

KURUL KARARI**Devlet Muhasebesi Standartları Kurulundan:****DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI (DMS 1)
MALİ TABLOLARIN SUNULMASI****Amaç**

1. Bu Standardın amacı, kuruluşun (genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin) genel amaçlı malî tablolarının, kuruluşun önceki dönemlere ait malî tablolarıyla ve diğer kuruluşların malî tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamak amacıyla, genel amaçlı malî tabloların sunulmasına yönelik esasları belirlemektir. Söz konusu amaca ulaşmak için, bu Standart, tahakkuk esasına göre hazırlanan malî tabloların sunumuyla ilgili genel hususları, yapısıyla ilgili hususları ve malî tabloların içeriğine ilişkin asgari şartları ortaya koymaktadır. Belirli işlemlerin ve diğer olayların malî tablolara alınması, ölçülmesi ve açıklanması, diğer Devlet Muhasebesi Standartlarında ele alınmaktadır.

Kapsam

2. Bu Standart, tahakkuk esaslı muhasebe kapsamında, genel amaçlı malî tabloların Devlet Muhasebesi Standartlarına uyumlu olarak hazırlanması ve sunulmasında uygulanır.
3. Genel amaçlı malî tablolar, özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için isteğe göre hazırlanmış raporları talep etme durumunda olmayan kullanıcıların (vatandaşlar, vergi mükellefleri, bağışçılar, borç verenler ve diğer kaynak sağlayıcıları gibi) ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik tablolardır. Söz konusu malî tablolar, ayrı bir şekilde veya yıllık rapor gibi başka bir kamu belgesi ile birlikte sunulan tabloları içerir.
4. Bu Standart, konsolide malî tablolara ilişkin standart ile bireysel malî tablolara ilişkin standart uyarınca malî tablo sunanlar da dâhil, tüm kuruluşlar için aynı şekilde uygulanır.

Tanımlar

5. Bu Standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamlarda kullanılır:

Ekonomik Kuruluş:

Kontrol eden kuruluş ve kontrol edilen kuruluşlardır.

Gelirler:

Pay sahipliğinden katkılar hariç, raporlama döneminde net varlıklar/özkaynakta artışa neden olan ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin brüt tutarıdır.

Giderler:

Pay sahiplerine dağıtımlar hariç, raporlama döneminde net varlıklar/özkaynakta azalmayla sonuçlanan varlıkların çıkışı, tüketimi veya yükümlülüklerin üstlenimi şeklinde meydana gelen ekonomik faydalarda veya hizmet potansiyelindeki azalışlardır.

Net Varlıklar/Özkaynak:

Kuruluşun tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra kalan varlıklardır.

Net varlıklar/özkaynağın bileşenleri; ödenmiş sermaye, birikimli fazla veya açıklar, yedekler ile kontrol gücü olmayan paylardır. Yedeklerin türleri aşağıdakileri içerir:

- 1) Yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler,
- 2) Tanımlı fayda planlarının yeniden ölçümleri,
- 3) Yabancı ülkedeki bir faaliyetin malî tablolarının çevriminden kaynaklanan kazanç ve kayıplar,

- 4) Malî araçlar konulu standart uyarınca gerçeğe uygun değer farkı net varlıklar/özkaynağa yansıtılan olarak tanımlanan özkaynak araçlarına yapılan yatırımlardan kaynaklanan kazanç ve kayıplar,
- 5) Malî araçlar konulu standart uyarınca gerçeğe uygun değer farkı net varlıklar/özkaynağa yansıtılarak ölçülen malî varlıklardan kaynaklanan kazanç ve kayıplar,
- 6) Malî araçlar konulu standart uyarınca gerçeğe uygun değer farkı net varlıklar/özkaynağa yansıtılarak ölçülen özkaynak aracındaki korunma yatırımları sağlayan korunma aracından kaynaklanan kazanç ve kayıpların etkin kısmı,
- 7) Gerçeğe uygun değer farkı fazla veya açığa yansıtılan olarak tanımlanan belirli yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer değişimlerinin, kredi riskinde meydana gelen değişimlerle ilişkilendirilen kısmı,
- 8) Bir opsiyon sözleşmesinin gerçek değeri ile zaman değerinin ayrıştırılması ve opsiyonun sadece gerçek değerindeki değişimlerin korunma aracı olarak tanımlanması durumunda, opsiyonun zaman değerinde meydana gelen değişimler ve
- 9) Bir teslim amaçlı vadeli işlem (forward) sözleşmesinin vadeli bileşeni ile peşin (spot) bileşeninin ayrıştırılarak yalnızca spot bileşenindeki değer farkının korunma aracı olarak tanımlanması durumunda, forward sözleşmesindeki vadeli bileşeninin değerindeki değişimler ile bir malî aracın döviz bazlı farkının malî araçtan ayrıştırılması ve bunun korunma aracı olarak tanımlanan malî araca ilişkin yapılan tanımlamanın dışında tutulması durumunda, döviz bazlı farkın değerindeki değişimler.

Notlar:

Malî durum, malî performans, net varlıklar/özkaynak değişim ve nakit akış tablolarında sunulanlara ilave olarak açıklanan bilgileri içerir. Notlar, bu tablolarda sunulan kalemler hakkında açıklamalar veya söz konusu kalemlerin alt sınıfları ile malî tablolara alınma ölçütlerini karşılamayan kalemler hakkında bilgi sağlar.

Önemli:

Kalemlerdeki eksiklik veya yanlışlıklar, bireysel veya toplu olarak kullanıcıların malî tablolara göre aldıkları kararları ve değerlendirmeleri etkileyebilecek nitelikteyse önemlidir. Önemlilik, eksiklik veya yanlışlığın mevcut şartlara göre değerlendirilen büyüklüğüne ve niteliğine bağlıdır. İlgili kalemin büyüklüğü veya niteliği ya da her ikisi belirleyici faktör olabilir.

Pay Sahiplerine Dağıtımlar:

Kuruluş tarafından pay sahiplerinin tümüne veya bir kısmına, yatırım getirisi ya da yatırımın iadesi olarak dağıtılan gelecekteki ekonomik faydalar veya hizmet potansiyelidir.

Pay Sahiplerinden Katkılar:

Kuruluşun net varlıklar/özkaynağında sermaye payı oluşturan, kuruluşun yükümlülükleri ile sonuçlananların dışında, kurum dışı tarafların kuruluşa katkı olarak yaptığı gelecekteki ekonomik faydalar veya hizmet potansiyelidir. Bu katkılar;

- 1) Varlığı süresince kuruluşa, pay sahipleri veya temsilcilerinin takdiriyle gelecekteki ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin ya da kuruluşun tasfiyesi durumunda yükümlülüklerin ödenmesinden sonra geriye kalan varlıkların dağıtılması yetkisini verir ve/veya
- 2) Satılabilir, el değiştirebilir, devredilebilir veya itfa edilebilir.

Tahakkuk Esası:

İşlemlerin ve diğer olayların, yalnızca nakit veya nakit benzerlerinin alındığı ya da ödendiğinde değil, gerçekleştiğinde mali tablolara yansıtıldığı bir muhasebe esasıdır. Bu nedenle işlemler ve olaylar, muhasebe kayıtlarına alınır ve ilgili oldukları dönemlerin mali tablolarına yansıtılır. Varlıklar, yükümlülükler, net varlıklar/öz kaynak, gelirler ve giderler tahakkuk esaslı muhasebe kapsamında mali tablolara yansıtılan unsurlardır.

Uygulanamazlık:

Bir hükmün uygulanması için makul olan her türlü çaba gösterilmesine rağmen uygulanmadığı durumu ifade eder.

Varlıklar:

Geçmişteki bir olayın sonucu olarak, kuruluş tarafından mevcut durumda kontrol edilen ve gelecekte ekonomik faydalardan veya hizmet potansiyelinden kuruluşa akması beklenen kaynaklardır.

Yükümlülükler:

Geçmişteki bir olayın sonucu olarak, kuruluşun ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli içeren kaynaklarının çıkışına neden olacak mevcut sorumluluktur.

Bu Standartta kullanılan terimler, diğer standartlarda tanımlanan anlamları ile aynı şekilde kullanılmıştır.

6. Aşağıdaki kavramlar, bu Standartta mali araçların sunumu konulu standartta tanımlanan anlamlarıyla kullanılmıştır:
- 1) Özkaynak aracı olarak sınıflandırılan “satım seçeneği bulunan mali araç”,
 - 2) Kuruluş, “sadece tasfiye durumunda diğer tarafa kuruluşun net varlıklarından oransal bir pay verme sorumluluğu getiren ve özkaynak aracı olarak sınıflandırılan bir araç”.

Ekonomik Kuruluş

7. Bu Standartta ekonomik kuruluş kavramı, mali raporlama amaçları için kontrol eden kuruluş ve kontrol edilen kuruluşlardan oluşan grubu tanımlamak için kullanılmıştır.
8. Ekonomik kuruluş kavramına atfen bazen, idari kuruluş, mali kuruluş, konsolide edilmiş kuruluş ve grup kavramları da kullanılabilir.
9. Bir ekonomik kuruluş hem sosyal politika hem de ticari amaçları bulunan kuruluşları içerebilir. Örneğin; bir konut idaresi, ticari esaslara göre konut sağlayan kuruluşların yanı sıra sosyal amaçlı konut sağlayan kuruluşları da içeren bir ekonomik kuruluş olabilir.

Gelecekteki Ekonomik Faydalar veya Hizmet Potansiyeli

10. Varlıklar, kuruluşların amaçlarına ulaşmaları için bir araçtır. Kuruluşun amaçlarına uygun olarak mal ve hizmet sunumu için kullanılan, ancak doğrudan net nakit girişi sağlamayan varlıklar, genellikle hizmet potansiyelini içeren varlıklar olarak tanımlanır. Net nakit girişi sağlamak için kullanılan varlıklar, genellikle gelecekteki ekonomik faydaları içeren varlıklar olarak tanımlanır. Bu Standart, varlıkların tüm amaçlarını kapsayacak şekilde ve temel özelliklerini tanımlamak için “gelecekteki ekonomik faydalar veya hizmet potansiyeli” terimini kullanır.

Önemlilik

11. Bir eksiklik veya yanlışlığın kullanıcıların kararlarını etkileyip etkilemediğinin ve dolayısıyla önemli olup olmadığının değerlendirilmesi, söz konusu kullanıcıların özelliklerinin göz

önünde bulundurulmasını gerektirir. Kullanıcıların kamu sektörü faaliyetleri, ekonomik faaliyetler ve muhasebe hakkında makul seviyede bilgi sahibi olduğu ve bilgileri makul seviyede bir dikkatle inceleme konusunda istekli olduğu varsayılır. Bu nedenle, söz konusu değerlendirmede, bu tür özelliklere sahip kullanıcıların kararlar verirken ve onları değerlendirirken makul seviyede nasıl etkileneceği göz önünde bulundurulmalıdır.

Net Varlıklar/Özkaynak

12. Net varlıklar/özkaynak, bu Standartta mali durum tablosunda kalan değeri (varlıklar eksi yükümlülükleri) ifade etmek için kullanılan terimdir. Net varlıklar/özkaynak, pozitif veya negatif olabilir. Net varlıklar/özkaynak yerine, anlamları açık olmak kaydıyla diğer terimler kullanılabilir.

Mali Tabloların Amacı

13. Mali tablolar, kuruluşun mali durumunun ve mali performansının belirlenmiş kriterler çerçevesinde sunumudur. Genel amaçlı mali tabloların amacı; kaynakların tahsisi konusundaki kararların verilmesinde ve değerlendirilmesinde geniş bir kullanıcı kitlesi için yararlı olan kuruluşun mali durumu, mali performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Özellikle kamu sektöründe genel amaçlı mali raporlamanın amaçları, karar vermeye ilişkin yararlı bilgiler sağlayarak, kuruluşun kendisine tahsis edilen kaynaklara ilişkin hesap verebilirliğini;

- 1) Mali kaynakların edinimi, tahsisi ve kullanımları hakkında bilgilerin sunulması,
- 2) Kuruluşun faaliyetlerini nasıl finanse ettiği ve nakit gereksinimlerini nasıl karşıladığı hakkında bilgilerin sunulması,
- 3) Kuruluşun faaliyetlerini finanse edebilmesini ve yükümlülükleri ile taahhütlerini yerine getirebilmesini değerlendirmede yararlı olan bilgilerin sunulması,
- 4) Kuruluşun mali durumu ve bu durumdaki değişikliklere ilişkin bilgilerin sunulması ve
- 5) Kuruluşun performansının hizmet maliyetleri, verimlilik ve hedeflere ulaşma açısından değerlendirmede yararlı olan toplu bilgilerin sunulması

yoluyla göstermektedir.

14. Genel amaçlı mali tablolar, faaliyetler için ihtiyaç duyulan kaynaklar ile bu faaliyetlerden elde edilebilecek kaynaklar ve bunlara bağlı risk ve belirsizliklerin seviyesinin tahmin edilebilmesi için gerekli olan bilgileri sağlamak suretiyle, geleceğe yönelik belirleyici bir rol de oynar. Aynı zamanda mali raporlama kullanıcılarına; kaynakların ilgili merci tarafından düzenlenen mali sınırlar da dâhil olmak üzere, mevzuat, bütçe ve sözleşmelerden doğan gerekliliklere uygun olarak elde edilip edilmediğini ve kullanılıp kullanılmadığını gösteren bilgileri de sağlayabilir.

15. Bu amaçları gerçekleştirmek için mali tablolar, kuruluşla ilgili aşağıdakiler hakkında bilgi sağlar:

- 1) Varlıklar,
- 2) Yükümlülükler,
- 3) Net varlıklar/özkaynak,
- 4) Gelirler,
- 5) Giderler,
- 6) Net varlıklar/özkaynaktaki diğer değişiklikler ve
- 7) Nakit akışları.

16. Mali tablolarda yer alan bilgilerin, bu başlık altında belirtilen amaçları karşılamaya yönelik olması mümkün olsa da tüm bu amaçların gerçekleştirilmesi mümkün olmayabilir. Bu durum,

özellikle, yöneticilerinin malî amaçların yanı sıra hizmet sunumunun gerçekleştirilmesinden sorumlu olmaları nedeniyle temel amacı kâr elde etmeyen kuruluşlarda olabilir. Kuruluşun dönem içindeki faaliyetlerine ilişkin daha ayrıntılı bir tablo sunmak amacıyla malî tablolarla birlikte, malî olmayan tabloları içeren ek bilgiler de raporlanabilir.

Mali Tablolara İlişkin Sorumluluk

17. Kuruluşlar, malî tabloların belirlenen standartlara ilişkin düzenlemelere uygun olarak hazırlanmasından ve belirlenen süreler içinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na gönderilmesinden; kurumların yöneticileri de bu hususları gözetmekten sorumludur.
18. Devletin konsolide malî tablolarının bir bütün olarak hazırlanmasının sorumluluğu, Hazine ve Maliye Bakanlığına aittir.

Mali Tabloların Bölümleri

19. Tam bir malî tablo seti aşağıdakilerden oluşur:
 - 1) Malî Durum Tablosu (Bilanço),
 - 2) Malî Performans Tablosu (Faaliyet Sonuçları Tablosu),
 - 3) Net Varlıklar/Özkaynak Değişim Tablosu,
 - 4) Nakit Akış Tablosu,
 - 5) Kuruluşun onaylanmış ve yayınlanmış bütçesi için, bütçelenen ile gerçekleşen tutarların ayrı bir ek malî tablo olarak veya malî tablolarda bir bütçe sütumu olarak karşılaştırılması,
 - 6) Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklamaları içeren dipnotlar (liste/çizelge/cetvel) ve
 - 7) Bu standardın karşılaştırmalı bilgiler başlığı altında belirtilen önceki döneme ilişkin karşılaştırmalı bilgiler.
20. Malî tablolar, bir kuruluşun raporlama tarihindeki kaynakları ve sorumlulukları ile raporlama tarihleri arasındaki kaynak akışı hakkında kullanıcılara bilgi sağlar. Bu bilgiler, kuruluşun mal ve hizmet sunmaya devam edip edemeyeceğinin ve kuruluşun hizmet sunumuna ilişkin sorumluluklarını sürdürebilmesi bakımından gelecekte ihtiyaç duyabileceği kaynak seviyesinin değerlendirilmesinde kullanıcılar için yararlıdır.
21. Kamu kurum ve kuruluşları, ilgili mevzuatına göre yürürlüğe konulan bütçe yetkisi ve ödenek kullanımı sınırlamalarına tabidir. Kamu kurum ve kuruluşları tarafından sunulan genel amaçlı malî raporlar, kaynakların bütçeye uygun olarak elde edilip edilmediğine ilişkin bilgiler sağlar. Onaylanmış bütçesi kamuya açık olan kuruluşlar, bütçe bilgilerinin malî tablolarda sunulması konulu standardın gerekliliklerine uymalıdır. Muhasebesi ve bütçesi aynı esasa tabi olan diğer kuruluşlar için bu Standart, raporlama dönemine ait bütçelenen tutarlarla yapılan bir karşılaştırmanın malî tablolara dâhil edilmesini teşvik eder. Bu kuruluşlar için, bütçe ile raporlama aşğıdakiler de dâhil çeşitli şekillerde sunulabilir:
 - 1) Bütçelenen ve gerçekleşen tutarlar malî tablolarda ayrı sütunlarda sunulur ve farklar ek bir sütunda gösterilir.
 - 2) Bütçelenen tutarların açılıp açılmadığı, malî tablolardaki ilgili kaleme dipnot eklemek suretiyle açıklanır.
22. Kullanıcılara yardımcı olunması amacıyla kuruluşun performansının, varlık yönetiminin ve kaynak tahsisine ilişkin alınan kararların değerlendirilmesi için ek bilgiler sunulmalıdır.
23. Ayrıca kuruluşlar, mevzuatı gereği yasal düzenlemelere uygunlukla ilgili bilgi vermek zorunda olabilir. Bu yasal düzenlemelere uygunlukla ilgili bilgiler malî tablolarda sunulmamışsa, dipnot eklemek suretiyle bu bilginin bulunduğu dokümanlara atıfta bulunmak yararlı olabilir. Mevzuata uygunluk bilgisi hesap verilebilirlikle ilgili olup, kullanıcının

kuruluşun performansı ve gelecekteki faaliyetlerinin yönü hakkında yapacağı değerlendirmeyi ve gelecekte söz konusu kuruluşta tahsis edilecek kaynaklar hakkındaki kararları da etkileyebilir.

Genel Hususlar

Gerçeğe Uygun Sunum ve Devlet Muhasebesi Standartları ile Uyum

24. Malî tablolarda, kuruluşun malî durumu, malî performansı ve nakit akışları gerçeğe uygun bir şekilde sunulmalıdır. Gerçeğe uygun sunum; işlem, olay ve koşulların etkilerinin varlıklara, yükümlülüklerle, gelir ve giderlere ilişkin malî tablolara alma ölçütlerine ve Devlet Muhasebesi Standartları çerçevesinde düzenlenen ikincil mevzuatta yer alan tanımlara uygun olarak gösterilmesini gerektirir. Devlet Muhasebesi Standartlarının uygulanmasıyla, gerektiğinde ek açıklamalar yapılarak gerçeğe uygun sunum sağlayan malî tabloların ortaya çıkacağı varsayılır.
25. Kuruluşların malî tablolarının, yukarıda bahsedilen Devlet Muhasebesi Standartları çerçevesinde düzenlenen ikincil mevzuata uygun olduğu notlarda belirtilmelidir. Devlet Muhasebesi Standartları çerçevesinde düzenlenen ikincil mevzuatın hükümleriyle uyumlu olmayan malî tablolar, uyumlu olarak nitelendirilemez.
26. Gerçeğe uygun sunum ayrıca aşağıdaki hususları gerektirir:
- 1) Muhasebe politikaları, muhasebe tahminindeki değişiklikler ve hatalar konulu standart uyarınca muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması.
 - 2) Muhasebe politikaları da dâhil bilgilerin ilgili, gerçeğe uygun, anlaşılabilir, zamanında, karşılaştırılabilir ve doğrulanabilir bir şekilde sunulması.
 - 3) Devlet Muhasebesi Standartlarında yer alan belirli hükümler, malî tablo kullanıcılarının, belirli işlemlerin, diğer olayların ve koşulların kuruluşun malî durumu ve malî performansı üzerindeki etkilerini anlamasını sağlamada yetersiz kaldığında, ek açıklamaların yapılması.
27. Belirli mevzuatta belirtilen zorunlu/yasal malî raporlama hükümlerine uyum sağlamak için bir Devlet Muhasebesi Standardının hükümlerine uyulmaması, bu Standartta yer alan malî tabloların amacıyla çelişki yaratmaz ve bu husus dipnotlarda açıklanır.

Kuruluşun Sürekliliği

28. Malî tabloların hazırlanması esnasında, malî tabloların hazırlanmasından sorumlu kuruluş tarafından kuruluşun faaliyetini sürdürülebilirliğine ilişkin bir değerlendirme yapılmalıdır. Malî tablolar, kuruluşun tasfiyesi veya faaliyetinin durdurulması ya da bundan başka seçeneğin olmadığı durumlar söz konusu olmadığı sürece, kuruluşun sürekliliği varsayımına dayanılarak hazırlanmalıdır. Malî tablolarda sürekliliği ortadan kaldıracak durumlar olduğunda, bu husus dipnotlarda açıklanmalıdır.
29. Malî tablolar, normal şartlarda kuruluşun sürekliliği anlayışıyla faaliyetini devam ettireceği ve öngörülebilir bir gelecekte yasal sorumluluklarını yerine getirebileceği varsayımına göre düzenlenir.
30. Kuruluşun sürekliliği varsayımının geçerli olup olmadığının belirlenmesi, devletin tamamından ziyade bireysel olarak kuruluşlara yöneliktir.

Sunumun Tutarlılığı

31. Kalemlerin malî tablolarda sunulması ve sınıflandırılması, aşağıdaki durumlar haricinde, her dönemde aynı biçimde sürdürülmelidir:
- 1) Kuruluşun faaliyetlerinin niteliğindeki önemli bir değişiklik veya malî tabloların gözden geçirilmesi sonucunda; muhasebe politikaları, muhasebe

tahminindeki değişiklikler ve hatalar konulu standartta yer alan muhasebe politikalarının seçimine ve uygulanmasına ilişkin ölçütler açısından başka bir sunum veya sınıflandırmanın daha uygun olacağına açık olması veya

2) Bir Devlet Muhasebesi Standardının, sunumda bir değişiklik yapılmasını gerektirmesi.

32. Önemli bir edinim veya elden çıkarma ya da malî tabloların sunumunda yapılan bir gözden geçirme, malî tabloların farklı bir şekilde sunulmasını gerektirir. Örneğin; kuruluş, önemli kontrol edilen kuruluşlarından birini elden çıkarması durumunda, yeni duruma göre değerlendirme yapılmalıdır.
33. Kuruluş, malî tablolarının sunumunu yalnızca, değiştirilen sunumun malî tablo kullanıcıları için gerçeğe uygun sunum ve daha ilgili bilgiler sağlaması ve değiştirilen tablo yapısının devam edebilmesi durumunda değiştirir. Kuruluş, sunumda bu tür değişiklikler yaptığında, karşılaştırmalı bilgileri, bu Standardın karşılaştırmalı bilgi başlığındaki ilgili paragraflara göre yeniden sınıflandırır.

Önemlilik ve Birleştirme

34. Benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıf, malî tablolarda ayrı bir şekilde sunulur. Önemssiz kalemler, benzer içerik ve işleve sahip kalemlerle birleştirilmelidir ve bunların ayrı olarak sunulmasına gerek yoktur.
35. Malî tablolar, nitelik veya işlevlerine göre sınıflar altında birleştirilmek suretiyle yapılandırılan çok sayıda işlem veya diğer olaylardan oluşur. Birleştirme ve sınıflandırma sürecinin son aşaması; malî durum tablosu, malî performans tablosu, net varlıklar/öz kaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosundaki veya notlardaki kalemleri oluşturan özetlenmiş ve sınıflandırılmış verilerin sunumudur. Bir kalem tek başına önemli değilse, bu kalem söz konusu tablolardaki veya notlardaki diğer kalemlerle birleştirilir. Önem derecesi malî tablolarda ayrı olarak sunulması için yeterli olmayan bir kalem, yine de önemli olabileceğinden notlar bölümünde ayrı olarak sunulabilir.
36. Önemlilik kavramının uygulanması, bir bilgi önemli değilse Devlet Muhasebesi Standardında gerekli kılınan açıklamanın yapılmasına ihtiyaç olmadığı anlamına gelir.

Netleştirme

37. Bir Devlet Muhasebesi Standardı zorunlu kılmadıkça veya izin vermedikçe, varlıklar ile yükümlülükler ve gelirler ile giderler netleştirilmez.
38. Varlıklar ile yükümlülüklerin ve gelirler ile giderlerin ayrı ayrı raporlanması önemlidir. Netleştirmenin işlem veya diğer olayların özünü yansıttığı istisnai durumlar dışında, malî performans tablosunda veya malî durum tablosunda yapılan netleştirmeler; malî tablo kullanıcılarının hem gerçekleşmiş işlem, diğer olay ve koşulları anlamalarını hem de kuruluşun gelecekteki nakit akışlarını değerlendirmelerini zorlaştırır. Varlıkların değer düşüklükleri (örneğin, stok değer düşüklüğü karşılığı ve şüpheli alacaklar değer düşüklüğü karşılığı) indirilerek net tutarıyla ölçülmesi netleştirme değildir.
39. Bedel karşılığı faaliyetlerden elde edilen gelirler konulu standart, geliri tanımlar ve gelirin kuruluş tarafından uygulanan satış iskontoları ve iade tutarları dikkate alınarak, tahsilât veya alacakların gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesini gerektirir. Kuruluş, olağan faaliyetleri sırasında, gelir üretmeyen ancak gelir üreten ana faaliyetlerle birlikte tesadüfen ortaya çıkan diğer çeşitli işlemler de gerçekleştirir. Bu işlemlerin sonuçları, işlem veya olayların özünü

yansıtması durumunda, elde edilen gelirler ile aynı işlemden kaynaklanan ilişkili giderler netleştirilerek sunulur. Örneğin;

- 1) Yatırımlar ve faaliyetlerde kullanılan varlıklar da dâhil duran varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazanç ve kayıplar, elden çıkarma sonucu elde edilen tutardan varlığın defter değeri ve ilişkili satış giderleri düşülerek raporlanır,
 - 2) Karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar konulu standart uyarınca malî tablolara yansıtılan bir karşılıkla ilgili olan ve üçüncü tarafla yapılan bir sözleşme (örneğin, tedarikçiyle yapılan garanti sözleşmesi) kapsamında tazmin edilen giderlerle, ilgili tazminatlar netleştirilebilir.
40. Kuruluş ayrıca, benzer işlem gruplarından kaynaklanan kazanç ve kayıpları (örneğin; kur farkı kazanç ve kayıpları veya ticari amaçla elde tutulan malî araçlardan kaynaklanan kazanç ve kayıpları) netleştirerek raporlar. Ancak kuruluş, bu kazanç ve kayıpları önemli ise ayrı olarak raporlar.
41. Nakit akışlarının netleştirilmesi, nakit akış tabloları konulu standartta ele alınmaktadır.

Karşılaştırmalı Bilgi

Asgari Karşılaştırmalı Bilgi

42. Kuruluş, bir Devlet Muhasebesi Standardının aksine izin verdiği veya aksini zorunlu kıldığı durumlarda dışında, malî tablolarda raporlanan tüm tutarlarla ilgili önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgileri sunar. Kuruluş, cari döneme ait malî tablolarının anlaşılması için ilgili olması durumunda, açıklayıcı ve tanımlayıcı bilgilerle ilgili karşılaştırmalı bilgilere de yer verir.
43. Kuruluş, asgari olarak; önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgileri içeren bir malî durum tablosu, önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgileri içeren bir malî performans tablosu, önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgileri içeren bir nakit akış tablosu ve önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgileri içeren bir net varlıklar/özkaynak değişim tablosu ile bunlara ilişkin notları sunar.
44. Bazı durumlarda, önceki dönem veya dönemlere ait malî tablolarda yer verilen açıklayıcı bilgiler, cari dönemde de geçerliliğini sürdürebilir. Örneğin; kuruluş, bir önceki dönemin sonunda sonucu belirsiz olan ve halen çözüm bekleyen hukuki bir anlaşmazlığa ilişkin detayları cari dönemde açıklar. Böylelikle kullanıcılar, son raporlama tarihinde bir belirsizliğin bulunduğunu ve dönem içerisinde bu belirsizliği çözmek üzere girişimlerde bulunulduğu konusunda bilgi sahibi olur.
45. Malî tablo kalemlerinin sunumunun veya sınıflandırmasının değiştirilmesi durumunda, yeniden sınıflandırma mümkün olduğu sürece, karşılaştırmalı tutarlar yeniden sınıflandırılır. Karşılaştırmalı tutarlar yeniden sınıflandırıldığında kuruluş, aşağıdaki hususları açıklar:
- 1) Yeniden sınıflandırmanın niteliği,
 - 2) Yeniden sınıflandırılan her bir kalemin veya kalem sınıfının tutarı ve
 - 3) Yeniden sınıflandırmanın gerekçesi.
46. Kuruluş, karşılaştırmalı tutarların yeniden sınıflandırılması mümkün olmadığında aşağıdaki hususları açıklar:
- 1) Tutarların yeniden sınıflandırılmamasının gerekçesi ve
 - 2) Tutarlar yeniden sınıflandırılmış olsaydı, yapılacak olan düzeltmelerin niteliği.

47. Bilgilerin dönemler itibarıyla karşılaştırılabilirliğinin artırılması, özellikle tahminlerde kullanılmak amacıyla malî bilgilerdeki eğilimlerin değerlendirilmesini sağlayarak, kullanıcıların kararlar almalarına ve kararları değerlendirmelerine yardımcı olur. Ancak bazı durumlarda, cari dönemle karşılaştırılabilirliği sağlamak amacıyla belirli bir geçmiş döneme ait karşılaştırmalı bilginin yeniden sınıflandırılması mümkün olmamaktadır. Örneğin; veriler geçmiş dönem veya dönemlerde yeniden sınıflandırmaya imkân verecek şekilde toplanmamış olabilir ve bilgilerin yeniden oluşturulması mümkün olmayabilir.
48. Kuruluşun bir muhasebe politikasını değiştirmesi veya bir hatayı düzeltmesi durumunda, gerekli olan karşılaştırmalı bilgilerin düzeltilmesi hususu muhasebe politikaları, muhasebe tahminindeki değişiklikler ve hatalar konulu standart çerçevesinde ele alınır.

Yapı ve İçerik

Giriş

49. Bu Standart; belirli açıklamaların malî durum tablosunda, malî performans tablosunda ve net varlıklar/özkaynak değişim tablosunda yapılmasını; ilgili kalemlerin ise bu tablolarda ya da notlarda açıklanmasını gerektirir. Nakit akış tablosunun sunumuyla ilgili hükümler, nakit akış tabloları konulu standartta düzenlenmektedir.
50. Bu Standartta “açıklama” ifadesi bazen, malî durum tablosu, malî performans tablosu, net varlıklar/özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile notlar bölümünde sunulan kalemleri de kapsayacak şekilde geniş bir anlamda kullanılmaktadır. Açıklamalar, ayrıca, diğer Devlet Muhasebesi Standartları tarafından da zorunlu kılınmaktadır. Bu Standartta veya başka bir Devlet Muhasebesi Standardında aksi belirtilmedikçe, bu tür açıklamalar malî durum tablosu, malî performans tablosu, net varlıklar/özkaynak değişim tablosu veya nakit akış tablosunda (hangisi ilgiliyse) ya da notlar bölümünde yapılır.

Malî Tabloların Belirlenmesi

51. Malî tablolar, açık bir şekilde belirlenmeli ve birlikte yayımlandıkları dokümandaki diğer bilgilerden ayrılmalıdır.
52. Devlet Muhasebesi Standartları sadece malî tablolara uygulanır ve yıllık rapor veya diğer dokümanlarda sunulan bilgiler için uygulanmaz. Bu nedenle kullanıcıların, Devlet Muhasebesi Standartları kullanılarak hazırlanan bilgileri, kendileri için yararlı olabilecek ancak standartlara tabi olmayan diğer bilgilerden ayırabilmeleri önemlidir.
53. Her bir malî tablo ve notlar açıkça belirlenmelidir. Ayrıca aşağıdaki bilgiler, belirgin bir şekilde gösterilmeli ve sunulan bilginin doğru şekilde anlaşılması için gerektiğinde tekrarlanmalıdır:
- 1) Raporlama biriminin adı veya bu birimi tanımlayan diğer bilgiler ve bir önceki raporlama tarihinden itibaren bu bilgilerde meydana gelen değişiklikler,
 - 2) Malî tabloların tek bir kuruluşu mu yoksa ekonomik bir kuruluşu mu kapsadığı,
 - 3) Raporlama döneminin sona erdiği tarih veya malî tablolar setinin ya da notların kapsadığı dönem,
 - 4) Dövizle yapılan işlemler ve döviz kurlarındaki değişimin etkileri konulu standartta tanımlanan, malî tablolarda kullanılan para birimi ve
 - 5) Malî tablolarda sunulan tutarlarda yapılan yuvarlama derecesi.
54. Bir önceki paragrafta belirtilen gereklilikler, normalde malî tabloların her bir sayfasına, sayfa üst başlıklarının ve kısaltılmış sütun başlıklarının sunulmasıyla sağlanır. Bu tür bilgilerin en iyi sunum şeklini belirlemek değerlendirme gerektirir. Örneğin, malî tabloların elektronik

ortamda sunulması durumunda, her zaman ayrı sayfalar kullanılmaz; bu durumda malî tablolarda yer verilen bilgilerin doğru anlaşılmasını sağlamak için başlıklar yeterli sıklıkta sunulur.

55. Malî tablolar genellikle kullanılan para biriminin binler veya milyonlar cinsinden ifade edilen tutarlarıyla sunulur, daha anlaşılabilir hale getirilir. Böyle bir sunum, yuvarlama derecesi açıklandığı ve önemli bilgilerin verilmesi engellenmediği sürece kabul edilebilir.

Raporlama Dönemi

56. Malî tablolar, karşılaştırılabilirliğe imkân sağlayacak şekilde en az yıllık bazda sunulmalıdır. Kuruluşun raporlama tarihinin değişmesi ve yıllık malî tabloların bir yıldan daha uzun veya daha kısa bir dönem için sunulması durumunda kuruluş, malî tabloların kapsadığı dönemin yanı sıra;

- 1) Daha uzun veya daha kısa bir dönem kullanılmasının nedenini ve
- 2) Malî performans tablosu, net varlıklar/öz kaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu gibi tablolara ve ilgili notlara ilişkin karşılaştırmalı tutarların tam olarak karşılaştırılabilir olmadığını

açıklar.

57. Raporlama dönemini bütçe dönemine yaklaştırmak gibi istisnai durumlarda, raporlama tarihinin değiştirilmesi gerekebilir. Bu durumda, cari dönemde gösterilen tutarlar ile karşılaştırmalı tutarların karşılaştırılabilir olmadığı konusunda kullanıcıların bilgisi olması ve raporlama tarihindeki değişikliğin nedeninin açıklanması önemlidir.

58. Malî tablolar normalde tutarlı biçimde bir yıllık dönemi kapsayacak şekilde hazırlanır. Ancak bazı kuruluşlar, uygulamada kolaylığı sağlaması nedeniyle, örneğin 52 haftalık bir dönemde raporlama yapmayı tercih edebilir. Standart, bu durumun uygulanmasına engel olmaz.

Zamanında Sunum

59. Malî tabloların raporlama tarihinden sonra makul bir süre içerisinde sunulmaması durumunda, söz konusu tabloların kullanıcılar açısından faydası azalır. Bir kuruluş malî tabloları, raporlama tarihinden itibaren altı ay içerisinde yayınlayacak durumda olmalıdır. Kuruluşun faaliyetlerinin karmaşıklığı gibi süregelen durumlar, raporun zamanında yayımlanmamasına ilişkin geçerli bir neden teşkil etmez. Daha özel süreler, mevzuatta belirlenir.

Malî Durum Tablosu

Kısa Vade/Uzun Vade Ayrımı

60. Kuruluş, likidite esasına göre yapılan sunumun gerçeğe uygun ve daha anlamlı bilgi sağladığı durumlar dışında, dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülükleri, dönen varlıklar ve kısa vadeli yükümlülükler başlıklı paragraflar uyarınca, malî durum tablosunda ayrı sınıflar halinde sunar. Söz konusu istisnai durumda, tüm varlıklar ve yükümlülükler likiditelerine göre kapsamlı olarak sunulur.

61. Kuruluş hangi sunum yöntemini benimsemiş olursa olsun, raporlama tarihinden sonraki on iki ay içerisinde ve raporlama tarihinden sonraki on iki aydan daha uzun bir sürede geri kazanılması veya ödenmesi beklenen tutarları birlikte içeren her bir varlık ve yükümlülük kalemi için, on iki aydan daha uzun bir sürede geri kazanılması veya ödenmesi beklenen tutarları açıklar.

62. Kuruluşun açıkça belirlenebilen bir faaliyet döngüsü içinde mal veya hizmet sunması durumunda, malî durum tablosunda dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülüklerin ayrı olarak sınıflandırılması, faydalı bilgiler sağlar. Aynı zamanda böyle bir

sınıflandırma, cari faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesi beklenen varlıklar ile aynı dönemde vadesi dolacak yükümlülükleri açıkça gösterir.

63. Bu başlık altındaki ilk paragraf uygulanırken, gerçeğe uygun ve daha anlamlı bilgi sağlaması durumunda kuruluşun, bazı varlık ve yükümlülüklerini dönen ve duran/kısa ve uzun vadeli olarak, diğer varlık ve yükümlülüklerini ise likiditelerine göre sıralayarak sunmasına izin verilir. Kuruluşun birbirinden farklı faaliyetlerinin bulunması durumunda, bu şekilde bir karma sunuma ihtiyaç duyulabilir.
64. Varlıkların paraya çevrilmesinin ve yükümlülüklerin yerine getirilmesinin beklendiği tarihlere ilişkin bilgiler, kuruluşun likit yapısı ve ödeme gücünü değerlendirmede fayda sağlar. Malî araçların açıklamalar konulu standardı, malî varlık ve yükümlülüklerin vade tarihlerinin açıklanmasını zorunlu kılar. Malî varlıklar ticari ve diğer alacakları, malî yükümlülükler ise ticari ve diğer ödemeleri içerir. Varlık ve yükümlülüklerin dönen veya duran varlık ya da kısa veya uzun vadeli yükümlülük şeklinde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığına bakılmaksızın, stoklar gibi parasal olmayan varlıkların beklenen geri kazanım tarihine ve karşılıklar gibi yükümlülüklerin beklenen yerine getirme tarihine ilişkin bilgiler de fayda sağlar.

Dönen ve Duran Varlıklar

65. Bir varlık aşağıdaki ölçütlerden herhangi birini karşıladığında, dönen varlık olarak sınıflandırılır:
- 1) Kuruluşun varlığı normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevirmeyi beklemesi ya da satmayı veya tüketmeyi amaçlaması,
 - 2) Kuruluşun varlığı esas olarak ticari amaçla elde tutması,
 - 3) Kuruluşun varlığı raporlama tarihinden sonraki on iki ay içinde paraya çevirmeyi beklemesi veya
 - 4) Varlığın nakit veya nakit benzeri olması (nakit akış tabloları konulu standartta tanımlanan şekilde).

Bunların dışındaki diğer tüm varlıklar, duran varlık olarak sınıflandırılır.

66. Bu Standart “duran varlıklar” kavramını maddî, maddî olmayan ve uzun vadeli nitelikteki malî varlıkları içerecek şekilde kullanır. Bu Standart, anlamı açık olduğu sürece alternatif tanımlamaların kullanımına engel değildir.
67. Kuruluşun faaliyet döngüsü, girdilerin veya kaynakların çıktıya dönüşmesine kadar geçen süredir. Örneğin, hükümetler kaynakları kamu kurum ve kuruluşlarına aktarır, böylece kamu kurum ve kuruluşları da hükümetin ihtiyaç duyulan sosyal, siyasi ve ekonomik sonuçlara ulaşması için bu kaynakları mal ve hizmetlere ya da çıktılara dönüştürebilir. Kuruluşun normal faaliyet döngüsünün açıkça belirlenememesi durumunda, bu sürenin on iki ay olduğu varsayılır.
68. Dönen varlıklar, raporlama tarihinden sonraki on iki ay içinde paraya çevrilmesi beklenmese dahi, normal faaliyet döngüsünün bir parçası olarak paraya çevrilen, tüketilen veya satılan varlıkları (örneğin; vergi ve benzeri alacaklar, para cezaları ve stoklar gibi) içerir. Dönen varlıklar ayrıca, esas itibarıyla ticari amaçla elde tutulan varlıkları (örneğin, malî araçlar konulu standartta yer alan ticari amaçla elde tutulan tanımını karşılayan bazı malî varlıklar) ve malî duran varlıkların cari dönemle ilgili kısımlarını içerir.

Kısa ve Uzun Vadeli Yükümlülükler

69. Bir yükümlülük aşağıdaki ölçütlerden herhangi birini karşıladığında, kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılır:
- 1) Kuruluşun yükümlülüğü normal faaliyet döngüsü içinde yerine getirmeyi beklemesi,

- 2) Kuruluşun yükümlülüğü esas olarak ticari amaçla elde tutması,
- 3) Yükümlülüğün vadesinin raporlama tarihinden sonraki on iki ay içinde dolacak olması veya
- 4) Kuruluşun, yükümlülüğü yerine getirmeyi raporlama tarihinden en az on iki ay sonraya ertelemesini sağlayan koşulsuz bir hakkının bulunmaması. Yükümlülüğün, karşı tarafın seçimine bağlı olarak özkaynak araçları ihraç edilerek yerine getirilebilmesini sağlayan şartlar, yükümlülüğün sınıflandırılmasını etkilemez.

Bunların dışındaki diğer tüm yükümlülükler, uzun vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılır.

70. Transferler, çalışanlar için yapılan bazı tahakkuklar ve diğer faaliyetlerle ilgili maliyetler gibi bazı kısa vadeli yükümlülükler, kuruluşun normal faaliyet döngüsü içinde kullanılır. Faaliyetlerle ilgili bu tür kalemler, raporlama tarihinden sonraki on iki aydan daha uzun sürede vadesi dolacak olsa bile, kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılır. Kuruluşun varlık ve yükümlülüklerinin sınıflandırılmasında aynı normal faaliyet döngüsü kullanılır. Kuruluşun normal faaliyet döngüsünün açıkça belirlenememesi durumunda, bu sürenin on iki ay olduğu varsayılır.
71. Diğer kısa vadeli yükümlülükler, normal faaliyet döngüsünün bir parçası olarak yerine getirilmeyen, ancak vadesi raporlama tarihinden sonraki on iki ay içinde dolacak olan veya esas olarak ticari amaçla elde tutulan yükümlülüklerdir. Bu tür kısa vadeli yükümlülüklerle örnek olarak; malî araçlar konulu standart uyarınca ticari amaçla elde tutulan olarak sınıflandırılan bazı malî yükümlülükler, bankalardaki kredili mevduatlar, uzun vadeli malî yükümlülüklerin kısa vadeli kısımları, ödenecek temettümler veya benzer dağıtımlar, gelir vergileri ve ticari olmayan diğer ödemeler verilebilir. Uzun vadede finansman sağlayan ve raporlama tarihinden sonraki on iki ay içinde yerine getirilmeyecek olan malî yükümlülükler, uzun vadeli yükümlülüklerdir. Bu yükümlülükler, bu başlık altında yer alan ilgili paragraf hükümlerine tabidir.
72. Aşağıdaki durumlar söz konusu olsa bile, malî yükümlülüklerinin raporlama tarihinden sonraki on iki ay içinde vadesinin dolması durumunda kuruluş, bu yükümlülükleri kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandırır:
 - 1) Başlangıçtaki vadenin on iki aydan uzun olması ve
 - 2) Uzun vadeli bir yeniden finansman sözleşmesinin veya uzun vadeli olacak şekilde ödemeleri yeniden yapılandıran bir sözleşmenin, raporlama tarihinden sonra ve malî tabloların yayımlanması için onaylanmasından önce tamamlanması.
73. Mevcut bir kredi sözleşmesi kapsamında, ödemeleri raporlama tarihinden sonraki en az on iki ay içinde yapılacak şekilde bir sorumluluğu yeniden finanse etmeyi veya sorumluluğun vadesini uzatmayı beklemesi ve takdir yetkisine sahip olması durumunda kuruluş, bu sorumluluğu uzun vadeli olarak sınıflandırır. Ancak, sorumluluğun yeniden finanse edilmesinde veya vadesinin uzatılmasında takdir yetkisine sahip olmaması durumunda (örneğin, bir yeniden finansman sözleşmesinin bulunmaması) kuruluş, yeniden finanse etme olasılığını dikkate almaz ve sorumluluğu kısa vadeli olarak sınıflandırır.
74. Kuruluşun, uzun vadeli bir kredi sözleşmesinin bir hükmünü raporlama tarihinde veya daha önce ihlal etmesi ve bunun sonucunda yükümlülüğün talep halinde ödenmesi gereken bir yükümlülük haline gelmesi durumunda; borç veren, raporlama tarihinden sonra ve malî tabloların yayımlanması için onaylanmasından önce bu ihlalin bir sonucu olarak ödeme yapılmasını talep etmeyeceğini kabul etse dahi, kuruluş yükümlülüğü kısa vadeli olarak sınıflandırır. Yükümlülüğün kısa vadeli olarak sınıflandırılmasının nedeni, raporlama

tarihinde kuruluşun, bu tarihten en az on iki ay sonra yükümlülüğün yerine getirilmesini erteleyen koşulsuz bir hakkının bulunmamasıdır.

75. Ancak borç verenin, kuruluşu, raporlama tarihine kadar ihlalini düzeltebileceği ve kendisinin de hemen ödeme talebinde bulunamayacağı bir süre tanımayı kabul etmesi ve bu sürenin raporlama tarihinden en az on iki ay sonra dolacak olması durumunda kuruluş, yükümlülüğü uzun vadeli olarak sınıflandırır.
76. Kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılan krediler açısından, aşağıdaki olayların raporlama tarihi ile malî tabloların yayımlanması için onaylandığı tarih arasında gerçekleşmesi durumunda bu olaylar, raporlama tarihinden sonraki olaylar konulu standart uyarınca düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak açıklanır:
- 1) Uzun vadeli olarak yeniden finansman sağlanması,
 - 2) Uzun vadeli bir kredi sözleşmesine ilişkin bir ihlalin düzeltilmesi ve
 - 3) Borç veren tarafından uzun vadeli bir kredi sözleşmesine ilişkin bir ihlalin düzeltilmesi için raporlama tarihinden en az on iki ay sonra dolan bir süre tanınması.

Malî Durum Tablosunda Sunulacak Bilgiler

77. Malî durum tablosunda aşgari olarak, aşağıdakilere ilişkin tutarları gösteren kalemlere yer verilir:

- 1) Maddi duran varlıklar,
- 2) Yatırım amaçlı varlıklar,
- 3) Maddi olmayan duran varlıklar,
- 4) Malî varlıklar (özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırımlar, bedel karşılığı olmayan işlemlerden elde edilen geri kazanılabilir tutarlar (vergi ve transferler), bedel karşılığı işlemlerden elde edilen geri kazanılabilir tutarlar, nakit ve nakit benzerleri kapsamında gösterilen tutarlar hariç),
- 5) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırımlar,
- 6) Stoklar,
- 7) Bedel karşılığı olmayan işlemlerden elde edilen geri kazanılabilir tutarlar (vergi ve transferler),
- 8) Bedel karşılığı işlemlerden elde edilen alacaklar,
- 9) Nakit ve nakit benzerleri,
- 10) Ödenecek vergi ve transferler,
- 11) Sosyal fayda yükümlülükleri,
- 12) Bedel karşılığı işlemler kapsamında ödenecekler,
- 13) Karşılıklar,
- 14) Malî yükümlülükler (ödenecek vergi ve transferler, bedel karşılığı işlemler kapsamında ödenecekler ve karşılıklar kapsamında gösterilen tutarlar hariç),
- 15) Net varlıklar/özkaynakta sunulan kontrol gücü olmayan pay ve
- 16) Kontrol eden kuruluşun sahiplerine düşen net varlıklar/özkaynak.

78. Kuruluşun malî durumunun anlaşılması açısından ilgili olması durumunda, malî durum tablosunda ek kalemler, başlıklar ve ara toplamlar sunulur.

79. Bu Standart, kalemlerin sunumuna ilişkin bir sıralama veya biçim belirlemez. Bu başlık altındaki ilk paragraf, nitelik ve işlev açısından, malî durum tablosunda ayrı bir şekilde sunulmayı gerektirecek kadar birbirlerinden farklı olan kalemleri sıralar. Ayrıca;

- 1) Bir kalemin büyüklüğünün, niteliğinin veya işlevinin ya da benzer kalemlerin birleştirilmesinin, kuruluşun malî durumunun anlaşılması açısından gerektiğinde alt kalemlere yer verilir ve

- 2) Kuruluşun malî durumunun anlaşılması açısından ilgili olan bilgilerin sunulması amacıyla, kullanılan tanımlamalarda ve kalemlerin sıralamasında veya benzer kalemlerin birleştirilmesinde, kuruluşun ve gerçekleştirdiği işlemlerin niteliğine göre değişiklik yapılabilir.

80. Aşağıdaki hususlar değerlendirilerek ek kalemlerin ayrı sunulup sunulmayacağına karar verilir:

- 1) Varlıkların niteliği ve likiditesi,
- 2) Varlıkların kuruluştaki işlevi ve
- 3) Yükümlülüklerin tutarı, niteliği ve vade yapısı.

81. Farklı varlık sınıfları için farklı ölçüm esaslarının kullanılması; bu sınıfların, nitelik veya işlevinin farklı olduğunu ortaya koyar ve bu nedenle, bu sınıflar ayrı kalemler olarak sunulmalıdır. Örneğin; farklı maddi duran varlık sınıfları, maddi duran varlıklar konulu standart uyarınca maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirme tutarı üzerinden gösterilebilir.

Malî Durum Tablosunda veya Notlarda Sunulacak Bilgiler

82. Kuruluş, faaliyetlerine uygun bir şekilde sınıflandırılarak sunulan kalemleri alt sınıflara ayrıştırarak, bu alt sınıfları malî durum tablosunda ya da notlarda açıklar.

83. Alt sınıflarda sunulan ayrıntılar, Devlet Muhasebesi Standartlarının hükümlerine ve ilgili tutarların büyüklüğüne, niteliğine ve işlevine bağlıdır. Alt sınıflandırmanın hangi esasa göre yapılacağına karar verilirken; varlıkların niteliği, likiditesi ve kuruluştaki işlevi ile yükümlülüklerin tutarı, niteliği ve vade yapısı da dikkate alınır. Yapılacak açıklamalar her bir kalem için farklılık gösterir, örneğin;

- 1) Maddi duran varlık kalemleri, maddi duran varlıklar konulu standart uyarınca sınıflandırılır,
- 2) Alacaklar; vergiler ve diğer karşılıksız gelirler, ilişkili taraflardan alacaklar, peşin ödemeler ve diğer tutarlar olarak sınıflandırılır,
- 3) Stoklar; stoklar konulu standart uyarınca ticari mallar, üretim malzemeleri, hammadde, yarı mamuller ve mamuller şeklinde sınıflandırılır,
- 4) Ödenecek vergi ve transferler; ödenecek vergi iadesi, ödenecek transferler ve ekonomik kuruluşun diğer üyelerine ödenecek tutarlar olarak sınıflandırılır,
- 5) Sosyal fayda yükümlülükleri; önemli olduklarında, ayrı/bağımsız sosyal fayda planları olarak sınıflandırılır,
- 6) Karşılıklar; çalışanlara sağlanan faydalar ve diğer kalemlere ilişkin karşılıklar olarak sınıflandırılır ve
- 7) Net varlıklar/özkaynak bölümleri; ödenmiş sermaye, birikimli fazla ve açıklar ile yedekler olarak sınıflandırılır.

84. Sermaye payının bulunmaması durumunda kuruluş, aşağıdakileri ayrı ayrı gösterecek şekilde malî durum tablosunda veya notlarda net varlıklar/özkaynağı açıklar:

- 1) Pay sahiplerine dağıtımların düşülmesi suretiyle pay sahiplerinden katkılarının raporlama tarihindeki kümülatif toplamını ifade eden ödenmiş sermaye,
- 2) Birikimli fazla veya açıklar,
- 3) Net varlıklar/özkaynaktaki yedeklerin her birinin nitelik ve amacının açıklaması da dâhil yedekler ve
- 4) Kontrol gücü olmayan paylar.

85. Kuruluş:

- 1) Özkaynağa dayalı malî araç olarak sınıflandırılan satım seçeneği bulunan bir malî aracı veya

- 2) Kuruluşa, sadece tasfiye durumunda diğer tarafa kuruluşun net varlıklarından oransal bir pay verme sorumluluğu getiren ve özkaynağa dayalı malî araç olarak sınıflandırılan bir aracı

malî yükümlülükler ile net varlıklar/özkaynak arasında yeniden sınıflandırması durumunda, yeniden sınıflandırma sonucu her bir kategoriye (malî yükümlülüklere ya da net varlıklar/özkaynağa) eklenen ve her bir kategoriden çıkarılan tutar ile yeniden sınıflandırmanın zamanını ve nedenini açıklar.

86. Çoğu kamu kurum ve kuruluşunun sermaye payı olmaz, ancak kuruluş sadece başka bir kamu kurum ve kuruluşu tarafından kontrol edilir. Devletin, kuruluşun net varlıklar/özkaynağındaki payının niteliği; ödenmiş sermaye ile kuruluşun faaliyetlerine bağlı net varlıklar/özkaynağını yansıtan birikimli fazla veya açıkları ve yedeklerinin toplamının birleşimi şeklinde olabilir.
87. Bazı durumlarda, kuruluşun net varlıklar/özkaynağında kontrol gücü olmayan paylar bulunabilir. Örneğin; ekonomik kuruluş, kısmen özelleştirilen ticari amaçla faaliyet yürüten kamu kurum ve kuruluşunu içerebilir. Buna göre, kuruluşun net varlıklar/özkaynağında malî payı bulunan özel hissedarlar olabilir.
88. Sermaye payının olması durumunda kuruluş, bu başlık altında belirtilen sermaye payının bulunmaması durumunda net varlıklar/özkaynağa ilişkin yapılacak açıklamalara ilave olarak, malî durum tablosunda ya da notlarda aşağıdakileri açıklar:
- 1) Her bir sermaye payı sınıfı için;
 - (i) İzin verilen pay sayısı,
 - (ii) İhraç edilmiş ve tamamı ödenmiş pay sayısı ile ihraç edilmiş ancak tamamı ödenmemiş pay sayısı,
 - (iii) Pay başına nominal değer ya da payların nominal değeri yoksa bu husus,
 - (iv) Yılın başındaki ve sonundaki pay sayısının mutabakatı,
 - (v) Temettü dağıtımı ve sermayenin geri ödenmesindeki sınırlamalar da dâhil, söz konusu pay sınıfıyla ilgili haklar, imtiyazlar ve kısıtlamalar,
 - (vi) Kuruluşun kendisi veya kontrol edilen kuruluşları ya da iştirakleri tarafından elde tutulan kuruluştaki paylar,
 - (vii) Şartlar ve tutarlar da dâhil olmak üzere, payların satışına ilişkin opsiyonlar ve sözleşmeler kapsamında ihraç edilmek üzere ayrılan paylar,
 - 2) Net varlıklar/özkaynaktaki yedeklerin her birinin niteliği ve amacıyla ilgili açıklama.

Malî Performans Tablosu

Döneme Ait Fazla veya Açık

89. Bir Devlet Muhasebesi Standardında aksi belirtilmedikçe, fazla veya açık, bir dönemde malî tablolara yansıtılan tüm gelir ve gider kalemlerinden oluşur.
90. Normal şartlarda, fazla veya açık, bir dönem içerisinde malî tablolara yansıtılan tüm gelir ve gider kalemlerini kapsar. Bu durum, muhasebe tahminindeki değişikliklerin etkisini de içerir. Bununla birlikte, cari döneme ilişkin bazı kalemlerin fazla veya açık dışında bırakılabileceği durumlar da olabilir. Muhasebe politikaları, muhasebe tahminindeki değişiklikler ve hatalar konulu standart, şu iki benzer durumu belirlemektedir: hataların düzeltilmesi ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkisi.
91. Diğer Devlet Muhasebesi Standartları, bu Standartta belirtilen gelir veya gider tanımlarını karşılayabilen fakat genellikle fazla veya açık dışında bırakılan kalemleri ele alır. Örnekler arasında;

- 1) Yeniden değerlendirme fazlaları,

- 2) Yabancı ülkedeki faaliyetin mali tablolarının dönüştürülmesinden doğan kazanç ve kayıplar ile
- 3) Satılmaya hazır mali varlıkların yeniden ölçümünden doğan kazanç veya kayıplar (mali varlıkların ölçülmesine ilişkin kılavuz bilgiler, mali araçlar konulu standartta bulunabilir)

sayılabilir.

Mali Performans Tablosunda Sunulacak Bilgiler

92. Mali performans tablosunda asgari olarak, döneme ilişkin aşağıdaki tutarları gösteren kalemlere yer verilir:

- 1) Gelir:
 - (i) Etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz geliri ve
 - (ii) İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen mali varlıkların mali tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç ve kayıplar şeklinde ayrı ayrı sunulur.
- 2) Finansman maliyetleri,
- 3) Mali araçlar konulu standart uyarınca belirlenmiş değer düşüklüğü kayıpları (değer düşüklüğü kazanç veya kaybının iptali dâhil),
- 4) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler veya ortak girişimlerin fazla veya açık payları,
- 5) İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen bir mali varlığın yeniden sınıflandırılması sonucunda, gerçeğe uygun değer farkı fazla veya açığa yansıtılarak ölçülmeye başlanması durumunda, mali varlığın önceki itfa edilmiş maliyeti ile yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç veya kayıplar (mali araçlar konulu standartta tanımlanan şekilde),
- 6) Gerçeğe uygun değer farkı net varlıklar/özkaynağa yansıtılarak ölçülen bir mali varlığın yeniden sınıflandırılması sonucunda, gerçeğe uygun değer farkı fazla veya açığa yansıtılarak ölçülmeye başlanması durumunda, daha önce net varlıklar/özkaynağa yansıtılmış olan ve fazla veya açıkta yeniden sınıflandırılan toplam kazanç veya kayıplar,
- 7) Durdurulan faaliyetlere ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesi veya varlıkların elden çıkarılması ile mali tablolara yansıtılan vergi öncesi kazanç veya kayıplar ve
- 8) Fazla veya açık.

93. Mali performans tablosunda, döneme ait fazla veya açığın dağılımı olarak, aşağıdaki kalemler açıklanır:

- 1) Kontrol gücü olmayan paylara düşen fazla veya açık ve
- 2) Kontrol eden kuruluşun pay sahiplerine düşen fazla veya açık.

94. Kuruluşun mali performansının anlaşılması açısından ilgili olması durumunda, ek kalemler, başlıklar ve ara toplamlar mali performans tablosunda sunulur.

95. Kuruluşun çeşitli faaliyetlerinin, işlemlerinin ve diğer olayların etkileri; hizmet sunum sorumluluklarını yerine getirebilme yeteneği üzerindeki etkisi açısından farklılık gösterdiği için, mali performans bölümlerinin açıklanması, ulaşılan mali performansı anlamaya ve gelecekteki sonuçların tahmin edilmesine yardımcı olur. Performans unsurlarını açıklamak amacıyla gerekli olduğunda, mali performans tablosunda ek kalemlere yer verilir ve kullanılan tanımlamalar ile kalemlerin sıralaması değiştirilir. Dikkate alınacak etkenler arasında önemlilik ile gelir ve gider bölümlerinin nitelik ve işlevi yer alır. Bir Devlet Muhasebesi Standardı zorunlu kılmadıkça veya izin vermedikçe, gelir ve gider kalemleri netleştirilmez.

Mali Performans Tablosunda veya Notlarda Sunulacak Bilgiler

96. Gelir ve gider kalemleri önemli olduğunda, bu kalemlerin nitelik ve tutarları ayrı bir şekilde açıklanır.
97. Aşağıdaki durumlar, gelir ve gider kalemlerine ilişkin ayrı açıklamalar yapılmasına neden olabilir:
- 1) Stokların net gerçekleştirilebilir değere ya da maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutar veya geri kazanılabilir hizmet tutarından uygun olana indirgenmesi veya bunların iptal edilmesi,
 - 2) Kuruluşun faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması ve yeniden yapılandırma maliyetlerine ilişkin karşılıkların iptali,
 - 3) Maddi duran varlıkların elden çıkarılması,
 - 4) Özelleştirmeler veya diğer yollarla yatırımların elden çıkarılması,
 - 5) Durdurulan faaliyetler,
 - 6) Davaların sonuçlanması, yasal uzlaşmalar ve
 - 7) Karşılıklara ilişkin diğer iptaller.
98. Kuruluş, faaliyetlerine uygun bir şekilde sınıflandırılmış toplam gelirin alt sınıflarını, mali performans tablosunda ya da notlarda sunar.
99. Kuruluş, giderleri niteliğine ya da işlevine göre sınıflandırarak analizini yapar ve bu analizde gerçeğe uygun sunum ve daha ilgili bilgi sağlayan sınıflamayı kullanır. Kuruluşlar, giderlerin analizini mali performans tablosunda sunar.
100. Giderler, kuruluşun faaliyetlerini ayrıntılı sunabilmek amacıyla alt sınıflara ayrılabilir. Giderlerin analizi, aşağıdaki iki biçimden biri kullanılarak yapılır.
101. İlk analiz biçimi “giderin niteliği” yöntemidir. Giderler, niteliğine göre (örneğin; amortisman, hammadde alımları, taşıma maliyetleri, çalışanlara sağlanan faydalar ve tanıtım maliyetleri) mali performans tablosunda gruplandırılır ve bu giderler kuruluş içinde farklı işlevlere dağıtılmaz. Bu yöntem, giderlerin işlevsel sınıflandırmalara göre dağıtılmasını gerektirmediğinden, uygulanması kolay olabilir. Aşağıdaki sınıflandırma, giderin niteliğine göre yapılan sınıflandırmaya örnek olarak gösterilebilir:

Gelir		X
Çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri	X	
Sosyal fayda giderleri	X	
Amortisman ve tükenme payı gideri	X	
Diğer giderler	X	
Toplam giderler		(X)
Fazla		X

102. İkinci analiz biçimi “giderin işlevi” yöntemidir ve giderler, hangi program ve amaca göre yapılıyorsa ona göre sınıflandırılır. Bu yöntem giderlerin niteliğine göre yapılan sınıflandırmayla karşılaştırıldığında kullanıcılara daha ilgili bilgi sağlayabilir ancak, önemli ölçüde muhakeme gerektirdiğinden maliyetlerin işlevlere dağıtılması objektif esaslara dayanmayan dağıtımların yapılmasını gerektirebilir. Aşağıdaki sınıflandırma, giderlerin işlevine göre yapılan sınıflandırmaya örnek olarak gösterilebilir:

Gelir	X
Giderler:	
Sosyal fayda giderleri	(X)
Sağlık giderleri	(X)

Eğitim giderleri	(X)
Diğer giderler	(X)
Fazla	<u>X</u>

- 103.** Kuruluşun üstlendiği temel işlevlerle ilgili giderler ayrı bir şekilde gösterilir. Yukarıdaki örnekte, kuruluş sosyal faydaların, sağlık ve eğitim hizmetlerinin sağlanmasıyla ilgili bazı işlemlere sahiptir.
- 104.** Giderleri işlevine göre sınıflandıran kuruluşlar, amortisman ve tükenme payı giderleri, sosyal fayda giderleri ile çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin giderler dâhil, giderlerin niteliği hakkında ek bilgileri açıklar.
- 105.** Giderlerin işlevi yöntemi ile giderlerin niteliği yöntemi arasındaki seçim, geçmiş deneyimler ile yasal düzenlemelere ve kuruluşun niteliğine bağlıdır. Her iki yöntem de kuruluşun çıktılarıyla doğrudan veya dolaylı olarak değişebilen maliyetlere ilişkin bir gösterge sağlar. Her bir sunum yöntemi farklı kuruluş türleri için uygun olabileceğinden, bu Standart yönetimin daha ilgili olan ve gerçeğe uygun sunum sağlayan yöntemi seçmesini gerektirir. Ancak, giderlerin niteliği hakkındaki bilgiler gelecekteki nakit akışlarının tahmininde faydalı olduğundan, giderler işlevine göre sınıflandırıldığında ek açıklamaların yapılması gerekir.
- 106.** Kuruluş, sahiplerine temettü veya benzer bir dağıtım sağladığında ve sermaye payına sahip olduğunda, dönem içerisinde pay sahiplerine dağıtım olarak malî tablolara yansıtılan temettü veya benzer dağıtım tutarını ve pay başına düşen ilgili tutarı, malî performans tablosunda veya net varlıklar/öz kaynak değişim tablosunda ya da notlarda açıklar.

Net Varlıklar/Öz kaynak Değişim Tablosu

- 107.** Kuruluş, net varlıklar/öz kaynak değişim tablosunda aşığıdaki bilgileri sunar:
- 1) Döneme ait fazla veya açık,
 - 2) Diğer standartların gerektirdiği şekilde, doğrudan net varlıklar/öz kaynaktaki malî tablolara yansıtılan döneme ait her bir gelir ve gider kalemi ile bu kalemlerin toplamı,
 - 3) Kontrol eden kuruluşun sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylara isabet eden toplam tutarları ayrı olarak gösteren, döneme ait toplam gelir ve gider (yukarıdaki (1) ve (2) numaralı alt paragrafların toplamı olarak hesaplanır) ve
 - 4) Net varlıklar/öz kaynağın her bir bölümü için ayrı olarak açıklanan, muhasebe politikaları, muhasebe tahminindeki değişiklikler ve hatalar konulu standart uyarınca malî tablolara yansıtılan muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkisi ve hataların düzeltilmesi.
- 108.** Kuruluş, ayrıca, net varlıklar/öz kaynak değişim tablosunda veya notlarda aşığıdakileri de sunar:
- 1) Pay sahiplerine dağıtımları ayrı olarak gösterecek şekilde, sahiplik sıfatıyla hareket eden sahiplerle yapılan işlemlerin tutarı,
 - 2) Dönem başında ve raporlama tarihindeki birikimli fazla veya açık bakiyesi ile dönem içerisindeki değişiklikler ve
 - 3) Dönem başında ve sonundaki net varlıklar/öz kaynağın her bir bölümünün defter değeri arasında mutabakatı.
- 109.** Kuruluşun iki raporlama tarihi arasındaki net varlıklar/öz kaynağındaki değişimler, dönem içindeki net varlıkların artışını veya azalışını yansıtır.
- 110.** Bir dönem boyunca net varlıklar/öz kaynaktaki toplam değişim; sahiplik sıfatıyla pay sahiplerinin yaptığı katkıları ve pay sahiplerine dağıtımları ile birlikte, döneme ait fazla veya

açılım toplam tutarı ile net varlıklar/özkaynakta değişim olarak doğrudan malî tablolara alınan diğer gelir ve giderleri yansıtır.

111. Pay sahiplerinin yaptığı katkılar ve pay sahiplerine dağıtımlar, ekonomik kuruluş içindeki iki kuruluş arasındaki transferleri içerebilir (örneğin; sahiplik sıfatıyla hareket eden bir kamu idaresinden başka bir kamu idaresine transfer). Pay sahipleri tarafından kontrol edilen kuruluşlara yapılan katkılar, net varlıklar/özkaynak hakları şeklinde kuruluş içerisinde artık payların oluşmasına yol açtığına bu katkılar, net varlıklar/özkaynağa ilişkin doğrudan düzeltme olarak malî tablolara yansıtılır.
112. Bu Standart, başka bir Devlet Muhasebesi Standardında aksi belirtilmedikçe, bir dönemde tüm gelir ve gider kalemlerinin fazla veya açılım dâhil edilmesini gerekli kılar. Bazı kalemler (örneğin; yeniden değerlendirme artış ve azalışları, bazı kur farkları), diğer Devlet Muhasebesi Standartları uyarınca, doğrudan net varlıklar/özkaynaktaki değişimler olarak malî tablolara alınır. Tüm gelir ve gider kalemlerinin iki raporlama tarihi arasındaki kuruluşun malî durumundaki değişiklikleri değerlendirirken dikkate alınması önemli olduğu için, bu Standart, doğrudan net varlıklar/özkaynakta malî tablolara alınanlar da dâhil olmak üzere, kuruluşun toplam gelir ve giderlerini vurgulayan bir net varlıklar/özkaynak değişim tablosunun sunulmasını gerektirir.
113. Muhasebe politikaları, muhasebe tahminindeki değişiklikler ve hatalar konulu standart, muhasebe politikalarındaki değişikliklerin, mümkün olduğu ölçüde, geriye dönük olarak düzeltilmesini zorunlu kılar. Söz konusu Standart, ayrıca hataların düzeltilmesi için yapılan yeniden sunumların mümkün olduğu ölçüde geriye dönük olarak yapılmasını gerektirir. Geriye dönük düzeltmeler ve geriye dönük yeniden sunumlar, bir Devlet Muhasebesi Standardının başka bir net varlıklar/özkaynak bileşenin geriye dönük olarak düzeltilmesini zorunlu kıldığı durum dışında, birikimli fazla veya açıkların bakiyesinde yapılan düzeltmedir. Bu başlık altındaki ilk paragrafın (4) numaralı alt paragrafı, her bir net varlıklar/özkaynak bölümünde muhasebe politikalarında meydana gelen değişikliklerden ve hata düzeltmelerinden kaynaklanan düzeltmelerin ayrı ayrı gösterilerek, her bir net varlıklar/özkaynak bölümüne ilişkin toplam düzeltmenin net varlıklar/özkaynak değişim tablosunda açıklanmasını zorunlu kılar. Bu düzeltmeler, önceki her bir dönem için ve dönemin başı için açıklanır.
114. Bu başlık altındaki ilk iki paragrafta belirtilen gereklilikler, net varlıklar/özkaynaktaki tüm unsurların açılış ve kapanış bakiyesi arasında mutabakatı sağlayan sütun biçimi kullanarak karşılanabilir. Buna alternatif olarak, net varlıklar/özkaynak değişim tablosunda sadece bu başlık altındaki ilk paragrafta belirtilen kalemler sunulabilir. Bu yaklaşıma göre, bu başlık altındaki ikinci paragrafta tanımlanan kalemler notlarda gösterilir.
115. Diğer Devlet Muhasebesi Standartları daha önce net varlıklar/özkaynağa yansıtılmış olan tutarların fazla veya açıkta yeniden sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağını ve bu tutarlar fazla veya açıkta yeniden sınıflandırılacaksa, bu sınıflandırmanın ne zaman yapılacağını belirler. Bu tür yeniden sınıflandırmalar, bu Standartta yeniden sınıflandırma düzeltmeleri olarak ifade edilir. Bir yeniden sınıflandırma düzeltmesi, bu düzeltmenin fazla veya açık olarak sınıflandırıldığı dönemde, net varlıklar/özkaynağın ilgili bileşenine dâhil edilir. Daha önce net varlıklar/özkaynağa yansıtılmış olan tutarlar, cari veya önceki dönemlerdeki gerçekleşmemiş kazançlar olabilir. Söz konusu kazançların, gerçekleşmesi sonucu fazla veya açıkta yeniden sınıflandırıldığı dönemde, net varlıklar/özkaynaktan indirilmesi gerekir. Bu şekilde söz konusu kazançlar, net varlıklar/özkaynak değişim tablosuna iki defa dâhil edilmiş olur.

116. Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri, örneğin, yabancı ülkedeki bir faaliyetin elden çıkarılmasından ve bazı tahmini nakit akışlarına ilişkin korunma işleminin fazla veya açığı etkilemesinden kaynaklanır.

117. Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri, maddi duran varlıklar veya maddi olmayan duran varlıklar konulu standart uyarınca malî tablolara alınan yeniden değerlendirme artışındaki değişimlerden veya çalışanlara sağlanan faydalar konulu standart uyarınca malî tablolara alınan tanımlı fayda planlarının yeniden ölçülmesinden kaynaklanmaz. Bu unsurlar, net varlıklar/özkaynağa yansıtılır ve takip eden dönemlerde fazla veya açık olarak yeniden sınıflandırılmaz. Yeniden değerlendirme artışındaki değişimler, varlık kullanıldıkça ya da malî tablo dışı bırakıldığında sonraki dönemlerde birikimli fazla veya açığa aktarılabilir. Malî araçlar konulu standart uyarınca yeniden sınıflandırma düzeltmeleri, bir nakit akışı riskinden korunma işleminin ya da opsiyonun zaman değerinin (veya bir forward sözleşmesindeki forward unsurunun ya da bir malî aracın döviz bazlı farkının) muhasebeleştirilmesinin, sırasıyla nakit akış riskinden korunma fonundan ya da net varlıklar/özkaynağın ayrı bir bileşeninden çıkarılan ve doğrudan bir varlığın veya yükümlülüğün ilk maliyetine ya da diğer defter değerine dâhil edilen tutarlara neden olması durumunda ortaya çıkmaz. Bu tutarlar, doğrudan varlık veya yükümlülükler aktarılır.

Nakit Akış Tablosu

118. Nakit akışlarına ilişkin bilgiler, malî tablo kullanıcılarının, kuruluşun nakit ve nakit benzerlerini üretme kabiliyetini ve bu nakit akışlarını kullanma ihtiyaçlarını değerlendirmesi için bir esas teşkil eder. Nakit akış tabloları konulu standart, nakit akış tablosunun sunumuna ve ilgili açıklamalara ilişkin hükümleri belirler.

Notlar

Yapı

119. Notlar:

- 1) Malî tabloların hazırlanma esasları ile muhasebe politikalarının açıklanması başlığındaki paragraflar uyarınca uygulanan belirli muhasebe politikaları hakkında bilgiler sunar,
- 2) Devlet Muhasebesi Standartları tarafından zorunlu kılınan ve malî durum tablosu, malî performans tablosu, net varlıklar/özkaynak değişim tablosu veya nakit akış tablosunun başka bir yerinde sunulmayan bilgileri açıklar ve
- 3) Malî durum tablosu, malî performans tablosu, net varlıklar/özkaynak değişim tablosu veya nakit akış tablosunun başka bir yerinde sunulmayan ancak bu tabloların anlaşılması açısından ilgili olan ek bilgiler sağlar.

120. Notlar, mümkün olduğu ölçüde, sistematik bir biçimde sunulur. Malî durum tablosu, malî performans tablosu, net varlıklar/özkaynak değişim tablosu veya nakit akış tablosunda yer alan her bir kalem için notlarda yer alan ilgili tüm bilgilere çapraz referans verilir.

121. Notlar, kullanıcıların malî tabloları anlamasına ve diğer kuruluşların malî tabloları ile karşılaştırmasına yardımcı olacak şekilde, normal şartlarda, aşağıdaki sırayla sunulur:

- 1) Devlet Muhasebesi Standartları ile uyum beyanı,
- 2) Uygulanan önemli muhasebe politikaları,
- 3) Her bir tablonun ve kalemin sunuluş sırasına göre, malî durum tablosu, malî performans tablosu, net varlıklar/özkaynak değişim tablosu veya nakit akış tablosunda sunulan kalemlere ilişkin destekleyici bilgiler ve
- 4) Aşağıdakileri içeren diğer açıklamalar:
 - (i) Koşullu yükümlülükler ve malî tablolara yansıtılmayan sözleşmeye bağlı taahhütler ve

(ii) Kuruluşun malî risk yönetimine ilişkin amaçları ve politikaları gibi malî olmayan açıklamalar.

122. Bazı durumlarda, notlardaki belirli kalemlerin sıralamasını değiştirmek gerekebilir veya değiştirilmesi istenebilir. Örneğin; fazla veya açık olarak malî tablolara yansıtılan gerçeğe uygun değerdeki değişikliklere ilişkin bilgiler, birinin malî performans tablosu açıklamaları, birinin de malî durum tablosu açıklamaları ile ilgili olsa dâhi, malî araçların vadelerine ilişkin bilgilerle birleştirilebilir. Bununla birlikte, notlara ilişkin sistematik yapı, mümkün olduğu ölçüde korunur.
123. Malî tabloların hazırlanma esasları ve belirli muhasebe politikaları hakkında bilgi sağlayan notlar, malî tabloların ayrı bir bölümü olarak sunulabilir.

Muhasebe Politikalarının Açıklanması

124. Kuruluş, aşağıdaki önemli muhasebe politikalarını açıklar:
- 1) Malî tabloların hazırlanmasında kullanılan ölçüm esasları ve
 - 2) Malî tabloların anlaşılması açısından ilgili olan ve uygulanan diğer muhasebe politikaları.
125. Malî tabloların hangi esasa göre hazırlandığı, malî tablo kullanıcılarının analizini önemli ölçüde etkilediğinden, malî tablolarda kullanılan ölçüm esasları hakkında kullanıcıların bilgilendirilmesi önemlidir. Malî tablolarda birden fazla ölçüm esasının kullanılması durumunda, her bir ölçüm esasının uygulandığı varlık ve yükümlülük sınıfının gösterilmesi yeterlidir.
126. Yönetim, belirli bir muhasebe politikasının açıklanıp açıklanmayacağına karar verirken, bu açıklamanın; kullanıcıların işlemlerin, diğer olayların ve koşulların raporlanan malî performans ve malî duruma nasıl yansıtıldığını anlamalarına yardımcı olup olmayacağını dikkate alır. Belirli muhasebe politikalarının açıklanması, özellikle, bu politikaların Devlet Muhasebesi Standartlarında izin verilen alternatif politikalar arasından seçildiğinde, kullanıcılar açısından faydalıdır. Kuruluşun yatırım amaçlı varlıklarına gerçeğe uygun değer yöntemini mi yoksa maliyet yöntemini uyguladığını açıklamaları, bu duruma örnektir. Bazı Devlet Muhasebesi Standartları, izin verdikleri farklı muhasebe politikaları arasından yönetim tarafından seçilenleri de içerecek şekilde, özel olarak belirli muhasebe politikalarının açıklanmasını zorunlu kılar. Örneğin, maddi duran varlıklar konulu standart, maddi duran varlık sınıfları için kullanılan ölçüm esaslarının açıklanmasını gerekli kılar. Borçlanma maliyetleri konulu standart, borçlanma maliyetlerinin gider olarak mı yoksa özelliği varlıkların maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilerek mi malî tablolara yansıtıldığına dair açıklama yapılmasını gerektirir.
127. Kuruluş, faaliyetlerinin niteliğini ve malî tablo kullanıcılarının bu tür bir kuruluş için açıklanmasını beklediği politikaları dikkate alır. Örneğin; kamu kurum ve kuruluşlarından vergiler, bağışlar ve bedel karşılığı olmayan gelirlerin diğer türlerini malî tablolara almaya ilişkin muhasebe politikasını açıklamaları beklenir. Kuruluşun yabancı ülkedeki önemli faaliyetleri veya yabancı para birimlerinden işlemleri varsa, kur farkı kazanç ve kayıplarının malî tablolara alınmasına ilişkin muhasebe politikalarının açıklanması beklenir. Kamu sektörü birleşmeleri olduğunda, şerefiye ve kontrol gücü olmayan payların ölçülmesinde kullanılan politikalar açıklanır.
128. Bir muhasebe politikası, cari ve önceki dönemlerdeki ilgili tutarlar önemli olmasa dahi kuruluş faaliyetlerinin niteliğinden dolayı önemli olabilir. Ayrıca, Devlet Muhasebesi Standartlarının özel olarak zorunlu kılmadığı ancak kuruluşun muhasebe politikaları, muhasebe tahminindeki

değişiklikler ve hatalar konulu standartlar göre seçtiği ve uyguladığı her bir önemli muhasebe politikasının açıklanması uygun olur.

129. Kuruluş, önemli muhasebe politikaları özetinde veya diğer notlar kısmında, tahmin içerenlere ilaveten, malî tablolara yansıtılan tutarlar üzerinde en önemli etkiye sahip olan muhasebe politikalarının uygulanması sürecinde, yönetimin yaptığı değerlendirmeleri de açıklar.
130. Yönetim, kuruluşun muhasebe politikalarının uygulanması sürecinde, tahmin içerenlere ilaveten, malî tablolara alınan tutarları önemli ölçüde etkileyebilen aşağıda örnekleri verilen çeşitli değerlendirmelerde bulunur:
- 1) Varlıkların yatırım amaçlı varlık olup olmadığı,
 - 2) Tahsisli varlıkların kullanımını içeren mal ve/veya hizmetlerin sağlanmasına ilişkin anlaşmaların kira anlaşması olup olmadığı,
 - 3) Belirli mal satışlarının özü itibarıyla bir finansman anlaşması olup olmadığı ve bu nedenle gelir yaratıp yaratmadığı,
 - 4) Raporlama birimi ve diğer kuruluşlar arasındaki ilişkinin, özünde kontrol kavramı kapsamında olup olmadığı ve
 - 5) Bir malî varlığın sözleşme şartlarının, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesine ilişkin faiz ödemelerini içeren nakit akışlarına yol açıp açmadığı.
131. Kuruluşça, önemli muhasebe politikaları özetinde veya diğer notlar kısmında, tahmin içerenlere ilaveten, malî tablolara yansıtılan tutarlar üzerinde en önemli etkiye sahip olan muhasebe politikalarının uygulanması sürecinde, yönetimin yaptığı değerlendirmelere ilişkin bazı açıklamalar yapılması, diğer Devlet Muhasebesi Standartları tarafından da zorunlu kılınmaktadır. Örneğin; diğer kuruluşlardaki paylara ilişkin açıklamalar konulu standart, kuruluşun başka bir kuruluşu kontrol edip etmediğini belirlerken yaptığı değerlendirmeleri açıklamasını zorunlu kılar. Yatırım amaçlı varlıklar konulu standart, taşınmazların sınıflandırılması zor olduğunda, yatırım amaçlı taşınmazları, sahibi tarafından kullanılan taşınmazlardan ve olağan iş akışı içinde satılmak amacıyla elde tutulan taşınmazlardan ayırmak için kuruluşun geliştirdiği ölçütlerin açıklanmasını zorunlu kılar.

Tahminlerdeki Belirsizliğin Ana Kaynakları

132. Kuruluş, varlık ve yükümlülüklerin defter değerinde bir sonraki malî yılda önemli bir düzeltme yapılmasını gerektirebilecek önemli risk taşıyan geleceğe yönelik yaptığı ana varsayımları ve raporlama tarihinde mevcut olan tahminlerdeki belirsizliğin diğer ana kaynakları hakkındaki bilgileri notlarda açıklar. Notlar, bu varlık ve yükümlülüklerle ilişkin olarak aşağıdaki ayrıntıları içerir:
- 1) Varlık ve yükümlülüklerin nitelikleri ve
 - 2) Varlık ve yükümlülüklerin raporlama tarihindeki defter değeri.
133. Bazı varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinin belirlenmesi, raporlama tarihinde, gelecekteki belirsiz olayların bu varlık ve yükümlülükler üzerindeki etkilerinin tahminini gerektirir. Örneğin, yakın geçmişte gözlemlenen piyasa fiyatının bulunmaması durumunda;
- 1) Bazı maddî duran varlık sınıflarının geri kazanılabilir tutarlarının,
 - 2) Teknolojik eskimenin stoklar üzerindeki etkisinin ve
 - 3) Devam eden davaların gelecekteki sonucuna bağlı olan karşılıklarının
- ölçülmesi amacıyla, geleceğe yönelik tahminlerin yapılması gereklidir. Bu tahminler, nakit akışlarının veya kullanılan iskonto oranlarının riske göre uyarlanması ve diğer maliyetleri etkileyecek şekilde fiyatlarda ileride meydana gelecek değişiklikler gibi bu tür kalemlere ilişkin varsayımlar içerir.

134. Bu başlık altındaki ilk paragrafa göre açıklanan ana varsayımlar ve tahminlerdeki belirsizliğin diğer ana kaynakları; yönetimin en zor, sübjektif veya karmaşık bir değerlendirmede bulunmasını gerektiren tahminlerle ilgilidir. Belirsizliklerin gelecekteki muhtemel çözümlerini etkileyen değişkenlerin ve varsayımların sayısı arttıkça, bu değerlendirmeler daha sübjektif ve karmaşık bir hale gelir ve bunun sonucu olarak varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinde önemli düzeltmeler yapılması ihtimali genellikle artar.
135. Bir sonraki malî yılda defter değerinde önemli ölçüde değişiklik yapılmasını gerektirebilecek önemli bir risk taşıyan varlık ve yükümlülüklerin, raporlama tarihinde yakın geçmişte gözlemlenen piyasa fiyatları esas alınarak gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi durumunda, bu varlık ve yükümlülükler için, bu başlık altındaki ilk paragrafta yer alan açıklamaların yapılması zorunlu değildir. (Bu şekilde tespit edilen gerçeğe uygun değerler, bir sonraki malî yılda önemli ölçüde değişebilir ancak, bu değişiklikler raporlama tarihindeki varsayımlardan veya tahminlerdeki belirsizliğin diğer kaynaklarından ortaya çıkmaz.)
136. Kuruluş, malî tablo kullanıcılarının, yönetimin geleceğe ve tahminlerdeki belirsizliğin diğer ana kaynaklarına ilişkin değerlendirmelerini anlamalarına yardımcı olacak şekilde, bu başlık altındaki ilk paragrafta belirtilen açıklamaları sunar. Sunulan bilginin niteliği ve kapsamı, yapılan varsayımın ve diğer koşulların niteliğine göre değişiklik gösterir. Aşağıdakiler, bu tür açıklamalara örnek olarak gösterilebilir:
- 1) Varsayımın veya diğer tahminlerdeki belirsizliğin niteliği,
 - 2) Defter değerinin, bu değer hesaplanmasında dikkate alınan yöntemlere, varsayımlara ve tahminlere olan duyarlılığı ve bu duyarlılığın nedenleri,
 - 3) Belirsizliğin beklenen çözümü ve etkilenen varlık ve yükümlülüklerin defter değerine ilişkin bir sonraki malî yıldaki makul ölçüde muhtemel sonuç aralığı ve
 - 4) Belirsizliklerin çözülmemiş olması durumunda, bu varlık ve yükümlülüklerle ilgili geçmiş varsayımlarda yapılan değişikliklere ilişkin açıklamalar.
137. Bu başlık altındaki ilk paragrafta belirtilen açıklamalar yapılırken, bütçe bilgilerinin veya öngörülerin açıklanması gerekmemektedir.
138. Raporlama tarihindeki bir ana varsayımın ya da tahmindeki belirsizliğin başka bir kaynağının muhtemel etkilerinin boyutunun açıklanması mümkün olmadığında; kuruluş, mevcut bilgilere dayanarak, varsayımdan farklı olan bir sonraki malî yıldaki sonuçların, etkilenen varlık veya yükümlülüklerin defter değerinde önemli bir düzeltmeyi gerektirebileceğinin makul ölçüde muhtemel olduğunu açıklar. Tüm durumlarda kuruluş, varsayımdan etkilenen belirli varlık veya yükümlülüğün (ya da varlık veya yükümlülük sınıfının) niteliğini ve defter değerini açıklar.
139. Kuruluşça, önemli muhasebe politikaları özetinde veya diğer notlar kısmında, tahmin içerenlere ilaveten, malî tablolara yansıtılan tutarlar üzerinde en önemli etkiye sahip olan muhasebe politikalarının uygulanması sürecinde, yönetimin yaptığı değerlendirmelere ilişkin açıklamalar yapılması, tahminlerdeki belirsizliğin ana kaynaklarına ilişkin bu başlık altındaki ilk paragrafta belirtilen açıklamalar ile ilgili değildir.
140. Diğer Devlet Muhasebesi Standartları, bu başlık altındaki ilk paragraf uyarınca gerekli olabilecek bazı ana varsayımların açıklanmasını zorunlu kılar. Örneğin; karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar konulu standart belirli durumlarda, karşılık sınıflarını etkileyen gelecekteki olaylarla ilgili önemli varsayımların açıklanmasını zorunlu kılar. Açıklamalar konulu malî araçlar standardı, gerçeğe uygun değerden malî tablolarda gösterilen malî varlıklar ve malî yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerinin tahmininde uygulanan önemli varsayımların açıklanmasını gerektirir. Maddi duran varlıklar konulu standart, maddi duran

varlıkların yeniden değerlendirilen kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerinin tahmininde uygulanan önemli varsayımların açıklanmasını gerektirir.

Net Varlıklar/Özkaynak Olarak Sınıflandırılan Satım Seçeneği Bulunan Malî Araçlar

141. Kuruluş, özkaynak aracı olarak sınıflandırılan, satım seçeneği bulunan malî araçlar için aşağıdaki bilgileri (başka yerde açıklanmadığı detayda) açıklar:

- 1) Net varlıklar/özkaynak olarak sınıflandırılan tutara ilişkin özet sayısal veriler,
- 2) Malî aracı elinde bulunduran tarafından geri satın alımı ya da itfası talep edildiğinde, önceki dönemden bu yana meydana gelen değişiklikler de dâhil, kuruluşun malî araçları geri alma ya da itfa etme sorumluluğunun yönetimine ilişkin amaçları, politikaları ve süreçleri,
- 3) Malî araçlar sınıfının itfasında ya da geri satın alımında ortaya çıkması beklenen nakit çıkışları ve
- 4) İtfa ya da geri satın alımda ortaya çıkması beklenen nakit çıkışlarının nasıl belirlendiğine ilişkin bilgi.

Diğer Açıklamalar

142. Kuruluş, malî tabloların başka yerinde açıklanmaması durumunda, aşağıdakileri açıklar:

- 1) Kuruluşun adresi ve hukuki yapısı ile faaliyet sürdürdüğü esas yer,
- 2) Kuruluşun faaliyet konusu ve esas faaliyetleri hakkında bilgi,
- 3) Kuruluşun faaliyetlerini yönlendiren ilgili mevzuata atf,
- 4) Kontrol eden kuruluşun ve ekonomik kuruluşun nihai kontrol eden kuruluşunun adı (uygulanabilir olduğunda) ve
- 5) Kuruluşun belirli bir süre için kurulmuş olması durumunda, sürenin uzunluğuna ilişkin bilgi.

Yürürlük Tarihi ve Diğer Hususlar

143. 22/02/2008 tarihli ve 26795 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Mali Tabloların Sunulmasına ilişkin 1 numaralı Devlet Muhasebesi Standardı (DMS 1) yürürlükten kaldırılmıştır.

144. Bu Standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve 2022 yılının Ekim ayı itibarıyla yürürlükte olan malî tabloların sunulması konulu standarttan (IPSAS 1) yararlanılarak hazırlanmıştır.

145. Bu Standart, Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun izni ve onayı olmadan çoğaltılamaz, çevirisi yapılamaz, dağıtılamaz ve yayımlanamaz. Kaynak gösterilmeksizin alıntı yapılamaz.

146. Bu Standart, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.