

---

**DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 22**  
**(DMS 22)**  
**GENEL YÖNETİME**  
**İLİŞKİN MALİ BİLGİLERİN AÇIKLANMASI**

---

RG 24 Kasım 2011 / 28122

**Amaç**

1. Bu Standardın amacı, genel yönetime ilişkin mali bilgilerin açıklanmasını düzenlemektir. Genel yönetime ilişkin mali bilgilerin açıklanması mali raporların şeffaflığını güçlendirir. Bu bilgilerin sunulması, idarenin piyasa faaliyetleri ile piyasa dışı faaliyetleri arasındaki ilişkinin ve mali tablolar ile mali raporlamanın istatistiksel esasları arasındaki ilişkinin daha iyi anlaşılmasını sağlar.

**Kapsam**

2. Konsolide mali tablolarını tahakkuk esaslı muhasebe çerçevesinde hazırlayan, sunan ve genel yönetimle ilgili mali bilgileri açıklayacak idarelerin açıklamayı bu standartta öngörülen usul ve esaslara göre yapması gerekir.

3. Kamu hizmetleri vergilerden, transferlerden, piyasa ve piyasa dışı faaliyetlerden elde edilen gelirlerle finanse edilir. Kamu hizmetleri çeşitli kamu idareleri vasıtasıyla vatandaşlara sunulur. Kamu idarelerinin faaliyetleri esas olarak ödenek veya tahsislere dayanır. Ancak, bu idareler bazı durumlarda ticari faaliyetler dâhil olmak üzere, ek gelir getirici faaliyetler de icra edebilir.

4. Devlet Muhasebesi Standartları uyarınca hazırlanan mali tablolar, idare tarafından kontrol edilen varlıkların ve üstlenilen yükümlülüklerin, sunulan hizmetlerin maliyetinin, vergilerin ve diğer gelirlerin genel bir değerlendirmesini sağlar. Faaliyetlerini finanse etmek için devlet bütçesine bağımlı olup olmadığına bakılmaksızın, kontrol edilen kuruluşları vasıtasıyla hizmetler sunan kamu idarelerinin mali tabloları, konsolide mali tablo niteliği taşır.

5. İdarelerin mali tabloları ve bütçeleri de mali raporlamanın istatistiksel temelleri uyarınca yayınlanabilir. Bu temeller Birleşmiş Milletler ve diğer uluslararası kuruluşlar tarafından hazırlanmış olan Ulusal Hesaplar Sistemi'nden (SNA 93) alınmıştır. Ulusal Hesaplar Sistemine dayanan mali raporlamanın istatistiksel temelleri genel yönetime ilişkin mali bilgilerin sağlanması üzerinde odaklanır. Genel yönetim; piyasa dışı faaliyetler icra eden, kâr amacı gütmeyen kuruluşlardan oluşur ve hizmet sunum faaliyetlerini ödenek ve tahsislerle finanse eder. Mali raporlamanın istatistiksel temelleri, piyasa faaliyetleri icra eden kamu şirketlerini de kapsayacak şekilde kamu sektörünün tamamı hakkında bilgi sağlar.

6. Mali tablolar, sadece kontrol edilen kuruluşları konsolide eder. Bu sınırlama mali raporlamanın istatistiksel temelleri için geçerli değildir. Bu standart konsolide mali tabloları bölümlere ayırır, bu nedenle konsolide edilmiş durumda olmayan herhangi bir kuruluş, genel yönetimin bir parçası olarak sunulmaz.

### **Bölümlere Göre Raporlama**

7. Bölümlere göre raporlamayla ilgili standart, idarelerin hizmet sunum faaliyetleri ve bu faaliyetlerin desteklenmesi amacıyla tahsis edilmiş olan kaynaklara ilişkin bazı bilgilerin hesap verebilirlik ve karar verme süreçleri için açıklanmasını gerektirir. İlgili standart, mali raporlamanın istatistiksel temelleri kapsamında raporlanan sektörlerden farklı olarak, piyasa faaliyetleri ve piyasa dışı faaliyetler arasındaki ayrımı esas almaz.

8. Genel yönetime ilişkin bilgilerin açıklanması bölümlere göre raporlama standardı uyarınca bölümlere göre açıklama yapma ihtiyacını ortadan kaldırmaz. Çünkü genel yönetim hakkında verilen bilgiler (idarelerin amaçlarına genel yönetim dışındaki idareler sayesinde ulaşıldığı durumlarda) kullanıcıların kuruluşun temel hizmet sunum amaçlarına ulaşma yönündeki geçmiş başarısını değerlendirebilmesi için yeterince ayrıntılı bilgi sunmaz. Örneğin, genel yönetimin bir bölüm olarak tanımlanması durumunda; telekomünikasyon, sağlık veya eğitim hizmetlerinin kamu şirketleri veya şirket benzeri (quasi-corporations) niteliğindeki kurumsal birimler tarafından sağlanması, bu alanlardaki hedeflerin gerçekleşmesinde sergilenen performans hakkında bilgi sağlamaz. Genel yönetim esasen yönetimin sadece bir alt bölümünü teşkil ettiği için, konsolide mali tablolarda bölümlere göre raporlama yapılmazsa, önemli bilgiler sunulmamış olur.

### **Mali Raporlamanın İstatistiksel Temelleri**

9. Devlet Muhasebesi Standartları uyarınca hazırlanan mali tabloların amaçları ile mali raporlamanın istatistiksel temellerine göre hazırlanan mali tabloların amaçları bazı açılardan birbiriyle farklılık gösterir. Standartlar uyarınca hazırlanan mali tablolar karar verme süreçlerinde kullanılmak ve kuruluşların kendisine tahsis edilen ve kontrolü altında bulunan kaynaklar için hesap verebilirliğini kanıtlamak amacıyla faydalı bilgiler sunmayı amaçlar. Mali raporlamanın istatistiksel temelleri uyarınca hazırlanan mali tabloların amacı ise, genel yönetimin ve daha genel bağlamda kamu sektörünün performansının analiz edilmesi ve değerlendirilmesi için uygun olan bilgilerin sağlanmasıdır. Bununla beraber, mali raporlamanın istatistiksel temelleri muhasebe terimleri ile tanımlanabilse de, bunlar devlet finansmanının istatistiksel temellerinin kaynağını oluşturan muhasebe sisteminden bazı açılardan farklı olabilir. Ancak, standartlar ve mali raporlamanın istatistiksel temelleri işlemlerin ve olayların ele alınışında benzerlik gösterir. Her ikisi de tahakkuk esaslı muhasebeyi benimser, benzer işlem ve olayları ele alır ve bazı açılardan benzer bir raporlama yapısının kullanılmasını gerektirir.

10. Mali tablolarda genel yönetime ilişkin bilgilerin açıklanması kullanıcıların karar verme süreçlerini destekler ve hesap verebilirliği artırır. Mali tabloların bu açıklamalarla artırılan şeffaflığı, kullanıcıların aşağıdakiler gibi hususları daha iyi anlamalarına olanak verir:

1) Genel yönetim tarafından icra edilen faaliyetler ve bu faaliyetlerin sunulmasında gösterilen mali performansın desteklenmesi amacıyla tahsis edilmiş olan kaynaklar,

2) Genel yönetim ve kamu şirketleri arasındaki ilişki ve bunların her birinin devletin genel mali performansı üzerindeki etkisi.

11. Genel yönetime ilişkin bilgilerin mali tablolarda açıklanması, standartlar uyarınca hazırlanan mali tablolar ile mali raporlamanın istatistiksel temelleri uyarınca hazırlanan tablolar arasında faydalı bir bağlantı oluşturur. Bu bağlantı kullanıcıların mali tablolarda sunulan bilgiler ile istatistiksel raporlarda sunulan bilgileri uyumlu hale getirmesine yardım eder.

### **Muhasebe Politikaları**

12. Genel yönetime ilişkin bilgilerin açıklanması zorunlu değildir. Mali tablolarda genel yönetim hakkında hangi bilgilerin açıklanacağına yetkili idare karar verir.

13. Genel yönetime ilişkin açıklamaların yapıldığı durumlarda, açıklamaların bu Standart içinde öngörülen esaslara uygun bir şekilde yapılması gerekir. Böylece genel yönetimin mali tablolarda uygun bir şekilde sunulması ve genel yönetime ilişkin açıklamaların anlaşılabilirlik, ilgililik, güvenilirlik ve kıyaslanabilirlik dâhil olmak üzere, mali bilgilerin nitel özelliklerini karşılaması sağlanır.

14. Devlet Muhasebesi Standartları genel yönetim alanındaki tüm kurum ve kuruluşlar ile bunların kontrolündeki kuruluşlar için uygulanır ve tahakkuk esaslı muhasebe çerçevesinde konsolide mali tablo hazırlayan kapsamdaki bu kuruluşlar için uygulanması gereken usul ve esasları ortaya koyar.

### **Tanımlar**

15. Bu Standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamları ile kullanılır.

### **Genel Yönetim:**

Genel Yönetim, mali raporlamanın istatistiksel temelleri (ESA 95) içinde tanımlandığı şekliyle, genel yönetim kapsamındaki tüm kurumsal birimleri içerir.

### **Kamu İktisadi Teşebbüsü:**

Kamu iktisadi teşebbüsü aşağıda belirtilen tüm özelliklere sahip bir kuruluş anlamına gelir:

- 1) Kendi adına sözleşme imzalama yetkisine sahiptir,
- 2) Faaliyetlerini icra etmesi için mali ve operasyonel yetki verilmiştir,
- 3) Normal faaliyetlerinin bir parçası olarak mal ve hizmet satar,

4) Sürekli olarak devlet finansmanına bağlı değildir,

5) Bir kamu idaresi tarafından kontrol edilir.

Kamu iktisadi teşebbüsleri elektrik, su, doğal gaz, vb. temel hizmetler veren şirketler gibi ticari işletmeler ile finans kuruluşları gibi mali teşebbüsleri içerir. Kamu iktisadi teşebbüsleri esasında özel sektörde benzer faaliyetleri icra eden işletmelerden farklı değildir, genellikle kâr sağlamak için faaliyet göstermesine rağmen bazılarının kamu hizmeti yükümlülüğü bulunmaktadır ve bu kapsamda toplum içerisindeki bazı bireylere veya kuruluşlara ücretsiz olarak veya düşük ücret karşılığında mal veya hizmet sunabilir.

### **Kamu Sektörü**

16. Mali raporlamanın istatistiksel temelleri çerçevesinde kamu sektörü; genel yönetim alanındaki idareler, kamu mali şirketleri ve mali olmayan şirketlerinden oluşur.

### **Genel Yönetim**

17. Genel yönetim; tüm merkezi ve yerel idare birimlerini, sosyal güvenlik kuruluşlarını, piyasa dışı kâr amacı gütmeyen faaliyetler icra eden ve kamu idareleri tarafından kontrol edilen kuruluşları kapsar. Mali raporlamanın istatistiksel temelleri çerçevesinde genel yönetim, kamu mali şirketleri ile kamu mali olmayan şirketleri kapsamaz.

### **Kamu Mali Şirketleri**

18. Kamu mali şirketleri; ülke içinde yerleşik kamu idareleri tarafından kontrol edilen mali şirketler, şirket benzeri kuruluşlar ve esasen mali aracılık ve piyasa için finans hizmetlerinin sunulmasına yönelik faaliyetler icra eden ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlardan oluşur. Merkez Bankası ve piyasa temelinde çalışan diğer kamu mali kuruluşları dâhil olmak üzere kamu idareleri tarafından kontrol edilen bankalar da bu kapsamda yer alır.

### **Kamu Mali Olmayan Şirketler**

19. Kamu mali olmayan şirketleri; ülke içinde yerleşik kamu idareleri tarafından kontrol edilen mali olmayan şirketleri, şirket benzeri kuruluşları, piyasa için mal veya mali olmayan hizmetler üreten kâr amacı gütmeyen kuruluşları kapsar. Mal ve hizmet ticareti yapan kamuya ait birimler de bu kapsamdadır.

20. Mali raporlamanın istatistiksel temelleri çerçevesinde,

1) Şirketler; piyasaya mal ve hizmet üretmek amacıyla kurulmuş yasal kuruluşlar,

2) Şirket benzeri kuruluşlar; şirket statüsünde olmayan veya başka bir hukuki statü ile kurulmuş olan, ama şirket gibi faaliyet gösteren kuruluşlar,

3) Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar; mal ve hizmet üreten veya dağıtan, ama kontrol eden kuruluşlar için mali kazanç üretmeyen tüzel veya diğer statüdeki kuruluşlar olarak tanımlanır.

21. Bu standartta tanımlanan kamu iktisadi teşebbüsleri, mali raporlamanın istatistiksel temelleri çerçevesinde tanımlanan kamu şirketleri veya şirket benzeri kuruluşlar ile benzer özellikleri taşır. Ancak kamu iktisadi teşebbüsleri, kamu mali ve mali olmayan şirketleriyle birebir aynı özellikleri göstermeyebilir.

## **Muhasebe Politikaları**

22. Genel yönetime ilişkin mali bilgiler, konsolide mali tabloların hazırlanması ve sunulmasında uygulanan muhasebe politikaları ile uyum içinde olmalıdır.

23. Genel yönetime ilişkin mali bilgiler sunulurken, kamu mali ve mali olmayan şirketler kapsamındaki kuruluşlar için konsolide ve bireysel mali tablolar hakkındaki standart hükümleri uygulanmaz.

24. Genel yönetim kapsamındaki kurum veya kuruluşlar, kamu mali ve mali olmayan şirketlerdeki yatırımlarını bir varlık olarak kabul eder ve bu yatırımlardaki net varlıkların defter değeri ölçüsünde bu varlıklar için açıklama yapar.

25. Bu standart, genel yönetimin kamu sektörüne ilişkin raporlamanın bir parçası olarak sunulabilmesi için, genel yönetime ilişkin bilgileri açıklayan bir idarenin konsolide finansal tablolarının bölümlere ayrılması gerektiği görüşünü yansıtır. Bu görüşle tutarlı olmak üzere, bu Standart, bir istisna ile, konsolide mali tablolar hazırlanırken uygulanan tanımların ve muhasebeleştirme, ölçüm, sunum esaslarının genel yönetime ilişkin açıklamalar için de kullanılmasını gerektirir. Bu istisna konsolide ve bireysel mali tablolara ilişkin standart esaslarının genel yönetimin kamu mali ve mali olmayan şirketlerle arasındaki ilişki için uygulanmamasıdır.

26. Konsolide ve bireysel mali tablolar hakkındaki standartta öngörülen esaslar uyarınca, mali raporlamanın istatistiksel temellerinde kamu mali ve mali olmayan şirketler olarak tanımlanan ve idarenin kontrol edilen kuruluşu olarak hizmet veren birimler, idarenin mali tablolarında konsolide edilir.

27. Mali raporlamanın istatistiksel temellerine göre hazırlanan mali tablolar, genel yönetimin kamu sektörü üzerindeki etkisini ve SNA 93 bağlamında ulusal ekonomi üzerindeki etkisini gösterir.

28. Konsolide ve bireysel mali tablolar hakkındaki standardın öngördüğü esasların genel yönetim mali tablolarının konsolidasyonu için kullanılması, mali raporlamanın istatistiksel temelleri çerçevesinde genel yönetimin mali tablolarından ziyade, konsolide mali tablolarının yeniden sunumuyla sonuçlanacaktır.

29. Bu nedenle, konsolide ve bireysel mali tablolar hakkındaki standart hükümlerine göre genel yönetim hakkındaki mali bilgiler açıklanırken, kapsama dahil kurum veya kuruluşlar arasındaki bakiyeler ve işlemler elimine edilir. Ancak genel yönetim içindeki kuruluşlar ile diğer sektörlerdeki kuruluşlar arasındaki bakiye ve işlemler elimine edilmez.

30. Bu standarda göre genel yönetimin, kamu mali ve mali olmayan şirketler içindeki yatırımları için bu kuruluşların net varlıklarının defter değeri esas alınır. Genel yönetime ait mali tabloların kamu sektörüne ait

konsolide mali tabloların bir bölümü olması nedeniyle, bu kuruluşların net varlıklarının defter değerlerindeki değişiklikler konsolide mali tablolarda gösterilir.

31. Mali raporlamanın istatistiksel temelleri tüm varlıkların ve yükümlülüklerin (borçlar hariç olmak üzere) her bir raporlama tarihinde piyasa değerleri esas alınarak yeniden değerlendirilmesini gerektirir. Devlet muhasebesi standartları ölçüme ilişkin farklı hükümler içerebilir ve bazı varlık ve yükümlülük sınıfları için maliyetin veya piyasa değerinin esas alınmasını gerektirebilir. Bu nedenle, mali raporlamanın istatistiksel temelleri çerçevesinde sunulan mali tablolardaki varlıkların ve yükümlülüklerin ölçümünde kullanılan esaslar farklı olabilir.

### **İlave Alt Bölümlere Ayırma**

32. Bazı durumlarda merkezi yönetim, yerel yönetimleri kontrol edebilir ve bunun sonucunda merkezi yönetimin mali tabloları farklı yönetim düzeylerini konsolide edebilir. Bu durumda, her yönetim düzeyinde genel yönetime ilişkin açıklamaların ayrı ayrı yapılmasına imkan sağlayacak şekilde bu Standarda göre konsolide mali tablolar ilave alt bölümlere ayrılabilir.

33. Bu Standart mali tablolara ilave alt bölümler eklenmesini gerektirmez. Ancak, konsolide edilen her bir yönetim düzeyinin genel yönetim faaliyetleri arasındaki ilişkinin ve raporlamanın istatistiksel çerçevesi ile mali tablolar arasındaki ilişkinin kullanıcılar tarafından daha iyi anlaşılabilmesi için mali tablolar ilave alt bölümlere ayrılabilir.

### **Açıklamalar**

34. Genel yönetime ilişkin olarak yapılan açıklamalar aşağıdakilerden en az birini içerir:

- 1) Diğer sektörlerdeki yatırımları ayrı ayrı göstermek suretiyle, ana sınıflara göre varlıklar,
- 2) Ana sınıflara göre yükümlülükler,
- 3) Net varlıklar/özkaynak,
- 4) Artış ve azalışların yeniden değerlendirilmesi ve net varlıklar/özkaynak içinde doğrudan muhasebeleştirilen diğer gelir ve gider kalemleri,
- 5) Ana sınıflara göre gelirler,
- 6) Ana sınıflara göre giderler,
- 7) Fazla veya açık,
- 8) Ana sınıflara göre esas faaliyetlerinden nakit akışları,
- 9) Yatırım faaliyetlerinden nakit akışı,
- 10) Finansman faaliyetlerinden nakit akışı.

Genel yönetime ilişkin olarak yapılan açıklamaların sunum tarzı, devlet muhasebesi standartları uyarınca hazırlanan mali tabloların önüne geçmemelidir.

35. Mali tabloların sunumu konulu standart; bilânço, faaliyet sonuçları tablosu, varlıklar/yükümlülükler değişim tabloları, nakit akış tablosu, muhasebe politikaları ve mali tablolardaki açıklamalar olarak eksiksiz bir mali tablo seti tanımlar (tahakkuk esasına göre).

36. Bu Standart genel yönetime ilişkin açıklamaların yapıma şeklini belirlemez ve mali tablolarda yansıtılan varlık, yükümlülük, gelir, gider ve nakit akışlarının ana sınıflarının açıklanmasını gerektirir. Genel yönetime ilişkin açıklama yapan yönetimler bu tür açıklamaları kendi mevzuatlarına uygun olan başka bir usül mevcut olmadığı sürece; not şeklinde açıklama veya ana mali tablolarda ayrı sütunlar şeklinde açıklama biçiminde yapabilir. Ancak, genel yönetime ilişkin olarak yapılan açıklamaların sunum tarzı, devlet muhasebesi standartları uyarınca hazırlanan konsolide mali tabloların önüne geçmemelidir.

37. Kullanıcıların genel yönetime ilişkin sunulan mali bilgiler ile yönetim faaliyetleri arasındaki ilişkiyi daha iyi anlayabilmesi için, toplam harcamaların bölümlere ayrılması ve ekonomik veya fonksiyonel (COFOG) niteliğine göre sınıflandırılması gerekir. Bu Standart genel yönetim bilgilerini açıklayan kuruluşların ekonomik niteliğine göre veya fonksiyonel sınıflandırma esasına göre bölümlenmiş genel yönetim bilgisi açıklamasını gerektirmez veya böyle bir açıklamanın yapılmasını engellemez.

38. Sunulan bilgilerin niteliğinin daha iyi anlaşılması için ek açıklamalar da yapılır.

39. Genel yönetime ilişkin açıklama yapan kuruluşlar, kapsama dâhil olan kontrol edilen önemli kuruluşları, bu kuruluşlarda bir önceki döneme göre gerçekleşen değişiklikleri ve varsa daha önce kapsam içinde yer alan bir kuruluşun neden kapsama dâhil edilmediğine yönelik açıklama yapar.

40. Genel yönetime ilişkin açıklama yapan kurum veya kuruluşlar, kapsama dâhil kontrol edilen önemli kuruluşlar listesini açıklar. Aynı şekilde konsolide ve bireysel mali tablolar konulu standart uyarınca konsolide mali tablo hazırlayan kuruluşlar da kontrol edilen önemli kuruluşların listesini açıklar. Konsolide ve bireysel mali tablolar konulu standart uyarınca konsolide mali tabloda yer alan hangi kuruluşların, mali raporlamanın istatistiksel temelleri çerçevesinde genel yönetime dahil edileceğinin açıklanması, kullanıcılar tarafından yönetime ilişkin bilgiler ile genel yönetime ilişkin bilgiler arasındaki ilişki ve genel yönetime ait bilgilerin daha iyi anlaşılmasını sağlar.

41. Genel yönetime dahil olan kontrol edilen kuruluşlardaki değişikliklerin açıklanması, kullanıcıların zaman içinde konsolide mali tablolar ile genel yönetime ilişkin bilgiler arasındaki ilişkiyi izlemesine olanak verir.

#### **Konsolide Mali Tabloların Uyumlaştırılması**

42. Genel yönetime ilişkin açıklamalar, konsolide mali tabloların her bir eş değer kalemiyle uyumlu olmalıdır.

43. Genel yönetime ilişkin mali bilgiler sunulurken, kamu mali ve mali olmayan şirketler kapsamındaki kuruluşlara ilişkin olarak konsolide ve bireysel mali tablolara ilişkin standart hükümleri uygulanmaz. Genel yönetim kapsamındaki kurum veya kuruluşlar, kamu mali ve mali olmayan şirketlerdeki yatırımlarını bir varlık olarak kabul edecek ve yatırımlarının net varlıklarının defter değeri ölçüsünde bu varlıklar için açıklama yapacaktır. Bu açıklamalar hesap verme yükümlülüğünün daha iyi yerine getirilmesini sağlar.

#### **Mali Raporlamanın İstatistiksel Temelleri ile Uyumlaştırma**

44. Mali raporlamanın istatistiksel temelleri ve devlet muhasebesi standartları bazı işlem ve olaylara benzer yaklaşım göstermekle birlikte bazı farklılıklar da mevcuttur. Mali raporlamanın istatistiksel temelleri hali hazırda konsolide mali tablolarda sunulmayan mali bilgilerin sunumu için işlemler ve diğer ekonomik akışlar arasında bir ayırım yapar ve net borç verme/ alma ve nakit fazlası/açığı gibi mali politikaların analizi için gereken özel tedbirler üzerinde odaklanır.

45. Bu Standart konsolide mali tablolardaki genel yönetime ilişkin açıklamaların mali raporlamanın istatistiksel temelleri çerçevesinde hazırlanan genel yönetime ilişkin açıklamalar ile uyumlu hale getirilmesini gerektirmez. Ancak, bu tür bir uyumlaştırmanın not açıklaması yoluyla yapılmasının önünde bir engel bulunmamaktadır.

#### **Yürürlük Tarihi**

46. Bu Standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve 2011 yılının Kasım ayı itibarıyla yürürlükte olan genel yönetim sektörüne ilişkin mali bilgilerin açıklanması konulu standarttan (IPSAS 22) yararlanılarak hazırlanmıştır.

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

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