farklı mahiyet veya kullanıma haiz stoklar için farklı maliyet yöntemleri kullanılabilir.

FIFO yönteminde; stoğa ilk girenlerin ilk olarak satılacağı ve bunun sonucunda dönemin sonunda stokta kalan kalemlerin en son alınan ya da üretilen kalemler olduğu varsayılır. Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemindeki her bir kalemin maliyeti; dönemin başlangıcındaki benzer kalemlerin ağırlıklı ortalama maliyeti ve dönem boyunca satın alınan ya da üretilen benzer kalemlerin ağırlıklı ortalama maliyetiyle belirlenir. Ortalama, kamu idaresinin iş akışına ve faaliyetlerine bağlı olarak, dönemsel bazda ya da her bir ek alımda hesaplanabilir.

Net Gerçekleşebilir Değer

Net Gerçekleşebilir Değer olağan iş akışı içerisinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetleri ve satışı gerçekleştir-

mek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutardır.

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, tamamen ya da kısmen kullanılamaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti ya da satışı yapmak için katlanılan tahmini maliyetler, mübadele veya dağıtım maliyetleri arttığında geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

Stoklar genellikle kalem kalem net gerçekleşebilir değere indirgenir. Bu indirim, stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır.

Birbirini izleyen her bir dönemde net gerçekleşebilir değerini yeniden değerlemesi yapılır.

Malların Bedelsiz ya da Maliyet Bedelinden Dağıtımı

Kurum, gelecek ekonomik faydalarının net nakit akışları yaratıp yaratmadığına bakmaksızın elinde stok tutabilir. Bu stok çeşitleri, kurumun belirli malları ücretsiz ya da maliyet bedelinden dağıtmaya karar verdiğinde ortaya çıkabilir. Bu durum kamu idaresinin amaçlarına ulaşması için zorunluysa, mali raporlama açısından stokların gelecek ekonomik faydaları, kamu idaresinin bunları edinmek için ödemesi gereken miktarı yansıttığından maliyet bedeliyle değerlendirilir. Bu durumda cari yenileme maliyetinin yeniden değerlendirilmesi gerekir.

Dönem Gideri Olarak Muhasebeleştirme

Stoklar satıldığında, el değiştirdiğinde ya da dağıtıldığında bunların defter değerleri ilgili gelirin muhasebeleştirildiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

Eğer ilgili gelir yoksa gider, malların dağıtıldığında ya da ilgili hizmet ifa edildiğinde muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılığı tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. İlgili stoğun satılması, el değiştirmesi, dağıtılması anında karşılık hesapları kapatılır.

Hizmet sunucuları; stokları normal olarak hizmetler ifa edildiğinde ya da faturalandırma anında gider olarak muhasebeleştirir.

Bazı stoklar diğer varlıklara tahsis edilir. Bu şekilde diğer varlıklara tahsis edilen stoklar varlığın faydalı ömrü boyunca gider olarak muhasebeleştirilir.

Açıklama

Kurum mali tablolarında stoklara ilişkin olarak aşağıdaki hususları açıklamalıdır:

- 1) Kullanılan maliyet yöntemleri dâhil stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları,
- 2) Stokların toplam defter değerleri ve stokların kamu idaresine uygun bazda sınıflandırılmış ayrı ayrı tutarları,
- 3) Gerçeğe uygun değerden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonra kalan değerle izlenen stokların defter değeri,

- 4) Dönem içinde gider olarak muhasebeleştirilen stokların tutarı,
- 5) Dönem içinde gider olarak muhasebeleştirilen stok değer düşüklüğü karşılığı tutarları,
- 6) Dönem içinde iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılığı tutarları,
- 7) Stok değer düşüklüğü iptallerine yol açan işlem ve durumlar,
- 8) Yükümlülükler için teminat olarak tutulan stokların defter değeri.

Özet

- Stokların muhasebeleştirilmesiyle ilgili temel kural stokların satıldığında, el değiştirdiğinde ya da dağıtıldığında bunlarla ilgili gelirin muhasebeleştirildiği anda/dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesidir. Böylece gelirin elde edilmesiyle ilgili katlanılan giderlerin gelirlerle karşılaştırılması (matching) sağlanmış olur.
- Stoklar kural olarak maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir.
- Fakat, bedelsiz ya da maliyet bedeliyle stokların elden çıkarılması halinde maliyet ve cari yenileme maliyetinden düşük olanı ile değerlendirilmelidir.
- Stokların maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değeri veya cari yenileme maliyeti arasındaki farklar stok değer düşüklüğü karşılığı olarak muhasebeleştirilir.
- Stokların maliyeti; a) Satın alma maliyeti, b) Dönüştürme mali-

yeti c) Stokların mevcut duruma ve konuma getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerden oluşur. Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri ile genel üretim giderlerinden oluşur.

- Stok maliyetlerini belirleme yöntemleri olarak Özel Maliyet yöntemi, İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) yöntemi veya Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemi kullanılabilir.

IPSAS 13 (DMS 13) KİRALAMALAR

• Genel Olarak

Artan rekabet, hızlı teknolojik ilerlemeler ile esnek üretim modellerine olan ihtiyaç işletmelerin sabit sermaye niteliğindeki varlıkların mülkiyetine sahip olmaktan ziyade kullanım hakkına sahip olmak suretiyle bunların hizmetlerinden faydalanma ve işletmenin esas faaliyeti ilgili olanlar dışındaki hizmetlerin de dışardan temini (outsourcing) yoluna başvurmalarına yol açmıştır.

Varlık kiralama şekillerinden biri olarak finansal kiralama konusunda ülkemizde de 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu ile finansal kiralama işlemlerinin hukuki altyapısı oluşturulmaya başlanmıştır.

Söz konusu kiralamaların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda IPSAS 13 Standardı yayımlanmış ve kiralamaların vergisel boyutları ile ilgili olarak özellikle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlemeler yapılmıştır.

Bu bölümde varlık kiralama işlemlerinde kiralamanın finansal kiralama veya faaliyet kiralaması olmasına bağlı olarak hem TMS hem de vergi mevzuatına göre muhasebeleştirme ve raporlama işlemleri karşılaştırmalı olarak incelenecektir.

Bir varlığın sadece kullanım hakkına sahip olmayı tercih etmenin yanı sıra varlığın mülkiyetine sahip olmak için yeterli finansman kaynağına sahip olamamanı sonucu olarak kiralama esasında borçlanma suretiyle orta ve uzun vadeli bir finansman tekniği olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu konuda ülkemizde hukuki anlamda ilk düzenleme 28/06/1985 tarih ve 18795 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununda yapılmıştır. Söz konusu kanunun 4'üncü maddesinde “finansal kiralama sözleşmesi; kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü kişiden satın aldığı veya başka suretle temin ettiği bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere ve belli bir süre feshedilmemek şartı ile kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören bir sözleşme” olarak tanımlanmıştır.

Bununla birlikte, varlık kiralamasından kaynaklanan risk ve getirilerin kiracıya geçmesi, kiralamanın varlığın mülkiyetine sahip olması sonucunu doğurması gibi durumlara bağlı olarak varlık kiralaması teoride faaliyet kiralaması veya finansal kiralama olmak üzere iki kategoriye ayrılmış ve her bir kategoriye ilişkin muhasebeleştirme ve finansal raporlama ilkeleri belirlenmiştir.

Aynı şekilde, IPSAS-13 belli şartların varlığına veya yokluğuna bağlı olarak finansal veya faaliyet kiralaması olarak nitelendirilen varlık kiralamalarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda farklı ilkeler benimsemiştir.

IPSAS-13'ye göre Finansal Kiralama

IPSAS-13'de finansal kiralama “Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devredildiği sözleşme” şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu standarda göre sözleşme

süresi sonunda, mülkiyet devredilip devredilmediği bu nitelendirmeyi değiştirmemektedir.

IPSAS-13'deki finansal kiralamaya ilişkin tanıma bakıldığında VUK'daki tanımla paralel olduğu görülmektedir. Bunlar birlikte hangi hallerin varlığı halinde bir kiralamanın finansal kiralama olarak nitelendirilmesi gerektiği konusunda IPSAS-13'ün VUK'dan ayrıldığı görülmektedir.

Standardın “Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması” başlıklı bölümünde;

“10. Bir kiralamanın finansal kiralama mı yoksa faaliyet kiralaması mı olduğunun tespitinde, sözleşmenin şeklinden ziyade işlemin özü esas alınır. Aşağıda yer alan kriterlerin birlikte ya da tek başlarına var oldukları kiralama işlemleri finansal kiralama olarak kabul edilir:

- (a) Kiralama sözleşmesinde, kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresi sonunda veya daha önce kiracıya geçeceğinin öngörülmesi;
- (b) Kiracıya, kiralanan varlığı buna ilişkin opsiyonun kullanım tarihinde oluşması beklenen gerçeğe uygun değerinden çok daha düşük bir bedelle satın alma opsiyonu verilmesi nedeniyle, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle kiracı tarafından bu opsiyonun kullanılacağı beklenmesi;
- (c) Mülkiyet kiracıya geçmeyecek dahi olsa, kira süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kapsamaması;
- (d) Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle, asgari kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin, en az, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olması; ve

(e) Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılabilir özel bir yapıda olması.”

(f) Kiralanan varlığın yerine kolayca başka bir varlığın konulması.

- Görüldüğü üzere, Standart VUK’da olduğu gibi kira süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün en azından belirli bir yüzdesi (% 80) uzunluğunda olmasını aramak yerine “büyük bir bölümünü kapsamaması”nı şart koşmuştur.
- Standartta ayrıca aşağıdaki kavramların da tanımı yapılmıştır:

Asgari Kira Ödemeleri: Hizmet maliyetleri ve vergiler gibi kiraya veren tarafından ödenen ve kiraya verene tazmin edilenler ile koşullu kira hariç olmak üzere kiracının kiralama süresince aşağıdakilerle birlikte ödemek zorunda olduğu tutarları ifade eder:

1) Kiracı açısından, kiracının kendisi veya kiracı ile ilişkili diğer bir tarafça garanti edilen tutarlar,

2) Kiraya veren açısından, kendisine aşağıda yer alanlar tarafından garanti edilmiş kalıntı değer:

(i) Kiracı,

(ii) Kiracıyla ilişkili diğer bir taraf,

(iii) Garanti altındaki yükümlülükleri karşılamaya yetecek finansal güce sahip olan ve kiraya verenle herhangi bir ilişkisi bulunmayan üçüncü bir taraf.

Başlangıç Doğrudan Maliyetleri: Kiraya verenin üretici veya satı-

cı olduğu kiralamalar hariç olmak üzere, kiralama sözleşmesinin müzakere ve tanzimine ilişkin ek maliyetlerdir.

Brüt Kiralama Yatırımı: Kiraya veren tarafından finansal kiralama çerçevesinde elde edilmesi mümkün asgari kira ödemeleri ve kiraya verene ait olacak garanti edilmemiş kalıntı değerin toplamıdır.

Ekonomik Ömür: Varlığın kullanıcısı veya kullanıcılarına ekonomik fayda sağlaması veya hizmet sunması beklenen süreyi veya kullanıcıları tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya benzeri birim sayısını ifade eder.

Garanti Edilmiş Kalıntı Değer: 1) Kiracı açısından, kalıntı değerin kiracı veya kiracıyla ilişkili taraflarca garanti edilmiş kısmını (garanti edilmiş tutarın herhangi bir durumda ödenebilecek azami tutarını),

2) Kiraya veren açısından, kalıntı değerin kiracı tarafından ya da kiraya verenle ilişkili olmayan ve garanti kapsamındaki yükümlülükleri yerine getirebilecek finansal güce sahip üçüncü bir şahıs tarafından garanti edilmiş kısmını ifade eder.

Garanti Edilmemiş Kalıntı Değer: Kiralanan varlığın kalıntı değerinin kiraya verene ödenmesi garanti edilmemiş veya yalnızca kiraya verene ilişkili taraflarca garanti edilmiş kısmıdır.

Faaliyet Kiralaması: Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredilmediği kiralamalar olarak tanımlanır.

Faydalı Ömür: Kiralama süresinin başlangıcından itibaren ve kiralama süresiyle sınırlı olmaksızın, kiralamaya konu varlığın taşıdığı ekonomik yararların veya hizmet potansiyelinin kullanılması beklenen kalan tahmini süresidir.

İptal Edilemeyen Kiralama: Aşağıdaki durumlar dışında iptali mümkün olmayan kiralamalardır:

- 1) Meydana gelme olasılığı oldukça düşük bir koşulun gerçekleşmiş olması,
- 2) Kiraya verenin rızasının bulunması,
- 3) Kiracının kiralama konusu varlıkla aynı veya eşit türden bir varlığı aynı kiraya verenden kiralaması veya
- 4) Sözleşmenin başlangıcı itibariyle; sözleşmenin iptali için ilgili sözleşmenin iptalini caydıracak miktarda ek bir ödemenin yapılmasınının gerekmesi.

Kalıntı Değer: Bir varlığın tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

Kazanılmamış Finansal Kiralama Geliri: Brüt kiralama yatırımı ile net kiralama yatırımı arasındaki farktır.

Kiralama: Kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir zaman süresince kiracıya devrettiği sözleşmedir.

Kiralama Süresi: Sözleşmede belirtilen iptal edilemeyen kiralama süresidir. Ancak, kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiracıya sözleşmede belirtilen sürenin bitiminde bedelli veya bedelsiz olarak süre uzatımı hakkı tanınmış ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiracının bu hakkı kullanacağı neredeyse kesin ise, bu ilave süre de kiralama süresi içinde değerlendirilir.

Kiralama Süresinin Başlangıcı: Kiracının kiralamış olduğu varlığı kullanma hakkını kazandığı tarihtir.

Kiralama Sözleşmesinin Başlangıcı: Sözleşme tarihinden veya tarafların kiralamanın temel koşullarına ilişkin taahhütte buldukları tarihten erken olanıdır. Bu tarih itibariyle; kiralama işlemleri faaliyet kiralaması veya finansal kiralama olarak sınıflandırılır ve işlemin finansal kiralama olarak sınıflandırılması durumunda, kiralama süresinin başlangıcında muhasebeleştirilmesi gereken tutarlar belirlenir.

Kiralama Sözleşmesi Zımnı Faiz Oranı: Kiralama sözleşmesi başlangıcında, asgari kira ödemeleri ve garanti edilmemiş kalıntı değer toplamının bugünkü değerini, kiralama konusu varlığın gerçeğe uygun değeri ile kiraya verene ait her çeşit başlangıç doğrudan maliyetinin toplamına eşitleyen iskonto oranıdır.

Kiracının Alternatif Borçlanma Faiz Oranı: Benzer bir kiralama işleminde kiracının ödemek zorunda olduğu faiz oranını, böyle bir oran belirlenmemesi durumunda, kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiralama konusu varlığın satın alınması için borçlanılması gereken tutara ilişkin olarak benzer vade ve teminatlar çerçevesinde kiracı tarafından katlanması gereken faiz oranını ifade eder.

Net Kiralama Yatırımı: Brüt kiralama yatırımının, kiralama işleminde zımnın alan faiz oranında iskonto edilen kısmıdır.

Muhasebeleştirme

A. Finansal Kiralama

1. Kiralama Sözleşmesinin Kiracının Finansal Tablolarında Gösterilmesi

Kiralama süresinin başlangıcında; kiracılar tarafından finansal kira-

lama işlemi kapsamında edinilen varlıklar, mali tablolarda varlık olarak, yükümlülükler de borç olarak gösterilir. Varlıklar ve borçlar, kiralama sözleşmesinin başlangıcında tespit edilmiş gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Ancak asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri gerçeğe uygun değerden daha düşükse bu değer üzerinden muhasebeleştirilir. Asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinin hesaplanmasında kullanılacak iskonto oranı; tespit edilebiliyorsa kiralama işleminde zımnın yer alan faiz oranı, bunun tespit edilememesi durumunda ise, kiracının alternatif borçlanma faiz oranıdır.

Borçların finansal durum tablosunda gösterilmesi açısından kısa ve uzun vadeli olanlar arasında bir ayırım yapılmış olması durumunda, aynı ayırımın kiralama işlemine ilişkin borçlar için de yapılması gerekir.

Asgari kira ödemeleri; finansal kiralama giderleri ve mevcut yükümlülüklerdeki azalma olarak ayrıştırılır. Finansal kiralama giderleri, kalan borç tutarlarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır.

Kiralanan varlığın amortismanına tabi tutarı, kiracının mülkiyetinde yer alan amortismanına tabi varlıklar için uygulamış olduğu amortisman yöntemiyle uyumlu bir şekilde, ilgili varlığın öngörülen kullanım dönemi boyunca her bir hesap dönemine sistematik olarak dağıtılır.

2. Kiralama Sözleşmesinin Kiralayanın Finansal Tablolarında Gösterilmesi

Kiraya verenler, bir finansal kiralama çerçevesinde kira bedellerini finansal durum tablolarında varlık olarak gösterirler. Bu varlıklar, net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacaklar hesap grubunda gösterilir.

Herhangi bir üretici ya da satıcı konumundaki kiraya veren tarafından, kiralama süresinin başında finansal tablolara yansıtılacak satış gelirleri, ilgili varlığın gerçeğe uygun değeri ya da bu değer in altında olması koşuluyla piyasa faiz oranının kullanılmasıyla hesaplanan ve kiraya veren tarafından elde edilecek asgari kira ödemelerinin bugünkü değeridir. Kiralama süresinin başlangıcı itibariyle muhasebeleştirilecek satış maliyeti; kiralanan varlığın maliyetinden, farklı ise defter değerinden garanti edilmemiş kalıntı değerin çıkarılması sonucunda bulunacak tutardır. İşletmenin satışları için uygulamış olduğu yöntem gereğince bulunan ve satış geliri ile satış maliyeti arasındaki fark satış kazanç veya kaybıdır.

B. Faaliyet Kiralaması

1. Kiracı Tarafından Faaliyet Kiralamasının Muhasebeleştirilmesi

Faaliyet kiralamasında, (sigorta ve bakım gibi hizmetlerin giderleri hariç), başka bir sistematik yaklaşım kiracının beklediği faydanın zamanlamasını daha iyi yansıtmadıkça, yapılan kira ödemeleri ödemeler bu yöntemle dayandırılmazsa dahi ödeme dönemlerine eşit şekilde paylaşmak suretiyle gider olarak muhasebeleştirilir.

2. Kiralayan Tarafından Faaliyet Kiralamasının Muhasebeleştirilmesi

Faaliyet kiralamasından kaynaklanan kira geliri, kiraya konu varlıktan elde edilen faydadaki azalmanın zamanlamasını daha iyi yansıtan başka bir sistematik yöntem olmadıkça, kira dönemlerine eşit şekilde paylaşmak suretiyle gelir olarak muhasebeleştirilir.

Kira gelirinin elde edilmesinde katlanılan maliyetler, amortismanlar dâhil olmak üzere, gider olarak muhasebeleştirilir. Faaliyet kirala-

masında, (sigorta ve bakım gibi hizmetlerin giderleri hariç), başka bir sistematik yaklaşım kiracının beklediği faydanın zamanlamasını daha iyi yansıtmadıkça, yapılan kira ödemeleri ödemeler bu yöntemle dayandırılmasa dahi, kira dönemlerine eşit şekilde paylaşılacak suretiyle gelir olarak muhasebeleştirilir.

Kiraya verenler tarafından herhangi bir faaliyet kiralamasının müzakeredilmesi ve düzenlenmesi için katlanılan başlangıç doğrudan maliyetleri, kiralanan varlığın defter değerine eklenir ve kiralama geliriyle aynı şekilde kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirilir.

Örnek Hesaplama ve Muhasebeleştirmeler

1. Kiralama Dönemi Başında Kiracı Tarafından Kiralamanın Muhasebeleştirilmesi

ÖRNEK

A idaresi 1 Ocak 2012 tarihinde her yılın sonunda 105.518,90-TL ödemede bulunmak üzere ofis makineleri kiralama şirketi Ergonom Kiralama A.Ş.'den ofis makinelerini kiralamak üzere sözleşme imzalamıştır. Ofis makinelerinin gerçeğe uygun değeri (piyasa değeri) 440.000-TL, tahmin edilen ekonomik ömrü ise 6 yıldır. Kira süresi ise 5 yıldır. İlk yıla ilişkin kira ödemesi 31 Aralık 2012 tarihinde yapılacaktır. Kiralama şirketi ile kamu idaresinin borçlanmaya ilişkin faiz oranlarından düşük olanı % 10 olduğunu varsayalım.

Kira süresi varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü (5/6'sını) bu kiralama finansal kiralama niteliğini taşımaktadır.

Minimum kira ödemelerinin net bugünkü değeri= 400.000,00
=105.518,90 x 3,79079¹

Varlık ve yükümlülük olarak hesaplara alınacak değer minimum kira ödemelerinin net bugünkü değeri, yani 400.000,00 TL'dir.

Tarih	Toplam Ödeme	Faiz Gideri	Anapara	Yükümlülük Bakiyesi	Varlığın Amortismanı	Toplam Dönem Gideri
01.01.2012	-	-	-	400.000,00	-	-
31.12.2012	105.518,90	40.000,00	65.518,90	334.481,10	80.000,00	120.000,00
31.12.2013	105.518,90	33.448,11	72.070,79	262.410,31	80.000,00	113.448,11
31.12.2014	105.518,90	26.241,03	79.277,87	183.132,44	80.000,00	106.241,03
31.12.2015	105.518,90	18.313,24	87.205,66	95.926,79	80.000,00	98.313,24
31.12.2016	105.518,90	9.592,68	95.926,22	0	80.000,00	89.592,68
TOPLAM	527.594,50	127.595,06	400.000,00	0	400.000,00	527.595,06

Burada dikkat edilmesi gereken husus aşağıda da gösterildiği gibi varlık olarak kayıtlara alınan değer ile yükümlülük olarak kayıtlara alınan değer kira sözleşmesinin başında birbirine eşit olmasıdır. Bu tarihten sonra sözleşme süresi boyunca varlıklardaki değer ile yükümlülükteki değer birbirine eşit olması tesadüf eseri hariç söz konusu değildir. Çünkü varlıklar amortisman programına göre değer azalmasına uğrarken yükümlülükler ödeme programına göre azalma göstermektedir.

1 3,79079 5 yıl süreyle eşit ödemelerin %10 faiz oranı ile net bugünkü değer faktörüdür.

Kira Sözleşmesinin Kaydı**01.01.2012**

HAKLAR (VEYA TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR)	400.000,00	
FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR		400.000,00

2. Kira Ödemelerinin Muhasebeleştirilmesi**Kira Ödemelerinin kaydı****31.12.2012**

FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	65.518,90	
FİNANSMAN (FAİZ) GİDERLERİ	40.000,00	
KASA/BANKA		105.518,90

Amortisman Kaydı

AMORTİSMAN GİDERLERİ	80.000,00	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		80.000,00

31.12.2013

FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	72.070,79	
FİNANSMAN (FAİZ) GİDERLERİ	33.448,11	
KASA/BANKA		105.519,90

AMORTİSMAN GİDERLERİ	80.000,00	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	80.000,00	

31.12.2014

FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	79.277,87	
FİNANSMAN (FAİZ) GİDERLERİ	26.241,03	
		KASA/BANKA
		105.518,90

AMORTİSMAN GİDERLERİ	80.000,00	
		BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR
		80.000,00

31.12.2015

FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	87.205,66	
FİNANSMAN (FAİZ) GİDERLERİ	18.313,24	
		KASA/BANKA
		105.518,90

AMORTİSMAN GİDERLERİ	80.000,00	
		BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR
		80.000,00

31.12.2016

FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	95.926,22	
FİNANSMAN (FAİZ) GİDERLERİ	9.592,68	
		KASA/BANKA
		105.518,90

AMORTİSMAN GİDERLERİ	80.000,00	
		BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR
		80.000,00

Özet

- Bir kiralamanın finansal kiralama olarak nitelendirilebilmesi için standartta aranan şartlardan en az birini taşıması gerekir. Bu şartlardan hiçbirini taşımayan kiralamalar faaliyet kiralaması olarak muhasebeleştirilir.
- Finansal kiralamada; kiralama süresinin başlangıcında; kiracılar tarafından finansal kiralama işlemi kapsamında edinilen varlıklar, mali tablolarda varlık olarak, yükümlülükler de borç olarak gösterilir. Varlıklar ve borçlar, kiralama sözleşmesinin başlangıcında asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri veya gerçeğe uygun değerden düşük olanı üzerinden muhasebeleştirilir.
- Kiraya verenler ise, bir finansal kiralama çerçevesinde kira bedellerini finansal durum tablolarında varlık olarak gösterirler. Bu varlıklar, net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacaklar hesap grubunda gösterilir.
- Faaliyet kiralamasında ise yapılan kira ödemeleri kiracı tarafından ödeme dönemlerine eşit şekilde paylaşılması suretiyle gider olarak muhasebeleştirilir.
- Kiraya verenler ise, faaliyet kiralamasına konu olan varlıkları niteliğine göre finansal durum tablolarında gösterir. Faaliyet kiralamasından kaynaklanan kira geliri kira dönemlerine eşit şekilde paylaşılması suretiyle gelir olarak muhasebeleştirilir. Kira gelirinin elde edilmesinde katlanılan maliyetler, amortismanlar dâhil olmak üzere, gider olarak muhasebeleştirilir.

IPSAS 14 (DMS 14) BİLANÇO TARİHİNDEN SONRA GERÇEKLEŞEN OLAYLAR

Standardın amacı,

- a) Raporlama tarihinden sonra gerçekleşen olaylar dolayısıyla hangi durumlarda kurumun mali tabloları düzeltilmesi gerektiği,
- b) Mali tablolar yayımı için yetki verildiği tarih ve raporlama tarihinden sonra gerçekleşen olaylar hakkında kurumun yapması gereken açıklamaları,

belirtmektir.

Standart ayrıca raporlama tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar, idarenin sürekliliği varsayımının uygun olmadığını gösteriyorsa, mali tabloların idarenin sürekliliği varsayımına dayanarak düzenlenmesi gerektiğini belirtmektedir.

Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar raporlama dönemi sonu ile mali tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında kurum lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder.

Raporlama Tarihi ise mali tabloların ait olduğu raporlama döneminin son günü olan tarihtir (genellikle 31 Aralık).

- Raporlama tarihinden sonraki olayları aşağıdaki şekiller yardımıyla açıklayabiliriz.

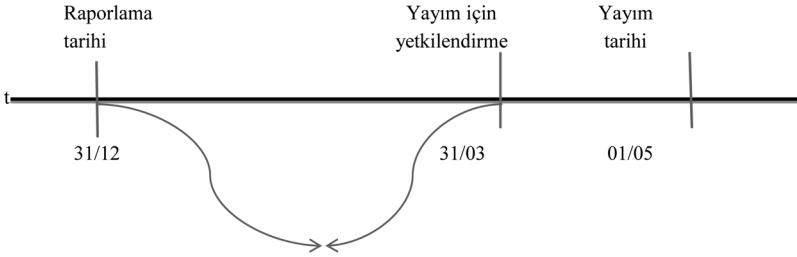
Olaylar

Şartların raporlama tarihinde mevcut olduğunu gösteren olaylar

Mali tablolarda düzeltme yapılmasını gerektirir.

Şartların raporlama tarihinden sonra ortaya çıktığını gösteren olaylar

Mali tablolarda düzeltme yapılmasını gerektirmez.



Bu iki tarih arasında meydana gelen olaylar dikkate alınmalıdır.

Raporlama Tarihinden Sonraki Düzeltme Gerektiren Olaylar

Kurum, raporlama tarihinden sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda, mali tablolara alınan tutarları bu yeni duruma uygun şekilde düzeltmekle yükümlüdür.

Raporlama tarihinden sonra ortaya çıkan ve düzeltme gerektiren olaylara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Raporlama dönemi sonu itibarıyla bir borcun bulunduğunu teyit eden, raporlama tarihinden sonra sonuçlanmış bir dava bulunması,
- Raporlama dönemi sonu itibarıyla bir varlığın değerinde düşüklük olduğuna veya daha önce mali tablolara alınan değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğine dair bir bilginin raporlama tarihinden sonra ortaya çıkması,
- Raporlama tarihinden önce satın alınan varlıkların maliyetlerinin veya satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin, raporlama tarihinden sonra belirli hale gelmesi,
- Raporlama döneminde yürürlükte olan bir gelir paylaşım anlaşması kapsamında paylaşılması gereken gelirin miktarının, raporlama tarihinden sonra belirli hale gelmesi,
- Raporlama tarihinden önceki olaylara bağlı hukuki veya zımni yükümlülüklerin, raporlama tarihinden sonra belirli hale gelmesi,
- Mali tabloların gerçeğe uygun olmadığını gösteren hile veya hataların ortaya çıkması.

Raporlama Tarihinden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

Raporlama tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar için mali tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaz.

Raporlama tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Gayrimenkullerini gerçeğe uygun değeriyle göstermek için düzenli olarak yeniden değerlendirme politikasını benimsemiş kamu idarelerinin gayrimenkullerinin, raporlama tarihi ile mali tabloların yayım için onaylandığı tarih arasında gerçeğe uygun değerinde bir azalma olması
- Belirli bir kamu hizmetini yürütmekle görevli bir kurumun, raporlama tarihi ile onay tarihi arasında bu hizmetten yararlananlara doğrudan veya dolaylı olarak ilave fayda sağlamaya karar vermesi.

Kar Payı (Temettü) veya Benzer Dağıtımlar

Kamu idareleri, raporlama tarihinden sonra temettü veya benzeri dağıtımları ilan ederse bunları raporlama tarihi itibarıyla bir yükümlülük olarak mali tablolara almayacaktır.

Hisse sahiplerine temettüler veya benzeri dağıtımlar, raporlama tarihi ile onay tarihi arasında ilan edilirse (temettülerin onaylanması ve dolayısıyla artık kuruluşun isteğine bağlı olmaması durumunda) yükümlülük olarak tablolara alınmazlar. Bu tür temettüler veya benzeri dağıtımlar, mali tabloların sunulmasıyla ilgili standarda uygun olarak dipnotlarda açıklanır.

Kurumun Sürekliliği

Kurum sürekliliği, bir bütün olarak devletten ziyade kurumlar için söz konusu olup süreklilik varsayımının geçerli olup olmadığı, her kurum için münferiden belirlenir. Kurumun tasfiyesi veya faaliyetinin durdurulması ya da faaliyetin başka bir kuruma devredilmesi söz konusu olmadığı sürece malî tablolar, kamu idaresinin sürekliliği varsayımına dayanılarak hazırlanır.

Dolayısıyla eğer mali tabloları hazırlamaktan sorumlu olanlar yada idari birim raporlama tarihinden sonra

- a) Kurum veya kuruluşun tasfiye edilmesi veya faaliyetlerinin durdurulmasına karar verilmesi veya
- b) Bunu yapmak dışında gerçekçi bir alternatifin bulunmaması

durumlarını tespit ederse artık mali tablolar idarenin sürekliliği varsayımıyla hazırlanamayacaktır.

Süreklilik varsayımının geçerli olup olmadığı değerlendirilirken; performans, idari yapıdaki değişiklikler, kamu finansmanının varlığı ve devam olasılığı ve yeni finansman kaynakları gibi birçok faktör dikkate alınmalıdır.

Eğer,

- a) Mali tablolar süreklilik esasına göre hazırlanmamakta ise,
- b) Mali tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar kurumun sürekli olarak faaliyet gösterme kabiliyeti üzerinde önemli şüpheler oluşturan olay ve şartlar hakkında belirsizliklerin farkına varırsa,

IPSAS 1 belli bazı açıklamaları gerektirmektedir. Bu açıklamalar şunları içerir:

a) Mali tabloların, kuruluşun sürekliliği esasına göre hazırlanmadığı durumlarda, bunun nedeni ve ayrıca mali tabloların hangi esas ve usule göre hazırlandığı,

b) Mali tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlarca kurum veya kuruluşun sürekliliğinden şüphe edilmesini gerektiren önemli belirsizliklerin olduğu durumlarda (raporlama tarihinden sonra ortaya çıkmış olsa bile), bu belirsizlikler ve nedenleri.

Yeniden Yapılandırma

Raporlama tarihinden sonra ilan edilen bir yeniden yapılandırma, düzeltme gerektirmeyen olay tanımına uyuyorsa, bu standarda uygun olarak gerekli açıklamalar yapılır.

Açıklamalar

- Bu standarda göre yapılması gereken açıklamalar şu 3 başlık altında toplanmaktadır:

1) Mali Tabloların Yayımı İçin Onaylama Tarihine İlişkin Açıklamalar

2) Raporlama Tarihindeki Koşullar Hakkında Açıklamanın Güncellenmesi

3) Raporlama Tarihinden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylara İlişkin Açıklamalar

Mali Tabloların Yayımı İçin Onaylama Tarihine İlişkin Açıklamalar

Mali tabloların yayımı için onay tarihi ile onay makamına ilişkin bilgiler kamuoyuna açıklanır.

Ayrıca herhangi bir kişi veya kuruluşun yayımlanmış olan mali tabloları değiştirme yetkisine sahip olduğu durumlarda değişiklik yapılsa, tadil edilmiş mali tablolar yeni durumu yansıtan mali tablolar seti olur.

Raporlama Tarihindeki Koşullar Hakkında Açıklamanın Güncellenmesi

Kamu idareleri, raporlama tarihi ile onay tarihi arasında, raporlama tarihinde mevcut olan koşullar hakkında yeni bilgiler elde etmesi durumunda, bu bilgilere ilişkin açıklamaları günceller.

Raporlama Tarihinden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylara İlişkin Açıklamalar

Raporlama tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların her bir önemli kategorisi için aşağıdaki bilgilerin açıklanması gereklidir:

a) Olayın mahiyeti,

b) Olayın tahmini mali etkisi veya böyle bir tahminin yapılamadığına ilişkin açıklama.

Raporlama tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen önemli olaylara ilişkin örnekler şunlardır:

- Raporlama tarihinden sonra ortaya çıkan koşullar nedeniyle gerçeğe uygun değerle izlenilen gayrimenkullerin değerinde olağan dışı büyüklükte azalma olması,

- Belirli bir kamu hizmetini yürütmekle görevli bir kurumun, raporlama tarihinden sonra bu hizmetten yararlananlara doğrudan veya dolaylı olarak ilave fayda sağlamaya karar vermesi halinde bu durumun ilgili idare üzerindeki etkisinin büyük olması,

- Raporlama tarihinden sonra, kontrol edilen büyük bir kuruluşun edinilmesi veya elden çıkarılması veya halen kamu idaresi tarafından yürütülmekte olan faaliyetlerin tamamının veya büyük bir kısmının dışarıya yaptırılması,
- Bir faaliyetin veya ana programın durdurulmasına ilişkin planın duyurulması, durdurulan faaliyet veya ana programa bağlı olan varlıkların elden çıkarılması veya borçların ödenmesi veya bu varlıkların satılması veya borçların ödenmesi için bağlayıcı bir anlaşma yapılması,
- Önemli varlık alımları ve satışları,
- Raporlama tarihinden sonra, doğal afetler ve yangın gibi sebeplerle bina gibi önemli bir varlığın tahrip olması,
- Önemli bir yeniden yapılandırma planının duyurulması veya bu planın uygulanmaya başlanması,
- Alacakların affına ilişkin düzenleme yapılması,
- Raporlama tarihinden sonra varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında anormal derecede büyük değişiklikler,
- Raporlama tarihinden sonra, gelir vergisi veya eşdeğeri vergilere tabi kuruluşlar bakımından, kuruluşun cari ve ertelenmiş vergi alacak ve borçları üzerinde önemli etkisi olan vergi düzenlemelerin yapılması,
- Raporlama tarihinden sonra, önemli taahhütlere veya koşullu yükümlülöklere girilmesi,
- Raporlama tarihinden sonra gerçekleşen olaylardan kaynaklanan önemli bir davanın başlaması.

Özet

IPSAS (DMS) 14 Standardına göre;

- Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar raporlama dönemi sonu ile mali tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında kurum lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder.
- Raporlama tarihinden sonraki düzeltme gerektiren olaylar raporlama tarihi itibarıyla ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumlardır.
- Raporlama tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar ise ilgili olayların raporlama tarihinden sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlardır.
- Raporlama tarihinden sonraki düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylar örnekler şeklinde sayılmıştır.
- Raporlama tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylarla ilgili olarak herhangi bir düzeltme yapılmaz. Ancak bu olayların önemli olması durumunda, raporlama tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların her bir önemli kategorisi için belli bazı bilgilerin açıklanması gereklidir.
- Mali tablolara ilişkin olarak yapılması gereken açıklamalar a) Mali tabloların yayımı için onaylama tarihine ilişkin açıklamalar b) Raporlama tarihindeki koşullar hakkında açıklamanın güncellenmesi c) Raporlama tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara ilişkin açıklamalar başlıkları altında belirtilmiştir.

IPSAS 16 (DMS 16) YATIRIM AMAÇLI VARLIKLAR

Bu standart,

1) Finansal kiralama işlemi çerçevesinde kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilen yatırım amaçlı varlıklar (gelirleri dâhil) ile

2) Kiraya verenin finansal tablolarında faaliyet kiralaması işlemi çerçevesindeki yatırım amaçlı varlıklar

dahil yatırım amaçlı varlıkların değerlemesini kapsar.

Standart, aşağıdakiler dâhil olmak üzere, kiralama işlemlerine ilişkin standartta yer alan hususları kapsamaz:

- Kiralamaların finansal ya da faaliyet kiralaması olup olmadığı,
- Yatırım amaçlı varlıklardan elde edilen kira gelirlerinin muhasebeleştirilmesi,
- Faaliyet kiralaması çerçevesinde varlıklardan elde edilen gelirlerin kiracının mali tablolarında gösterilmesi,
- Finansal kiralamaya konu net yatırımın kiraya verenin mali tablolarında gösterilmesi,
- Satış ve geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi,
- Finansal kiralamalara ve faaliyet kiralamalarına ilişkin açıklamalar.

Standart aşağıdakiler için uygulanmaz:

- Tarımsal faaliyete ilişkin biyolojik varlıklar,
- Petrol, doğal gaz ve benzeri yeniden teşekkülü mümkün olmayan kaynaklara ait maden hak ve rezervleri.
- Standartta aşağıdaki bazı kavramların tanımları yapılmıştır:

Gerçeğe Uygun Değer: Piyasa koşullarında muvazaasız bir işlemde bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi için belirlenen tutardır.

Defter Değeri: Varlık veya kaynakların muhasebe kayıtlarındaki değeridir.

Maliyet Bedeli: İktisadi kıymetin edinilmesi veyahut değerinin artırılması karşılığında yapılan ödemelerle bunlara ilişkin giderlerin toplamıdır.

Sahibi Tarafından Kullanılan Varlıklar: Mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak üzere, sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulan varlıklardır.

Yatırım Amaçlı Varlıklar: Kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan varlıklardır.

Faaliyet Kiralaması Çerçevesinde Kiracı Tarafından Elde Tutulan Gayrimenkule İlişkin Getiriler

Faaliyet kiralaması çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan varlığın alternatif olarak yatırım amaçlı varlık şeklinde sınıflandırılması ve muhasebeleştirilmesi için, söz konusu varlığın; yatırım amaçlı varlık tanımına girmesi ve kiracının gerçeğe uygun değer yöntemini kullanması durumunda mümkündür. Bu sınıflandırma alternatifinin her bir varlık için ayrı ayrı uygulanması mümkündür. Ancak faaliyet kiralaması yoluyla elde edilen bir varlık için bu alternatifin seçilmiş olması durumunda, yatırım amaçlı olarak sınıflandırılan tüm varlıkların gerçeğe uygun değer yöntemine göre muhasebeleştirilmesi gerekir ve daha önce sınıflandırılmış bulunan varlıklar yapılacak açıklamalara dâhil edilir.

Yatırım Amaçlı Varlıklar

Kamu idareleri gayrimenkulleri kira geliri veya sermaye kazancı için elde tutabilir. Örneğin, devletin gayrimenkul portföyünü ticari esaslarla yönetmek üzere kurulmuş olan bir kamu idaresinin, faaliyetlerinin olağan seyrinde satış için elde tuttuğu gayrimenkuller haricindeki gayrimenkuller, yatırım amaçlı gayrimenkuldür. Diğer kamu kuruluşları da gayrimenkulleri kira geliri veya sermaye kazancı için elde tutabilirler ve elde edilen nakit gelirleri diğer faaliyetlerini (hizmet sağlama) finanse etmek amacıyla kullanabilirler. Örneğin bir üniversite veya yerel yönetim, bir binayı, mal ve hizmet üretmek veya sağlamaktan ziyade, nakit geliri yaratmak üzere başka şahıslara ticari esaslarla kiralama amacıyla elinde tutuyor olabilir. Bu gayrimenkul de yatırım amaçlı varlık tanımına uyar.

Yatırım amaçlı varlıklar, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulur. Bu nedenle, yatırım amaçlı bir varlık kuruluşun sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratır. Bu durum yatırım amaçlı varlıkları, sahibi tarafından kullanılan varlıklar da dâhil olmak üzere diğerlerinden ayırır. Sahibi tarafından kullanılan varlıklar hakkında maddi duran varlıklara ilişkin standart hükümleri uygulanır.

Bir kamu kuruluşu başka bir kamu kuruluşunun sahip olduğu bir varlığı kontrol edebilir ve muhasebeleştirir. Bu durumda, sahibi tarafından kullanılan varlıklara yapılan atıflar, varlığı mali tablolarına alan kuruluş tarafından kullanılan varlığa yapılmış sayılır.

Yatırım amaçlı varlıklara ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:

- Normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar,

- Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar,
- Kuruluşun sahip olduğu (veya finansal kiralama işlemi çerçevesinde kuruluş tarafından elde tutulan) ve bir veya birden fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar,
- Faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanan üzere elde tutulan boş bir bina,
- Gelecekte yatırım amaçlı olarak kullanılmak üzere yapılmakta veya geliştirilmekte olan varlıklar.

Kamu idareleri, varlıkları kira geliri veya sermaye kazancı sağlamakdan ziyade hizmet sağlama amaçları için elde tutarlar. Bu durumda, varlıklar yatırım amaçlı varlık tanımına girmez. Ancak, varlıkların kira geliri veya sermaye kazancı amacıyla elde tutulması halinde bu standart uygulanır. Bir kamu kurumu bazı durumlarda; bir kısmı mal veya hizmet üretiminde veya idari amaçlarla kullanılan, başka bir bölümü de ticari esaslarla mesken olarak kiraya verilen bir binaya sahip olabilir. Bu bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satılmalarının veya finansal kiralama yoluyla kiralananlarının mümkün olması durumunda, kamu idaresi ilgili bölümlerin her birini ayrı olarak muhasebeleştirir. Söz konusu bölümlerin ayrı olarak satılmaması durumunda, ilgili gayrimenkulün yalnız önemsiz bir bölümü mal veya hizmet üretim veya tedariki ya da idari amaçlar için kullanıldığı takdirde yatırım amaçlı varlık olarak muhasebeleştirilir.

Bir kamu idaresi bazı durumlarda, sahibi bulunduğu gayrimenkullerin kullanıcılarına birtakım yardımcı hizmetler sunar. Sunulan yardımcı hizmetlerin toplam anlaşmanın görece önemsiz bir kısmını oluşturması durumunda, söz konusu gayrimenkulleri yatırım amaçlı varlık olarak sınıflandırır. Bir devlet kurumunun, münhasıran kiraya verme amaçlarıyla elde tutulan ve ticari esaslarla kiraya verilen ofis

binasına sahip olması ve söz konusu binanın kullanıcılarına güvenlik ve bakım hizmetleri sunması buna örnek olarak gösterilebilir.

Sunulan yardımcı hizmetlerin önemli boyutlarda olduğu durumlarda ilgili varlık yatırım amaçlı varlıktan ziyade sahibi tarafından kullanılan varlık niteliğindedir. Bir kamu idaresinin otele veya yurda sahip olması ve aynı zamanda söz konusu oteli veya yurdu işletmesi durumunda, müşterilere sunulan hizmetler toplam kullanımın görece olarak önemli bir kısmını oluşturması buna örnek olarak gösterebilir.

Kamu idareleri, yatırım amaçlı varlıkların değerlendirilmesine ilişkin yatırım amaçlı varlık tanımına uygun ve tutarlı ölçütler geliştirmelidir. Bu standardın açıklamalar bölümünde belirtildiği üzere sınıflandırma işleminin güç olduğu durumlarda, söz konusu ölçütler kuruluş tarafından kamuoyuna açıklanmalıdır.

Bazı durumlarda bir kamu idaresi, kendisinin kontrol ettiği kuruluşa veya kontrol edilen başka bir kuruluşa kiralanan ve bunlar tarafından kullanılan varlıklara sahip olabilir. Söz konusu varlıklar, konsolide mali tablolarda yatırım amaçlı varlıklar kapsamında değerlendirilmez, çünkü kamu kurumları açısından değerlendirildiğinde, bu gayrimenkuller sahibi tarafından kullanılan varlıklardır. Ancak, bu standartta belirtilen koşulları taşıması durumunda, sahibi olan kuruluş açısından, yatırım amaçlı varlıklar kapsamında değerlendirilir. Dolayısıyla kiraya veren kuruluş, ilgili gayrimenkulü kendi mali tablolarında yatırım amaçlı varlıklar olarak gösterir. Bir kamu idaresinin, kamu binalarını yönetmek üzere bir gayrimenkul yönetim kuruluşu kurması durumunda böyle bir durum ortaya çıkar. Bu durumda binalar diğer kamu kuruluşlarına ticari esasla kiraya verilir. Gayrimenkul yönetim kuruluşunun mali tablolarında, bu gayrimenkuller yatırım amaçlı varlık olarak gösterilir. Ancak, kamu kurumlarının konsolide mali tablolarında bu gayrimenkuller, maddi duran varlıklar olarak muhasebeleştirilir.

Muhasebeleştirme

Bir varlık, ancak aşağıda belirtilen koşulların sağlanmış olması durumunda yatırım amaçlı varlık olarak muhasebeleştirilir:

- Varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararların elde edilmesinin muhtemel olması,
- Yatırım amaçlı varlığın maliyetinin veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

Bir varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararların elde edilmesinin muhtemel olması ölçütü değerlendirilirken, bu yararların akışının kesinlik derecesine bakılır. Gelecekteki ekonomik yararların kamu idaresince elde edileceğine ilişkin yeterli kesinliğin var olması, varlığa ilişkin kazanımların alınacağı ve ilgili risklerin üstlenileceğine dair bir güvenceyi gerektirir. Bu güvence, riskler ve kazanımlar kamu idaresine geçtiğinde mevcut olur.

Yatırım amaçlı varlığın maliyetinin veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması ölçütü genellikle kolayca karşılanır çünkü varlığın satın alınmasını kanıtlayan alışveriş işlemi, varlığın maliyetini gösterir. Belirli koşullarda, yatırım amaçlı bir varlık bedelsiz veya nominal bedeliyle edinilebilir. Böyle durumlarda maliyet, yatırım amaçlı varlığın edinme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir.

Yatırım amaçlı varlık maliyetleri ortaya çıktığı anda kaydedilir. Bu maliyetler; başlangıçta yatırım amaçlı gayrimenkulün elde edilmesine ilişkin olarak gerçekleştirilen maliyetler ile yatırım amaçlı bir varlığa daha sonradan yapılan ilave, değişiklik veya varlığın hizmete alınmasına ilişkin maliyetleri içerir.

Gayrimenkule ilişkin günlük hizmet giderleri gayrimenkulün maliyetine eklenmez. Bu maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir. Günlük hizmet maliyetleri esas itibarıyla işçilik ve sarf malzemelelerinden oluşmakla birlikte, küçük parçalara ilişkin maliyetleri de içerebilir. Bu tür harcamalar genellikle ilgili gayrimenkule ilişkin bakım ve onarım harcamaları olarak nitelendirilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin bazı bölümleri yenilenebilir veya değiştirilebilir. Bu yenileme veya değiştirme işleminin yukarıda bahsedilen muhasebeleştirme ilkelerini karşılama koşuluyla, yenileme veya değiştirme maliyeti ilgili yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetine eklenir. Değiştirilen veya yenilenen eski bölümlerin maliyeti ise ilgili varlığın defter değerinden düşülür.

Başlangıçta Muhasebeleştirme Sırasında Değerleme

Yatırım amaçlı varlık başlangıçta maliyet bedeliyle değerlendirilir.

Yatırım amaçlı varlık, alışveriş haricî bir işlem yoluyla edinildiğinde, edinme tarihindeki gerçeğe uygun değerle değerlendirilir.

Satın alınan yatırım amaçlı bir varlığın maliyeti, satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. Doğrudan yapılan harcamalara örnek olarak; yasal hizmetlere ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gösterilebilir.

Kamu idaresinin kendisinin inşa ettiği yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyeti, inşaatın veya geliştirilmenin tamamlandığı tarihteki maliyettir. Bu tarihe kadar maddi duran varlıklarla ilgili standart, bu tarihten sonra bu standart uygulanır.

Aşağıda belirtilenler yatırım amaçlı varlığın maliyetine eklenmez:

- İlk tesis maliyetleri (anılan maliyetler, ilgili varlığın yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet göstermesi için gerekli olmadığı sürece),
- Yatırım amaçlı varlığın planlanan doluluk/kullanım düzeyine ulaşmasına kadar oluşan faaliyet zararları,
- Varlığın inşası veya geliştirilmesi sırasında ortaya çıkan anormal tutarda artık malzeme, kayıp işçilik veya diğer kaynaklar.

Yatırım amaçlı varlığa ilişkin ödemenin ertelenmiş olması durumunda, varlığın maliyeti eşdeğer peşin ödeme tutarıdır. Bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

Alışveriş haricî bir işlem yoluyla edinilen varlıklar ilk muhasebeleştirilmeden sonra, ya gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet bedeli yöntemiyle değerlendirilir.

Kiralanan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılan bir varlık hakkının başlangıç maliyeti, ilgili standardında belirtildiği şekilde gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanıdır. Eşdeğer bir miktar da, yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.

Kiralama için ödenen herhangi bir prim asgari kira ödemesiyle ilişkilendirilir, dolayısıyla varlığın maliyetine dâhil edilir, ancak bu kısım yükümlülüklerde yer almaz. Kiralama yoluyla elde edilen bir gayrimenkul hakkının, yatırım amaçlı varlık olarak sınıflandırılmış olması durumunda, gerçeğe uygun değerden muhasebeleştirilecek kalem, kiraya konu gayrimenkulün kendisi değil, üzerinde bulunan haktır. Gayrimenkul hakkının gerçeğe uygun değerinin nasıl tespit

edileceği bu standartta ifade edilen gerçeğe uygun değer ynteminde açıklanmıştır. Bu hususlar, gerçeğe uygun değerin ilk muhasebeleştirme amaçları çerçevesinde maliyet bedeli olarak dikkate alındığı durumlar için de geçerlidir.

Parasal veya parasal olmayan varlıkla veya bunların bileşimiyle bir veya birden fazla yatırım amaçlı varlık edinilmiş olabilir. Bu tür bir yatırım amaçlı varlığın maliyet bedeli, (mübadele işleminin ticari bir mahiyetinin bulunmaması veya mübadele ile alınan ve verilen varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde belirlenmemesi durumu hariç) gerçeğe uygun değerleriyle değerlenir. Kamu idaresi, karşı tarafa vermiş olduğu varlığı hemen kayıtlarından çıkar mamış olsa bile, edindiği varlığı bu şekilde kaydeder. Edinilen varlığın gerçeğe uygun değerinin tespit edilememesi durumunda, maliyet bedeli karşı tarafa verilen varlığın defter değeridir.

Kamu idaresi, gerçekleştirilen mübadele işleminin ticari bir mahiyeti olup olmadığına, ilgili işlem sonucunda gelecek nakit akışlarında herhangi bir değişiklik olup olmayacağını değerlendirmek suretiyle karar verir. Aşağıdaki durumlarda, mübadele işleminin ticari bir mahiyetinin olduğu kabul edilir:

- 1) Alınan ve verilen varlığın nakit akışının veya gelir/getiri yaratma potansiyelinin yapısının (riski, zamanlaması ve tutarı) birbirinden farklı olması,
- 2) Mübadele işleminden etkilenen faaliyet bölümünün kuruluşa özgü değerinin bu işlem sonucunda değişmesi,
- 3) Mübadele edilen varlıkların gerçeğe uygun değerine göre yukarıdaki iki husus arasındaki farklılığın önemli olması.

Mübadele işleminin ticari bir mahiyeti olup olmadığı ve ilgili işlem

sonucunda gelecek nakit akışlarında herhangi bir değişiklik olup olmayacağı değerlendirilirken eğer vergi uygulanıyorsa, vergi sonrası nakit akışları yansıtması için vergi dikkate alınır. Bu durumda ilgili işlem sonucunda gelecek nakit akışları, vergi sonrası nakit akışlarını yansıtır.

Karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmayan bir varlığın gerçeğe uygun değerinin;

1) Kendisi için makul olarak yapılan gerçeğe uygun değer tahminlerine ilişkin değer aralığındaki değişkenliğin ilgili varlık için önemli olmaması,

2) Bahsedilen aralıkta yer alan farklı tahminlerin gerçekleşme olasılıklarının makul olarak değerlendirilebilmesi ve gerçeğe uygun değerin tahmininde kullanılabilmesi,

durumunda güvenilir olarak ölçülebildiği kabul edilir. İdarenin mübadele işlemi sırasında edinmiş veya karşı tarafa vermiş olduğu varlıkların gerçeğe uygun değerlerini makul bir biçimde tespit edebilmesi durumunda, edinilen varlığın gerçeğe uygun değeri daha açık olmadıkça, karşı tarafa verilen varlığın gerçeğe uygun değeri maliyet bedelinin ölçümünde kullanılır.

İlk Muhasebeleştirme Sonrasında Değerleme

Kamu idaresi, ilk muhasebeleştirme sonrası değerleme yaparken, muhasebe politikası olarak gerçeğe uygun değer yöntemini veya maliyet bedeli yöntemini seçer ve seçilen yöntemi tüm yatırım amaçlı varlıklarına uygular. Ancak, bir kiracının faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde herhangi bir gayrimenkul hakkını elinde bulundurması durumunda bu gayrimenkul yatırım amaçlı bir varlıktır ve bu durumda gerçeğe uygun değer ya da maliyet yönteminden birini

seçme hakkı bulunmadığından sadece gerçeğe uygun değer yöntemi uygulanır.

Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve hatalar hakkındaki standart hükümleri, kamu idarelerinin muhasebe politikalarında ihtiyari olarak yapılan değişikliğin, yalnızca işlemlerin, diğer olayların ya da koşulların etkilerine ilişkin olarak mali tabloların daha uygun bilgi sağlaması sonucunu doğurması durumunda mümkün olabileceğini belirtir. Gerçeğe uygun değer yönteminden maliyet yöntemine geçiş genellikle daha uygun bir sunumla sonuçlanmaz.

Kamu idareleri, gerçeğe uygun değer yönteminin veya maliyet bedeli yönteminin kullanılması bağlamında, yatırım amaçlı varlıklarının gerçeğe uygun değerlerini belirler. Kamu idareleri, zorunlu olmakla beraber, yatırım amaçlı varlıkların gerçeğe uygun değerini belirlemede, konuyla ilgili yetki, bilgi ve yeterliğe sahip kişi veya kurumlardan yararlanabilir.

Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

İlk muhasebeleştirme işlemi sonrası değerlendirme işlemlerinde, gerçeğe uygun değer yöntemini seçmiş olan bir kamu idaresi, istisnalar hariç (gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilememesi) olmak üzere, tüm yatırım amaçlı varlıklarını gerçeğe uygun değer yöntemiyle değerlendirir.

Bir kiracının faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde herhangi bir gayrimenkul hakkını elinde bulundurması durumunda, bu gayrimenkul yatırım amaçlı bir varlıktır. Bu nedenle gerçeğe uygun değer ya da maliyet yönteminden birini seçme hakkı bu durumda geçerli olmaz ve sadece gerçeğe uygun değer yöntemi uygulanır.

Yatırım amaçlı varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıp, oluştuğu dönemde fazla veya açığa dâhil edilir.

Bir kamu idaresi, satış veya başka bir şekilde elden çıkarma sırasında oluşabilecek işlem maliyetleri için herhangi bir indirimde bulunmaksızın varlığın gerçeğe uygun değerini belirler.

Yatırım amaçlı bir varlığın gerçeğe uygun değeri raporlama tarihindeki piyasa koşullarını yansıtır.

Gerçeğe uygun değer, belirli bir tarihe özgü değerdir. Piyasa koşulları değişebileceğinden, gerçeğe uygun değer olarak sunulan tutar başka bir zaman için tahmin edilmesi durumunda hatalı olabilir veya gerçeği yansıtmayabilir. Gerçeğe uygun değer tanımında; satış işlemi ile ilgili varlıkların mübadelesi ve sözleşmenin yerine getirilmesi işlemlerinin eşzamanlı gerçekleşmesi durumunda fiyatta hiçbir değişikliğin olmaması durumu, varlıkların mübadelesi ve sözleşmenin yerine getirilmesi işleminin eşzamanlı olmadığı durumlarda da söz konusu olduğu varsayılır.

Yatırım amaçlı bir varlığın gerçeğe uygun değeri, diğer hususların yanı sıra, mevcut kiralamalardan elde edilen kira geliri ile mevcut koşullar çerçevesinde bilgili ve istekli tarafların gelecek kiralamalardan elde edecekleri kira geliri hakkında makul ve desteklenebilir varsayımlarını da yansıtır. Ayrıca benzer şekilde, gayrimenkule ilişkin olarak beklenen nakit çıkışlarını (kira ödemeleri ve diğer nakit çıkışlarını) da yansıtır. Bu nakit çıkışlarından bazıları borçlar arasında gösterilirken, diğerleri ise daha sonraki bir tarihe kadar mali tablolarında muhasebeleştirilmeyen (örneğin, koşullu kiralar gibi dönemsel olarak yapılan ödemeler) nakit çıkışlarına ilişkindir.

Kiralanan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılan bir varlık hakkının başlangıç maliyeti, ilgili standardında belirtildiği şekilde gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanıdır. Eşdeğer bir miktar da, yükümlülük olarak muhasebeleştirilir. İlk muhasebeleştirme sonrasında, gerçeğe uygun değer yönteminin seçilmesi, istisnalar hariç (gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde tespit edilememesi) olmak üzere, kiralanan bir gayrimenkuldeki hakkın gerçeğe uygun değer üzerinden yeniden ölçülmesini gerektirir. Piyasa fiyatlarından anlaşılan bir kiralama işleminde, kiralanan gayrimenkuldeki hakkın, edinim tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değerinden tahmini kira ödemelerinin tamamının (kabul edilmiş yükümlülüklerle ilgili olanlar da dahil olmak üzere) düşülmesi sonucunda bulunacak değer sıfır olacaktır. Muhasebeleştirme açısından; kiralanan bir varlık ve borcun gerçeğe uygun değer üzerinden mali tablolarda muhasebeleştirilmiş olması veya asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri ile muhasebeleştirilmiş olması söz konusu gerçeğe uygun değeri değiştirmez. Bu nedenle, maliyet bedeliyle değerlendirilmiş olan kiralanan bir varlığın, gerçeğe uygun değerle yeniden değerlendirilmesi, gerçeğe uygun değer değişik dönemlerde belirlenmemiş olması koşuluyla, başlangıçta bir kazanç veya kayba yol açmaz. Anılan durum, ilk muhasebeleştirmeden sonra gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması sonucunda da ortaya çıkabilir.

Aynı yer ve durumda bulunan ve de benzer kiralama işlemlerine veya diğer sözleşmelere konu edilen varlıklar için aktif bir piyasada oluşan cari fiyatlar gerçeğe uygun değer tespitine ilişkin en iyi göstergedir. Kamu idareleri, varlıkların yapısında, konumunda veya durumunda ya da kiralama sözleşmesinde ve varlıkla ilgili diğer sözleşme koşullarındaki farklılıkları dikkate alır.

Gerçeğe uygun değer tespitinde cari fiyatların yer aldığı aktif bir

piyasa bulunmaması durumunda aşaşıdakiler dâhil olmak üzere muhtelif kaynaklardan elde edilecek bilgiler de dikkate alınır:

1) Yapısal özellikleri, koşulları veya konumu (veya farklı bir kira sözleşmesine ya da diğer bir sözleşmeye tabi) itibariyle farklı varlıkların işlem gördüğü ve bu farklılıkları yansıtacak şekilde fiyatların düzeltildiği aktif bir piyasada oluşan fiyatlar,

2) Daha az aktif bir piyasada yer alan benzeri varlıkların ilgili dönem cari fiyatlarından gerçekteşmiş bulunan işlemlerin gerçekteştikleri tarihten bu yana ekonomik koşullarda meydana gelen değişikliklere göre düzeltilmiş cari fiyatları,

3) Mevcut kiralama sözleşmeleri ile diğer sözleşmelere istinaden elde edilecek ve (mümkünse) aynı yerde bulunan, benzer özellik ve koşullardaki varlıklara ödenen cari kiralar gibi diğer dış bilgilere dayanılarak yapılan gelecekteki nakit akışlarına ilişkin güvenilir tahminlere dayandırılan ve ilgili nakit akışlarında miktar ve zamanlama olarak meydana gelebilecek belirsizlikleri güncel piyasa değerlendirmelerine yansıtan iskonto oranlarını esas alan indirgenmiş nakit akış öngörülerini.

Yatırım amaçlı varlığın gerçekte uygun değerinin belirlenmesinde, daha önce müstakil varlık veya yükümlülük olarak muhasebeleştirilen varlık veya yükümlülükler hesaplamaya dâhil edilmez muhasebeleştirilmeyenler ise dâhil edilir.

Yatırım amaçlı varlığın gerçekte uygun değeri, varlığın geliştirilmesi veya kıymetinin artırılmasına yönelik gelecekteki yatırım harcamalarını ve söz konusu harcamalardan gelecekte elde edilecek yararları içermez.

Bazı durumlarda, yatırım amaçlı varlığa ilişkin olarak yapılan öde-

melerin bugünkü değerinin (muhasabeleştirilen yükümlülüklerle ilişkin ödemeler hariç), söz konusu varlıkla ilgili nakit girişlerinin bugünkü değerini aşması durumunda ilgili standarda göre karşılık ayrılır.

Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Şekilde Tespit Edilememesi

Yatırım amaçlı varlığın gerçeğe uygun değerinin daima güvenilir bir şekilde tespit edilebileceği konusunda genel bir kabul vardır. Ancak, bazı istisnai durumlarda, yatırım amaçlı bir varlığın (veya mevcut bir varlık, mevcut bir varlığın inşasının veya geliştirilmesinin tamamlanması sonucu veya kullanımındaki bir değişiklikten sonra ilk defa yatırım amaçlı varlık haline geldiğinde) elde edilmesi sırasında gerçeğe uygun değerinin sürekli olarak güvenilir bir biçimde tespit edilmesinin mümkün olmaması durumunda maliyet bedeli yöntemi kullanılır.

Herhangi bir yatırım amaçlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilememesi nedeniyle bu varlık için maliyet bedeli yönteminin kullanılması durumu söz konusu olsa da diğer bütün yatırım amaçlı varlıklar gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilmeye devam edilir.

Yatırım amaçlı bir varlığın daha önce gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmiş olması durumunda, söz konusu varlık yatırım amaçlı varlık niteliğini kaybedinceye kadar, (ilgili varlığın sahibi tarafından kullanılmaya başlanması veya kuruluşun varlığı geliştirerek olağan iş akışı sürecinde satması), karşılaştırılabilir piyasa işlemleri azalmış veya piyasa fiyatları daha ender elde edilebilir hale gelmiş dahi olsa, anılan varlık gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmeye devam edilir.

Maliyet Bedeli Yöntemi

İlk muhasebeleştirme işleminden sonraki değerlendirme işlemlerinde maliyet bedeli yöntemini seçen bir kamu idaresi, tüm yatırım amaçlı varlıklarını maddi duran varlıklarla ilgili standartta belirtilen hükümlere göre (maliyetten toplam amortisman ve toplam değer düşüklüğü kayıplarını düşmek suretiyle) maliyet bedeliyle değerler.

Yatırım Amaçlı Varlık Sınıfına Girme veya Bu Sınıftan Çıkma

Bir varlığın yatırım amaçlı varlık sınıfına dâhil edilmesi veya bu sınıftan çıkarılması kullanımında aşağıda belirtildiği şekilde bir değişiklik olduğu zaman söz konusu olur:

- 1) Yatırım amaçlı varlıkların sahibi tarafından kullanılan varlık olarak kullanılmaya başlanması,
- 2) Yatırım amaçlı varlıkların satış amacıyla stoklara dâhil edilmek üzere geliştirilmeye başlanması,
- 3) Sahibi tarafından kullanılan varlıkların, yatırım amaçlı varlıklara dönüşümü için sahibi tarafından kullanılmasına son verilmesi,
- 4) Stokların yatırım amaçlı varlıklara dönüşümü için bir başkasına faaliyet kiralaması suretiyle kiralamanın başlaması,
- 5) Maddi duran varlıklar kapsamındaki inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan varlıklardan yatırım amaçlı varlıklara dönüşüm için, inşaat veya geliştirmenin sona ermesi.

Kamu idaresinin bir gayrimenkulü kullanım şekli zaman içinde değişebilir. Örneğin, yatırım amaçlı varlık olarak kullanılan bir binayı faaliyetlerinde kullanmaya başlayabilir veya idari amaçlarla kullanılan bir binayı kiraya vermeye karar verebilir. Kamu idaresinin;

varlığı kendisinin kullanması durumunda kullanmanın başlamasına kadar o bina yatırım amaçlı varlık olarak muhasebeleştirilir. Kullanılan binanın başka işletmeye kiralanması durumunda ise, kullanma sona erinceye kadar maddi duran varlık olarak, sonrasında ise yatırım amaçlı varlık olarak sınıflandırılır.

Kamu idaresinin yatırım amaçlı varlıklarını stoklara dönüştürmesi ancak kullanımda bir değişiklik olduğu zaman mümkün olur. Kullanımda değişiklik ise satmak amacıyla geliştirme faaliyetinin başlamasıyla ortaya çıkar. Yatırım amaçlı varlığın herhangi bir geliştirme yapılmadan elden çıkarılmasına karar verilmesi durumunda, bu varlık mali durum tablosundan çıkarılana kadar yatırım amaçlı varlık olarak sınıflandırılmaya devam edilir ve stok olarak dikkate alınmaz. Benzer şekilde, bir yatırım amaçlı varlığın, ileride de yatırım amaçlı varlık olarak kullanılmaya devam edilmesi amacıyla geliştirilmeye başlanması durumunda, bu varlık yatırım amaçlı varlık olarak değerlendirilmeye devam edilir ve geliştirme sürecinde sahibi tarafından kullanılan varlık olarak yeniden sınıflandırılmaz.

Gayrimenkullerin yönetiminden sorumlu bir kamu idaresi, binaların bu gerekleri karşılayıp karşılamadığını düzenli olarak gözden geçirebilir ve bu sürecin bir parçası olarak, bazı binaları satış için elde tutulacak bina olarak tespit edebilir. Bu durumda, bu şekilde ayrılan bina stok sayılır. Ancak, idare bu binayı yatırım amaçlı varlık olarak elde tutmaya karar verirse, herhangi bir faaliyet kiralaması başladığında o binayı yatırım amaçlı varlık olarak tekrar sınıflandırır.

Yatırım amaçlı varlık için maliyet bedeli yönteminin kullanılması durumunda, “yatırım amaçlı varlık” sınıfı ile “sahibi tarafından kullanılan varlık” ve “stok” sınıfları arasındaki dönüşüm, varlığın defter değerini değiştirmez; söz konusu varlığın maliyeti de değerlendirme ve kamuoyuna açıklama amaçları ile değiştirilmez.

Gerçeğe uygun değer esasına göre izlenen yatırım amaçlı varlıklardan, sahibi tarafından kullanılan varlıklar veya stoklar sınıfına yapılan bir dönüşümde, dönüşüm sonrasında maddi duran varlıklar veya stoklar standardına göre yapılan muhasebeleştirme işlemindeki tahmini maliyet, bu varlığın kullanım şeklindeki değişikliğin gerçekleştiği tarihteki gerçeğe uygun değeri olacaktır.

Sahibi tarafından kullanılan bir varlığın, gerçeğe uygun değer esasına göre izlenecek yatırım amaçlı bir varlığa dönüşmesi durumunda, kullanımdaki değişikliğin gerçekleştiği tarihe kadar maddi duran varlıklarla ilgili standart uygulanır. Maddi duran varlıklarla ilgili standart hükümlerine göre hesaplanmış olan varlığın defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasında dönüşüm tarihinde ortaya çıkabilecek farklılık ise bahsedilen standarda göre yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulur.

Sahibi tarafından kullanılmakta olan bir varlık, gerçeğe uygun değer esasına göre izlenen yatırım amaçlı bir varlığa dönüştüğü tarihe kadar amortismanına tabi tutulur ve oluşan değer düşüklüğü mali tablolara yansıtılır. Maddi duran varlıklarla ilgili standart hükümlerine göre hesaplanmış olan varlığın defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasında dönüşüm tarihinde ortaya çıkabilecek farklılık ise bahsedilen standarda göre yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulur.

Stoklardan, gerçeğe uygun değer yöntemiyle izlenecek olan yatırım amaçlı varlıklara yapılan bir dönüşümde, varlığın dönüşüm tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile daha önce belirlenmiş olan defter değeri arasındaki fark kazanç veya kayıp olarak muhasebeleştirilir.

Stokların gerçeğe uygun değer yöntemiyle izlenecek olan yatırım amaçlı varlıklara dönüşümünde stokların satılmasında uygulanan esas ve usuller uygulanır.

Kamu idareleri, gerçeğe uygun değer yöntemiyle izlenecek olan kendi hesabına inşa ettiği veya geliştirdiği yatırım amaçlı varlıkların inşa veya geliştirilmesi işlemini tamamladığında, varlığın tamamlanma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile daha önce gösterilen defter değeri arasındaki farkı kazanç veya kayıp olarak muhasebeleştirir.

Elden Çıkarmalar

Yatırım amaçlı varlık, elden çıkarıldığı veya kullanımına sürekli bir şekilde son verildiği ve kendisinden gelecekte herhangi bir ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli beklenmediği durumlarda mali durum tablosu dışında bırakılır.

Yatırım amaçlı varlığın elden çıkarılması satış veya bir finansal kiralama sözleşmesiyle olabilir. Yatırım amaçlı varlığın elden çıkarılma tarihinin saptanmasında, bedel karşılığında elde edilen gelire ilgili standart hükümleri uygulanır. Finansal kiralama ve satış ve geri kiralama yöntemleri ile gerçekleştirilen elden çıkarma işlemlerine ise kiralamalara ilişkin standart hükümleri uygulanır.

Yatırım amaçlı varlığın değiştirilen kısmının maliyetinin ilgili varlığın defter değerine eklenmesi durumunda, değiştirilen kısmın defter değeri muhasebe kayıtlarından çıkartılır. Maliyet bedeli yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmiş olan yatırım amaçlı bir varlık açısından, değiştirilen söz konusu kısım ayrı olarak amortismanına tabi tutulmamış olabilir. Eğer değişen kısmın defter değerinin saptanması mümkün değilse, söz konusu değişimin maliyeti, değişen kısmın edinim veya inşa tarihindeki maliyetini saptama açısından bir gösterge olarak kullanılabilir. Gerçeğe uygun değer yönteminde, yatırım amaçlı varlığın gerçeğe uygun değeri, değiştirilecek kısmın değerini kaybetmiş olduğunu hâlihazırda göstermekte olabilir. Diğer durum-

larda, değiştirilmiş olan kısım için gerçeğe uygun değerden ne kadar azaltma yapılacağının tespit edilmesi zor olabilir. Değiştirilen kısım için gerçeğe uygun değeri azaltmanın diğer bir yolu ise, bunu yapmanın mümkün olmaması durumunda, değiştirilen kısmın maliyetini varlığın defter değerine ilave etmek ve ardından, değiştirilmenin değil de ilavenin söz konusu olduğu durumlardaki gibi, gerçeğe uygun değerini yeniden hesaplamaktır.

Yatırım amaçlı varlığın kullanım dışı kalması veya elden çıkarılması durumunda meydana gelen kazanç veya kayıplar, varlığın elden çıkarılmasından elde edilen net gelir ile varlığın defter değeri arasındaki farktır ve kiralama ile ilgili standartta aksi belirtilmedikçe, kullanıma son verilme veya elden çıkarılma döneminde kazanç veya kayıp olarak muhasebeleştirilir.

Yatırım amaçlı varlığın elden çıkarılması karşılığında alınacak tutarlar başlangıçta gerçeğe uygun değer esasına göre muhasebeleştirilir. Özellikle yatırım amaçlı varlık için yapılacak ödemelerin ertelenmiş olması durumunda, alınacak söz konusu tutarlar, ilk başta peşin fiyat eşdeğerlerinden muhasebeleştirilir. Alacağın nominal değeri ile peşin fiyatına eşdeğer tutar arasındaki fark, ilgili standarda göre faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

Yatırım amaçlı varlığın elden çıkarılması sonrasında kalan borçlarına, koşullu varlık ve yükümlölükler veya ilgili diğer standart hükümleri uygulanır.

Yatırım amaçlı varlığın değerinin düşmesi, kayıp olması veya terk edilmesi nedeniyle üçüncü şahıslardan alınacak tazminat tahsil edilebilir olduğu zaman fazla veya açıkta muhasebeleştirilir.

Yatırım amaçlı varlıktaki değer düşüklükleri veya kayıplar, bunlara ilişkin olarak üçüncü şahıslardan tazminat talepleri veya üçüncü şa-

hıslardan alınan tazminatlar ile bunların yerine konulan varlıkların sonraki inşa veya satın alınma işlemleri ayrı iktisadi olaylardır ve aşağıda belirtilen şekillerde ayrı ayrı muhasebeleştirilir:

- 1) Yatırım amaçlı varlıktaki değer düşüklükleri, varlıklarda değer düşüklüğü ile ilgili standartlara göre muhasebeleştirilir,
- 2) Yatırım amaçlı varlığın kullanımına son verilmesi veya elden çıkarılması bu standardın elden çıkarma hükümlerine göre muhasebeleştirilir,
- 3) Yatırım amaçlı varlığın değerinin düşmesi, kayıp olması veya terk edilmesi nedeniyle üçüncü şahıslardan alınacak tazminat tahsil edilebilir olduğu zaman fazla veya açıkta muhasebeleştirilir,
- 4) Yerine konulan varlığın restorasyonuna, satın alınmasına veya inşasına ilişkin maliyet, bu standartta ifade edilen ilk muhasebeleştirme sırasında değerlendirilme hükümlerine göre değerlendirilir.

Açıklamalar

Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi ve Maliyet Bedeli Yöntemi

Kiralamalara ilişkin standartta belirtilenlere ek olarak aşağıdaki hususlar da kamuoyuna açıklanır. Yatırım amaçlı varlığın sahibi, taraf olduğu kiralama işlemleri için kiraya verenin yapması gereken açıklamaları yapar. Kamu idaresi, finansal kiralama veya faaliyet kiralaması aracılığıyla elinde bulundurduğu yatırım amaçlı bir varlık için, taraf olduğu finansal kiralama işlemleri için kiracıların, faaliyet kiralaması işlemleri için ise kiraya verenlerin yapması gereken açıklamaları yapar.

Kamu idareleri aşağıdaki hususları kamuoyuna açıklar:

- 1) Gerçeğe uygun değer yöntemini mi yoksa maliyet bedeli yöntemini mi uyguladığı,
- 2) Gerçeğe uygun değer yöntemini uygulaması durumunda; faaliyet kiralaması aracılığıyla elinde bulundurduğu varlıkların yatırım amaçlı varlık olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmadığı ile bu Şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği ve bunların hangi koşullar altında yapılmış olduğu,
- 3) Sınıflandırma işleminin zor olduğu durumlarda, olağan iş akışı içinde, yatırım amaçlı varlığın sahibi tarafından kullanılan varlıktan ve satış için elde tutulan varlıktan hangi ölçütler çerçevesinde ayırt edildiği,
- 4) Yatırım amaçlı varlığın gerçeğe uygun değerinin saptanmasında kullanılan yöntem ve önemli varsayımlar ile bunlara ek olarak gerçeğe uygun değer tespitinin piyasa verilerine mi yoksa varlığın mahiyeti veya kıyaslanabilecek piyasa verilerinin bulunması dolayısıyla daha ziyade diğer faktörlere mi dayandırıldığı,
- 5) Yatırım amaçlı varlığın gerçeğe uygun değerinin; konuyla ilgili yetkiye ve gerekli mesleki birikime sahip ve söz konusu yatırım amaçlı varlığın sınıf ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan bağımsız bir değerleme uzmanı tarafından yapılan değerlendirmeye dayanıp dayanmadığı, böyle bir değerlendirmenin yapılmamış olması durumunda bu durum,
- 6) Kazanç veya kayıp olarak muhasebeleştirilen aşağıdaki bilgiler;
 - i. Yatırım amaçlı varlıktan elde edilen kira gelirleri,
 - ii. Dönem içinde kira geliri elde edilmiş yatırım amaçlı varlığın doğrudan faaliyet giderleri (bakım ve onarım giderleri dâhil),

- iii. Dönem içinde herhangi bir kira geliri sağlamamış yatırım amaçlı varlığın doğrudan faaliyet giderleri (bakım ve onarım giderleri dâhil).
- 7) Yatırım amaçlı varlığın nakde çevrilebilme veya gelirlerinin ve elden çıkarılma durumunda elde edilecek tutarların tahsil edilebilme durumuna ilişkin kısıtlamaları ve bunların tutarları,
- 8) Yatırım amaçlı varlığa ilişkin satın alma, inşa veya geliştirme ya da bakım ve onarım veya iyileştirme konularındaki sözleşmeye bağlı yükümlülükleri.

Standart; yukarıdaki açıklamaların yanı sıra gerçeğe uygun değer yönteminin veya maliyet yönteminin muhasebe politikası olarak kullanmasına bağlı olarak her bir yonteme ilişkin bir takım ek açıklamaları da zorunlu kılmıştır.

Özet

- Yatırım amaçlı varlıklar, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan varlıklardır. Sahibi tarafından kullanılan varlıklar hakkında bu standart hükümleri değil maddi duran varlıklara ilişkin standart hükümleri uygulanır.
- Bir varlık, ancak 1) Varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararların elde edilmesinin muhtemel olması, 2) Yatırım amaçlı varlığın maliyetinin veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması koşulların sağlanmış olması durumunda yatırım amaçlı varlık olarak muhasebeleştirilir.
- Yatırım amaçlı varlık başlangıçta maliyet bedeliyle değerlendirilir.
- İlk muhasebeleştirme sonrasında ise kamu idaresi değerlendirme ya-

parken, muhasebe politikası olarak gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet bedeli yöntemini seçer ve seçilen yöntemi tüm yatırım amaçlı varlıklarına uygular.

- Yapılacak ilave açıklamalar kamu idaresinin maliyet bedeli yöntemini veya gerçeğe uygun değer yöntemini kullanmasına bağlı olarak değişmektedir.

IPSAS 17 (DMS 17) MADDİ DURAN VARLIKLAR

Bu standardın amacı;

- a) Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi,
- b) Defter değerlerinin belirlenmesi,
- c) Bunlarla ilgili olarak mali tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile
- d) Değer düşüklüğü kayıpları

gibi maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konulara ilişkin esas ve usullerin belirlenmesidir.

Bu standart 1 Ocak 2008 tarihinden itibaren IPSAS 17 “Maddi Duran Varlıklar” standardının yerini almıştır.

Yeni standart,

- 1- Yeni terimleri tanımlamakta;
- 2- Yeni muhasebeleştirme zorunluluklarını getirmekte,
- 3- Muhasebeleştirme, amortisman ve kayıtlardan çıkarmada yeni ölçüm esaslarını getirmektedir.

Standart, altyapı varlıkları dâhil olmak üzere tüm maddi duran varlıklara uygulanır. Bununla birlikte, başka bir standarda uygun olarak farklı bir muhasebeleştirme yönteminin uygulandığı haller ile tarihi ve kültürel miras niteliğindeki varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standart uygulanmaz. Fakat muhasebeleştirilmiş bulunan kültürel miras niteliğindeki varlıklara ilişkin bu standardın açıklama hükümleri uygulanır.

- Genel olarak ifade etmek gerekirse, bir makine, tesis veya ekipmanın maliyetinin duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi (aktifleştirilmesi) için;

1- Söz konusu kalemle ilgili olarak gelecekte ekonomik fayda veya hizmet potansiyelinin kuruma akışının muhtemel olması,

2- Kalemin gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ölçülebilmesi

şartlarından her ikisinin de gerçekleşmesi gerekir.

Gelecekte yatırım amaçlı varlık olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan varlıklara, inşaat veya geliştirme tamamlanuncaya kadar bu standart hükümleri uygulanır. İnşaat veya geliştirme tamamlandığında ise bu varlıklar yatırım amaçlı varlık haline gelir ve IPSAS 16, Yatırım Amaçlı Varlıklar standardı uygulanır. Yatırım amaçlı varlıklar için maliyet yöntemini uygulamayı seçen bir kurum, bu standarttaki maliyet yöntemini uygular.

Ayrıca, Standart aşağıdaki varlıklar için uygulanmaz (Bunların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar hariç):

a) Tarımsal faaliyete ilişkin canlı varlıklar,

b) Maden, petrol, doğal gaz ve benzeri yeniden teşekkülü mümkün olmayan kaynaklar.

Standartta aşağıdaki bazı kavramların tanımları yapılmıştır.

Amortisman: Bir varlığın amortismanına tabi tutarının, faydalı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

Amortismanına Tâbi Tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerini düşülmesiyle bulunan tutar.

Defter Değeri (Book value): Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü kayıpları indirildikten sonra mali tablolara yansıtıldığı tutar.

Gerçeğe Uygun Değer (Fair value): Piyasa koşullarında muvazaa-sız bir işlemde bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değış-tirmesi veya bir borcun ödenmesi için belirlenen tutar.

Geri Kazanılabılır Tutar: Nakit getiren bir varlığın net satış değeri ile kullanım değerinden büyük olanı.

Geri Kazanılabılır Hizmet Tutarı: Nakit getirmeyen bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanı.

İdareye Özgü Değer (Intrinsic value): Bir varlığın devamlı kullanımından ve faydalı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün tesis edilmesinde oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değeri.

Faydalı Ömür: Varlığın kullanıcısı veya kullanıcılarına ekonomik fayda sağlaması veya hizmet sunması beklenen süreyi veya kullanı-

caları tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya benzeri birim sayısı.

Kalıntı Değer (Residual value): Bir varlığın tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutar.

Maddi Duran Varlıklar: Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziksel kalemler.

Maddi Duran Varlıklar Sınıfı: Mali tablolarda açıklama amacıyla tek kalem olarak gösterilen, bir kuruluşun faaliyetlerinde benzer mahiyet veya fonksiyonu olan varlık grubudur.

Nakit Getiren Varlığın Değer Düşüklüğü Kaybı: Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmı.

Nakit Getirmeyen Varlığın Değer Düşüklüğü Kaybı: Nakit getirmeyen bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir hizmet tutarını aşan kısmı.

Muhasebeleştirme

- Bir varlığın maddi duran varlık olarak nitelendirilebilmesi için;
 - Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulması
 - Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziksel bir kalem olması
- gerekir.

- Maddi duran varlık olarak nitelendirilen bir kalemin maliyeti sadece ve sadece
 - a) Gelecekte varlıktan ekonomik fayda elde edilmesinin muhtemel olması,
 - b) Varlığın maliyetinin veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

hallerinde maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir:

Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve tükettikçe gider kaydedilir. Ancak bir dönemden fazla kullanılması beklenen önemli yedek parça ve yedek donanım malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve yedek donanım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliriyorsa, maddi duran varlık olarak değerlendirilir.

Bu standart muhasebeleştirme için ölçüm birimini yani nelerin bir tesis, makine ve cihazların bir parçası olduğunu belirtmez. Bu yüzden kurumun belli halleri için muhasebeleştirme kriterini uygulamakta kanaat gereklidir. Kütüphane kitapları, bilgisayar çevrebirimleri ve cihazlar için küçük kalemler gibi önemsiz kalemleri toplamak ve toplama değerine kriteri uygulamak için bir araya getirmek uygun olabilir.

Kurum bu muhasebeleştirme kuralı altında tüm tesis, makine ve cihazlar maliyetini yüklenildikleri anda değerlendirir. Bu maliyetler başlangıçta veya tesis, makine ve cihazları edinmek veya imal etmek yüklenilen maliyetler ile bunlara ilaveler yapmak bunların bir kısmını yenilemek ve kullanmak için yüklenilen maliyetleri içerir.

Uzman askeri cihazlar normalde tesis, makine ve cihazlar tanımını karşılar ve bu Standart ile uyum içerisinde varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

Altyapı Varlıkları

Bazı varlıklar genellikle altyapı varlıkları olarak ifade edilir. Altyapı varlıklarının evrensel bir tanımı bulunmamasıyla birlikte, bu varlıklar genellikle aşağıdaki özelliklerin bir kısmını veya tamamını taşır:

- a) Bir sistem veya şebekenin bir parçasıdır,
- b) Mahiyet olarak özeldir ve alternatif kullanımları yoktur,
- c) Taşınamaz varlıklardır,
- d) Elden çıkarılmaları sınırlamalara tabi olabilir.

Altyapı varlıklarının mülkiyeti kamu sektöründeki kurumlarla sınırlı olmamasına rağmen, önemli altyapı varlıkları sık sık kamu sektörü içerisinde bulunmaktadır. Alt yapı varlıkları tesis, makine ve cihazlar tanımını karşılamaktadırlar ve bu Standart ile uyum içerisinde muhasebeleştirilmesi gerekir. Altyapı varlıklarının örnekleri Yol şebekeleri, kanalizasyon sistemleri, su ve enerji temin sistemleri ve iletişim ağlarını içermektedir.

Başlangıç Maliyetleri

Maddi duran varlık kalemleri güvenlik veya çevresel nedenlerle edinebilir. Bu maddi duran varlıkların edinimi, var olan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları veya hizmet sunumu potansiyelini doğrudan artırmasa da, bir kuruluşun diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar veya hizmet sunumu potansiyelini elde etmesi için gerekli ola-

bilir. Bu maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmeleri sonucu, ilişkili varlıkların gelecekte sağlayacakları ekonomik yararın veya hizmet sunumu potansiyelinin, bu kalemlerin elde edilmemiş olması durumunda ilişkili varlıkların kuruluşu gelecekte sağlayacakları ekonomik yarardan veya hizmet sunumu potansiyelinden fazla olması nedeniyle bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir. Örneğin, yangın güvenliği düzenlemeleri, bir hastanenin yeni bir yağmurlama söndürme sistemi takmasını gerektirebilir. Bu iyileştirmeler, varlık olarak muhasebeleştirilir çünkü bunlar olmaksızın hastane mevcut düzenlemelere uygun olarak işletilemeyecektir. Bununla birlikte, böyle bir varlığın ve ilişkin varlıkların defter değeri IPSAS 21, Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı ile uyumlu olarak gözden geçirilir.

Sonraki Maliyetler

Muhasebeleştirme ilkeleri kapsamında, maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetleri defter değerine ilave edilerek muhasebeleştirilmez. Bundan ziyade, bu maliyetler oluştuğu tarihte giderleştirilir. Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içerir. Bu harcamaların amacı genel olarak maddi duran varlık kaleminin tamir ve bakımı olarak tanımlanır.

Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Örneğin, bir yolun birkaç yılda bir yüzeyinin yenilenmesi, bir ocak/fırının belirli bir saat kullanım sonrasında yeniden astarlanması gerekebilir veya uçak iç döşemeleri ve mutfağının uçağın faydalı ömrü süresince birkaç defa değiştirilmesi söz konusu olabilir. Maddi duran varlık kalemleri için aynı zamanda, bir binanın iç duvarlarının değiştirilmesi gibi daha az sıklıkta gerçekleşen yenilemeler veya bir defaya mahsus yenilemeler gerekebilir.

Muhasebeleştirme ilkesi kapsamında, muhasebeleştirme ölçütlerinin sağlanması durumunda, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyeti olduğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir. Değiştirilen eski parçaların defter değeri muhasebe kayıtlarından çıkartılır.

Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (örnek olarak bir uçak), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli olarak kapsamlı arıza muayeneleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme ölçütlerinin sağlanması durumunda, yapılan her kapsamlı muayenenin maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dâhil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki muayeneden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri muhasebe kayıtlarından çıkartılır. Bu, bir önceki muayenenin maliyetinin, kalemin edinimi veya inşa edilmiş işlemi sırasında var olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşir. Gerekli olduğu takdirde, gelecekteki benzer bir muayenenin tahmin edilen maliyeti, kalemin edinim veya inşa edildiğinde var olan muayene unsurunun bir göstergesi olarak kullanılabilir.

Muhasebeleştirmede Ölçüm

Varlık olarak muhasebeleştirilmek için niteliklerini taşıyan bir tesis, makine ve cihaz kalemi maliyet bedeliyle ölçülür.

Varlık değişimi olmayan bir işlem aracılığıyla edinildiğinde varlık, maliyeti edinme tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle ölçülür.

Tesis, makine ve cihazların kalemi değişim niteliğinde olmayan işlem aracılığıyla edinilebilir. Örneğin, bir yerel yönetimin gelişme dahilinde parklar, yollar, yaya yollarını geliştirmesine olanak sağlamak için yüklenici tarafından bedelsiz veya maliyet bedeliyle için yerel yönetime arsa verilebilir. Bir varlık haciz yetkisinin uygulan-

ması suretiyle değişim niteliğinde olmayan işlem aracılığıyla da edinebilir. Bu koşullar altında, kalemin maliyeti edindiği tarihteki gerçeğe uygun değeridir.

Bu Standart amacı kapsamında, bedelsiz veya maliyetine eşit bedelle edinilen bir maddi duran varlık kaleminin gerçeğe uygun değerinden değerlenmesi, yeniden değerleme sayılmaz. Bununla birlikte sonraki raporlama dönemlerinde kurumun bir maddi duran varlık kaleminin yeniden değerlenmesini seçtiği durumlarda yeniden değerleme hükümleri uygulanır.

Maliyet Unsurları

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti

- a) İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dâhil, satın alma fiyatı,
- b) Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet,
- c) Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın yenilenmesine ilişkin ilk tahmini maliyeti, kuruluşun ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

unsurlarını içerir:

Doğrudan bir varlığa atfedilebilir maliyetlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- a) Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,

- b) Varlığın yerinin ya da kullanılacağı alanın hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- c) İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- d) Kurulum ve montaj maliyetleri,
- e) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hâsılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi),
- f) Mesleki ücretler.

Belirli bir dönemde stok üretiminde kullanılan bir maddi duran varlık kaleminin sökülmesi ve taşınması ile ilgili varlığın üzerinde kullanıldığı yerin yenilenmesine ilişkin katlanılan maliyetlere IPSAS 12, Stoklar ilişkin standardı hükümleri uygulanır. Stoklar ve maddi duran varlıklara ilişkin standartlar kapsamında maliyetlerle ilgili muhasebeleştirilen yükümlülükler, IPSAS 19, Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar standardı çerçevesinde ölçülür ve muhasebeleştirilir.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyetlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- a) Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri,
- b) Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım faaliyetleri maliyetleri dâhil),
- c) Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim maliyetleri dâhil),

d) Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.

Bir maddi duran varlık kaleminin, idarenin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir. Bu sebeple, bir kalemin kullanımı veya daha verimli şekilde düzenlenmesi kapsamında katlanılan maliyetler defter değerine dâhil edilmez. Örneğin aşağıdaki maliyet bir tesis, makine ve teçhizatın kayıtlı değerine dâhil edilmez:

a) İdarenin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup, henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler,

b) Bir kalemin üreteceği mal veya hizmete henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç faaliyet kayıpları,

c) Kuruluş faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden düzenlenmesine ilişkin maliyetler.

Bazı faaliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin inşası ya da geliştirilmesine bağlı olarak ortaya çıkabilir. Ancak bunlar ilgili kalemin, idarenin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli yere ve duruma getirilmesi için gerekli faaliyetler değildir. Bu arazi faaliyetler, inşaat veya geliştirme faaliyetleri aşamasında veya öncesinde gerçekleşebilir. Örneğin inşaat alanı, inşaatın başladığı zamana kadar araç park alanı olarak kullanılarak gelir elde edilebilir. Bu tür arazi faaliyetlere ilişkin işlemler, gelir ve gider olarak muhasebeleştirilir.

Kurumun kendisi tarafından inşa edilen varlıkların maliyetleri de edinilen varlıklarla ilişkin aynı ilkeler kullanılarak belirlenir. Kurum, olağan faaliyetleri kapsamında benzer varlıkları satış amacıyla

üretiyorsa, bu varlıkların maliyeti satış için üretilen varlıkların maliyetine genellikle eşit olur. Bu sebeple, bu tür maliyetler hesaplanırken kuruluş içi fazlalar elimine edilir. Aynı şekilde, bir varlığın imal edilmesinde kullanılan normalin üzerindeki tutarda atık madde, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dâhil edilmez. Borçlanma maliyetlerinin idare tarafından inşa edilen maddi duran varlık kaleminin defter değerinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterler IPSAS 5, Borçlanma Maliyetleri standardı ile belirlenmiştir.

Maliyetin Ölçümü

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki nakit fiyatı eşdeğeri; varlık bedel karşılığında yapılan faaliyetler dışındaki işlemler yoluyla edinildiği durumlarda muhasebeleştirme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, nakit fiyatı eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, borçlanma maliyetleri hakkındaki standardta izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak muhasebeleştirilir.

Bir veya birden fazla maddi duran varlık parasal veya parasal olmayan varlıkla veya bunların bileşimi karşılığında edinilmiş olabilir. Bu tür bir maddi duran varlığın maliyet bedeli,

- a) Takas işleminin ticari bir dayanaktan yoksun bulunması veya
 - b) Hem takas ile alınan hem de verilen varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi
- söz konusu olmadıkça gerçeğe uygun değerden ölçülür.

Kamu idaresi, karşı tarafa vermiş olduğu varlığı hemen kayıtlarından çıkarmamış olsa bile, edindiği varlığı bu şekilde kaydeder.

Edinilen varlığın gerçeğe uygun değerinin tespit edilememesi durumunda, maliyet bedeli karşı tarafa verilen varlığın defter değeridir.

Kurum, gerçekleştirilen takas işleminin ticari bir dayanağının bulunup bulunmadığını, ilgili işlem sonucunda oluşacak nakit akışlarında herhangi bir değişiklik olup olmayacağını dikkate suretiyle belirler. Aşağıdaki durumlarda, mübadele işleminin ticari bir dayanağının bulunduğu kabul edilir:

- a) Alınan ve verilen varlığın nakit akışının veya gelir/getiri yaratma potansiyelini yapısının (riski, zamanlaması ve tutarı) birbirinden farklı olması,
- b) Takas işleminden etkilenen faaliyet bölümünün kuruluşu özgü değerinin bu işlem sonucunda değişmesi,
- c) Takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerine göre yukarıdaki iki husus arasındaki farklılığın önemli olması.

Kurum, gerçekleştirilen takas işleminin ticari bir dayanağının bulunup bulunmadığını ve ilgili işlem sonucunda gelecek nakit akışlarında herhangi bir değişiklik olup olmayacağını değerlendirirken eğer vergi uygulanıyorsa, vergi sonrası nakit akışlarını dikkate alır.

Karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmayan bir varlığın gerçeğe uygun değeri eğer;

- a) Varlık için makul olarak yapılan gerçeğe uygun değer tahminlerine ilişkin değer aralığındaki değişkenliğin söz konusu varlık için önemli olmaması veya

b) Söz konusu aralıkta yer alan farklı tahminlerin gerçekleşme olasılıklarının makul olarak değerlendirilebilmesi ve gerçeğe uygun değer tahmininde kullanılabilmesi,

durumunda güvenilir olarak ölçülebildiği kabul edilir.

Kurum takas mübadele işlemi sırasında edinmiş olduğu veya karşı tarafa vermiş olduğu varlıkların gerçeğe uygun değerlerini makul bir biçimde tespit edebiliyorsa, edinilen varlığın gerçeğe uygun değeri daha açık olmadıkça, edinilen varlığın maliyet bedelinin ölçümünde, karşı tarafa verilen varlığın gerçeğe uygun değeri kullanılır.

Finansal kiralama işlemi kapsamında bir kiracı tarafından elde tutulan maddi duran varlık kaleminin maliyet bedeli IPSAS 13 standardına göre belirlenir.

İlk Muhasebeleştirme Sonrasında Değerleme

Kurum muhasebe politikası olarak ya *maliyet bedeli yöntemini* ya da *yeniden değerlendirme yöntemini* seçer ve bu politikayı bir maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.

Maliyet Bedeli Yöntemi

Bir maddi duran varlık olarak, tesis, makine ve cihazlar kalemi muhasebe kayıtlarında maliyetinden birikmiş amortisman tutarları ve varsa birikmiş değer düşüklükleri indirildikten sonraki maliyet değeri ile yer alır.

Yeniden Değerleme Yöntemi

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak belirlenebilen bir maddi duran varlık olarak tesis, makine ve cihazlar kalemi, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, birikmiş amortisman ve

birikmiş değer düşüklükleri indirilmesi suretiyle bulunan değer olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden muhasebe kayıtlarına yer alır. Yeniden değerlendirmeler, raporlama tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.

- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin “Yeniden değerlendirme uygulaması” başlıklı 28'nci maddesinde “Kapsama dahil kamu idareleri, bilançolarına dahil amortismanına tabi varlıkları ve bu varlıklar üzerinden ayrılmış olup bilançolarında gösterilen amortismanları, son üç yıllık fiyatlar genel düzeyindeki değişim toplamı Kurul tarafından belirlenen oranı geçerse, her hesap dönemi sonu itibarıyla Bakanlıkça belirlenecek esas ve usullere göre aşağıdaki şekilde yeniden değerlemeye tabi tutarlar.” şeklinde ifade edilen yeniden değerlendirme uygulaması Standarda göre muhasebe politikası olarak benimsenecek ve düzenli olarak gözden geçirilmesi gereken yeniden değerlendirme standardı ile uyumlu değildir.

Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle, piyasaya dayalı kanıtlara göre, değer biçme ile belirlenir ve tesis, makine ve cihazların gerçeğe uygun değerleri genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerlerinden oluşur. Değerleme işleminde, mesleki yeterliliğe sahip yetkili kurum, kuruluş ve kişilerden yararlanılır. Çoğu varlık için gerçeğe uygun değer, aktif ve likit bir piyasada alım satım yapılan fiyatlara bakılarak belirlenebilir. Örneğin arazi, özel amaçlı olmayan binalar, motorlu taşıtlar ve birçok çeşit tesis ve cihaz için piyasa fiyatları elde edilebilir.

Bazı kamu idareleri varlıkları bu varlıklar için piyasa işlemlerinin yokluğundan dolayı bunların piyasa değerini tespit etmek zor olabilir. Bazı kamu kurumları bu tür varlıklardan önemli miktarda sahip olabilir.

Bir maddi duran varlık kaleminin aktif ve likit piyasasından piyasa değerini tespit etmeye yarayacak bilgiler elde edilemiyorsa, o varlığın gerçeğe uygun değeri, benzer koşullarda ve yerde, benzer özellikleri taşıyan diğer kalemlere bakılarak tespit edilebilir. Örneğin; üzerinde çok az sayıda işlem yapılmış, uzunca bir süre elde tutulan boş bir devlet arazisinin gerçeğe uygun değeri, benzer özelliklere ve topografyaya sahip arazilerin piyasa değerine bakılarak tahmin edilebilir. Özellikli binalar ve diğer emek ağırlıklı yapılarda gerçeğe uygun değer, itfa edilen yenileme maliyeti veya restorasyon maliyeti veya hizmet birimleri yaklaşımı gibi yöntemler kullanılarak tahmin edilebilir (bkz. IPSAS 21) Birçok durumda, bir varlığın itfa edilen yenileme maliyeti, benzer şekilde kalan gelir/getiri yaratma potansiyeli ömrüne sahip benzer bir varlığın aktif ve likit bir piyasada alım fiyatına bakılarak tespit edilebilir. Bazı durumlarda, bir varlığın yeniden üretilme maliyeti, onun yenileme maliyetinin en iyi göstergesi olur.

Bir maddi duran varlık kaleminin piyasa koşullarındaki gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilgi mevcut değil ise, yeniden üretme maliyeti, amortismanına tabi tutulmuş yenileme maliyeti, restorasyon maliyeti veya hizmet birimleri yaklaşımlarını kullanarak gerçeğe uygun değerinin tahmin edilmesi gerekebilir. Bir maddi duran varlık kaleminin amortismanına tabi tutulmuş yenileme maliyeti, varlığı üretmek için kullanılan bileşenlerin piyasadaki alım fiyatına veya önceki dönemde geçerli olan bir fiyata dayalı olarak, aynı veya benzeri varlık için endeksli fiyata bakılarak tespit edilebilir. Endeksli fiyat yöntemi kullanıldığında, dönem içinde üretim teknolojisinin önemli oranda değişip değişmediği ve referans alınan varlığın kapasitesiyle değerlendirilecek varlığın kapasitesinin aynı olup olmadığını belirlemek için yargı gerekir.

Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi

duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlendirilmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirilmesine gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yıl gibi zaman dilimlerinde yeniden değerlendirilme yapılabilir.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirilme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur:

a) Varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirilme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır,

b) Varlığın brüt defter değerinden indirilir ve net tutar yeniden değerlendirilme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır.

Birikmiş amortismanın düzeltilmesi veya elimine edilmesinden kaynaklanan düzeltmeler, varlıkların defter değerlerinde meydana gelen artış veya azalışların bir parçasını oluşturur.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir.

Benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir

maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Aşağıdakiler farklı sınıflara ilişkin örneklerdir:

- a) Arazi,
- b) Faaliyet binaları,
- c) Makineler,
- d) Ofis gereçleri
- e) Taşıtlar
- f) Mobilya ve demirbaşlar

Bir maddi duran varlık sınıfı içindeki kalemler, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının ve bu tutarların mali tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi için eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur. Ancak, bir varlık sınıfı, yeniden değerlemenin kısa bir sürede sonuçlanması ve güncelliğinin korunması şartıyla, dönüşümlü olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme fonu adı altında toplanır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce açık ya da fazla ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma açık ya da fazla olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesi ölçüsünde yeniden değerlendirme fazlası azaltılarak muhasebeleştirilir.

Bir maddi duran varlık sınıfı içindeki münferit varlıklara ilişkin yeniden değerlendirme artış ve azalışları birbirlerine mahsup edilir ancak farklı sınıflardaki varlıkların değerlemeleri birbirleriyle mahsup edilmezler.

Net varlık/öz kaynaklarda gösterilen yeniden değerlendirme değer artışının bir kısmı veya tamamı, ilgili varlık muhasebe kayıtlarından çıkarıldığı zaman doğrudan kümülatif fazla ya da açığa aktarılabilir. Varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda, maddi duran varlıkla ilgili fazlanın tamamı veya bir kısmı aktarılabilir ya da değer artışının bir kısmı, varlık kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl fazlasına aktarım açık ya da fazla üzerinden yapılamaz.

Amortisman

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetinin önemli bir kısmını oluşturan her bir parçası ayrı ayrı amortisman tabi tutulur. Örneğin, çoğu durumda, bir yol sistemindeki kaldırımlar, tesis, teşekkül, kaldırım kenarları ve kanallar, yaya yolları, köprüler ve ışıklandırmanın ayrı ayrı amortisman tabi tutulması gerekir. Benzer şekilde, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir.

Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu faydalı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu faydalı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Bu tür parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir.

Maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarının ayrı olarak amortismanına tabi tutulduğu durumda, kalan kısım ayrı olarak amortismanına tabi tutulur. Kalan kısım, varlık kaleminin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. Kuruluşun bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim kalıpları ve/veya faydalı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir.

Bir maddi duran varlık kaleminin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetinin önemli bir kısmını oluşturmayan parçaları ayrı ayrı amortismanına tabi tutulabilir.

Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, gelir/gider hesaplarında muhasebeleştirilir.

Dönemin amortisman gideri genel olarak, gelir/gider hesaplarında muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar veya hizmet sunumu potansiyeli diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. Örneğin üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı, stokların dönüştürme maliyetine dâhil edilir (Bkz. IPSAS 12). Benzer şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı, IPSAS 31, Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı ile uyumlu olarak maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilir.

Amortismanına Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.

Bir varlığın kalıntı değeri ve faydalı ömrü en azından her raporlama dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik(ler) IPSAS 3, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar” standardı hükümlerine göre muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece (gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi) muhasebeleştirilir. Bir varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma gereğini ortadan kaldırmaz.

Bazı varlıkların bakımları yeterince yapılmıyor olabilir veya bakımları bütçe kısıtlarından dolayı erteleniyor olabilir.

Varlık yönetim politikaları, bir varlığın yıpranma ve aşınmasını artırıyorsa, faydalı ömrü yeniden değerlendirilmeli ve buna uygun olarak düzeltilir.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Kalıntı değer genellikle önemsizdir ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında dikkate alınmaz.

Kalıntı değer varlığın defter değerine kadar ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşüncüye kadar sıfıra eşit olur.

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, idare tarafından istenilen amaçta faaliyette bulunabilmesi için gerekli olan yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı, varlık muhasebe kayıtlarından çıkarıldığı zaman durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa ol-

madıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, “kullanıma göre amortisman yöntemi” uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

Bir varlığın sahip olduğu gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli, esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik faydaların veya hizmet sunumu potansiyelinin düşmesine yol açar. Sonuç olarak, bir varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır:

- a) Varlığın beklenen kullanımı (Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir),
- b) Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi faaliyet faktörlerine bağlı olan beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma,
- c) Üretimdeki değişiklikler veya gelişmelerden, ürüne ilişkin ya da ürünle ilgili satış sonrası destek hizmetlerinin piyasa talebindeki değişikliklerden kaynaklanan teknik ya da ticari değer yitirme,
- d) İlgili kiralama ve sona ereceği tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Varlığın faydalı ömrü kurumun varlıktan beklenen faydasına göre belirlenir. Bir kurumun varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik faydaların veya hizmet sunumu potansiyelinin belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın faydalı ömrü ekonomik ömründen kısa olabilir. Bir varlığın faydalı ömrü benzer varlıklara ilişkin tecrübelerle dayanılarak tahmin edilir.

Arsa ve binalar birlikte edinildiklerinde dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız faydalı ömrü vardır ve bu nedenle amortisman tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı faydalı ömrü vardır ve bu nedenle amortisman tabi tutulurlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortisman tabi tutarını etkilemez.

Arsanın maliyetinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın söz konusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilecek faydalardan ya da hizmet sunumu potansiyelinden yararlanma süresi boyunca amortisman tabi tutulur. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir faydalı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları ya da hizmet sunumu potansiyelini yansıtacak şekilde amortisman ayrılır.

Amortisman Yöntemi

Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına veya hizmet sunumu potansiyeline ilişkin olarak kurum tarafından uygulanması beklenen itfa modelini yansıtır.

Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her raporlama döneminin sonunda gözden geçirilir ve varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının veya hizmet sunumu potansiyelinin itfa modelinde beklenen önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, “muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve hatalar” hakkındaki standart hükümlerine göre muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarını faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli yöntemler kullanılabilir. Bu yöntemler normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemlerini içerir. Normal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri faydalı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri faydalı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. Varlığın sahip olduğu gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyelini en iyi yansıtan beklenen tüketim yöntemi seçilir. Seçilen yöntem, varlığın sahip olduğu gelecekteki ekonomik yararların veya hizmet sunumu potansiyelinin beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.

Değer Düşüklüğü

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü hakkındaki standart hükümleri uygulanır.

Değer Düşüklüğü Karşılığı

Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu kalemlerinde muhasebeleştirilir.

Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü ya da kayıpları ve bunlara ilişkin üçüncü kişilerden talep edilen veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen varlıklar için sonradan yapılan satın alma veya inşa faaliyetleri, farklı ekonomik olaylardır ve aşağıdaki şekilde farklı esaslarla muhasebeleştirilir:

a) Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü, IPSAS 21, Na-

kit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilir,

b) Kullanım dışı kalan ya da elden çıkarılan maddi duran varlık kalemlerinin muhasebe kayıtlarından çıkarılması bu standart uyarınca belirlenir.

c) Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemi için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tahsil edilebilir olduğunda fazla ya da açıkta muhasebeleştirilir,

d) Yenilenen, satın alınan ya da yenileme amacıyla inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti bu standarda göre belirlenir.

Muhasebe Kayıtlarından Çıkarma

Bir maddi duran varlığın defter değeri, varlık

a) Elden çıkarıldığında, veya

b) Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli beklenmediği durumlarda, muhasebe kayıtlarından çıkarılarak mali durum tablosu dışında bırakılır:

Bir maddi duran varlık kaleminin muhasebe kayıtlarından çıkartılarak mali durum tablosu dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp, (kiralamalar hakkındaki IPSAS 31 standardına göre farklı şekilde satış ve geri kiralama işlemi gerektirmedikçe) fazla veya açıkta gösterilir. Kazançlar hasılat olarak sınıflandırılmaz.

Bununla birlikte, normal faaliyet sürecinde başkalarına kiralamak için elinde bulundurduğu tesis makine cihazları rutin olarak satan

bir kurum kiralamanın durduğu ve varlıkların satış için elde tutulduğu zaman bunları defter değerleriyle envanterlere aktarmalıdır. Bu gibi varlıkların satışından gelen hasılatlar gelir olarak IPSAS 9, Bedel Karşılığı İşlemlerinden elde edilen gelirler standardı ile uyum içerisinde muhasebeleştirilir.

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması satış, finansal kiralama veya bağış gibi çeşitli yollarla gerçekleşebilir. Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde, bedel karşılığında yapılan faaliyetlerden edinilen gelirlere ilişkin standartta yer alan mallarının satışından sağlanan gelir/getirinin muhasebeleştirilmesine ilişkin ölçütler uygulanır. Satış ve geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda ise kiralama işlemleri hakkındaki standart hükümleri uygulanır.

Bu standartta belirtilen muhasebeleştirme ilkesine göre maddi duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyeti dahil edilirse; yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın, yenilenen parçanın defter değeri muhasebe kayıtlarından çıkartılarak mali durum tablosu dışı bırakılır. Yenilenen parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün değilse, yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da inşa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir.

Bir maddi duran varlık kaleminin muhasebe kayıtlarından çıkartılarak mali durum tablosu dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilât ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir.

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Eğer ilgili kalem için yapılan ödeme ertelenmişse, alınan tutar

başlangıçta nakit fiyatı veya nakit fiyatının eşdeğeri ile muhasebeleştirilir. Oluşan alacağın nominal değeri ile nakit fiyatı eşdeğeri arasındaki fark, IPSAS 9, Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Edinilen Gelirler standardına uygun olarak alacak üzerindeki bileşik getiriye yansıtacak şekilde faiz geliri olarak mali tablolarda gösterilir.

Açıklamalar

Kurum, mali tablolarda her bir tesis, makine ve cihazlar sınıfı için aşağıdaki açıklamaları yapar:

- a) Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları,
- b) Kullanılan amortisman yöntemleri,
- c) Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları,
- d) Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü kayıplarıyla birlikte),
- e) Defter değerinin dönem başı ve sonundaki, aşağıdaki maddeleri gösteren mutabakatı:
 - i. İlaveler,
 - ii. Elden çıkarmalar,
 - iii. Kurum birleşmeleri yoluyla yapılan edinimler,
 - iv. Yapılan yeniden değerlemelerden doğan artış ve azalışlar
 - v. Nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü hakkındaki standart hükümleri uyarınca fazla ya da açıkta muhasebeleştirilen değer düşüklüğü karşılığı,

vii. Amortismanlar,

Mali tablolar ayrıca mali tablolarda yer alan her bir tesis, makine ve cihazlar sınıfı için

a) Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile tutarları,

b) Maddi duran varlığın inşası sırasında katlanılan ve defter değerine dâhil edilen harcamaların tutarı,

c) Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütler,

d) Mali performans tablosu üzerinde ayrı olarak raporlanmamışsa, değeri düşen, kaybolan veya elden çıkarılan maddi duran varlık kalemleri için üçüncü şahıslar tarafından tazmin edilen ve fazla ya da açıkta izlenen tutarlar

hakkında açıklamalar yapar:

Kurum amortisman yönteminin seçimi ve amortisman tabi varlıkların faydalı ömürlerinin belirlenmesi bağlamında aşağıdaki hususları da kamuya açıklar:

1) Dönem boyunca fazla ya da açıkta veya diğer varlıkların elde etme maliyetlerinin bir parçası olarak muhasebeleştirilen amortisman tutarı,

2) Dönem sonundaki birikmiş amortisman tutarı.

Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve hatalar bağlamında maddi duran varlıklar için aşağıdaki açıklamalar da yapılır:

- a) Kalıntı değerler,
- b) Maddi duran varlık kalemlerinin sökülmesi ve taşınması ile restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetler,
- c) Faydalı ömürler,
- d) Amortisman yöntemleri.

Son olarak, maddi duran varlık kalemi sınıflarının yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda aşağıdaki hususlar açıklanır:

- a) Yeniden değerlemenin yürürlük tarihi,
- b) Yeniden değerlemenin konusunda yetkili ve uzman olan bir kurum, kuruluş ya da kişi tarafından yapılıp yapılmadığı,
- c) İlgili kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinin tahmin edilmesinde uygulanan yöntemler ve önemli varsayımlar,
- d) İlgili kalemlerin gerçeğe uygun değerlerinin; doğrudan aktif bir piyasada veya karşılıklı pazarlık ortamında son zamanlarda gerçekleşen piyasa işlemlerinde oluşan fiyatlar baz alınarak belirlenmesi ya da başka değerlendirme teknikleri kullanılarak tahmin edilmesine ilişkin açıklamalar,
- e) Dönem içindeki değişimi gösteren yeniden değerlendirme değer artışı ve bunun bakiyesinin diğer özkaynak hissedarlarına ya da ortaklara dağıtılmasına ilişkin kısıtlamalar,
- f) O sınıfta yer alan münferit maddi duran varlık kalemlerinin tüm yeniden değerlendirme fazlalarının toplamı,
- g) O sınıfta yer alan münferit maddi duran varlık kalemlerinin tüm yeniden değerlendirme açıklarının toplamı.

Özet

IPSAS (DMS) 17 Standardına göre;

- Bir varlık; 1) Gelecekte varlıktan ekonomik yarar elde edilmesinin muhtemel olması 2) Varlığın maliyetinin veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması hallerinde maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir.
- Maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan varlıklar, başlangıçta maliyet bedeli ile değerlendirilerek muhasebeleştirilir.
- Sadece varlığı işlemeye hazır yer ve duruma getirmek için katılan maliyetler varlığın maliyet bedeline dahil edilebilir.
- İlk muhasebeleştirmeden sonra, kamu idaresi muhasebe politikası olarak maliyet bedeli yöntemini ya da yeniden değerlendirme yöntemini seçer ve bunları ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.
- Muhasebeleştirme ilkeleri kapsamında, maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetleri defter değerine ilave edilerek muhasebeleştirilmez, bu maliyetler oluştuğu tarihte giderleştirilir.
- Bir varlığın amortismanına tabi tutarı faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.
- Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü hakkındaki standart hükümleri uygulanır.
- Bir maddi duran varlığın defter değeri duran varlık 1) Elden çık-

rıldığında 2) Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli beklenmediği durumlarda muhasebe kayıtlarından çıkarılarak mali durum tablosu dışında bırakılır:

IPSAS 19 (DMS 19) KARŞILIKLAR, KOŞULLU YÜKÜMLÜLÜKLER VE KOŞULLU VARLIKLAR

- Standart, muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereğince gerçekleşme ihtimali bulunan durum ve olayların mali tablolara yansıtılmasını sağlamaktır. Standart öncelikle Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıkları tanımlamakta daha sonra hangi şartların mevcudiyeti halinde muhasebeleştirme ve/veya açıklamalar yapılması gerektiği konusunda bazı düzenlemelerde bulunmaktadır.

Standardın amacı;

- a) Karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıkların tanımlanması,
 - b) Karşılıkların muhasebeleştirilmesi, ölçümü, bunlarla ilgili açıklama yapılmasını gerektiren durumların belirlenmesi
 - c) Koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar hakkında mali tablolara ek olarak yapılması gereken açıklamaların yapılması ve böylece mali tabloların yararlanıcılarını söz konusu varlık ve yükümlülüklerin doğası, zamanlaması ve miktarının anlamasına imkan vermektir.
- Standartta karşılıklar, şarta bağlı yükümlülük ve varlıkların tanımları yapılmıştır. Buna göre;

Karşılık: Gerçekleşme zamanı veya tutarı belirli olmayan yükümlülüktür.

Koşullu Varlık: Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve kurum ya da kuruluşun tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır.

Koşullu Yükümlülük: a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve kuruluşun tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan muhtemel yükümlük veya b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan fakat i) yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli bulunan kaynakların kurumdan çıkma ihtimalinin bulunmaması veya ii) yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi nedeniyle mali tablolara yansıtılmayan (muhasebeleştirilmeyen) mevcut yükümlülüktür.

- Karşılıklar ile koşullu yükümlülük ve varlıklar arasındaki en önemli fark karşılıkların rakamsal olarak mali tabloların borç veya alacak taraflarına yer almasına karşın koşullu yükümlülük ve varlıklar hakkında sadece dipnot açıklamalarının bulunmasıdır.

Muhasebeleştirme

A) Karşılıklar

Bir karşılık;

a) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan açık veya zımni bir yükümlülüğün bulunması,

b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli içeren kaynakların kurum ya da kuruluşun çıkmasının muhtemel olması,

c) Yüklümlük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması,

şartlarının varlığı halinde mali tablolara yansıtılır (muhasabeleştirilir).

Eğer bu şartlar mevcut değilse herhangi bir karşılık muhasabeleştirilmemelidir.

B) Koşullu Yüklümlükler

Kurum bir koşullu yüklümlüğü muhasabeleştirmeyecektir. Koşullu yüklümlükler başlangıçta beklendiği şekilde gelişmeyebilir, bu yüzden ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli içeren kaynak çıkışını gerektirip gerektirmedikleri konusunda sürekli olarak değerlendirilmelidirler.

C) Koşullu Varlıklar

Kurum bir koşullu varlığı muhasabeleştirmeyecektir; koşullu varlık genellikle a) kurumun tamamen kontrolünde olmayan b) ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli içeren kaynak girişi ihtimaline yol açan planlanmamış veya beklenmeyen olaylardan kaynaklanır.

Olaylar, gelişmelerin uygun şekilde mali tablolara yansıtılmadığından emin olmak için sürekli olarak değerlendirilir.

Ölçüm

Karşılık olarak muhasabeleştirilecek tutar, raporlama tarihinde mevcut bir yüklümlüğü yerine getirmek için yapılması gereken harcamaya ilişkin en iyi tahmin olmalıdır. Mevcut yüklümlüğün yerine getirilmesi için gereken harcamaların en iyi tahmin, kurumun yüklümlüğünü yerine getirmesi amacıyla raporlama tarihinde makul

olarak ödeyeceği veya bu tarihte üçüncü kişilere devredeceği miktardır. Örneğin, idarenin karşılığa ilişkin olarak, % 50 ihtimalle 100.000-TL, % 30 ihtimalle 80.000-TL ve % 20 ihtimalle 150.000 TL tutarında bir harcama beklentisi varsa karşılık olarak muhasebeleştirilecek miktar en iyi ihtimal olarak 100.000-TL olacaktır.

Sonuç ve mali etkisine ilişkin tahminler kurum yönetiminin kanatına göre belirlenir. İçinde bulunan hal ve şartlara ilişkin risk ve belirsizliklerin dikkate alınması önemlidir.

Açıklama

Bir karşılık aşağıda yer alan hususları içerecek şekilde açıklanmalıdır:

- a) Karşılığın dönem başı ve dönem sonu itibarıyla defter değeri,
- b) Mevcut karşılıklarda artışlar da dâhil olmak üzere, dönem içerisinde ayrılan karşılıklara yapılan ilaveler,
- c) Dönem içerisinde kullanılan tutarlar,
- d) Dönem içerisinde kapatılan/kullanılmayan tutarlar,
- e) Zamanın geçmesinden ve iskonto oranındaki herhangi bir değışikliğin etkisinden kaynaklanan, net bugünkü değere indirgenmiş olan tutarda dönem içerisinde oluşan artışlar.

Ayrıca, kurum her bir karşılık sınıfı için aşağıdaki hususları açıklamalıdır:

- a) Yükümlülüğün niteliğinin özet bir tanımı ve ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin kurumdaki tahmini çıkış zamanı
- b) Bu çıkışların miktar ve zamanlamaları hakkındaki belirsizliklere ilişkin tespitler

c) Beklenen tazminatlara ilişkin olarak muhasebeleştirilmiş varlıkların tutarını ifade eden beklenen herhangi bir tazminatın tutarı.

Koşullu yükümlülükler, yerine getirilmelerine yönelik kaynak çıkışı ihtimali uzak olmadığı sürece açıklanır. Raporlama tarihi itibarıyla

- a) İlgili koşullu yükümlülüğün niteliğine ilişkin genel bir tarif
- b) Yükümlülüğün mali etkilerine ilişkin tahmini hesaplama,
- c) Kaynak çıkışlarının miktar ve zamanlaması hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklama.
- d) Tazminat olasılığı.

Koşullu varlıklar, ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli girişinin muhtemel olduğu durumlarda açıklanır.

Koşulla varlığa ilişkin olarak, raporlama tarihi itibarıyla,

- a) Koşullu varlığın niteliğine ilişkin genel bir tarif
- b) Koşullu varlığın mali etkilerine ilişkin tahmini hesaplama, hakkında açıklama yapılır.

Özet

- Bir karşılık; a) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan açık veya zımni bir yükümlülüğün bulunması, b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli içeren kaynakların kurum ya da kuruluştan çıkmasının muhtemel olması, c) Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması, şartlarının varlığı halinde mali tablolara yansıtılır (muhasebeleştirilir).

- Koşullu varlık ve koşullu yükümlülükler ise geçmiş olaylardan kaynaklanan ve kurum ya da kuruluşun tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlık ve yükümlülüklerdir.
- Karşılıklar ile koşullu yükümlülük ve varlıklar arasındaki en önemli fark karşılıklar, mevcut bir yükümlülükler oldukları halde koşullu yükümlülükler muhtemel yükümlülüklerdir.
- Karşılıklar ile koşullu yükümlülük ve varlıklar arasındaki diğer önemli bir fark ise karşılıkların rakamsal olarak mali tabloların borç veya alacak taraflarında yer almasına ve açıklama içermelelerine karşın koşullu yükümlülük ve varlıklar hakkında sadece açıklamalarının bulunmasıdır.

IPSAS 22 GENEL DEVLET SEKTÖRÜ HAKKINDA MALİ BİLGİLERİN AÇIKLANMASI

- Bu standarda karşılık gelen DMSK standardı henüz yayımlanmamıştır.

Bu standardın amacı konsolide mali tablolarında genel yönetim sektörü hakkında bilgi sunmayı benimsemiş olan hükümetler için açıklama gereklerini ifade etmektedir. Genel yönetim sektörü hakkında bilgi mali tabloların şeffaflığının artırdığı gibi piyasa ve hükümetin piyasa dışı faaliyetleri arasında ve mali tablolar ile istatistiksel esaslı mali tablolar arasındaki ilişkilerin daha iyi anlaşılmasına imkân sağlar.

IPSAS'ın bu standardı dışındaki standartları genel yönetim sektörü denilen ve merkezi yönetim, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarını kapsayan genel yönetim sektörünü kapsamaktadır. Bu

standartla amaçlanan ise genel yönetim dışında ama kamu sektörü tanımı içinde yer alan kamu iktisadi kuruluşlarının da mali durumu hakkında bilgi sağlamaktır.

Bu yönüyle IPSAS; GFS, ESA95 ve SNA93 ile yakınsamayı sağlamaya çalışmaktadır.

ESA95, SNA93 ve GFS hükümetin mali bilgileri Genel Yönetim Sektörü şeklinde konsolide etmesini (derlemesini) zorunlu kılmaktadır.

Genel Yönetim Sektörü (General Government Sector) = Esasında piyasa dışı faaliyetlerle ilgili olup devlet kontrolünde bulunan kurumlardan oluşmaktadır.

- Söz konusu tanım mali yönetim sistemimizde ifadesini 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda bulmuştur. Kanun merkezi yönetim, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarından oluşan genel yönetim dahilindeki birimleri kapsamaktadır.

IPSAS standartları raporlama birimi tarafından kontrol edilen bütün kaynakları hakkında bilgileri içerecek şekilde kurumların mali tablolar hazırlamalarını zorunlu kılmaktadır.

IPSAS'ın kamu sektörü tanımlaması genel yönetim sektöründekinden farklıdır. IPSAS “piyasa” unsuruyla değil “kontrol” unsuruyla ilgilendirilir.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre mali tablolar hazırlayıp sunan ve genel yönetim sektörü hakkında mali bilgileri açıklamayı seçen bir hükümetin bunu bu standardın gerekleri ile uyumlu olarak yapmak zorundadır.

SNA'de tanımlanan Genel Yönetim Sektörü (GGS): Merkezi yönetim, eyalet ve yerel yönetim birimleri, sosyal güvenlik kurumları ve devlet tarafından kontrol edilen kar amacı gütmeyen kuruluşlar.

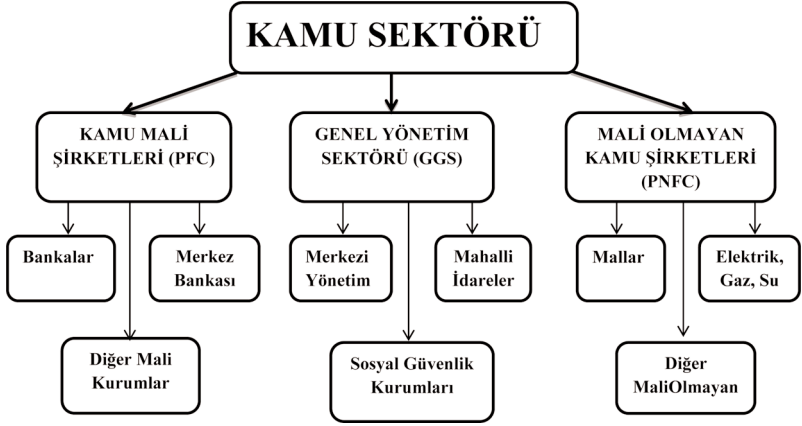
GGS kamu mali kurumlarını (PFC) ve mali olmayan kamu şirketlerini (PNFC) kapsamaz.

Kamu Mali Şirketleri (PFC) = Merkezi yönetim tarafından kontrol edilen mali şirketler, yarı kamusal şirketler, mali aracılık faaliyetlerinde bulunan kar amacı gütmeyen kuruluşlar. Örneğin, merkez bankaları dahil devlet tarafından kontrol edilen bankalar ve piyasaya yönelik faaliyet gösteren diğer kamu mali kurumları.

Mali Olmayan Kamu Şirketleri (PNFC) = Merkezi yönetim tarafından kontrol edilen mali olmayan şirketler, yarı kamusal şirketler ve mal ve mali olmayan hizmet üreten diğer kar amacı gütmeyen diğer kurumlar. Örneğin, kamuya ait elektrik, gaz ve su şirketleri ve mal ve hizmet ticaretinde bulunan diğer kurumlar.

Kamu Sektörü = GGS + PFC + PNFC

- Bu kapsamı aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür:



Muhasebe Politikaları

GGS konusunda açıklanacak mali bilgilerin aşağıdaki 2 istisna dışında hükümetin konsolide edilmiş mali tablolar hazırlanması ve sunulmasında benimsenen muhasebe politikalarıyla uyumlu olmak zorundadır:

- 1- GGS kamu mali kurumları ve mali olmayan şirketler kapsamındaki kurumlar için IPSAS 6'nın gerekleri uygulanmaz.
- 2- GGS, PFC ve PNFC'deki yatırımlarını varlık olarak muhasebeleştirir ve bu yatırımları söz konusu birimlerin net aktiflerinin defter değeri üzerinden muhasebeleştirmelidir.

Böyle bir muhasebeleştirme GGS açıklamalarının bir hükümetin konsolide mali tablolarında sunulan mali bilgilerin ayrıştırılmasını yansıtır. GGS'nin konsolide mali tabloların bir ayrıştırması olmasıyla tutarlı olarak, bu birimlerdeki net aktiflerin defter değerindeki de-

ğışmenin hükümetin konsolide mali tablolarıyla aynı tarzda muhasebeleştirilecektir.

İstatiksel esaslı mali raporlama ödünç vermeler hariç bütün varlık ve yükümlülüklerin her bir raporlama tarihindeki piyasa değerleriyle yeniden değerlendirilmesini gerektirir. IPSAS farklı değerlendirme gereklerini içerir ve belli varlık ve yükümlülük grupları için maliyet veya cari değer üzerinden değerlendirilmesini gerektirir veya buna izin verir. IPSAS bütün varlıklar ve borçların piyasa değerleriyle yeniden değerlendirilmesini zorunlu kılmaz. Bu nedenle, mali tablolardaki PFC ve PNFC'yi içeren GGS açıklamalarında varlık ve yükümlülüklerle ilişkin ölçümler istatistiksel esaslı mali raporlamadaki ölçüm esaslarından farklı olabilir.

İstatistiksel Esaslı Mali Raporlama

IPSAS ile uyumlu olarak hazırlanan finansal tabloların amaçları ile finansal raporlamanın istatistiksel esasları ile uyumlu olarak hazırlanan finansal tabloların amaçları arasında bazı açılardan birbirinden farklılıklar bulunmaktadır. IPSAS ile uyumlu olarak hazırlanan finansal tabloların amacı karar vermeye yararlı bilgi sağlamak ve hesap verebilirliği göstermektir. İstatistiksel esaslı mali raporlamanın ile uyumlu olarak hazırlanan finansal tabloların amacı bir ülkenin genel yönetim sektörünün ve daha geniş anlamda kamu sektörünün net borçlanma/borç verme ve açık/fazla gibi maliye politikasının özellikle performansının analiz ve değerlendirilmesine yararlı bilgi sağlamaktır.

Örneğin, varlıklar ve borçlara ilişkin ölçüm esaslarına ilişkin farklılıkların yanı sıra istatistiksel esaslı mali raporlama temettüleri gider olarak addeder. Halbuki IPSAS bunları dağıtım olarak kabul eder. İstatistiksel esaslı mali raporlama ayrıca konsolide mali tablolarda yer

alamayan mali bilgiler konusunda işlemler ile diğer ekonomik olaylar arasında ayırım yapar ve borçlanma/borç verme ve açık/fazla gibi maliye politikasının analiziyle ilgili belli parametreler üzerine odaklanır.

Açıklamalar

GGG hakkındaki açıklamalar asgari olarak aşağıdakiler içermelidir:

Ana grupları itibariyle varlıklar (diğer sektörlerdeki yatırımları ayırarak)

Ana grupları itibariyle yükümlülükler

Net varlıklar/öz kaynak

Toplam yeniden değerlendirme ve/ya Net varlıklar/öz kaynak içinde muhasebeleştirilen gelir ve gider kalemleri

Ana grupları itibariyle gelirler

Ana grupları itibariyle giderler

Açık veya fazla

Esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları

GGG'ye ilişkin açıklamaları hazırlayan kurumlar GGG içinde yer alan ve önemli ölçüde kontrol edilen kurumlar (listesini) ile bir önceki döneme göre bu kurumlardaki değişiklikler ve ayrıca daha önce GGG'ye dahil edilip raporlama döneminde dahil edilmeyen böyle kurumların neden artık dahil edilmediğini açıklamalıdır.

GGs'nin konsolide mali tablolarla bu tablolardaki her bir karşılık kalemdaki ayarlamaları gösterecek şekilde mutabakatının sağlanması gerekir. Bu mutabakat her bir GGS kaleminin devletin mali tablolarıyla ilişkisini göstermek suretiyle hükümetin hesap verme sorumluluğunun daha iyi şekilde yerine getirilmesine imkan verir.

Özet

- IPSAS'ın bu standardı dışındaki standartları genel yönetim sektörü denilen ve merkezi yönetim, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarını kapsayan genel yönetim sektörünü kapsamaktadır. Bu standartla amaçlanan ise genel yönetim dışında ama kamu sektörü tanımı içinde yer alan kamu iktisadi kuruluşlarının da mali durumu hakkında bilgi sağlamaktır.
- Bu yönüyle IPSAS; GFS, ESA95 ve SNA93 ile yakınsamayı sağlamaya çalışmaktadır.
- Bununla birlikte, GFS, ESA95 ve SNA93 daha çok istatistiksel esaslı mali bilgiler içerir.
- IPSAS ile uyumlu olarak hazırlanan finansal tabloların amacı karar vermeye yararlı bilgi sağlamak ve hesap verebilirliği göstermektir. İstatistiksel esaslı mali raporlamanın ile uyumlu olarak hazırlanan finansal tabloların amacı bir ülkenin genel yönetim sektörünün ve daha geniş anlamda kamu sektörünün net borçlanma/borç verme ve açık/fazla gibi maliye politikasının özellikle performansının analiz ve değerlendirilmesine yararlı bilgi sağlamaktır.

IPSAS 23 BEDEL HARİCİ İŞLEMLERDEN DOĞAN GELİRLER (VERGİLER VE TRANSFERLER)

Bedel harici işlemler değişim dışı işlemlerdir. Bedel harici işlemlerde bir kurum ya yaklaşık olarak eşit değerinde bir şey vermeden bir şey almakta ya da yaklaşık olarak eşit değerinde bir şey almadan başka bir kuruma bir şey vermektedir.

- Bu standart, gelir idaresi yönetimi kadar gelirleri içinde bağış ve yardımlar ile cezaların önemli bir yer tuttuğu kamu idarelerini ilgilendirmektedir.

Standartta bedel harici işlemler vergiler ve transferler olmak üzere 2'ye ayrılmıştır.

Transferler aşağıdaki kalemlerden oluşmaktadır.

1. Borcun affı veya yükümlülüklerin üstlenilmesi
2. Cezalar
3. Miras
4. Hediye ve bağışlar
5. Ayni hizmetler

Koşullar

Varlıklar belli bir şekilde kullanılacağı ve alıcının bu yönde hareket edeceği beklentisi veya anlayışı ile transfer edilebilir.

Yasa, düzenleme ve kurum dışındakilerle yapılan bağlayıcı anlaşmaların transfer edilen varlıkların alıcı tarafından kullanılması hususunda şartlar koyması durumunda bu şartlar bu IPSAS standardında ta-

nımlanan şartlar olarak nitelendirilir. Şartların en önemli özelliği kurumun kendi kendisi üzerinde şartlar koyamamasıdır.

Koşullar yasalar veya idari süreçlerle uygulanabilir.

Transfer Edilen Varlıklar Üzerinde Konulan Şartlar

Transfer edilen varlıklar üzerinde şartlar kurumun gelecekteki ekonomik faydaları veya hizmet potansiyelini öngördüğü şekilde elde etmesini aksi takdirde şartlar ihlal edilirse transfer edilen varlıkların ilgisine iadesini gerektirir.

Böylece alıcı gelecekteki ekonomik faydaları veya hizmet potansiyelini varlığın kontrolünün elde ettiğinde üçüncü tarafa aktarmayı yüklenmiş olur.

Transfer Edilen Varlıklar Üzerinde Konulan Sınırlamalar

Transfer edilen varlıklar üzerinde konulan sınırlamalar kurumun gelecekteki ekonomik faydaları veya hizmet potansiyelini öngördüğü şekilde kullanmaması durumunun transfer edilen varlıkların ilgisine iadesini gerektirmez. Bununla birlikte sınırlamalara uyulmaması işlemin iptalini veya alıcıya karşı ceza gibi bir yaptırımın uygulanmasına yol açabilir.

Değişim Dışı İşlemlerden Doğan Kaynak Girişlerinin Başlangıç Analizi

Kurumu değişim dışı işlemlerden kaynaklanan bir varlığı varlık tanımına ve muhasebeleştirme kriterlerine uyan kaynaklar üzerinde kontrolü elde ettiği zaman muhasebeleştirir.

İlk Muhasebeleştirmede Varlıkların Ölçümü

Değişim dışı işlemlerle edinilen varlık edinme tarihinde varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilir.

Değişim Dışı İşlemlerden Kaynaklanan Gelirin Muhasebeleştirilmesi

Varlık olarak muhasebeleştirilen değişim dışı işlemlerden doğan kaynak girişleri aynı giriş dolayısıyla muhasebeleştirilen yükümlülük tutarı dışında gelir olarak muhasebeleştirilir.

İlk Muhasebeleştirmede Yükümlülüklerin Ölçümü

Yükümlülük olarak muhasebeleştirilecek tutar raporlama tarihinde söz konusu yükümlülüğün tasfiyesi için gerekli en iyi tahmin edilebilen miktardır.

Vergiler

Kurum vergilere ilişkin bir varlığı vergiyi doğuran olayın meydana geldiği ve varlık muhasebeleştirme kriterlerinin karşılandığı zaman muhasebeleştirir.

Vergi geliri brüt tutar üzerinden belirlenir. Vergi iadeleri veya vergilerin toplanması için yapılan giderler bu tutardan düşülmez.

Transferler

Kurum transferlere ilişkin bir varlığı söz konusu varlığın varlık tanımına uyduğu ve varlık olarak muhasebeleştirilme kriterini karşıladığı zaman muhasebeleştirir.

Transferler, transfer sonucunda kurumun kaynakların kontrolünü el-

de ettiği ve gelecekte ekonomik fayda veya hizmet potansiyelini elde etmeyi beklediği zaman varlık tanımına uyar.

Kurum transfer edilen kaynakların kontrolünü ya kaynaklar kuruma transfer edildiğinde ya da transfer eden üzerinde kurumun ileri sürülebilir bir hak sahibi olduğunda elde eder.

Transfer edilen varlıklar edinme tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle ölçülür.

Borcun Affedilmesi ve Yükümlülüklerin Üstlenilmesi

Kurum affedilen borcun artık yükümlülük tanımına uymaması veya yükümlülük olarak muhasebeleştirme kriterini karşılamaması durumunda borcun affedilmesine ilişkin gelirleri muhasebeleştirir.

Borcun affedilmesinden ilişkin gelirler affedilen borcun gerçeğe uygun değerleriyle ölçülür. Bu değer genelde affedilen borcun kayıtlı defter değeridir.

Cezalar

Sanığın mahkemede itiraz etmek yerine yetkili makamla ödeme konusunda anlaşmaya varması durumunda ödeme ceza olarak muhasebeleştirilir.

Miras

Varlık ve gelir tanımına uyan miras gelecekte ekonomik fayda veya hizmet potansiyelinin kuruma akışının muhtemel olması ve varlıkların güvenilir bir şekilde ölçülebildiği zaman muhasebeleştirilir.

Malları İçeren Hediye ve Bağışlar

Mallar alındığında veya alınmasına ilişkin bağlayıcı bir düzenleme bulunduğu zaman varlık olarak muhasebeleştirilir.

Eğer mallar herhangi bir şarta bağlı olmadan alınmışsa gelir hemen muhasebeleştirilir. Eğer şartlar mevcutsa bu şartlar karşılandığında miktarı azaltılmak ve karşılığı gelir kaydedilmek suretiyle yükümlülük olarak muhasebeleştirme yapılır.

İlk muhasebeleştirmede malları içeren hediye ve bağışlar edinim tarihlerindeki gerçeğe uygun değerleriyle ölçülür, ki değer bu aktif bir piyasayı referans almak veya değerlendirme yaptırmak suretiyle araştırılabilir.

Aynı Hizmetler

Kurum zorunlu olmamakla birlikte aynı hizmetleri gelir ve varlık olarak muhasebeleştirebilir.

Taahhütler

Taahhütler varlık tanımına uymaz çünkü kurum taahhüt edilen varlığın gelecekteki ekonomik faydası veya hizmet potansiyelini kontrol etme gücüne sahip değildir. Bu nedenle kurumlar taahhüt edilen kalemleri varlık veya gelir olarak muhasebeleştirmezler.

Önceden Tahsil Edilen Alacaklar

Kurumun transfer düzenlemesi bağlayıcı hale gelmeden önce kaynakları edinmesi söz konusu olduğunda kaynaklar varlık tanımına uyduğunda ve varlık olarak muhasebeleştirme kriterini karşıladığında varlık olarak muhasebeleştirilir. Kurum önceden yapılan ödemeleri (avansları) eğer transfer düzenlemesi henüz bağlayıcı değilse yükümlülük olarak muhasebeleştirir.

Açıklamalar

Kurum mali tablolarında veya notlar kısmında;

(a) Dönem boyunca ana grupları itibariyle ayrı ayrı;

(i) Ana grupları itibariyle ayrı ayrı olmak üzere vergiler (ii) Ana grupları itibariyle ayrı ayrı olmak üzere transfer edilen gelirler

olmak üzere değişim dışı işlemlerden kaynaklanan gelirlerin miktarı

(b) Değişim dışı işlemlerden elde edilen gelirlere ilişkin alacak miktarları

(c) Şarta bağlı transfer edilen gelirler dolayısıyla üstlenilen yükümlülükler

(d) Sınırlamalara bağlı olarak transfer edilen varlıkların miktarı ve bu sınırlamaların nitelikleri

(e) Değişim dışı işlemler dolayısıyla alınan önceden tahsil edilen (avans) alacakların varlığı ve miktarları

(f) Affedilen borçların miktarı

Özet

IPSAS 23 Standardına göre;

- Değişim dışı işlemlerden kaynaklanan gelirler vergi ve transferler olarak ayrı ayrı muhasebeleştirilir.
- Transferler; borun affı veya yükümlülüklerin üstlenilmesi, cezalar, miras, hediye ve bağışlar ile aynı hizmetler kategorilerinden oluşur.

- Vergi veya transferler şeklinde edinilen kaynaklar varlık olarak muhasebeleştirilme kriterlerini karşıladığı takdirde edinim tarihlerindeki gerçeğe uygun değerleriyle muhasebeleştirilir.
- Edinilen kaynaklarla birlikte şartlar veya yükümlülük de üstlenildiğinde aynı zamanda yükümlülük hesaplarına kayıt yapılır ve söz konusu yükümlülük ve şartlar karşılandığı ölçüde gelir kaydı yapılır.
- Taahhütten ibaret olan kalemler varlık veya gelir olarak muhasebeleştirmezler.

IPSAS 24 MALİ TABLOLARDA BÜTÇE BİLGİLERİNİN SUNUMU

- Bu standart karşılık gelen Devlet Muhasebe Standardı henüz yayımlanmamıştır.

Bu standart, mevzuat gereği veya mali raporlamalarının şeffaflığını artırmak amacıyla isteğe bağlı olarak onaylanmış bütçelerini kamuya açıklayan kamu sektörü kurumlarına uygulanır.

Standart kurumların bütçe ile mali tablolar ve diğer tablolardaki gerçek rakamlar hakkında belli açıklamalar yapmasını gerektirir.

Standart kamu sektörü kurumlarının mali tablolarının;

- a) Gerçekleşmiş rakamların başlangıç ve nihai bütçe rakamları ile karşılaştırılması
- b) Gerçekleşen miktarlar ile bütçe rakamları arasındaki önemli farkların açıklanması,
- c) Muhasebe ve bütçe esasları farklı olduğunda bütçe bazında ger-

çekleşmiş rakamların finansal tablolarda sunulan rakamlarla uyumlaştırılması,

hususlarını içermesini zorunlu tutmaktadır.

Mali tablolar ile bütçenin aynı esasta hazırlanmadığı durumda, gerçekleşen bütçe rakamlarının aşağıdaki rakamlarla ayrı şekilde esas, zamanlama ve kurumsal farklılıkları ifade edecek mutabakatının sağlanması gerekir.

a) Eğer bütçe için tahakkuk esası benimsenmişse toplam gelirler, toplam giderler ve esas faaliyet, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları,

(b) Bütçe için tahakkuk esasından başka bir esas benimsenmişse esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları,

Mutabakat bütçe ve gerçekleşme rakamlarının karşılaştırılması tablosunda veya mali tablolara ek notlarda açıklanmalıdır.

Bu standardın gerekleri ile uyum kamu idarelerinin sorumlu tutuldukları onaylanmış bütçelerine göre davrandıklarını göstermek suretiyle kamu idarelerinin hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerine ve mali tablolarının şeffaflığını artırdığına ilişkin güvence oluşturur. Böylece standart, kamusal olarak hesap vermekle yükümlü tutulan idarelerin finansal tablolarında bütçenin uygulanması neticesinde gerçekleşen rakamlar ile bütçe rakamlarının karşılaştırılmasını öngörmektedir.

IPSAS sadece mali tablolar ile bütçenin aynı esasa dayalı olarak hazırlandığı durumlarda temel mali tablolarda ilave bütçe sütunları şeklinde bütçe ile gerçekleşen rakamların karşılaştırılmasına izin vermektedir.

Kurum bütçe rakamları ile gerçekleşen rakamlar arasındaki karşılaştırmayı ya ayrı ek bir mali tablo olarak ya da IPSAS'a göre sunulmuş mali tablolarda ilave bütçe sütunu şeklinde sunar.

Bütçe ve gerçekleşmiş rakamlar arasındaki karşılaştırma her bir yasal gözetim düzeyi için;

- a) Başlangıç ve nihai bütçe rakamlarını,
- b) Karşılaştırılabilir esasta gerçekleşen rakamları,
- c) Dipnot açıklaması yoluyla, bütçe ve gerçekleşen miktarlar arasındaki önemli farklılıklar hakkında açıklamayı,

sunar.

Bütçe rakamları ile bütçenin uygulanmasından kaynaklanan gerçekleşen bütçe rakamları arasındaki karşılaştırmanın kurumun mali tablolarına dahil edilmesi gerekir.

IPSAS ayrıca farklılıklar ister bütçe içinde ödenek aktarmalarından ister politika değişikliği, isterse de doğal afetler veya diğer öngörülme-yen olaylardan kaynaklansın başlangıç bütçesi ile nihai bütçe rakamları arasındaki farkın nedenleri konusunda açıklama yapılmasını gerektirir. Bu açıklamalar mali tablo dipnotlarında veya mali tablolardan önce, onlarla birlikte veya onlardan sonra yayımlanmış bir raporda yapılabilir.

Bazı durumlarda, onaylanmış bütçe kamu sektörü tarafından kontrol edilen bütün faaliyetleri kapsamak üzere derlenebilir.

Diğer durumlarda, hükümetin veya diğer bir kamu sektörü kurumunun mali tablolarında yer alan belli bazı faaliyetler, faaliyet gurubu veya kurumlar için kamuya açıklanması gereken onaylanmış ayrı bütçeler gerekebilir.

Yıllık bütçe bir yıl için onaylanmış bütçe anlamına gelir. Bütçe döneminin ötesine ait geleceğe ilişkin tahminleri veya projeksiyonları içermez.

Çok-yıllı bütçe bir yıldan fazla bir dönem için onaylanmış bütçedir. Söz konusu bütçe bütçe döneminin ötesine ait geleceğe ilişkin tahminleri veya projeksiyonları içermez.

Çok yıllık bütçe bir dizi yıllık bütçeyi veya yıllık bütçe hedeflerini kapsar. Her bir yıllık dönem için onaylanmış bütçe çok yıllık bütçenin söz konusu döneme ilişkin bütçe politikalarının uygulanmasını yansıtır.

Bazı durumlarda çok yıllık bütçe herhangi bir yıl için kullanılmayan ödeneklerin sonraki yıllara devrine de imkân verebilir.

Bu standarda göre onaylanmış bütçe cari planlara ve ilgili bütçe dönemindeki beklenen ekonomik koşullara dayalı olarak yıllık veya çok yıllık bütçe döneminde ortaya çıkması beklenen gelir veya tahsisatları ve yasal bir otorite tarafından onaylanmış gider veya harcamaları yansıtmaktadır.

Onaylanmış bütçe ileriye yönelik tahmini bir hesaplama veya meydana gelmesi beklenmeyen gelecekteki olay ve yönetimin eylemleri hakkında varsayımlara dayalı bir projeksiyon değildir.

Başlangıç bütçesi o bütçe dönemi için başlangıçta onaylanmış bütçedir.

Nihai bütçe ise bütçe dönemine ilişkin tahsisler, ödenek aktarmaları, ek ödenekler, transferler, gelecek dönemlere ödenek aktarmaları ve yasal yetkili diğer değişikliklerdir.

Mali tablolarda başlangıç ve nihai bütçe rakamları ile gerçek rakamların kamuya açıklanan bütçe ile karşılaştırılabilir bazda sunulması mali tablo kullanıcılarına kaynakların onaylanmış bütçe ile uyumlu olarak elde edildiği ve kullanıldığını tespit etmesine imkân vermek suretiyle hesap verilebilirlik sürecini tamamlar.

Bir kurum başlangıç bütçesini, nihai bütçesini veya hem başlangıç hem de nihai bütçesini kamuya açık hale getirebilir.

Hem başlangıç hem de nihai bütçenin kamuya açık hale getirildiği durumlarda gerçekleşmiş bütçe ile nihai bütçe veya gerçekleşmiş bütçe ile nihai bütçe arasındaki önemli farklılıklar hakkında bir açıklamanın gerekli olup olmadığına yönelik bir rehber sunulabilir.

Bu standart, başlangıç bütçesi ile nihai bütçe arasındaki nedenlerin açıklanmasına ilişkin bir açıklamayı da gerektirir.

Bu açıklamalar onaylanmış bütçelerini kamuya açıklayan kurumların bütçe karşısındaki performanslarını ve bütçe ile uyumu konusunda kamuya karşı sorumlu tutulmalarını sağlar.

Kurum başlangıç bütçesi ile nihai bütçe arasındaki farkın bütçe için ödenek aktarmalarından mı yoksa diğer faktörlerden mi kaynaklandığına ilişkin bir açıklamayı;

a) Mali tablo dipnotlarında açıklama şeklinde veya,

b) Mali tablolardan önce, aynı zamanda veya onlara ek olarak sunulan bir raporda,

yapmalı ve mali tablo dipnotlarında rapora yapılan atıflar bulunmalıdır.

Gerçekleşmiş bütçe ile bütçe rakamları arasındaki önemli farklılıklar

diğer raporlarda yer almadığı takdirde mali tabloların dipnotlarında yer almalıdır.

Ek ödenek tahsisleri başlangıç bütçesinin öngörülmeıen olaylardan kaynaklanan harcama gereksinimlerini karşılamaya yetmediğı durumlarda gerekli olabilir.

Aynı şekilde, bir kuruma veya faaliyete tahsis edilmiş ödeneklerin mali disiplini sağlamak için başlangıçtaki miktarlarından kesintiler gerekebilir.

Nihai bütçe bütün bu tür değişiklik ve düzeltmeleri içerir.

Başlangıç bütçesi kanun gereğı bir önceki yıldan gelen aktarılan kullanılmayan ödenekleri içerebilir.

Taahhütler, mevcut bir sözleşmeye dayalı olarak gelecekteki muhtemel yükümlülükleri içerir.

Bütçe ile gerçekleşmiş bütçe rakamları arasındaki karşılaştırma tam set mali tablolara dâhil ayrı bir mali tablo (“bütçe ile gerçekleşmiş bütçe rakamları karşılaştırması tablosu” veya benzer başlıklı bir tablo) içinde sunulabilir.

Alternatif olarak, mali tablolar ile bütçenin karşılaştırmalı bir esasa göre hazırlandığı durumlarda mevcut mali tablolara ek sütunlar eklenebilir.

Söz konusu ek sütunlar başlangıç ve nihai bütçe rakamları ve, kurum tercih ederse, bütçe rakamları ile gerçekleşmiş rakamlar arasındaki farkları belirtir.

Bütçe ve mali tabloların karşılaştırılabilir bazda hazırlanmadığı durumlarda ayrı bir “Bütçe ile Gerçekleşmiş Rakamların Karşılaştırması Tablosu” sunulur.

Bu durumlarda, mali tablo kullanıcılarının farklı bazda hazırlanmış mali bilgileri yanlış yorumlamamasını temin etmek için mali tablolar; bütçe ve muhasebe bazlarının farklı olduğunu ve “Bütçe ile Gerçekleşmiş Rakamların Karşılaştırması Tablosu”nun bütçe bazında hazırlandığını açıklar.

Eğer bütçeler tahakkuk esasına göre hazırlanmışsa ve tam set finansal tabloları içeriyorsa bütün temel mali tablolarda ilave bütçe sütunları eklenebilir.

Bütçeler, tahakkuk esasına göre hazırlanmış ve tam set mali tabloları kapsayan belli bazı temel mali tablolar içinde sunulmuş olabilir. Örneğin, bütçe ek bilgiler destekleyici formlarda sunulmak üzere mali performans tablosu veya nakit akış tablosunda sunulabilir.

Bu durumlarda, ilave bütçe sütunları bütçe bilgilerini sunmak üzere benimsenen temel mali tablolara dâhil edilebilir.

Bütçe dokümanları belli faaliyetler, programlar ve kurumlar hakkında çok detaylı bilgiler sunabilir. Bu detaylar genellikle, yasal veya idari otoriteye sunulmak veya kabul edilmek için “bütçe başlıkları”, veya “bütçe sınıflandırmaları” başlıkları altında toplanabilir.

Bu geniş sınıflar ve bütçe başlıkları ile uyumlu olarak bütçe ve gerçekleşmiş rakamlar hakkında açıklama karşılaştırmalarının bütçe dokümanlarında yer alan kanuni veya idari gözetim otoritesi düzeyinde yapılmasını temin eder.

Onaylanmış bütçeler içinde yer alan ayrıntılı mali bilgilerin bu standardın gerekleriyle uyumlu olarak finansal tablolarda sunum için bir araya getirilmesi gerekebilir.

Böyle bir araya getirme aşırı bilgidan kaçınmak ve ilgili kanuni ve

diğer yetkili gözetim merciinin düzeyini yansıtmak için gerekli olabilir.

Toplama düzeyini belirlemek mesleki kanaati içerecektir. Böyle bir kanaat bu standardın amaçları ve mali raporlamanın kalitatif özelliklerin bağlamında uygulanacaktır.

Bütçeler mali tablolarda yer alan kurum ve faaliyetlerden farklı kurum ve faaliyetleri kapsayan istatistiki raporlama sistemiyle uyumlu olarak nakit veya tahakkuk esaslı hazırlanabilir.

Örneğin, istatistiki raporlama sistemiyle uyumlu olarak hazırlanan bütçeler genel yönetim sektörü üzerine odaklanabilir ve sadece ana faaliyetleri olarak yönetimin asıl veya piyasa dışı fonksiyonlarını yerine getiren birimleri kapsayabilir.

IPSAS 22 ile uyumlu olarak yapılan açıklamalar hazırlanan istatistiki raporlama sistemiyle tanımlandığı şekilde genel yönetim sektörüyle uyumlu olarak hazırlanan bütçelerde benimsenen aynı kurumlar faaliyetler ve sınıflandırma esaslarını kapsayacaktır.

Kurum mali tablo dipnotlarında onaylanmış bütçede yer alan kurumları da göstermelidir.

Özet

- IPSAS 24 Standardı kurumların bütçe ile mali tablolar ve diğer tablolardaki gerçek rakamlar hakkında belli açıklamalar yapmasını gerektirir.
- Bu standardın gerekleri ile uyum kamu idarelerinin sorumlu tutuldukları onaylanmış bütçelerine göre davrandıklarını göstermek suretiyle kamu idarelerinin hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerine ve mali tablolarının şeffaflığını artırdığına ilişkin güvence oluşturur.

- Standart kamu sektörü kurumlarının mali tablolarının; a) Gerçekleşmiş rakamların başlangıç ve nihai bütçe rakamları ile karşılaştırılması b) Gerçekleşen miktarlar ile bütçe rakamları arasındaki önemli farkların açıklanması, c) Muhasebe ve bütçe esasları farklı olduğunda bütçe bazında gerçekleşmiş rakamların finansal tablolarda sunulan rakamlarla uyumlaştırılması, hususlarını içermesini zorunlu tutmaktadır.

IPSAS 31 (DMS 31) MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Standartın amacı, hakkında başka bir standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ve ölçümüne ilişkin usul ve esasların belirlenmesidir.

Standart, aşağıdakiler hariç, tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır:

- a) Başka bir standardın kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar,
- b) Finansal araçlar
- c) Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümüyle ilgili standartta tanımlanan varlıklar,
- d) Madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar,
- e) Kuruluş birleşmesinden elde edilen maddi olmayan duran varlıklar ve şerefiye,
- f) Hukuki düzenlemelerin vermiş olduğu yetki ve haklar,

g) Ertelenmiş vergi varlıkları,

h) Sigortacının sigorta sözleşmelerinden doğan haklardan kaynaklanan ertelenmiş elde etme maliyetleri ve maddi olmayan duran varlıklar (Sigorta sözleşmeleriyle ilgili standartlarda bu varlıklarla ilgili hüküm olmaması halinde bu standart uygulanır),

i) Satış amaçlı varlık olarak elde tutulan (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dâhil edilen) maddi olmayan duran varlıklar,

j) Maddi olmayan tarihi ve kültürel miras varlıkları (Ancak bunların muhasebeleştirilmesi durumunda, bu standardın açıklamaya ilişkin hükümleri uygulanır).

- Standartta bazı kavramların tanımları yapılmıştır:

Araştırma: Yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı inceleme.

Geliştirme: Üretim ya da kullanıma başlamadan önce ya da bu süreç içinde, araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında uygulanması.

İtfa: Maddi olmayan duran varlığın amortismanına tabi tutarının, faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılması.

Maddi Olmayan Duran Varlık: Fiziki bir unsuru olmamakla birlikte fayda yaratma potansiyeli, diğerlerinden ayrıştırılabilir ve tanımlanabilir özelliği olan, malların üretilmesinde ve hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanılabilen, üçüncü kişilerin faydalanmasına bırakılabilen veya sahibi tarafından kullanılabilen varlık.

Kurum, maddi olmayan kaynakların (bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve marka isimleri ve yayın hakları dahil markalar gibi) elde edilmesi, geliştirilmesi, bakımı veya iyileştirilmesi sırasında çeşitli yükümlülükler tesis edebilir. Bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, maddi olmayan duran varlık örnekleridir.

Bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak tanımlanabilmesi için;

- a) Belirlenebilirlik,
- b) Varlık üzerindeki kontrol,
- c) Gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli

gibi ölçütler bakımından maddi olmayan duran varlık tanımına uyması gerekir.

Bu tanıma uymayan bir varlığın edinimi ya da oluşturulması için yapılacak harcamalar oluştukları anda gider olarak kaydedilir.

Belirlenebilirlik

Bir varlık:

- a) Varlığın, başka bir varlık ya da yükümlülüğe ilişkin bir sözleşmeyle beraber ya da tek başına, kuruluştan ayrı veya bağımsız şekilde değiştirilme, kiralama, lisansa konu olabilme ya da satılabilir olması veya,

b) İlgili hakların kuruluştan ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, bağlayıcı düzenlemeden kaynaklanması.

durumlardan birini karşıladığında belirlenebilirlik kriterini sağlar.

Bağlayıcı düzenleme, taraflara benzer hak ve yükümlülükler veren bir anlaşma ya da düzenlemedir.

Varlık üzerinde Kontrol

Kuruluşun bir varlığı kontrol ediyor olması, o varlığın gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet potansiyelini kullanabilme ve başkalarının bu faydalara erişimini kısıtlama gücünün olmasıdır. Bir kuruluşun maddi olmayan duran varlığı kontrol etme kapasitesi, yasal olarak sahip olduğu ve uygulanmasını isteyebileceği haklardan kaynaklanır. Ancak, hakkın yasal uygulanabilirliği, kontrol için gerekli bir koşul değildir.

Bilimsel veya teknik bilgi, gelecekte ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli sağlayabilir. Bilginin yasal olarak korunuyor olması, kuruluşun söz konusu fayda veya hizmet potansiyelini kontrol altında tuttuğunu gösterir.

Gelecekteki Ekonomik Faydalar veya Hizmet Potansiyeli

Maddi olmayan duran varlıktan beklenen ekonomik faydalar veya hizmet potansiyeli; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer faydaları içerebilir. Örneğin, üretim veya hizmet sürecinde fikri mülkiyet haklarının kullanımı gelecekteki gelirleri arttırmak yerine gelecekteki üretim maliyetlerini düşürebilir veya hizmet sağlamayı iyileştirebilir.

Muhasebeleştirme ve Ölçüm

Bir varlığın, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi için

- a) Yukarıda açıklanan maddi olmayan duran varlık tanımına girmesi,
 - b) Muhasebeleştirme kriterlerini karşılması,
- gerekir.

Bu kriterler, bir maddi olmayan duran varlığın başlangıç maliyetine (elde edinim ve kuruluş içi oluşturma maliyetleri) veya ekleme, değişiklik, bakım maliyeti ve benzeri şekilde daha sonra yüklenen maliyetlere uygulanır.

Maddi olmayan duran varlık ancak ve ancak aşağıda belirtilen koşulların sağlanmış olması durumunda varlık olarak muhasebeleştirilir:

- a) Varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik faydaların elde edilmesinin muhtemel olması,
- b) Maddi olmayan duran varlık maliyetinin veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

Bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirilme sırasında maliyet bedeliyle değerlendirilir. Bir maddi olmayan duran varlığın, bedelsiz bir işlem yoluyla edinildiği durumlarda maliyeti, edinme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir.

Maddi olmayan duran varlıkların varsa fiziksel varlıklarından ayrı olarak edinildiği durumlar olabilir. Bu gibi durumlarda, fiziksel özelliğinin mi yoksa fiziksel varlıktan bağımsız olarak değer yaratabil-

me özelliğinin mi ağır bastığına bakılır. Fiziksel varlıktan bağımsız olarak değer yaratabilme özelliğinin ağır bastığı durumlarda, maddi olmayan duran varlığın ayrı olarak elde edilmesi için ödenen bedel, “varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik faydaların elde edilmesinin muhtemel olması” muhasebeleştirilme ölçütünü sağlar.

Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, genellikle güvenilir bir şekilde ölçülebilir. Bu durum özellikle, satın alma bedelinin nakit veya diğer parasal varlıklarla ödenmiş olması halinde geçerli olup, “güvenilir bir biçimde ölçülebilme” ölçütü sağlanmış olur.

Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakilerden oluşur:

- a) İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade-mahsup edilmeyen alış vergileri dâhil satın alma fiyatı,
- b) Varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik olarak doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen maliyetler.

Bazı durumlarda, bir maddi olmayan duran varlık bedelsiz elde edilebilir. Bedelsiz edinilen maddi olmayan duran varlığın değeri, edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeridir.

Takas yoluyla edinilen maddi olmayan duran varlığın maliyeti; güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, elde edilen varlığın veya karşılık olarak verilen varlığın gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Karşılık olarak verilen varlık, mali durum tablosundan hemen çıkarılmıyor olsa dahi, elde edilen varlık bu şekilde gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilir. Elde edilen varlığın gerçeğe uygun değerinden ölçülememesi durumunda maliyeti, karşılık olarak verilen varlığın defter değeridir.

Kurumda oluşturulan şerefiye, varlık olarak muhasebeleştirilmez.

Kurumda oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilme ölçütünü sağlayıp sağlamadığının belirlenmesi, aşağıdaki hususlardan kaynaklanan sorunlar nedeniyle zordur:

a) Gelecekte ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli sağlayacak belirlenebilir bir varlığın olup olmadığının ve varsa bu ekonomik fayda veya hizmet potansiyelinin ne zaman gerçekleşeceğinin tespiti,

b) Bir maddi olmayan duran varlığı kurumda oluşturmanın maliyetinin, günlük faaliyetlerin yürütülme maliyetinden ayırt edilememesi gibi nedenlerle varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde belirlenmemesi.

Kurum içinde oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli ölçütleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, ilgili varlığın oluşumu şu aşamalara ayrılır:

a) Araştırma aşaması,

b) Geliştirme aşaması.

Kuruluşun, bir maddi olmayan duran varlık oluşturulmasına ilişkin kuruluş içi bir projenin araştırma aşamasını geliştirme aşamasından ayırt edememesi durumunda, söz konusu projeye ilişkin harcamalar sadece araştırma aşamasında yapılmış gibi değerlendirilir.

Araştırma Aşaması

Araştırma aşamasından kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Araştırma harcamaları gerçekleştirildiğinde gider olarak muhasebeleştirilir.

Geliştirme Aşaması

Geliştirme (veya işletme içinde bir projenin geliştirilmesi aşamasından) aşamasından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar ancak ve ancak aşağıdaki kriterlerin tamamı karşılandığında varlık olarak muhasebeleştirilir:

- a) Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması,
- b) Kuruluşun maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması,
- c) Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkânının bulunması,
- d) Maddi olmayan duran varlığın gelecekteki muhtemel ekonomik fayda veya hizmet potansiyelini nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da kuruluş bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması,
- e) Geliştirme aşamasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması,
- f) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Kurumda oluşturulan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemler, işin bir bütün olarak geliştirilmesine ilişkin maliyetlerden ayırt edilemediği için maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez.

Kurumda Oluşturulan Maddi Olmayan Duran Varlık Maliyeti

Kurumda oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, ilgili varlığın muhasebeleştirilme ölçütlerini ilk defa sağladığı tarihten itibaren yapılan harcamaların toplamıdır. Daha önceki dönemlerde gider olarak muhasebeleştirilen harcamalar, varlığın maliyetine dâhil edilmez.

Kurumda oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın oluşturulması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içerir. Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

- a) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri,
- b) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasından kaynaklanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler,
- c) Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler,
- d) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa payları.

Gider Olarak Muhasebeleştirme

Bir maddi olmayan kalem için yapılan harcamalar, muhasebeleştirme ölçütlerini taşıyan maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası değilse, gider olarak muhasebeleştirilir.

Bu standart gereğince gider olarak muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlık ile ilgili harcamalar, daha sonraki bir tarihte

maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmezler.

İlk Muhasebeleştirme Sonrasında Değerleme

İlk muhasebeleştirme sonrasında değerlendirme için maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yönteminden birisi muhasebe politikası olarak seçilir. Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, sınıfındaki diğer tüm varlıklar da, aktif piyasaları bulunduğu sürece, aynı yöntemle değerlendirilir.

Maliyet Bedeli Yöntemi

Bir maddi olmayan duran varlık kalemi, mali tablolarda maliyetinden birikmiş itfa tutarları ve varsa birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.

Yeniden Değerleme Yöntemi

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak belirlenebilen bir maddi olmayan duran varlık kalemi yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden mali tablolarda gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.

Faydalı Ömür

Bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün belirli mi yoksa belirsiz mi olduğu ve eğer belirli ise, bunun süresi veya kendisini

oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısı değerlendirilir. Varlığın net nakit girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda, maddi olmayan duran varlık belirsiz faydalı ömre sahip olarak değerlendirilir.

Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde faydalı ömrü dikkate alınır. Belirli bir faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken, belirsiz faydalı ömürlü bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi olmaz.

Sözleşmeden doğan haklar veya diğer yasal haklar dahil bağlayıcı anlaşmalardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü, bağlayıcı anlaşmanın geçerlilik süresini aşamaz, ancak kullanılması beklenen süreye bağlı olarak daha kısa olabilir. Sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların yenilenmesi mümkün sınırlı bir zaman için devralınmış olmaları durumunda, sadece, yenileme işleminin önemli maliyetler yüklenmeden yapılacağına dair kanıt bulunduğu takdirde, söz konusu yenileme dönemi (dönemleri) ilgili maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrüne dahil edilir.

“Belirsiz” terimi “sonsuz” anlamına gelmez. Bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü sadece, ilgili varlıktan beklenen performansını sağlamak ve devam ettirmesi için gerekli olan gelecekte yapılacak bakım harcamalarının düzeyini ve idarenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyetini yansıtır.

Bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü çok uzun, hatta belirsiz olabilir. Belirsizlik, bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün tahmininde ihtiyatlılık ilkesinin uygulanmasını gerektirir; ancak gerçekçi olmayacak kadar kısa bir ömrün seçilmesini gerektirmez.

Belirli Faydalı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Belirli faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğu, yani, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır. İtfa işlemi, ilgili varlığın satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığı ya da satış amaçlı elde tutulan varlık grubuna dahil edildiği tarih ile elden çıkarıldığı tarihten erken olanı itibariyle durdurulur. Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydalar veya hizmet potansiyelinin kullanılması şeklini yansıtır. Söz konusu yöntemin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda, normal itfa yöntemi kullanılır. Her dönemin itfa maliyeti, bu veya diğer standartlarda başka bir varlığın defter değerine dahil edilmesine izin verilmedikçe ya da aksine bir hüküm bulunmadıkça, fazla ya da açıkta muhasebeleştirilir.

Kalıntı Değer

Belirli faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, aşağıdaki durumlar dışında sıfır kabul edilir:

- a) Üçüncü bir taraf, ilgili varlığı faydalı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt etmiştir veya
- b) Varlığın aktif bir piyasası mevcuttur veya faydalı ömrünün sonunda böyle bir piyasanın olması muhtemeldir ve kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebilir.

İtfa Süresi ve İtfa Yönteminin Gözden Geçirilmesi

Belirli faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfa süresi ve itfa yöntemi, her raporlama döneminde gözden geçirilir. Var-

lığın beklenen faydalı ömrünün önceki tahminlerden farklılık göstermesi durumunda, itfa süresi buna göre değiştirilir. Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin kullanım şeklinde bir değişiklik olması durumunda, itfa yöntemi söz konusu değişikliği yansıtmaq için değiştirilir. Bu tür değişiklikler, IPSAS 3, Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler standardı kapsamında değerlendirilir.

Belirsiz faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfa edilmez.

Belirsiz faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin belirti olduğu her raporlama tarihinde, defter değeri ile geri kazanılabilir hizmet tutarı kıyaslanarak değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı tespit edilir.

İtfaya tabi olmayan bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü, olay ve koşulların, söz konusu varlık için takdir edilen belirsiz faydalı ömrü halen desteklemeye devam edip etmediğini belirlemek için her raporlama döneminde gözden geçirilir. Koşulların bunu desteklememesi durumunda, faydalı ömrün belirsizden belirliye değişimi, IPSAS 3, Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler standardı kapsamında meydana gelen bir değişiklik olarak değerlendirilir.

Bir maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının belirlenmesinde, değer düşüklüğüne ilişkin standartların hükümleri uygulanır.

Bir maddi olmayan duran varlık,

a) Elden çıkarıldığında,

b) Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli beklenmediği

durumlarda muhasebe kayıtlarından çıkarılarak mali durum tablosu dışında bırakılır:

Bir maddi olmayan duran varlık kaleminin muhasebe kayıtlarından çıkarılarak mali durum tablosu dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp, fazla veya açıkta gösterilir.

Açıklamalar

Maddi olmayan duran varlıklar, kuruluş içi oluşturulanlar ve diğerleri şeklinde ayrımı yapılmak suretiyle sınıflandırılır ve her bir maddi olmayan duran varlık sınıfı için aşağıdaki açıklamalar yapılır:

- a) Faydalı ömrün belirli mi yoksa belirsiz mi olduğu; belirli ise faydalı ömür veya kullanılan itfa oranı,
- b) Belirli faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların itfa yöntemi,
- c) Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş itfa payları (birikmiş değer düşüklüğü kayıplarıyla birlikte),
- d) Maddi olmayan duran varlıkların itfa paylarının dahil edildiği mali performans tablosu kalemleri,
- e) Dönem başı ve dönem sonu defter değerlerinin aşağıdaki detayları içeren mutabakatı:
 - i) Kuruluş içerisinde oluşturulanlar, dışarıdan edinilenler ve kuruluş birleşmelerinden elde edilenler ayrı ayrı belirtmek suretiyle maddi olmayan duran varlıklara ilaveler,
 - ii) İlgili standardına göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıklar ve diğer elden çıkarma işlemleri,

- iii) Dönem içinde, varsa, yeniden değerlemelerden kaynaklanan artış ve azalışlar,
- iv) Dönem içinde, varsa, fazla ve açıkta muhasebeleştirilen değer düşüklüğü kayıpları,
- v) Dönem içinde fazla ve açıkta muhasebeleştirilen değer düşüklüğü kayıplarından, varsa, yapılan iptaller,
- vi) Dönem içinde muhasebeleştirilen itfa payları,
- vii) Değişik para birimlerine göre hazırlanan mali tabloların, sunumda kullanılan para birimine çevrilmesinden kaynaklanan net kur farkları,
- viii) Dönem içinde defter değerinde meydana gelen diğer değişiklikler.

Özet

- Bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak tanımlanabilmesi için; a) Belirlenebilir olması b) İdarenin varlık üzerindeki kontrolle sahip olması c) Varlığın gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet potansiyeline sahip bulunması gerekir.
- Bu tanıma uymayan bir varlığın edinimi ya da oluşturulması için yapılacak harcamalar oluştukları dönemde gider olarak kaydedilir.
- Kurumda oluşturulan şerefiye, varlık olarak muhasebeleştirilmez.
- Araştırma aşamasından kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Araştırma harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir.

- Geliştirme (veya işletme içinde bir projenin geliştirilmesi aşamasından) aşamasından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar ancak ve ancak Standartta belirtilen kriterlerin tamamı karşılandığında varlık olarak muhasebeleştirilir.
- Maddi olmayan duran varlıklar ilk muhasebeleştirilme sırasında maliyet bedeliyle değerlendirilir. İlk muhasebeleştirme sonrasında değerlendirme için maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yönteminden birisi muhasebe politikası olarak seçilir.
- Belirsiz faydalı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfa edilmez.

SONUÇ ve GENEL DEĞERLENDİRME

Her ne kadar IPSAS özel sektör işletmeleri için uygulanan uluslararası muhasebe standartlarının kamu sektörü versiyonu gibi görünse ve dolayısıyla devletin özel sektör işletmelerinden farklı olarak kar amacı gütmemesinin bir sonucu olarak IPSAS'ın kamuda uygulanmayacağı şeklinde görüşler bulunsada IPSAS'da kamuya özgü düzenlemeler yapılmak suretiyle -ki bu düzenlemeler yapılmıştır- IPSAS'ın kamu sektörüne ve özellikle özerk kurullar ile daha çok uluslararası kurumlardan hibe veya kredi temin edip proje dâhilinde bunları kullandıran ajans, kurum gibi kamusal kuruluşlarda veya yarı kamusal kurum ve kuruluşlarda uygulanabileceği ve uygulanması gerektiği düşüncesindeyiz.

Bu bağlamda, kuruluş mevzuatında, belli bir projeye ilişkin sözleşmede veya anlaşmada mali bilgilerin hazırlanıp sunulmasında kamu sektörü uluslararası muhasebe standartlarının dikkate alınması gerektiği yönünde hükümler bulunan kamu idareleri ve kurumlarının IPSAS standartlarını esas alarak mali bilgileri üretmesi gerekmektedir.

IPSAS'ın ülkemizde uygulanması hazırlanan mali tabloların uluslararası karşılaştırılabilirliğini ve şeffaflığını artıracaktır. Bu bağlamda IPSAS'ın getirebileceği en önemli katkılardan birisi mali tablolarda yeterince açık ve ayrıntılı olmayan hususlar hakkında mali tablolara ek olarak yapılacak "açıklamalar"dır. Bir diğer önemli katkı ise varlık ve yükümlülüklerin değerlendirilmesinde gerçeğe uygun değer kullanılmasıyla daha mali durumun daha gerçekçi görünmesine imkân sağlanacak olmasıdır.

Açıklama eksikliği ve değerlendirme ölçülerinin uyumsuzluğunun yanı sıra muhasebe yönetmeliklerinde IPSAS'la uyumlu olmayan birçok düzenleme ve uygulama bulunmaktadır.

Bunların başlıcaları şu şekilde sıralanabilir.

1- Amortisman ve İtfa Uygulaması

IPSAS'a göre maddi duran varlıklar için amortisman oranları ile maddi olmayan duran varlıklar için itfa paylarının ilgili varlığın faydalı ömrüne göre belirlenmesi gerekirken amortisman süre ve oranlarına ilişkin olarak yayımlanan 2006-1 sayılı "Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinde Uygulanacak Amortisman Ve Tüketim Payı Süre, Yöntem Ve Oranlarına İlişkin Genel Tebliğ"de (R.G.: 30/12/2006, 26392) vergi uygulamaları için gelir idaresince amortisman süre ve oranlarına ilişkin yayımlanan tebliğdeki hükümlerin neredeyse aynısı benimsenmiştir. Üstelik bazı maddi olmayan duran varlıklar için % 100 oranında amortisman ayrılması gerektiği belirtildiğinden kullanım hakkı devam eden ve kullanılmakta olan bir maddi olmayan varlığın kayıtlarda iz bedeli üzerinden izlenmesi gibi bir durum ortaya çıkmaktadır.

2- Konsolidasyon

Bilindiği gibi, merkezi yönetimden mahalli idareler ile diğer bazı kamu kurumlarına yardım yapılmakta ve söz konusu tutarlar transfer anında merkezi yönetim tarafından gider, alıcı kurum tarafından ise gelir kaydıyla izlenmektedir. Ancak gelir olarak kaydedilen tutarlar alıcı kurum tarafından harcandığında doğal olarak gider kaydı yapılmakta ve böylece aynı tutarın hem merkezi yönetim hem de alıcı diğer kurum tarafından gider kaydı yapılmış olmaktadır. Konsolide mali tablolarda bu mükerrerliğin elimine edilmediği bilinmektedir. Bu durum bütçe konsolide gelir ve giderlerin daha şişkin görünmesine yol açabilmektedir.

3- Yeniden Değerleme Uygulaması

IPSAS'göre varlıklar için yeniden değerleme yönteminin bir muhasebe politikası olarak benimsenip varlıkların düzenli olarak yeniden değerlemeye tabi tutulmasına imkân verilmesine karşın Genel Yönetim Muhasebesinde yeniden değerleme uygulamasına enflasyon oranlarının birkaç yıl için belli bir oranı geçmesi halinde izin verilmektedir.

4- Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Koşullu Yükümlülükler

Kamu kurumlarının yüksek tutardaki alacakları ve riske maruz varlıkları konusunda IPSAS'ın konuyla ilgili standartlarına uyularak karşılık ayırma ve gerekli açıklamaların yapılması yoluna pek başvurulmadığı bilinmektedir.

5- Bütçe

Mali tablolar;

a) Bütçe tahminleri ile bütçe gerçekleşmeleri arasındaki farklar konusunda herhangi açıklamayı içermemektedir,

b) Tahakkuk esaslı açık ile bütçe (nakit esaslı) açığı arasındaki farklılığa ilişkin mutabakat düzenlenmektedir.

6- Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Maddi duran varlıklar ile stoklar değer düşüklüğü testine tabi tutulmamakta ve dolayısıyla bunlara ilişkin değer düşüklüğü için karşılık ayrılmamaktadır.

Genel olarak, IPSAS'dan beklenen faydaların elde edilebilmesi için

1- Her şeyden önce IPSAS'ı Türkiye'ye uyarlayan düzenleyici otoritenin (Devlet Muhasebe Standartları Kurulu) en azından uluslararası muhasebe standartlarına (IFRS) vakıf meslek mensuplarından oluşması,

2- Vergi uygulamaları için getirilmiş bulunan Tekdüzen Hesap Planı adapte edilerek yayımlanmış bulunan devlet muhasebesi yönetmeliklerinin IPSAS standartlarına uyumunun sağlanması amacıyla gözden geçirilmesi ve revize edilmesi,

3- Maliye Bakanlığı'nca uluslararası kamu muhasebe standartları bilinçlendirme otoritesinin (IPSAS Institute) eğitim faaliyetlerinden yararlanılması ve gerek bakanlık personelinin gerekse diğer kurum muhasebe personelinin IPSAS sistemi hakkında bilgilendirilmesi,

4- Mali bilgilerin sadece tablolar şeklinde değil karşılaştırmalı ve dipnot açıklamalı olarak mali rapor şeklinde düzenlenmeye başlanması,

büyük bir önem arz etmektedir.

EKLER

EK-1: IPSAS STANDARTLARI

IPSAS 1 MALİ RAPORLARIN SUNULMASI

IPSAS 2 NAKİT AKIŞ TABLOLARI

IPSAS 3 MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR

IPSAS 4 DÖVİZLE YAPILAN İŞLEMLER VE DÖVİZ KURLARINDAKİ DEĞİŞİMİN ETKİLERİ

IPSAS 5 BORÇLANMA MALİYETLERİ

IPSAS 6 KONSOLİDE VE BİREYSEL MALİ TABLOLAR

IPSAS 7 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR İÇİN MUHASEBE

IPSAS 8 ORTAK GİRİŞİMLERDEKİ PAYLARIN MALİ RAPORLAMASI

IPSAS 9 BEDEL KARŞILIĞINDA YAPILAN FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN GELİRLER

IPSAS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ

IPSAS 12 ENVANTER(STOKLAR)

IPSAS 13 FİNANSAL KİRALAMALAR

IPSAS 14 RAPORLAMA TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

IPSAS 15 FİNANSAL ARAÇLAR: AÇIKLAMA VE SUNUM

IPSAS 16 YATIRIM AMAÇLI VARLIKLAR

IPSAS 17 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR

IPSAS 18 BÖLÜMSSEL RAPORLAMA

IPSAS 19 KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE VARLIKLAR

IPSAS 20 İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI

IPSAS 21 NAKİT ÜRETMEYEN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

IPSAS 22 GENEL DEVLET SEKTÖRÜ HAKKINDA MALİ BİLGİLERİN AÇIKLANMASI

IPSAS 23 TAKAS HARİCİ İŞLEMLERDEN DOĞAN GELİRLER (VERGİLER VE TRANSFERLER)

IPSAS 24 MALİ TABLOLARDA BÜTÇE BİLGİLERİNİN SUNUMU

IPSAS 25 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

IPSAS 26 NAKİT ÜRETEN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

IPSAS 27 TARIMSAL FAALİYETLER

IPSAS 28 FİNANSAL ARAÇLAR: SUNUM

IPSAS 29 FİNANSAL ARAÇLAR: MUHASEBELEŞTİRME ve ÖLÇME

IPSAS 30 FİNANSAL ARAÇLAR: AÇIKLAMALAR

IPSAS 31 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

EK-2: DEVLET MUHASEBE STANDARTLARI KURULU TARAFINDAN YAYIMLANAN STANDARTLAR

DMS 1 MALİ TABLOLARIN SUNULMASI

DMS 2 NAKİT AKIŞ TABLOLARI

DMS 3 MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR

DMS 4 DÖVİZLE YAPILAN İŞLEMLER VE DÖVİZ KURLARINDAKİ DEĞİŞİMİN ETKİLERİ

DMS 5 BORÇLANMA MALİYETLERİ

DMS 6 KONSOLİDE VE BİREYSEL MALİ TABLOLAR

DMS 7 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR

DMS 8 ORTAK GİRİŞİMLERDEKİ PAYLAR

DMS 9 BEDEL KARŞILIĞINDA YAPILAN FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN GELİRLER

DMS 12 STOKLAR

DMS 13 KİRALAMALAR

DMS 14 RAPORLAMA TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

DMS 16 YATIRIM AMAÇLI VARLIKLAR

DMS 17 MADDİ DURAN VARLIKLAR

DMS 19 KARŞILIKLAR, KOŞULLU YÜKÜMLÜLÜKLER VE KOŞULLU VARLIKLAR

DMS 21 NAKİT ÜRETMEYEN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

DMS 31 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

YARARLANILAN KAYNAKLAR

ARSLAN, Ahmet; IFRS'e Göre Varlıkların Yapımı (İmalatı) ile İlgili Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 269, Şubat 2011

ARSLAN, Ahmet; Kamu Sektörü Uluslararası Muhasebe Standartları (IPSAS) ve Türkiye Uygulaması, Dünya Gazetesi, 15/10/2011

KARAARSLAN, Erkan; Kamu Muhasebesinde Taşlar Yerinden Oynadı, www.erkankaraarslan.org

REVSINE, Lawrence; COLLİNS, Daniel W; JOHNSON, W. Bruce; MITTELSSTAEDT, H.Fred; Financial Reporting & Analysis, Fourth Edition, McGraw-Hill Irwin, New Jersey, USA, 2008

SAYARI, Mehmet; Türkiye Birinci Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu, Kayseri SMMMÖ, 2010

YILMAZ, Fatih; TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB'de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi, Yönetim Dergisi, Sayı: 64, Ekim 2009

IFRS ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayınları-4, 2010

The Institute for IPSAS web sitesi (www.ipsas.org)

Devlet Muhasebe Standartları Kurulu web sitesi (www.muhasebat.gov.tr)