
DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 8
(DMS 8)
ORTAK GİRİŞİMLERDEKİ PAYLAR

RG 5 Mart 2010 /27512

Amaç

1. Bu standardın amacı ortak girişimlerdeki payların muhasebeleştirilmesine ilişkin esasların belirlenmesidir.

Kapsam

2. Bu standart, ortak girişimlerdeki payların muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Ancak, girişim sermayesi kuruluşları, yatırım fonları veya yatırım amaçlı sigorta fonları ve benzeri kuruluşlarca elde bulundurulan yatırımlar bu standart kapsamında değildir.

3. Bir ortak girişimdeki pay, aşağıdaki durumlar haricinde oransal konsolidasyon veya özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir;

1) Yatırımın, on iki ay içerisinde elden çıkarılmasının planlanması veya satış sürecinin başlatılmış olması,

2) İlgili standartta belirtildiği şekilde konsolide malî tablo sunulmasına gerek bulunmaması,

3) Aşağıdakilerin tamamının geçerli olması halinde;

i. Kamu idaresinin;

• tamamen başka bir kuruluş tarafından kontrol edilmesi ve oransal konsolidasyon veya özkaynak yöntemi uygulanarak hazırlanan malî tabloların kullanıcısının olmaması veya bu kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarının kuruluşun konsolide malî tablolarından karşılanması,

• kısmen başka bir kuruluş tarafından kontrol edilmesi ve diğer koşullarda oylama hakkı olmayan pay sahipleri dâhil olmak üzere diğer pay sahiplerinin ilgili kontrol eden kuruluşun özkaynak yöntemini kullanmaması konusunda bilgilendirilmiş ve buna itiraz etmemiş olması,

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

iii. Kamu idaresinin, malî araçlarını kamuya açık piyasaya ihraç etmek amacıyla malî tablolarını yetkili bir kuruluşa sunmamış olması veya sunma sürecinde olmaması;

iv. Kontrol eden kuruluşun nihai veya ara kontrol eden kuruluşunun, kamuya açıklanmak üzere Devlet Muhasebesi Standartlarına uygun konsolide malî tablolar hazırlaması.

Tanımlar

4. Bu standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamlarda kullanılır:

Bireysel Malî Tablolar:

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

Girişimci:

Ortak girişimde müşterek kontrol gücü olan kamu idaresidir.

Kontrol:

Diğer bir kuruluşun faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla söz konusu kuruluşun malî ve faaliyet politikalarının yönetilmesi gücüdür.

Konsolide Malî Tablolar:

Birden fazla kamu idaresinin konsolide edilmiş malî tablolarını ifade eder.

Ortak Girişimdeki Yatırımcı:

Ortak girişimde müşterek kontrol gücü olmayan taraftır.

Ortak Girişim (İş Ortaklığı):

İki veya daha fazla tarafın müşterek kontrolüne tabi bir faaliyeti yürütmek üzere oluşturulan organizasyondur.

Oransal Konsolidasyon:

Kamu idaresinin, müştereken kontrol edilen bir kuruluşun varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerindeki payının, kendi malî tablolarındaki benzer kalemlerle birleştirildiği veya malî tablolarında ayrı kalemler olarak raporlandığı bir muhasebe yöntemidir.

Önemli Etki:

Yatırım yapılan kuruluşun faaliyet ve malî politikalarına ilişkin karar alma süreçlerini etkileme gücüdür; ancak söz konusu politikalar üzerinde kontrol veya müşterek kontrol gücünü içermez.

Özkaynak Yöntemi:

Yatırımın önce maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirildiği ve ediniminden sonra yatırımcı tarafından, yatırım yaptığı kuruluşun net varlıkları/özkaynağındaki hissesinde meydana gelen değişikliklerin yatırımcı kuruluşun payına düşen kısmını yansıtacak şekilde düzeltildiği bir muhasebe yöntemidir. Girişimcinin fazlası veya açığı, müştereken kontrol edilen kuruluşun fazlasında veya açığındaki girişimcinin payını içermektedir.

Müşterek Kontrol:

Bir faaliyet üzerindeki kontrolün bağlayıcı bir düzenleme veya anlaşmaya dayanarak paylaşılmasıdır.

Bağlayıcı Düzenleme

5. Bağlayıcı düzenleme, müşterek kontrolü içeren yatırımları kamu idaresinin önemli etkisinin bulunduğu iştiraklerdeki yatırımlardan ayırır. Müşterek kontrolü tesis etmeye yönelik bağlayıcı düzenleme içermeyen faaliyetler, bu standart uyarınca bir ortak girişim olarak değerlendirilmez.

6. Yazılı olmak kaydıyla bağlayıcı düzenleme, girişimciler arasındaki mukavele, ortaklık ana statüsü veya müzakere tutanağı gibi şekillerde olabilir ve aşağıdaki hususlar ve benzerlerini içerir:

- 1) Ortak girişimin faaliyeti, süresi ve raporlama yükümlülükleri,
- 2) Ortak girişimin yönetim kurulu veya benzer kurulunun atanması ve girişimcilerin oy hakları,
- 3) Girişimcilerin sermaye katkıları,
- 4) Ortak girişime ait çıktı, gelir, gider, fazla veya açık ya da nakit akışlarının girişimciler tarafından paylaşılması.

7. Bağlayıcı düzenleme, ortak girişim üzerinde müşterek kontrolü tesis ederek faaliyetin tek bir girişimci tarafından kontrol edilmesini önler. Bağlayıcı düzenleme, girişimcilerin tamamının veya belirli çoğunluğunun onayını gerektiren hususları belirler.

8. Bağlayıcı düzenleme, ortak girişimcilerden birini ortak girişimin yöneticisi/işleticisi olarak tayin edebilir. Bu durumda yönetici/işletici, ortak girişimi kontrol etmez, girişimci tarafından kabul edilen ve kendisine verilen malî ve faaliyet politikaları çerçevesinde faaliyet gösterir. Ancak, yönetici/işletici faaliyetin malî ve faaliyet politikalarını yönetme gücüne sahipse, girişim üzerinde kontrol sahibi olur ve girişim bir ortak girişim değil, yönetimin kontrol edilen kuruluşu kabul edilir.

Ortak Girişim Şekilleri

9. Ortak girişimin konusu ticari faaliyetlerden bedelsiz kamu hizmeti sunulmasına kadar çeşitli şekillerde olabilir.

10. Bu standart uyarınca ortak girişimler, müştereken kontrol edilen faaliyetler, müştereken kontrol edilen varlıklar ve müştereken kontrol edilen kuruluşlar şeklinde olup, genel özellikleri şunlardır;

- 1) Bir bağlayıcı düzenlemeyle bağlı olan iki veya daha fazla girişimci,
- 2) Müşterek kontrolü tesis eden bağlayıcı düzenleme.

Müşterek Kontrol

11. Ortak girişim yasal veya idari yeniden yapılandırma veya iflas sürecindeyse veya ortak girişimin girişimciye fon transferi yapmasında uzun vadeli ve ağır kısıtlamalar varsa müşterek kontrol kısıtlanabilir. Belirtilen bu durumlarda müşterek kontrol devam ediyorsa, ortak girişim olarak muhasebeleştirilmeye devam edilir.

Bireysel Malî Tablolar

12. Oransal konsolidasyon veya özkaynak yönteminin uygulandığı malî tablolar ile kontrol edilen kuruluşu, iştiraki veya müştereken kontrol edilen bir kuruluşta girişimci payı bulunmayan bir kuruluşu ait malî tablolar bireysel malî tablo değildir.

13. Bireysel malî tablolar, konsolide malî tablolara; yatırımların özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirildiği malî tablolara ve girişimcilerin ortak girişimlerdeki paylarının oransal olarak konsolide edildiği malî tablolara ek olarak sunulan malî tablolardır. Bireysel malî tabloların bu tablolara eklenmesine veya bunların beraberinde sunulmasına gerek yoktur.

14. Konsolide ve bireysel malî tablolar konulu standart uyarınca konsolidasyondan, iştiraklerdeki yatırımlar konulu standart uyarınca özkaynak yönteminin uygulanmasından veya bu standart uyarınca oransal konsolidasyon veya özkaynak yönteminin uygulanmasından muaf tutulan kuruluşlar, malî tablolarını kendilerine ait malî tablolar olarak sunabilirler.

Müştereken Kontrol Edilen Faaliyetler

15. Bazı ortak girişimlerin faaliyetleri bir kamu idaresinin, ortaklık veya diğer bir kuruluşun ya da girişimcilerin kendisinden bağımsız bir malî yapının kurulmasından ziyade girişimcilerin varlıklarının ve diğer kaynaklarının kullanılması şeklinde ortaya çıkabilir. Bu durumlarda her bir girişimci kendi maddi duran varlıklarını ve diğer kaynaklarını kullanır, gider ve yükümlülüklerini üstlenir ve finansmanını sağlar. Ortak girişim faaliyetleri, kendi çalışanları tarafından girişimcinin benzer faaliyetleriyle birlikte yürütülebilir. Ortak girişim sözleşmesi genellikle, müşterek ürün veya hizmetin satılmasından elde edilen gelir ile ortak olarak yüklenilen her türlü giderin girişimciler arasında paylaşılmasına ilişkin esasları düzenler.

16. Bir girişimci, müştereken kontrol edilen faaliyetlerdeki payıyla ilgili olarak aşağıdaki hususları malî tablolarında gösterir:

- 1) Kontrol ettiği varlıkları ve üstlendiği yükümlülükleri,
- 2) Yüklendiği giderler ve ortak girişime ait mal veya hizmetlerin satılması veya sunumundan elde ettiği gelirleri.

17. Ortak girişime ilişkin varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler girişimcilerin malî tablolarında gösterildiğinden, konsolide malî tablo sunulduğu durumlarda bu kalemler için herhangi bir düzeltme veya konsolidasyon işlemi yapılmaz.

18. Ortak girişimin kendisi için ayrı bir muhasebe tutulması ve malî tablo hazırlanması zorunlu değildir. Ancak girişimciler isterse, ortak girişimin performansını değerlendirmek amacıyla yönetim hesaplarını hazırlayabilir.

Müştereken Kontrol Edilen Varlıklar

19. Bazı ortak girişimler, girişimcilerin sahip oldukları varlıklardan ortak girişime konulan veya ortak girişimin amacına yönelik olarak kullanılmak üzere elde edilen bir veya daha fazla varlığın ortak kontrolünü ya da genellikle ortak mülkiyetini içerir. Bu varlıklar, girişimcilere fayda sağlamak için

kullanılır. Her bir girişimci, varlıklardan elde edilen çıktıdan bir pay alabilir ve yapılan giderlerden belirlenmiş bir payı üstlenir.

20. Bu ortak girişimlerde, girişimcilerden bağımsız bir idare, ortaklık veya diğer bir kuruluşun ya da bir malî yapının kurulması gerekmez. Her bir girişimci, müştereken kontrol edilen varlıklardaki payı nedeniyle gelecekteki ekonomik faydaları üzerinde kontrole sahiptir.

21. Her bir girişimci, müştereken kontrol edilen varlıklardaki payıyla ilgili olarak aşağıdaki hususları muhasebe kayıtlarına ekleyerek malî tablolarında gösterir:

- 1) Niteliğine göre sınıflandırılmış olan müştereken kontrol edilen varlıklardaki payını,
- 2) Üstlendiği yükümlülüklerini,
- 3) Ortak girişime bağlı olarak diğer girişimcilerle birlikte üstlenilen bir yükümlülükteki payını,
- 4) Ortak girişim tarafından üstlenilen giderlerdeki payıyla birlikte ortak girişimden elde edilen çıktının satılmasından veya kullanımından sağlanan geliri,
- 5) Ortak girişimdeki payıyla ilgili olarak üstlenmiş olduğu her türlü gideri.

22. Ortak girişime ilişkin varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler girişimcilerin malî tablolarında gösterildiğinden, konsolide malî tablo sunulduğu durumlarda bu kalemler için herhangi bir düzeltme veya konsolidasyon işlemi yapılmaz.

23. Müştereken kontrol edilen varlıklara ilişkin esaslar, ortak girişimin özünü, iktisadi gerçeklerini ve genellikle hukuki şeklini yansıtır. Ortak girişimin muhasebe kayıtları; girişimciler tarafından ortaklaşa üstlenilen ve nihai olarak mutabakata vardıkları payları ile bağlantılı olarak katlandıkları giderlerle sınırlanabilir. Ortak girişimin kendisi için ayrı malî tablo hazırlanması zorunlu değildir. Ancak girişimciler isterse, ortak girişimin performansını değerlendirmek amacıyla yönetim hesaplarını hazırlayabilir.

Müştereken Kontrol Edilen Kuruluşlar

24. Her bir girişimcinin payının bulunduğu bir şirket, ortaklık veya diğer kuruluşlar müştereken kontrol edilen kuruluşlardır. Müştereken kontrol edilen kuruluş, kurulmasına ilişkin bağlayıcı düzenleme hariç diğer kuruluşlar gibi faaliyet gösterir.

25. Müştereken kontrol edilen bir kuruluş, ortak girişimin varlıklarını kontrol eder, gider gerçekleştirir ve gelir elde eder. Kendi adına sözleşme yapabilir ve ortak girişimin faaliyetleri için finansman sağlayabilir.

Her bir girişimci, müştereken kontrol edilen kuruluşun fazlasında pay sahibi olup, aynı zamanda ortak girişimden elde edilen çıktıdan pay alabilir.

26. Birçok müştereken kontrol edilen kuruluş, içerik olarak müştereken kontrol edilen faaliyetler veya müştereken kontrol edilen varlıklar olarak adlandırılan ortak girişimlere benzemektedir. Girişimciler kontrol edilen bir varlığı, çeşitli nedenlerle müştereken kontrol edilen kuruluşa aktarabilir veya müştereken kontrol edilen kuruluş varlıklarına katkıda bulunabilir. Ayrıca bazı müştereken kontrol edilen faaliyetler, ürünün tasarlanması, pazarlanması, dağıtımı veya satış sonrası hizmet gibi faaliyetlerin çeşitli yönleriyle uğraşan bir müştereken kontrol edilen kuruluşun kurulmasını da içerir.

27. Müştereken kontrol edilen kuruluş, Devlet Muhasebesi Standartlarına veya gerektiğinde diğer muhasebe standartlarına uygun şekilde muhasebe kayıtlarını tutar ve kendi malî tablolarını hazırlayarak sunar.

28. Her bir girişimci genellikle, müştereken kontrol edilen kuruluşa nakit veya diğer kaynak katkısında bulunur. Bu katkılar girişimcinin muhasebe kayıtlarına dâhil edilir ve malî tablolarda müştereken kontrol edilen kuruluştaki yatırım olarak gösterilir.

Girişimcinin Malî Tabloları

Oransal Konsolidasyon

29. Bir girişimci, müştereken kontrol edilen kuruluştaki payını oransal konsolidasyon veya özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirir.

30. Oransal konsolidasyonun uygulanması; girişimcinin bilançosunun, müştereken kontrol edilen kuruluşun varlıklarındaki ve yükümlülüklerindeki payını içermesidir. Girişimcinin gelir tablosu da, müştereken kontrol edilen kuruluşun gelir ve giderlerindeki payını içerir. Oransal konsolidasyonun uygulanmasına yönelik işlemlerin birçoğu, kontrol edilen kuruluşlardaki yatırımların konsolidasyonu işlemleriyle benzerdir.

31. Oransal konsolidasyon yönteminde girişimci ortak girişimdeki payını, malî tablolarında aşağıda açıklanan yöntemlerden biriyle gösterebilir.

32. Girişimci, müştereken kontrol edilen kuruluşun varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerindeki payını kendi malî tablolarındaki benzer kalemlerle birleştirebileceği gibi, kendi malî tablolarında ayrı kalemler olarak da

gösterebilir. Her iki yöntem de, benzer tutardaki fazla veya açığın, varlık ve yükümlülüğün, gelir ve giderlerin raporlanmasını sağlar.

33. Oransal konsolidasyonda, hukuki bir gerekçe olmadıkça bir varlık veya yükümlülüğün diğer varlık veya yükümlülüklerden ya da gelir veya giderin diğer gelir ve giderlerden düşülmesi suretiyle netleştirme yapılamaz.

34. Girişimci, müştereken kontrol edilen kuruluş üzerindeki ortak kontrolün sona erdiği tarihten itibaren oransal konsolidasyon yöntemini kullanmayı bırakır.

Özkaynak Yöntemi

35. Bir girişimci, ortak girişimdeki payını özkaynak yöntemini kullanarak da muhasebeleştirebilir.

36. Özkaynak yöntemi, bir girişimcinin ortak girişimdeki kontrolünün içeriğini ve ekonomik gerçekliğini oransal konsolidasyona göre daha az yansıttığından ortak girişimlerde özkaynak yönteminin kullanılması tavsiye edilmemekle birlikte alternatif yöntem olarak kullanılabilir.

37. Girişimci, ortak girişimdeki kontrolünün veya önemli etkisinin sona erdiği tarihten itibaren özkaynak yöntemini kullanmayı bırakır.

Oransal Konsolidasyon ve Özkaynak Yönteminin Uygulanmasında Muafiyetler

38. İlgili standarda göre malî araçlar olarak sınıflandırılan ve muhasebeleştirilen paylar için oransal konsolidasyon ve özkaynak yöntemi uygulanmaz.

39. Malî araç olarak muhasebeleştirilen ortak girişimdeki payların, on iki ay içerisinde elden çıkarılmaması durumunda, malî araç olarak muhasebeleştirildiği tarihten itibaren oransal konsolidasyon veya özkaynak yöntemi uygulanarak malî tablolarda gösterilir.

40. Alıcı bulunmuş olmasına rağmen karar ya da onay alınması gibi resmi işlemler nedeniyle satış işleminin on iki ay içerisinde tamamlanamaması durumunda, süreç raporlama tarihinden kısa bir süre sonra tamamlanacak ise oransal konsolidasyon veya özkaynak yönteminin uygulanmasına gerek yoktur.

41. Bir ortak girişim, kontrol edilen kuruluş veya iştirak haline dönüştüğü tarihten itibaren, buradaki pay ilgili standarda göre muhasebeleştirilir.

Girişimcinin Bireysel Malî Tabloları

42. Ortak girişimdeki yatırım, girişimcinin bireysel malî tablolarında konsolide ve bireysel malî tablolar hakkındaki standart hükümlerine göre muhasebeleştirilir.

Bir Girişimci ve Ortak Girişim Arasındaki İşlemler

43. Bir girişimci, bir ortak girişime katılım payı olarak varlık dâhil ettiğinde veya sattığında, söz konusu işlemde doğan kazanç veya kayıp payının kaydı, işlemin özünü yansıtmalıdır.

44. Bir girişimci, bir ortak girişimden varlık satın aldığında, varlıkları bağımsız bir tarafa satıncaya kadar ortak girişimin bu işlemde kaynaklanan kazanç ya da kayıplardan kendine düşen payı muhasebeleştirmez. Ancak, kayıplar dönen varlıkların net gerçekleşebilir değerindeki bir azalmayı veya değer düşüklüğü zararını yansıtıyorsa bunları anında muhasebeleştirir.

45. Bir girişimci ile ortak girişim arasındaki bir işlemin varlıkta değer düşüklüğüne neden olup olmayacağını değerlendirmek için girişimci, nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü hakkındaki standart uyarınca varlıkların geri kazanılabilir tutarını ve geri kazanılabilir hizmet tutarını belirler. Bir nakit üreten varlığın kullanım değerini belirlerken girişimci, varlığın ortak girişim tarafından sürekli kullanımı ve nihai elden çıkarılmasını esas alarak varlıktan elde edilecek gelecekteki nakit akışlarını tahmin eder. Girişimci, nakit üretmeyen bir varlığın kullanım değerini belirlerken, nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü hakkındaki standartta belirtilen yaklaşımları kullanarak varlığın geriye kalan hizmet potansiyelinin bugünkü değerini tahmin eder.

Yatırımcının Ortak Girişimdeki Paylarının Raporlanması

46. Bir ortak girişimde müşterek kontrole sahip olmayan ancak önemli etkiye sahip bir yatırımcı, ortak girişimdeki payını iştiraklerdeki yatırımlar hakkındaki standart uyarınca muhasebeleştirir ve malî tablolarında raporlar.

47. Yatırımcının müşterek kontrol veya önemli etkiye sahip olmadığı bir ortak girişimdeki payları malî araçlar hakkındaki standarda göre muhasebeleştirilir.

Ortak Girişimi İşletenler

48. Ortak girişimi işletenlere yönetim ücreti ödenebilir. Bu ücretler ortak girişim tarafından gider kaydedilir.

49. Ortak girişimin işletici veya yöneticilerine ödenen ücretler diğer faaliyetlerden elde edilen gelirler hakkındaki standart uyarınca muhasebeleştirilir.

Açıklamalar

50. Girişimcinin malî tablolarında aşağıdaki açıklamalara yer verilir.

1) Nakit çıkışı ihtimali varsa, diğer şarta bağlı yükümlülüklerden ayrı olarak, aşağıda yer alan şarta bağlı yükümlülüklerin toplam tutarı,

(i) Girişimcinin ortak girişimdeki paylarına bağlı olarak üstlendiği bütün şarta bağlı yükümlülükler ile diğer girişimcilerle ortak üstlenilen her bir şarta bağlı yükümlülüklerdeki payı,

(ii) Ortak girişime ait şarta bağlı yükümlülüklerdeki payı,

(iii) Girişimcinin, ortak girişimdeki diğer girişimcilere ait yükümlülükler nedeniyle ortaya çıkan şarta bağlı yükümlülükleri.

2) Aşağıdaki şarta bağlı varlıkların kısa bir tanımı ile birlikte mümkünse, bir ekonomik faydadan doğacak akışın muhtemel olması halinde, bu varlıkların malî etkisine ilişkin tahmini;

(i) Girişimcinin ortak girişimdeki paylarına bağlı olarak ortaya çıkan şarta bağlı varlıklarını ve diğer girişimcilerle birlikte ortaya çıkan şarta bağlı varlıkların her birindeki payı,

(ii) Ortak girişimlerin kendisine ait şarta bağlı varlıklarındaki payı.

51. Bir girişimci, diğer taahhütlerden ayrı olarak ortak girişimdeki payına ilişkin aşağıdaki taahhütlerin toplam tutarını açıklar:

1) Ortak girişimdeki payıyla ilişkili her türlü sermaye taahhüdü ve diğer girişimcilerle ortak üstlenilen sermaye taahhütlerindeki payı,

2) Ortak girişimin kendisine ait sermaye taahhütlerindeki payı.

52. Girişimci, tüm ortak girişimlerinin listesi ve tanımları ile bu ortak girişimlerdeki paylarını açıklar.

53. Girişimci, ortak girişimdeki payını muhasebeleştirmede kullandığı yöntemi açıklar.

Yürürlük ve Diğer Hususlar

54. Bu standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve 2010 yılının Ocak ayı itibarıyla yürürlükte olan ortak girişimlerdeki paylar konulu standarttan (IPSAS 8) yararlanılarak hazırlanmıştır.

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

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