

---

**DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 9**  
**(DMS 9)**  
**BEDEL KARŞILIĞINDA**  
**YAPILAN FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN GELİRLER**

---

RG 19 Haziran 2010 / 27616

**Amaç**

1. Bu standardın amacı bedel karşılığında yapılan faaliyetlerden elde edilen gelirlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesidir.

**Kapsam**

2. Mali tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlayan ve sunan bir kamu idaresi, aşağıdaki faaliyetlerinden kaynaklanan gelirlerin muhasebeleştirilmesinde bu standardı uygular:

- 1) Hizmetlerin ifa edilmesi,
- 2) Malların satılması,
- 3) Varlıkların başkalarınca kullanımından faiz, telif hakkı, temettü ve benzer gelirler elde edilmesi,

3. Bedel karşılığında yapılan faaliyetlerden elde edilmeyen gelirler bu standart kapsamında değildir.

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

- 1) Malların ya da hizmetlerin satışı veya satın alınması ya da
- 2) Makine, tesis ve ekipmanın kiralanması.

şeklinde olabilir.

5. Bedel karşılığında yapılan faaliyetlerden elde edilen gelirler ve bedel karşılığında yapılmayan faaliyetlere ilişkin işlemlerden edinilen gelirler arasında ayırım yapılmasında işlemin şekilden ziyade özü değerlendirilir. Bedel karşılığında yapılmayan faaliyetlere ilişkin işlemlerden edinilen gelir örnekleri;

egemenlik gücünün kullanımıyla edinilen vergiler, harçlar ve cezalar gibi dolaylı ya da dolaysız gelirleri, bağışları ve hibeleri içerir.

6. Hizmetler tek bir süreçte ya da birden fazla süreçte ifa edilebilir. Bedel karşılığında yapılan faaliyetlerden elde edilen gelirlere; kamu sektörü birimlerince ifa edilen konut edindirme, su temini ve tesis işlemleri, paralı yolların yönetimi örnek olarak verilebilir. İnşaat sözleşmelerinden doğan gelirler için ilgili standarda bakılmalıdır.

7. Mallar; satılmak üzere üretilen ve satın alınan malları, gayrimenkulleri ve mülkiyete tabi diğer malları içerir.

8. Kamu idaresinin varlıklarının başkalarınca kullanımından aşağıdaki şekillerde gelir elde edilebilir:

- 1) Faiz: Nakit ya da nakde eşdeğerlerin kullanımından kaynaklanan masraf bedeli/ ücret ya da kamu idaresine verilmesi gereken tutar,
- 2) Hak gelirleri: Patent, telif hakkı ve bilgisayar yazılımı gibi kamu idaresine ait uzun vadeli varlıkların kullanımına ait masraf bedeli/ücret,
- 3) Temettüleri ya da eşdeğerleri: Sahiplik oranına göre özkaynaktan yapılan dağıtımlar.

9. Bu standart aşağıdaki gelirlerle ilgili değildir:

- 1) İlgili standartlarda tanımlanan;
  - i. Kiralamalardan doğan gelirler,
  - ii. Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilmiş olan yatırımlardan doğan temettü gelirleri,
  - iii. Makine, teçhizat ve ekipmanın satışından doğan kazançlar.
- 2) Sigortacılık alanında faaliyet gösteren kamu idarelerinin sigorta sözleşmelerinden doğan gelirleri,
- 3) Mali varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişikliklerden kaynaklanan ya da bunların elden çıkarılmasından doğan gelirler,
- 4) Diğer dönen varlıkların değerindeki değişimden kaynaklanan gelirler,
- 5) Canlı hayvan, tarım ve orman ürünlerindeki doğal artışlardan kaynaklanan gelirler,
- 6) Madencilik faaliyetlerinden elde edilen gelirler.

## **Tanımlar**

10. Bu standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamlarda kullanılır:

**Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlere İlişkin İşlemler:**

Kamu idaresinin diğer taraftan yaklaşık değerini alarak veya diğer tarafa yaklaşık değerini vererek varlık ya da hizmet sattığı veya aldığı işlemler bedel karşılığında yapılan faaliyetlere ilişkin işlemlerdir.

**Gerçeğe Uygun Değer:**

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

**Geri Kazanılabılır Tutar:**

Bir varlığın net satış değeriyle kullanım değerinden büyük olanıdır.

**Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetler Dışındaki İşlemler:**

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

**Gelir:**

Raporlama döneminde ilk defa hesaplara alınacak varlıklar ile yeniden değerlendirme farkları dışında net varlık/öz kaynakta artışa neden olan her türlü işlemidir.

**Gelir**

11. Gelir kamu idaresi tarafından sadece kendi hesabına alınan veya alınabilecek ekonomik faydaların brüt tutarını içerir. Kamu idarelerinin diğer kamu idareleri veya üçüncü kişiler adına topladığı tutarlar gelir kapsamında değildir. Ancak bu işlemlerle ilgili her çeşit komisyon veya benzeri tutarlar gelirdir.

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

**Gelirin Ölçümü**

13. Gelir, gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.

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

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

- 1) İhraç edenin benzer kredi oranlamasıyla benzer mali araçlar için daha önce uyguladığı/cari faiz oranı ya da
- 2) Mali aracın nominal bedelini, malların veya hizmetlerin cari nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.
- 3) Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

16. Mallar ya da hizmetler mübadele edildiğinde veya mal veya hizmetlerle takas edildiğinde, mübadele gelir doğuran bir işlem olarak kabul edilmez. Farklı mallar veya hizmetler karşılığında mallar satıldığında veya hizmetler ifa edildiğinde mübadele işlemi gelir doğuran bir işlem olarak kabul edilir. Gelir, elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden bu işlem için yapılan masrafların düşülmesiyle belirlenir.

Eğer alınan malların veya hizmetlerin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, gelir; vazgeçilen/teslim edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine bu işlem için yapılan masrafların eklenmesiyle belirlenir.

### **İşlemin Tanımlanması**

17. Bu standarttaki muhasebeleştirme ilkeleri genellikle her bir işlem için ayrı ayrı uygulanır. Ancak belirli durumlarda işlemin özünü yansıtabilmesi için muhasebeleştirme ilkelerinin tek bir işlemin bağımsız şekilde belirlenebilir/ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanması gerekir. Örneğin ürünün fiyatı satış sonrası hizmet tutarını da içerdiğinde bu miktar ertelenerek ilgili olduğu dönemler boyunca gelir olarak muhasebeleştirilir. Buna karşın, birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisi bir bütün olarak değerlendirilmediği takdirde bunun etkisinin anlaşılmadığı durumlarda muhasebeleştirme ilkeleri iki ya da daha fazla işleme birlikte uygulanır. Örneğin, bir kamu idaresi ya da kuruluş mal satabilir ve aynı zamanda bu işlemin etkisini kaldırarak şekilde daha sonraki bir tarihte malların geri alımı ile ilgili bağımsız bir anlaşma yapabilir. Bu tür durumlarda iki işlem birlikte değerlendirilir.

## Hizmetlerin İfa Edilmesi

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

- 1) Gelirin miktarı güvenilir bir biçimde ölçülebildiğinde,
- 2) İşlemle ilgili ekonomik faydaların elde edilmesi muhtemel olduğunda,
- 3) Raporlama tarihinde işlemin tamamlanma düzeyi güvenilir bir biçimde ölçülebildiğinde,
- 4) İşlem için ortaya çıkan ve işlemi tamamlamak için katlanılan maliyetler güvenilir bir biçimde ölçülebildiğinde.

19. İşlemin tamamlanma düzeyine göre gelirin muhasebeleştirilmesi genellikle tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak ifade edilir. Bu yöntemde gelir, hizmetlerin ifa edildiği raporlama döneminde kaydedilir.

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

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

- 1) Her bir tarafın taraflarca sağlanan ve alınan hizmetler konusunda yaptırıma bağlanmış olan hakları,
- 2) Takas edilebilecek hizmet bedelleri,
- 3) Anlaşmanın biçimi, tarzı ve koşulları.

Kamu idaresi, yürütülen hizmetler için gerektiğinde gelir tahminlerini gözden geçirir. Bu işlem, tahminlerin güvenilirliğini etkilemez.

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

- 1) Yapılan işe ilişkin incelemeler, araştırmalar,
- 2) İfa edilecek toplam hizmetlerin oranı olarak bugüne kadar yapılan hizmetler,
- 3) İşlemin tahmini toplam maliyeti içinde ilgili tarihe kadar katlanılan maliyetlerin oranı. Sadece ilgili tarihe kadar yürütülen hizmeti yansıtan maliyetler bugüne kadar oluşan maliyetlere dâhil

edilir. İşlemin tahmin edilen toplam maliyeti içine sadece yürütülen ya da yürütülecek olan hizmetleri yansıtan maliyetler dâhil edilir.

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

23. Belirli bir zaman diliminde belirsiz sayıda anlaşmayla yürütülen hizmetler olduğunda, başka bir yöntemin tamamlanma düzeyini daha iyi yansıtacağına dair kanıt olmadıkça gelir; belirlenmiş dönem boyunca eşit olarak kaydedilir. Diğer anlaşmalardan çok daha önemli olan özellikli bir anlaşma olduğunda gelirin kaydı önemli olan anlaşma yürürlüğe girinceye kadar ertelenir.

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

25. İşlemin ilk aşamalarında genellikle işlemin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilemez. Ancak kamu idarelerinin katlanılmış işlem maliyetini geri kazanması mümkündür. Böylelikle gelir sadece geri kazanılabileceği beklenen maliyetler miktarında muhasebeleştirilmiş olur. İşlemin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilemediğinden, olumlu fazlalık muhasebeleştirilmez.

26. İşlemin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilemediğinde ve katlanılmış maliyetler geri kazanılabilir olmadığına gelir; muhasebeleştirilmez ve oluşan maliyetler gider olarak kaydedilir. Anlaşmanın sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda gelir; giderlerin muhasebeleştirilmiş geri kazanılabilir tutarı kadar muhasebeleştirilmek yerine, raporlama tarihindeki işlemin tamamlanma düzeyine göre muhasebeleştirilir.

### **Malların Satışı**

27. Malların satışından doğan gelir, aşağıdaki bütün koşullar sağlandığında muhasebeleştirilir:

- 1) Kamu idaresinin, malların önemli risklerini ve mülkiyetin sunduğu hakları alıcıya transfer etmesi,
- 2) Kamu idaresinin idari etkinliği veya etkin kontrolü sürdürmemesi,
- 3) Gelirin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi,
- 4) İşlemlerle ilgili ekonomik faydaların edinilmesinin muhtemel olması,
- 5) İşlemlerle ilgili maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi.

28. Kamu idaresinin önemli riskleri ve mülkiyetin sunduğu hakları alıcıya ne zaman transfer etmiş sayılacağına değerlendirilmesi, işleme ilişkin koşulların incelenmesini gerektirir. Genellikle risklerin ve mülkiyet haklarının transferi, yasal bir belgenin transferiyle ya da sahipliğin alıcıya devriyle birlikte

gerçekleşir. Ancak bazı durumlarda risklerin ve mülkiyet haklarının transferi, yasal bir belgenin ya da sahipliğin alıcıya devrinden farklı tarihlerde olabilmektedir.

29. Sahipliğin önemli risklerinin devredilmediği işlemler satış değildir ve bu işlemlerden kaynaklanan gelir muhasebeleştirilmez. Sahipliğin önemli risklerinin devredilmediği durumlara ilişkin örnekler şunlardır:

- 1) Kamu idaresinin normal garanti süresi koşullarında yer almayan yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşıması durumu,
- 2) Belirli bir satıştan yapılan gelir tahsilâtının satılan malların alıcı tarafından üçüncü kişilere satılarak gelir elde edilmesine bağlı olması durumu (örneğin okullara satışa bağlı eğitimle ilgili malzeme dağıtılması),
- 3) Sözleşme uyarınca kurulumu zorunlu olan malların kurulumunun henüz tamamlanmamış olma durumu,
- 4) Alıcının satın alma işlemini satış sözleşmesinde belirtilmiş nedenlerle iptal etme hakkı olduğunda ve kamu idaresinin geri dönüş/iade olasılığı hakkında emin olmaması durumunda.

30. Kamu idaresinin mülkiyetle ilgili önemsiz düzeyde bir risk taşıması durumunda işlem satıştır ve gelir muhasebeleştirilir. Örneğin satıcı mallarla ilgili bir yasal belgeyi sadece alması gereken miktarı korumak amacıyla alıkoyabilir. Böyle bir durumda eğer kamu idaresi önemli derecede risk ve mülkiyetin sunduğu hakları transfer ederse işlem satıştır ve gelir muhasebeleştirilir. Kamu idaresinin mülkiyetle ilgili sadece önemsiz düzeyde bir risk taşımasının bir örneği, alıcı memnun kalmadığında bedeli geri verilecek olan satıştır. Bu tür durumlarda gelir, satıcının gelecekteki iadeleri güvenilir bir biçimde tahmin edebilmesi ve bunlar için geçmiş dönemlerdeki deneyimler ve diğer ilgili veriler bağlamında karşılık ayırması kaydıyla satış anında muhasebeleştirilir.

31. Gelir ancak işleme ilişkin ekonomik faydaların kamu idaresince edinilmesinin muhtemel olması durumunda muhasebeleştirilir. Bazı durumlarda bu husus tahmini bedel alınıncaya ya da belirsizlik hali kalkıncaya kadar imkân dâhilinde olmayabilir. Örneğin gelir başka bir birimin sözleşmenin parçası olarak malları tedarik edebilmesine bağlı olabilir ve bunun olacağına dair herhangi bir şüphe varsa muhasebeleştirme işlemi bu olay gerçekleşinceye kadar ertelenir. Mallar tedarik edilerek belirsizlik ortadan kalktığında gelir muhasebeleştirilir. Daha önce muhasebeleştirilmiş gelirin tahsil edilebilirliği konusunda belirsizlik ortaya çıktığında, tahsil edilemeyen veya tahsil edilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta kaydedilen gelirin düzeltilmesi yerine gider olarak muhasebeleştirilir.

### **Faiz, Hak Gelirleri ve Temettüler**

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

- 1) Faiz, tamamlanma oranına göre,
- 2) Hak gelirleri (imtiyaz, ruhsat, telif vb.) anlaşma uyarınca kazanıldıkça,
- 3) Temettüer ya da bunların eşdeğerleri, hissedarların ya da kamu idaresinin ödemeyi alma hakkı doğduğunda.

33. Bir varlığın etkin getirisi; varlığın ömrü boyunca gelecekte beklenen nakit tahsilâtların iskonto edilmiş tutarını, varlığın başlangıçtaki defter değerine eşitlemesi beklenen faiz oranıdır. Faiz geliri iskonto edilmiş her türlü itfa tutarını, prim ya da başlangıçta borç araçlarının defter değeri ile vadedeki tutarı arasındaki diğer farklılıkları içerir.

34. Faiz içeren bir menkul kıymetin ediniminden öncesine ait faiz tahakkuku söz konusu ise edinim sonrası faiz ve edinim öncesi faiz ayrıştırılır ve sadece edinim sonrasına ait kısmı gelir olarak muhasebeleştirilir. Özkaynak araçlarının temettülerinin edinim öncesine ait kısmı, menkul varlıkların maliyetinden indirilir. Seçmeli bazda olanlar dışında ayrıştırma yapmak zor ise, bu tutarların özkaynak araçlarının maliyetlerinin bir kısmını karşıladığının açıkça belirlenebildiği durumlar hariç temettüer gelir olarak kayda alınır.

35. Hak gelirleri (imtiyaz, ruhsat, telif vb.) sistematik ve gerçekçi başka bir yöntemin daha uygun olmaması koşuluyla, ilgili sözleşme hükümlerine göre muhasebeleştirilir.

36. Gelir sadece işlemle ilgili ekonomik faydaların kamu idaresi tarafından edinilmesinin muhtemel olduğu durumda muhasebeleştirilir. Bununla birlikte gelirin içine önceden dâhil edilmiş olan tutarın tahsiliyle ilgili belirsizlik doğduğunda, tahsil edilemeyecek tutar ya da tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta kaydedilmiş gelirdeki düzeltme yerine gider olarak muhasebeleştirilir.

### **Açıklama**

37. Kamu idaresi şunları açıklamalıdır:

- 1) Hizmetlerin ifasına ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler dâhil, gelirin muhasebeleştirilmesiyle ilgili muhasebe politikası,

- 2) Aşağıdaki hususlardan doğmuş olanlar dâhil, dönem boyunca muhasebeleştirilmiş her bir önemli gelir kategorisinin tutarı;
- i. i. Hizmetlerin ifa edilmesi,
  - ii. ii. Malların satılması,
  - iii. iii. Faiz,
  - iv. iv. Hak gelirleri (imtiyaz, ruhsat, telif vb.),
  - v. v. Temettüler ya da bunun eşdeğerleri.
- 3) Mal ya da hizmet takasından doğan gelirin tutarı.

38. Şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerle ilişkin açıklamalar ilgili standartta bulunabilir. Şarta bağlı varlık ve yükümlülükler; garanti süresi maliyetleri, alacaklar, cezalar ya da olası kayıplar gibi kalemlerden doğabilir.

### **Yürürlük ve Diğer Hususlar**

39. Bu standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve 2010 yılının Ocak ayı itibarıyla yürürlükte olan bedel karşılığında yapılan faaliyetlerden elde edilen gelirler konulu standarttan (IPSAS 9) yararlanılarak hazırlanmıştır.

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

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