
DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 1
(DMS 1)
MALİ TABLOLARIN SUNULMASI

RG 22 Şubat 2008 / 26795

Amaç

1. Bu standardın amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin genel amaçlı malî tablolarının geçmiş dönemlere ait malî tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel ilke ve esasları açıklamaktır. Bu amaca ulaşmak için standart, malî tabloların sunuluşuyla ilgili genel hususları, malî tabloların yapısına ilişkin kılavuz bilgileri ve tahakkuk esaslı muhasebe çerçevesinde hazırlanan malî tabloların içeriğiyle ilgili asgari gereklilikleri ortaya koyar. Özel işlemlerin ve diğer olayların muhasebeleştirilmesi, ölçümü ve sunuluşu diğer Devlet Muhasebesi Standartlarında ele alınır.

Kapsam

2. Bu Standart, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları çerçevesinde tahakkuk esaslı hazırlanan genel amaçlı malî tabloların sunulmasında, tüm kurum ve kuruluşlar için aynı ve eşit şekilde uygulanır.

Tanımlar

3. Bu Standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamları ile kullanılır.

Borçlanma Maliyetleri:

Borçlanılan fonlarla ilişkili olarak kamu idareleri tarafından yüklenilen faiz ve diğer giderlerdir.

Defter Değeri:

Varlık veya kaynakların muhasebe kayıtlarındaki değeridir.

Faaliyet Dönemi:

Malî yılı ifade eder.

Faaliyet Sonucu:

Faaliyetlerden doğan giderlerin, faaliyetlerden doğan gelirlere çıkarılmasından sonra geriye kalan farktır.

Gelecekteki Ekonomik Yararlar:

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

Gelirler:

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

Genel Amaçlı Malî Tablolar:

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

Gerçeğe Uygun Değer:

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

Giderler:

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

İştirak:

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

İtibarî Değer:

Her türlü senetlerle bono ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değeridir.

İz Bedeli:

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

Kamu İdaresi:

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 2'nci maddesinde tanımlanan genel yönetim kapsamındaki idarelerdir.

Konsolide Malî Tablolar:

Birden fazla kamu idaresinin konsolide edilmiş malî tablolarını ifade eder.

Kontrol:

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

Kontrol Eden Kuruluş:

Bir veya daha fazla sayıdaki kuruluş ya da idareyi kontrol eden kuruluş ya da idaredir.

Kontrol Edilen Kuruluş (Bağlı Ortaklık):

Başka bir kuruluşun kontrolü altında olan kuruluştur.

Kur Farkı:

Bir yabancı para biriminin döviz kurları kullanılarak raporlama para birimi cinsinden ifade edilmesi sırasında oluşan farklılıklardır.

Malî Olmayan Varlıklar:

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

Malî Varlıklar:

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

Maliyet Bedeli:

İktisadi bir kıymetin edinilmesi veyahut değerinin artırılması karşılığında yapılan ödemelerle bunlara ilişkin giderlerin toplamıdır.

Muhasebe Politikaları:

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

Nakit:

Elde bulunan para ve vadesiz mevduatlardır.

Nakit Akışları:

Nakit ve nakit benzeri varlıkların giriş ve çıkışlarıdır.

Nakit Benzeri Varlıklar:

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

Net Varlıklar/Özkaynak:

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

Ortak Girişim (İş Ortaklığı):

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

Önemlilik:

Çıkarılması veya yanlış beyanı halinde, kullanıcının malî tablolara ilişkin kararlarını veya değerlendirmelerini etkileyebilecek bilgi önemlidir. Önemlilik, bilginin çıkarılması veya yanlış beyanı durumlarında değerlendirilen eksik kalemin veya hatanın içeriğine veya büyüklüğüne bağlıdır. Bir eksik veya yanlış beyanın, malî tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyip etkilemeyeceğinin, yani eksik veya yanlış beyan edilen bilginin önemli olup olmadığının değerlendirilmesinde kullanıcıların özelliklerinin dikkate alınması gerekir. Kullanıcıların kamu sektörü, ekonomik faaliyetler ve muhasebe hakkında bilgi sahibi olduğu ve bilgileri makul ihtimam göstererek incelemeye istekli olduğu varsayımı ile bu niteliklere sahip kullanıcıların karar verirken ve değerlendirme yaparken bu eksik veya yanlış beyandan ne şekilde etkilenebileceği yapılan değerlendirmelerde dikkate alınmalıdır.

Raporlama Para Birimi:

Malî tabloların sunulmasında kullanılan ulusal para birimidir.

Raporlama Tarihi:

Malî tabloların ait olduğu raporlama döneminin son gününü ifade eder.

Tahakkuk Esası:

İşlem ve olayların, nakdin veya nakit benzeri varlıkların alındığı veya ödendiği anda değil, gerçekleştikleri anda kaydedildiği bir muhasebe esasıdır. Bir ekonomik değer; oluşturulduğunda, başka bir şekilde dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir ve ilgili oldukları dönemlerin malî tablolarında gösterilir. Varlıklar, yükümlülükler, net varlıklar/özkaynak, gelir ve giderler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilen unsurlardır.

Temel Hatalar:

Malî tabloların güvenilirliğini etkileyen yanlışlıklar ve önemli hatalardır.

Varlıklar:

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

Yabancı Para:

Raporlama para birimi dışındaki para birimidir.

Yabancı Ülkedeki Bağlı Kuruluş:

Faaliyetleri, raporlayan kuruluşun ülkesi dışındaki başka bir ülkede yürütülen veya yönetilen kontrol edilen kuruluş, iştirak, iş ortaklığı veya birimlerdir.

Yükümlülükler:

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

Malî Tabloların Amacı

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

- 1) Kaynaklarının dağılımı ve kullanımını,
- 2) Faaliyetlerinin nasıl finanse edildiği ve nakit ihtiyacının nasıl karşılandığını,
- 3) Faaliyetlerini finanse edebilme ve sorumlulukları ile taahhütlerini yerine getirebilme yeteneğini,
- 4) Malî durumu ve malî durumundaki değişiklikleri,
- 5) Faaliyetlerindeki performans, etkinlik ve başarısını,
- 6) Kendilerine sağlanan kaynakları bütçelerine uygun ve yasal şekilde kullanıp kullanmadıklarını,
- 7) Malî işlemlerinde saydam olup olmadıklarını ve hesap verilebilirliğini gösterir.

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

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

- 1) Varlıklar,
- 2) Yükümlülükler,
- 3) Net varlıklar/öz kaynak,
- 4) Gelirler,
- 5) Giderler,
- 6) Nakit akışları.

7. Kamu idarelerinin dönem içindeki faaliyetlerine ilişkin ayrıntılı bilgi sunmak amacıyla malî tablolarla birlikte açıklayıcı bilgiler de raporlanabilir.

Raporlama Birimi ve Konsolidasyon

8. Kendi adına ekonomik varlık edinebilen, yükümlülük üstlenebilen, diğer kamu idareleri veya üçüncü şahıslarla ekonomik ilişkilere girebilen kapsama dâhil her kamu idaresi bir kurumsal birim, her kurumsal birim

de bir raporlama birimidir. Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri tek bir raporlama birimi sayılır. Ancak, bu durum genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin her biri için ayrı raporlar veya il veya muhasebe birimi düzeyinde raporlar hazırlanmasına engel değildir.

9. Kamu idarelerinin hazırladıkları malî tablolar Maliye Bakanlığı'nca konsolide edilir ve belirlenen süreler içinde kamuoyuna sunulur. Konsolidasyon işlemi önce merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumları alt grupları bazında, daha sonra da genel yönetim düzeyinde yapılır. Konsolidasyon sonucunda ortaya çıkan malî tablolar, kamu idareleri arasındaki işlemlerden kaynaklanan karşılıklı borç, alacak, gelir ve gider doğuran işlemler arındırıldıktan sonra ilgili alt grupların veya genel yönetimin malî durumunu gösterir.

Malî Tablolara İlişkin Sorumluluk

10. Kamu idareleri, malî tabloların belirlenen standartlara uygun olarak hazırlanmasından ve belirlenen süreler içinde Maliye Bakanlığı'na gönderilmesinden; kurumların yöneticileri de bu hususları gözetmekten sorumludur. Söz konusu malî raporların standartlara uygun olarak hazırlanması görevi genel bütçe kapsamındaki idareler için Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilir. Kamu idareleri kendi ihtiyaçları için ayrıca malî tablolar hazırlayabilirler.

Malî Tabloların Bölümleri

11. Tam bir malî tablo seti aşağıdakilerden oluşur:

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

12. Malî tablolar, idarenin raporlama tarihindeki kaynakları ve yükümlülükleri ile raporlama tarihleri arasındaki kaynak akımı hakkında bilgi sağlar.

13. Kamu idarelerinin performansı ile varlıkların yönetiminin değerlendirilmesi ve kaynak tahsisine ilişkin kararlar alınarak bu kararların değerlendirilmesinde, kullanıcılara yardımcı olunması amacıyla ilave bilgiler sunulmalıdır.

14. Kamu idareleri aynı zamanda, mevzuatı gereği yasal düzenlemelere uygunlukla ilgili bilgi vermek zorunda olabilir. Bu yasal düzenlemelere uygunlukla ilgili bilgiler malî tablolarda sunulmamışsa, not eklemek suretiyle bilginin bulunduğu dokümanlara atıfta bulunulmalıdır.

Genel Hususlar

Malî Tabloların Gerçeğe Uygun Sunumu ve Standartlara Uyumu

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

16. Malî tablolarını Devlet Muhasebesi Standartlarına uygun olarak üreten kamu idareleri bunu belirtmelidir. Standartlarla uyumlu olmayan muhasebe uygulamaları; kullanılan muhasebe politikalarının açıklanması, buna ilişkin notların veya açıklayıcı bilgilerin eklenmesi suretiyle düzeltilemez.

17. Kamu idarelerinin, çok ender durumlarda bir standarttaki gerekliliklere uyum sağlanmasının malî tablolar için yanıltıcı olabileceğine ve gerçeğe uygun malî tabloların sunulması açısından bu standardın uygulanmamasına karar vermesi halinde;

1) Malî tabloların kamu idaresinin malî durumu, malî performansı ve nakit akışlarıyla ilgili olarak gerçeğe uygun olarak sunulduğuna karar verdiğini,

2) Tüm önemli hususlar bakımından Devlet Muhasebesi Standartlarına uygunluğun sağlandığı, ancak gerçeğe uygun bir sunumun sağlanması amacıyla bir standardın uygulanılmasından vazgeçildiğini,

3) Standardın gerektirdiği uygulama, bu uygulamanın neden gerçeğe uygun sunuma engel olacağı ve bunun yerine nasıl bir uygulamanın kabul edildiğini de içermek üzere kamu idaresinin uygulamaktan vazgeçtiği standardı uygulamama nedenini,

4) Bu standardın uygulanmaması halinde, sunulan her bir dönem için bunun kamu idaresinin özkaynakları, varlıkları, yükümlülükleri, nakit açığı üzerindeki malî etkisini açıklaması gerekir.

18. Tüm önemli hususlar bakımından Devlet Muhasebesi Standartlarına uyulması suretiyle hemen her koşulda gerçeğe uygun bir sunum sağlanır. Gerçeğe uygun bir sunum aşağıdaki hususları gerektirir:

1) Muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanması,

2) Muhasebe politikalarına ilişkin bilgiler de dâhil olmak üzere bilgilerin ilgili, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir şekilde sunulması,

3) Devlet Muhasebesi Standartlarındaki gerekliliklerin, bazı işlem ve olayların kamu idaresinin malî durumu ve malî performansı üzerindeki etkilerinin kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlamak için yetersiz olması halinde ek açıklamaların sunulması.

19. Söz konusu standarttaki belirli hükümlere göre, bir Devlet Muhasebesi Standardının yürürlük tarihinden önce uygulanması halinde bu durum açıklanmalıdır.

Muhasebe Politikaları

20. Malî tabloların bir Devlet Muhasebesi Standardının tüm koşullarına uygun olması için muhasebe politikaları seçilmeli ve uygulanmalıdır. Malî tabloların aşağıdaki hususlara ilişkin bilgileri sunmasını sağlamak üzere muhasebe politikaları geliştirilmelidir:

1) Kullanıcıların karar verme ihtiyaçlarına ilişkin bilgiler,

2) Kamu idaresinin malî performansı ve malî durumunu doğru olarak yansıtan, yasal şekliyle birlikte olayların ve işlemlerin ekonomik esasını gösteren tarafsız, makul ve tüm önemli hususlar yönünden tam olan güvenli bilgiler.

21. Bir Devlet Muhasebesi Standardı kapsamında bir veya daha fazla sayıda alternatif muhasebe politikası mevcut ise, standart tarafından politikaların seçilmesi gereken kalemlerin özellikle sınıflandırılması istenmediği veya izin verilmediği sürece, bu politikalardan biri seçilerek tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır. Eğer bir standartta kalemlerin ayrı ayrı sınıflandırılması isteniyor veya buna izin veriliyorsa, her bir kategori için tek bir muhasebe politikası seçilmeli ve tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır.

22. Başlangıçta bir politika seçildikten sonra, muhasebe politikasında yapılacak değişiklik sadece ilgili Devlet Muhasebe Standardı olan "Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar"a göre yapılmalı ve uygulanmalıdır.

23. Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkisi ilgili dönemlere ilişkin olarak yeniden hazırlanacak malî tablolarda gösterilmelidir.

24. Malî tablolarda belirtilen bilgilerin niteliği, malî tabloların kullanıcılar açısından yararlılığını belirler. Bu Standarda ait Ek 2'de malî raporlamanın nitelikleri özetlenmiştir.

25. Belirli bir Devlet Muhasebesi Standardının olmaması halinde, kullanıcılara malî tabloları hakkında en yararlı bilgileri sunan bir muhasebe politikasının geliştirilmesine karar verilebilir. Muhasebe politikası geliştirilirken aşağıdaki hususlar dikkate alınmalıdır:

1) Devlet Muhasebesi Standartlarındaki benzer ve ilgili konulara değinen koşulları veya kılavuz bilgileri, tanımlanan varlıkları, yükümlülükleri, gelir ve giderlere ilişkin tanımları, muhasebeleştirme ve ölçüm kriterleri,

2) Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebesi Standartlarındaki benzer ve ilgili konulara değinen koşulları veya kılavuz bilgileri, tanımlanan varlıkları, yükümlülükleri, gelir ve giderlere ilişkin tanımları, muhasebeleştirme ve ölçüm kriterleri.

İdarenin Sürekliliği

26. Malî tabloların hazırlanması esnasında, malî tabloların hazırlanmasından sorumlu kişilerce kamu idaresinin faaliyetini sürdürebilirliğine ilişkin bir değerlendirme yapılmalıdır. Kamu idaresinin tasfiyesi veya faaliyetinin durdurulması ya da bundan başka seçeneğin olmadığı durumlar söz konusu olmadığı sürece malî tablolar, kamu idaresinin sürekliliği varsayımına dayanılarak hazırlanmalıdır.

Sunumun Tutarlılığı

27. Malî tabloların sunulması ve içeriğinin sınıflandırılması, aşağıdaki durumlar haricinde dönemden döneme aynı biçimde sürdürülmelidir:

1) Kamu idarelerinin faaliyetlerinde önemli bir değişikliğin olması veya malî tabloların gözden geçirilmesinin ardından iş, işlem ve olayların daha uygun şekilde sunulması için değişiklik yapılması gerektiğinin ortaya konulması,

2) Bir Devlet Muhasebesi Standardının, malî tabloların sunulmasında değişiklik gerektirmesi.

28. Önemli bir edinim veya elden çıkarma ya da malî tabloların sunumunun gözden geçirilmesi, malî tabloların farklı bir biçimde sunulmasını gerektirebilir. Örneğin, bir kamu idaresi önemli birimlerinden birini elden çıkarabilir ve kalan birimleri büyük oranda idari hizmetler, politika danışmanlığı veya düzenleyici hizmetlerini yürütebilir. Bu durumda, ilgili kamu idaresinin malî tablolarının esas faaliyetlerine bağlı sunulması, yeni idari yapısı nedeniyle tutarlı olmayacaktır.

Önemlilik ve Birleştirerek Sınıflandırma

29. Sunulmaması halinde malî tablolara dayalı olarak kaynakların tahsisi, yönetimi ile kamu idaresinin performansı hakkında kullanıcıların karar verme ve değerlendirme yapma süreçlerini etkileyen bilgiler önemlidir.

30. İçerikleri ve büyüklükleri gereği önemli olduğuna karar verilen kalemler malî tablolarda ayrı olarak sunulmalıdır. Önemsiz tutarlar, benzer içerik ve işleve sahip tutarlarla birleştirilmelidir ve bunların ayrı olarak sunulmasına gerek yoktur.

31. Malî tablolar, içerik veya işlevlerine göre gruplandırılmak suretiyle yapılandırılan çok sayıdaki işlemlerden oluşur. Birleştirme ve sınıflandırma sürecinin son aşaması, ilgili kalemleri oluşturan birleştirilmiş veya sınıflandırılmış verilerin malî tablolarda veya notlar kısmında sunulmasıdır. Eğer bir ilgili kalem tek başına önemli değil ise, malî tablolarda veya notlar bölümünde diğer kalemlerle birleştirilir. Önem derecesi malî tablolarda ayrı olarak sunulması için yeterli olmayan bir kalem, yine de önemli olabileceğinden notlar bölümünde ayrı olarak sunulabilir.

Netleştirme

32. Varlıklar ve yükümlülükler ile özkaynaklar, başka bir Devlet Muhasebesi Standardı tarafından izin verilmediği sürece, malî tablolarda netleştirilmeden sunulmalıdır.

33. Gelir ve gider kalemleri sadece aşağıdaki durumlarda netleştirilmelidir:

- 1) Bir Devlet Muhasebesi Standardı tarafından öngörülmesi veya izin verilmesi,
- 2) Aynı veya benzer işlemlerden ya da diğer olaylardan doğan gelir ve giderlerin önemli olmaması.

34. Stok değer düşüklüğü karşılığı ve şüpheli alacaklar karşılığı gibi varlıkların düzenleyici hesaplar düşüldükten sonra net tutarıyla raporlanması netleştirme değildir.

35. Takas işlemleriyle ilgili gelirler, kamu idaresi tarafından izin verilen ıskonto ve indirim tutarları dikkate alınarak, tahsilât veya alacakların gerçeğe uygun değeri üzerinden belirlenir. Bir kamu idaresi, faaliyetleri esnasında gelir oluşturmamayan fakat esas gelir meydana getiren faaliyetlerle birlikte tesadüfen ortaya çıkan diğer işlemleri de gerçekleştirebilir. Bu işlemlerin sunulması işlemin veya olayın esasını yansıtıyorsa, işlemde doğan gelir ve giderler mahsup edilerek bu işlemlerin sonuçları malî tablolarda sunulabilir. Örneğin;

1) Yatırımlar ve faaliyetlerde kullanılan varlıkları da içeren duran varlıkların elden çıkarılmasından doğan olumlu/olumsuz farklar, elden çıkarmayla sağlanan gelirlerden varlığın net defter değeri ve ilgili satış giderleri çıkarıldıktan sonra raporlanır.

2) Üçüncü bir tarafla yapılan sözleşme kapsamında tazmin edilen giderler (örneğin, devir sözleşmeleri) ilgili tazminatla mahsup edilerek raporlanır.

Karşılaştırmalı Bilgi

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

37. Bazı durumlarda, önceki dönemlerde malî tablolarda metin şeklinde sunulan bilgiler cari dönemde geçerliliğini sürdürebilir. Örneğin, son raporlama tarihinde sonucu belirli olmayan ve henüz çözüme kavuşturulmamış olan bir yasal ihtilaf varsa buna ilişkin bilgi cari dönemde de sunulmalıdır. Böylelikle kullanıcılar, son raporlama tarihinde bir belirsizliğin bulunduğunu ve dönem içerisinde bu belirsizliği çözmek üzere girişimlerde bulunulduğu konusunda bilgi sahibi olur.

38. Kalemlerin malî tablolardaki sunuluşu veya sınıflandırılmasında değişiklik yapıldığında, cari dönemle karşılaştırma yapılmasını sağlamak üzere mümkünse karşılaştırmalı bilgiler de yeniden sınıflandırılmalı ve söz konusu sınıflandırmanın niteliği, tutarı ve nedeni de açıklanmalıdır. Karşılaştırmalı tutarların yeniden sınıflandırılmasının mümkün olmaması halinde, kamu idaresi bunun nedenini ve tutarlar yeniden sınıflandırılmış olsaydı bu durumda gerçekleşecek değişikliklerin niteliğini açıklamalıdır.

39. Cari dönemde karşılaştırma imkânını sağlamak için, karşılaştırmalı bilgilerin yeniden sınıflandırılmasının mümkün olmadığı durumlar olabilmektedir. Örneğin, önceki dönemlerde veriler yeniden sınıflandırılacak şekilde toplanamamış olabilir ve bu bilginin yeniden oluşturulması mümkün olmayabilir. Böylesi durumlarda, tutarlar arasında karşılaştırmaya imkân sağlayacak nitelikte sınıflandırma yapılmış olması halinde ortaya çıkacak sonuçların niteliğinin nasıl olacağını açıklamalıdır.

Malî Tabloların Yapısı ve İçeriği

40. Bu Standart belirli açıklamaların malî tablolarda, ilgili kalemlerin ise malî tablolarda veya notlar bölümünde sunulmasını öngörür.

41. Bu Standartta "sunma" kelimesi, malî tablolarda ve malî tabloların notlar bölümünde gösterilen/açıklanan kalemleri kapsayacak şekilde geniş anlamıyla kullanılmaktadır. Diğer Devlet Muhasebesi Standartları tarafından öngörülen sunumlar, söz konusu standartlarda öngörülen şekilde yapılır. Bu veya başka bir standartta aksi belirtilmediği sürece, bu sunumlar ilgili malî tabloda veya notlar bölümünde yapılmalıdır.

Malî Tabloların Belirlenmesi

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

43. Devlet Muhasebesi Standartları sadece malî tablolara uygulanır ve yıllık rapor veya diğer dokümanlarda sunulan bilgiler için uygulanmaz. Bu nedenle kullanıcıların, Devlet Muhasebesi Standartlarının kullanılmasıyla düzenlenmiş olan bilgileri, kendileri için yararlı olabilecek ancak standartlara tabi olmayan diğer bilgilerden ayırabilmeleri önemlidir.

44. Malî tabloların her bir bölümü açıkça belirlenmelidir. Ayrıca aşağıdaki bilgiler açık bir şekilde gösterilmeli ve sunulan bilginin doğru şekilde anlaşılması için gerektiğinde tekrarlanmalıdır:

- 1) Raporlayan kamu idaresinin adı veya idari yapı içindeki yerine ilişkin diğer bilgiler,
- 2) Malî tabloların kapsadığı kamu idaresinin birden fazla olması durumunda söz konusu idarelere ilişkin bilgiler,
- 3) Raporlama tarihi ve malî tabloların kapsadığı dönem,
- 4) Raporlama para birimi,
- 5) Malî tablolarda kullanılan rakamlar sunulurken ne derecede yuvarlama yapıldığı.

45. Malî tabloların daha anlaşılabilir hale getirilebilmesi için kullanılan raporlama para birimi binler, milyonlar gibi kısaltmalar kullanılarak ifade edilebilir.

Raporlama Dönemi

46. Malî tablolar, karşılaştırılabilirliğe imkân sağlayacak şekilde en az yıllık bazda sunulmalıdır. İstisnâî durumlar haricinde raporlama döneminin değişmesi ve karşılaştırılabilirliğin ortadan kalkması durumunda bu husus gerekçeleri ile birlikte belirtilmelidir.

Raporlama Dönemindeki Faaliyet Sonucu

47. Devlet Muhasebesi Standartlarında aksi belirtilmediği veya öngörülmediği sürece, bir dönem içerisinde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemleri, dönem faaliyet sonucunun belirlenmesine dâhil edilmelidir.

Zamanlılık

48. Malî tabloların, raporlama tarihinden sonra makul bir süre içerisinde kullanıcılara sunulmaması halinde herhangi bir faydası olmayacaktır. Bir kamu idaresi malî tabloları raporlama tarihinden itibaren altı ay içerisinde yayımlayacak durumda olmalıdır. Faaliyetlerin karmaşıklığı gibi süregelen durumlar, raporun zamanında yayımlanmaması için geçerli bir neden teşkil etmez.

Bilânço

Kısa ve Uzun Vade Farkı

49. Her bir kamu idaresi, faaliyetlerinin niteliğine bağlı olarak, dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülüklerini bilânçoda ayrı bir şekilde sunmalıdır. İstisnâî durumlarda varlık ve yükümlülükler, likidite durumlarına göre sınıflandırılarak sunulmalıdır.

Dönen ve Duran varlıklar

50. Bir varlık şu durumlarda dönen varlık olarak sınıflandırılır;

1) Normal faaliyet döneminde paraya çevrilmesi veya satış ya da tüketim amacıyla elde tutulması beklendiğinde,

2) Özellikle gelir getirmesi amacıyla veya kısa vadeli olarak elde tutulduğunda ve raporlama tarihinden itibaren on iki ay içerisinde paraya çevrilmesi beklendiğinde,

3) Nakit veya nakit benzeri varlık olduğunda.

51. Diğer tüm varlıklar duran varlıklar olarak sınıflandırılır. Dönem sonunda, vadeleri bir yılın altında kalan varlıklar, bu grupta yer alan hesaplardan dönen varlıklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.

Varlıkların, bilânço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterilebilmesi için varlıklardaki değer düşüklükleri gösterilerek karşılıkları ayrılır. Bilânçoda duran varlıklar ana hesap grubu içinde yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile diğer duran varlıkların maliyetlerini, bunlardan yararlanan dönemlere dağıtmak amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları bilânçoda ayrıca gösterilir. Duran varlıklar ana hesap grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini ilgili dönemlere yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları bilânçoda ayrıca gösterilir.

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

Kısa ve Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

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

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

Bilânçoda Sunulacak Bilgiler

55. Bilânçoda, asgari olarak aşağıdaki kalemler yer almalıdır:

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

56. Ek ilgili kalemler, başlıklar ve ara toplamlar, bir Devlet Muhasebesi Standardı tarafından öngörülmesi veya kamu idaresinin malî durumunun gerçeğe uygun olarak sunulması için gerekli olması halinde, bilânçoda sunulmalıdır.

1) Diğer bir Devlet Muhasebesi Standardında, bilânçoda ayrı olarak sunulmasının öngörülmesi halinde veya bir kalemin büyüklük, nitelik ya da işlevi nedeniyle ayrı sunulmasının kamu idaresinin malî durumunun gerçeğe uygun olarak sunulmasına yardımcı olacağı durumlarda, ilgili kalemler eklenir.

2) Kamu idaresinin malî durumunun genel olarak anlaşılması için gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla kullanılan tanımlar, kalemlerin sıralaması, kamu idaresinin niteliğine ve işlemlerine göre değiştirilebilir.

57. Nitelik veya işlev yönünden farklı olan varlık ve yükümlülükler bazen farklı ölçüm esaslarına tabi olabilir. Örneğin: belirli maddi duran varlık sınıfları maliyet bedeli veya gerçek değeri ile gösterilebilir. Farklı sınıflardaki varlıklar için farklı ölçü temellerinin kullanılması, bunların niteliğinin veya işlevinin farklı olduğunu gösterir ve bu nedenle ayrı kalemler olarak sunulmalıdırlar.

Bilânçoda veya Notlar Bölümünde Sunulacak Bilgiler

58. Bilânço, kamu idaresinin tasarrufundaki varlıklar ile bunların elde edildiği kaynakların gösterilmesi, belli bir tarihte kamu idaresinin malî durumunun saydam ve gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır. Bütün varlıklar, yükümlülükler ve öz kaynaklar bilânçoda gayrisafi değerleriyle gösterilir. Bu doğrultuda net değer bilânço düzenlenmesinin gereği olarak, indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında açıkça gösterilmesi esastır.

59. Alt sınıflandırmalarda açıklanan ayrıntıların bilânçoda veya notlar bölümünde sunulması, Devlet Muhasebesi Standartlarında belirtilen şartlara ve tutarların büyüklüğüne, niteliğine ve işlevine bağlıdır. Açıklamalar her bir kalem için farklılık gösterir. Örneğin:

- 1) Maddi duran varlıklar; bunların muhasebesine yönelik olan uygun standartlar uyarınca,
- 2) Alacaklar; vergiler, ön ödemeler ve diğer alacaklar gibi,
- 3) Stoklar; bunların muhasebesine yönelik standartlara göre ticari mal, üretim malzemeleri, yarı mamul ve mamuller şeklinde,

- 4) Ödenecek vergi, fon, pay ve transferler; ayrı ayrı olarak,
- 5) Karşılıklar; çalışanların sosyal güvence maliyetleri ve kamu idarelerinin faaliyetlerine uygun olarak sınıflandırılan diğer kalemlere ait karşılıkları gösterecek şekilde,
- 6) Net varlıklar/öz kaynak unsurları; bunların muhasebesine yönelik olan uygun standartlar uyarınca, sınıflandırılmalıdır.

Faaliyet Sonuçları Tablosu

Faaliyet Sonuçları Tablosunda Sunulacak Bilgiler

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

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

61. Ek ilgili kalemler, başlıklar ve ara toplamlar, bir Devlet Muhasebesi Standardı tarafından öngörülmesi veya kamu idaresinin malî performansının gerçeğe uygun olarak sunulması için gerekli olması halinde, faaliyet sonuçları tablosunda sunulmalıdır.

Faaliyet Sonuçları Tablosunda veya Notlar Bölümünde Sunulacak Bilgiler

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

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

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

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

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

Varlıklar/Yükümlülükler Değişim Tabloları

Malî Varlık ve Yükümlülükler Değişim Tablosu

67. Malî varlık ve yükümlülükler değişim tablosu, kamu idarelerinin belirli raporlama dönemleri arasında malî varlıkları ve yükümlülüklerindeki değişmeyi gösterir ve raporlama tarihi itibarıyla toplam malî varlıklar ile toplam malî yükümlülükler arasındaki farkı ifade eden net malî değeri ölçer. Tablo, dönemler arası karşılaştırma yapılabilmesini sağlayacak şekilde hazırlanır.

Net Varlıklar/Özkaynak Değişim Tablosu

68. Net varlık/özkaynak değişim tablosu;

- 1) Dönem net olumlu/olumsuz farkı,
- 2) Net varlıklar/özkaynakta doğrudan muhasebeleştirilen her bir gelir ve gider kalemi ile bu kalemlerin toplamları,
- 3) Muhasebe politikasındaki değişikliklerin ve temel yöntemler kapsamında belirtilen temel hataların düzeltilmesinin birikimli etkisini,
- 4) Dönem başında ve raporlama tarihinde biriken olumlu veya olumsuz farkların bakiyesi ile dönem içindeki hareketleri,
- 5) Net varlıklar/özkaynak kalemlerinin ayrı olarak sunulması suretiyle, net varlıklar/özkaynağın her bir kaleminin dönem başındaki ve sonundaki net defter değerlerinin, her bir değişikliği ayrı ayrı göstererek uyumlaştırılmasını,

içermelidir.

69. Kamu idarelerinin net varlıklar/öz kaynağındaki iki raporlama tarihi arasındaki değişiklikler, malî tablolarda kabul edilen ve sunulan ölçüm ilkeleri kapsamında, dönem içerisinde net değerdeki artış ve azalışları yansıtır.

70. Bir Devlet Muhasebesi Standardı tarafından aksi öngörülmediği veya izin verilmediği sürece, bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemleri, döneme ait net olumlu veya olumsuz farkın belirlenmesinde kullanılmalıdır.

Nakit Akış Tablosu

71. Nakit akış tablosuna ilişkin hususlar 2 numaralı Devlet Muhasebesi Standardında düzenlenmektedir.

Malî Tablolara İlişkin Açıklayıcı Notlar

72. Bir kamu idaresinin malî tablolarına ilişkin notlar:

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

2) Devlet Muhasebesi Standartlarının öngördüğü malî tablolarda sunulmayan bilgileri açıklamalıdır.

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

73. Malî tablolara ait notlar sistematik bir şekilde sunulmalıdır. Faaliyet sonuçları tablosu, bilânço, nakit akış tablosu ve varlıklar/yükümlülükler değişim tablolarında her bir kalem, notlar bölümündeki ilgili bilgilerle ilişkilendirilmelidir.

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

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

1) Uygulanan ölçüm esasları ve muhasebe politikaları tablosu/cetveli,

2) Her bir ilgili kalem ve malî tablonun sunulduğu sıraya göre malî tabloda sunulan kalemler için destekleyici bilgiler,

3) Koşullar, taahhütler, diğer malî açıklamalar.

76. Malî tabloların ve muhasebe politikalarının hazırlanması esasına yönelik bilgiler, malî tablolarda ayrı bir bölüm olarak sunulabilir.

Muhasebe Politikalarının Sunulması

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

- 1) Malî tabloların en iyi şekilde anlaşılması için gerekli olan belirli muhasebe politikaları,
- 2) Malî tabloların hazırlanmasında kullanılan ölçüm esasları,
- 3) Herhangi bir Devlet Muhasebesi Standardındaki geçici hükümlerin ne derecede uygulandığı,
- 4) Kamu idaresinin adresi ve hukuki yapısı ile faaliyet gösterdiği alan,
- 5) Kamu idaresinin temel faaliyetlerine ilişkin açıklamalar.

78. Malî tablolarda kullanılan muhasebe politikalarına ek olarak, malî tabloların tamamının hazırlanmasında kullanılan ölçüm esaslarının (tarihi maliyet, cari maliyet, gerçekleştirilebilir değer, gerçeğe uygun değer veya bugünkü değer) bilinmesi önemlidir. Malî tablolarda birden fazla ölçüm esasları kullanıldığında, her bir ölçüm esasının uygulandığı varlık ve yükümlülük gruplarının gösterilmesi yeterlidir.

79. Bir muhasebe politikasının açıklanmasının gerekli olup olmadığına karar verilirken bu açıklamanın faaliyet sonuçları tablosu veya bilançodaki işlem ve olayların yansıtılma şeklinin kullanıcılar tarafından anlaşılmasına yardımcı olup olmayacağı göz önünde bulundurulur. Sunulacak muhasebe politikaları asgari olarak aşağıdaki hususları içermelidir;

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

- 12) Kur farkları ve malî riskten korunma,
- 13) Faaliyet alanlarının tanımları ve bu alanlar arasında maliyetlerin dağıtım esası,
- 14) Bağışlar.

80. Bu Standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından Ocak 2007 tarihinde yayımlanan, Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulunun Malî Tabloların Sunulması isimli 1 numaralı standardından yararlanılarak hazırlanmıştır.

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

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

EKLER

Bu eklerin amacı standardın uygulanmasını örnekle açıklamak ve anlamlarını açıklığa kavuşturmadır.

EK 1 - Örnek Malî Tablo Yapısı

Kamu İdaresi – 31 Aralık 200(t) tarihi itibarıyla Bilânço (1.000)

	200(t)	200(t)	200(t-1)	200(t-1)
VARLIKLAR				
Dönen varlıklar				
Nakit ve nakit benzeri varlıklar	X		X	
Alacaklar	X		X	
Stoklar	X		X	
Ön ödemeler	X		X	
Diğer Dönen Varlıklar	X		X	
<i>Toplam</i>		X		X
Duran varlıklar				
Alacaklar	X		X	
Malî duran varlıklar	X		X	
Maddi duran varlıklar	X		X	
Maddi olmayan duran varlıklar	X		X	
Diğer duran varlıklar	X		X	
<i>Toplam</i>		X		X
Toplam varlıklar		X		X
YÜKÜMLÜLÜKLER				
Kısa vadeli yabancı kaynaklar				
Borçlar	X		X	
Karşılıklar	X		X	
Çalışanların sosyal güvenceleri	X		X	
Emekli maaşları için ayrılan fonlar	X		X	

<i>Toplam</i>		X		X
Uzun vadeli yabancı kaynaklar				
Borçlar	X		X	
Karşılıklar	X		X	
Çalışanların sosyal güvencesi	X		X	
Emekli maaşları için ayrılan fonlar	X		X	
<i>Toplam</i>		X		X
Toplam yükümlülükler		X		X
Net varlıklar		X		X
NET VARLIKLAR/ÖZKAYNAK				
Net değer	X		X	
Yedekler	X		X	
Birikmiş olumlu/olumsuz fark	X		X	
Toplam net varlıklar/öz kaynak		X		X

Kamu İdaresi – 31 Aralık 200(t) Tarihinde Sona Eren Mali Yıl İçin Faaliyet Sonuçları Tablosu (1.000)
(Gelirlerin Ekonomik ve Giderlerin Fonksiyona Göre Sınıflandırılmasının Açıklanması)

	200(t)	200(t-1)
Faaliyet gelirleri		
Vergiler	X	X
Sosyal katkılar	X	X
Yardım ve bağışlar	X	X
Diğer gelirler	X	X
Diğer kamu idarelerinden sağlanan gelirler	X	X
Toplam faaliyet gelirleri	X	X
Faaliyet giderleri		
Genel kamu hizmetleri	X	X
Savunma	X	X
Kamu düzeni ve güvenliği	X	X
Eğitim	X	X

Sağlık	X	X
Sosyal koruma	X	X
İskân ve sosyal tesisler	X	X
Eğence, kültür ve din	X	X
Ekonomik işler	X	X
Çevre koruması	X	X
Toplam faaliyet giderleri	(X)	(X)
Döneme ilişkin net olumlu/olumsuz faaliyet farkı	X	X

Kamu İdaresi – 31 Aralık 200(t) Tarihinde Sona Eren Malı Yıl İçin Faaliyet Sonuçları Tablosu (1.000)
(Giderlerin Niteliğe Göre Sınıflandırılmasının Açıklanması)

	200(t)	200(t-1)
Faaliyet gelirleri		
Vergiler	X	X
Sosyal katkılar	X	X
Yardımlar ve bağışlar	X	X
Diğer gelirler	X	X
Diğer kamu idarelerinden sağlanan gelirler	X	X
Toplam faaliyet gelirleri	X	X
Faaliyet giderleri		
Çalışanların tazminatları	X	X
Mal ve hizmetlerin kullanımı	X	X
Sabit sermayenin tüketimi	X	X
Faiz giderleri	X	X
Malı yardımlar	X	X
Bağışlar	X	X
Sosyal yardımlar	X	X
Diğer faaliyet giderleri	X	X
Toplam faaliyet giderleri	(X)	(X)
Döneme ilişkin net olumlu/olumsuz faaliyet farkı	X	X

Kamu İdaresi – 31 Aralık 200(t) Tarihinde Sona Eren Yıl İçin

Net Varlıklar/Özkaynak Değişim Tablosu (1.000)

	Net Değer	Yeniden değerlendirme yedeği	Kur farkı yedekleri	Birikmiş fark (+/-)	Toplam
31 Aralık 200(t-2) tarihindeki bakiye	X	X	(X)	X	X
Muhasebe politikalarındaki değişiklikler	(X)			(X)	(X)
Yeniden belirtilen bakiye	X	X	X	X	X
Varlıkların yeniden değerlemesinden elde edilen olumlu fark		X			X
Yatırımların yeniden değerlemesinden kaynaklanan olumsuz fark		(X)			(X)
Para biriminin çevrilmesinden doğan kur farkları			(X)		(X)
Mali performans tablosunda muhasebeleştirilmeyen net farklar (+/-)		X	(X)		X
Döneme ait net olumlu fark				X	X
31 Aralık 200(t-1) tarihindeki bakiye	X	X	(X)	X	X
Varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan olumsuz fark		(X)			(X)
Yatırımların yeniden değerlemesinden kaynaklanan olumlu fark		X			X
Para biriminin çevrilmesinden doğan kur farkları			(X)		X
Mali performans tablosunda muhasebeleştirilmeyen net farklar (+/-)		(X)	(X)		(X)
Döneme ait net olumsuz fark				(X)	(X)

31 Aralık 200(t) tarihindeki bakiye	X	X	(X)	X	X
-------------------------------------	---	---	-----	---	---

Kamu İdaresi – 31 Aralık 200(t) Tarihinde Sona Eren Yıl için
Malî Varlık/Yükümlülük Değişim Tablosu (1.000)

200(t) 200(t-1)

	Dön. Başı Değer	Dön. Sonu	Değişim		Dön. Başı Değer	Dön. Sonu	Değişim
Malî varlığın türü	X	X	%		X	X	%
A-Malî varlık toplamı	X	X	%		X	X	%
Malî yükümlülüğün türü	X	X	%		X	X	%
B-Malî yükümlülük toplamı	X	X	%		X	X	%
Net Malî Değer (A-B)	(X)	(X)	%		(X)	(X)	%

EK 2 - Malî Raporlamanın Niteliksel Özellikleri ve Temel İlkeler

Niteliksel özellikler, malî tablolarda sunulan bilgilerin kullanıcılar için yararlı olmasını sağlayan öz niteliklerdir.

Anlaşılabilirlik

Bilgi, kullanıcılar tarafından kavranması halinde anlaşılabilir olarak kabul edilir. Bu amaçla, kullanıcıların kamu idarelerinin faaliyetleri ve de faaliyet gösterdiği ortam hakkında bilgi sahibi olduğu ve bilgiyi incelemeye istekli olduğu kabul edilir. Karmaşık bilgiler, sadece bazı kullanıcılar tarafından anlaşılması güç olabilir gerekçesiyle malî tablolardan çıkarılamaz.

İlgililik

Bilgi, geçmişteki, bugünkü veya gelecekteki olayların değerlendirilmesi, geçmişteki değerlendirmelerin uyumlaştırılması veya düzeltilmesinde kullanılabilirse kullanıcılar açısından ilgilidir. Bilginin ilgili olabilmesi için zamanında sunulması gerekir.

Önemlilik

Bilginin niteliği ve önemliliği, ilgililiğini etkiler. Bilginin eksik olması veya yanlış ifade edilmesi kullanıcıların malî tablolara ilişkin kararlarını veya değerlendirmelerini etkiliyorsa, o bilgi önemlidir. Önemlilik, bilginin eksik olması, yanlış sunulmasıyla belirlenen kalemin ya da hatanın niteliği veya büyüklüğüne bağlıdır. Böylelikle önemlilik, bilginin yararlı olması için sahip olunması gereken asli niteliksel özellik olmasından çok, bir eşik veya ayırma noktasını teşkil eder.

Güvenilirlik

Güvenilir bilgi, önemli hatalardan ve taraflı olmaktan uzaktır; ayrıca kullanıcılar tarafından, anlam olarak neyi temsil ediyorsa veya temsil etmesi bekleniyorsa tamamen onu temsil ettiği kabul edilir.

Doğru ve Tam Sunuş

Bilginin, işlemleri ve diğer olayları doğru ve tam olarak sunması için, bu bilgilerin işlem ve diğer olayların sadece hukuki şekline göre değil, aynı zamanda esasına uygun olarak sunulması gerekir.

Özün Önceliği

Bilginin, işlemleri ve diğer olayları tam ve doğru bir şekilde ifade etmesi için bu bilgilerin işlem ve olayların yalnızca hukuki şekline göre değil, aynı zamanda esasına ve ekonomik gerçekliğine göre oluşturulması ve sunulması gerekir.

Tarafsızlık

Bilgi yansız ise tarafsız kabul edilir. İçerdikleri bilgi, önceden belirlenmiş bir sonucu elde etmek amacıyla karar alma veya değerlendirme yapmayı etkileyecek şekilde seçilmiş ya da sunulmuş ise, bu malî tablolar tarafsız olmaktan uzaktır.

İhtiyatlılık

İhtiyatlılık, belirsizlik durumlarında değerlendirme yapılırken tahmin yürütülmesi gerektiğinde dikkatli davranılması anlamına gelir; varlıklar veya gelir olduğundan fazla ve de yükümlülükler veya giderler ise olduğundan daha az gösterilmemelidir. Ancak ihtiyatlılık gizli yedeklerin veya fazla karşılıkların oluşturulmasına, varlık ya da gelirlerin kasıtlı olarak daha az, yükümlülük veya giderlerin ise kasıtlı olarak daha fazla gösterilmesi gibi durumlara izin vermez.

Eksiksiz Olma

Malî tablolardaki bilgiler, önemlilik ve maliyet çerçevesinde eksiksiz olmalıdır.

Karşılaştırılabilirlik

Malî tablolardaki bilgiler, kullanıcıların bu bilgiler ile diğer raporlardaki bilgiler arasındaki farklılıkları ve benzerlikleri saptayabilmesi durumunda karşılaştırılabilir demektir.

Karşılaştırılabilirlik şu durumlar içindir:

- 1) Farklı kamu idarelerinin veya kuruluşların malî tablolarının karşılaştırılması,
- 2) Aynı idare veya kuruluşun farklı dönemlere ait malî tablolarının karşılaştırılması.

Karşılaştırılabilirliğin önemli unsurlarından biri de, kullanıcıların malî tabloların hazırlanmasında uygulanan politikalar, bu politikalardaki değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri konusunda bilgilendirilmiş olmalarını gerektirir.

Kullanıcılar kamu idaresinin zaman içerisindeki performansını kıyaslamak isteyeceğinden, malî tabloların geçmiş dönemlere ait ilgili bilgileri göstermesi önem arz eder.

İlgili ve Güvenilir Bilgiye İlişkin Kısıtlar

Zamanlılık

Bilgilerin raporlanması çok geç gerçekleştirilmişse, ilgililiğini kaybedebilir. Bilginin zamanında sunulması için bir işlemin tüm yönleriyle öğrenilmeden önce raporlanması gerekebilmekte ve bu da güvenilirliği zedelemektedir. Buna karşın, işlemin tüm yönlerinin öğrenilmesine kadar raporlamanın geciktirilmesi halinde sunulan bilgi son derece güvenilir olabilir ancak daha öncesinde karar vermek zorunda olan kullanıcı için pek yararlı olmayabilir. Güvenilirlik ve ilgililik arasında dengenin sağlanmasında belirleyici unsur, kullanıcıların karar verme ihtiyacının en iyi şekilde nasıl karşılanması gerektiğidir.

Maliyet ve Fayda Arasındaki Denge

Maliyet ve fayda arasındaki denge yaygın bir sorundur. Bilgiden elde edilen fayda onu elde etme maliyetinin üzerinde olmalıdır. Buna karşın maliyet ve faydanın değerlendirilmesi önemli ölçüde karar verme meselesidir. Sunulan bilgilerden, hazırlandığı kişilerden başka kullanıcılar tarafından da yararlanılabilir. Bu nedenlerden ötürü, belirli herhangi bir durum için maliyet fayda ölçütünün uygulanması zor olabilir. Yine de malî tabloların hazırlanmasından sorumlu kişiler ve kullanıcılar bu sınırlamanın farkında olmalıdır.

Nitelik Arasındaki Denge

Uygulamada, nitelik arasında bir dengenin sağlanması gerekir. Genellikle amaç, malî tabloların hedeflerinin karşılanması için özellikler arasında uygun bir dengeyi sağlamaktır. Özelliklerin farklı durumlara göre izafi önemi, profesyonel değerlendirmeyi gerektirir.